



PROCURA GENERALE
della Corte di cassazione

Sezione tributaria
Udienza pubblica del 27 giugno 2023
Ricorso R.G. 11848/14; n. 17 del Ruolo

**Conclusioni del P.M. ex art. 23, comma 8-bis, decreto legge n. 137 del 2020,
inserito dalla legge di conversione n. 176 del 2020**

IL SOSTITUTO PROCURATORE GENERALE

Letti gli atti

premesso che per la compiuta esposizione del fatto e della vicenda processuale l'Ufficio rinvia alla pronuncia e al contenuto dei documenti di parte in atti, limitandosi qui al rilievo dei soli elementi del fatto e del processo e agli argomenti di diritto che la Procura generale ritiene necessari per formulare le proprie conclusioni

osserva

Il contenzioso riguarda una cartella esattoriale avente ad oggetto recupero a tassazione di importi a titolo dichiarati e non versati. La cartella è stata notificata due volte e i ricorsi della contribuente contro la cartella duplicata, previamente riuniti, sono stati respinti in primo grado, con sentenza confermata in appello.

La ricorrente ha proposto ricorso per cassazione, di cui le controricorrenti hanno eccepito l'inammissibilità per vizio di notifica.

In particolare, viene in rilievo la questione delle modalità di notifica del ricorso, eseguito ai sensi dell'art. 20 d.lgs. 546/92 col semplice invio di raccomandata con avviso di ricevimento, questione rispetto alla quale il collegio ha ritenuto opportuno rimettere la controversia alla pubblica udienza, anche per valutare gli effetti dell'avvenuta costituzione delle controricorrenti (ord. interlocutoria n. 739/23). Orbene, pare consolidato nella giurisprudenza di legittimità il principio secondo cui le

modalità di notifica di cui all'art. 20 d.lgs. 546/92 sono consentite solo nei gradi di merito, mentre in sede di legittimità occorre procedere alla notifica secondo le regole ordinarie, pena l'inammissibilità del ricorso (Cass. 31115/18, Cass. 21866/16, Cass. 25395/14, Cass. 3139/14, Cass. 1384/11).

Questo orientamento, in tutta evidenza, parte dall'assunto che la notifica ex art. 20 d.lgs. 546/92, rapportata al giudizio di legittimità, è inesistente, è *tamquam non esset*, e come tale non è produttiva di alcun effetto e non è sanabile né ex art. 291 c.p.c. né con la costituzione di controparte.

Senonché, le Sezioni Unite della Corte di cassazione nel 2016 hanno chiarito la distinzione tra inesistenza e nullità della notificazione, circoscrivendo molto la prima ipotesi, che si configura, “... oltre che in caso di totale mancanza materiale dell'atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto qualificabile come notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità. Tali elementi consistono: a) nell'attività di trasmissione, svolta da un soggetto qualificato, dotato, in base alla legge, della possibilità giuridica di compiere detta attività, in modo da poter ritenere esistente e individuabile il potere esercitato; b) nella fase di consegna, intesa in senso lato come raggiungimento di uno qualsiasi degli esiti positivi della notificazione previsti dall'ordinamento (in virtù dei quali, cioè, la stessa debba comunque considerarsi, "ex lege", eseguita), restando, pertanto, esclusi soltanto i casi in cui l'atto venga restituito puramente e semplicemente al mittente, così da dover reputare la notificazione meramente tentata ma non compiuta, cioè, in definitiva, omessa.” (Cass. SU 14916/16, seguita dalla giurisprudenza successiva).

Applicando questi criteri-guida nel caso in esame, pare da escludere il vizio di inesistenza della notifica.

Una “attività di trasmissione, svolta da un soggetto qualificato”, c'è sicuramente stata, perché la notifica è avvenuta attraverso un ufficiale postale, soggetto sia abilitato in termini generali ad effettuare le notifiche (vedi art. 149 c.p.c. e legge n. 890/82), sia abilitato in termini specifici ad effettuare le notifiche nei gradi di merito del giudizio tributario (art. 20 d.lgs. 546/92).

Così come c'è stata “una fase di consegna”, appunto avvenuta con la ricezione

dell'atto, non restituito al mittente.

In definitiva, il ricorso all'art. 20 d.lgs. 546/92 ha sì prodotto una difformità dal modello legale di notifica previsto per il ricorso per cassazione, ma non si è trattato di una difformità tale da dar vita ad *“un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto qualificabile come notificazione”*.

La conseguenza è che si è in presenza di un vizio di nullità e non di inesistenza della notificazione. E, quando il vizio è di nullità, esso è sanabile ai sensi dell'art. 291 c.p.c., oppure con la costituzione di controparte. E quest'ultima nella specie è avvenuta, visto che sia Agenzia delle Entrate che la concessionaria Equitalia Nord s.p.a. (ancora legittimata *ratione temporis*, trattandosi di ricorso notificato nel 2014) si sono ritualmente costituite, difendendosi anche nel merito.

La soluzione prescelta dà rilievo al dato di fatto, inconfutabile, dell'avvenuta costituzione del rapporto processuale, con difese svolte da entrambe le parti, ponendosi così in linea con la prospettiva di fondo sottesa all'arresto delle Sezioni Unite: ossia evitare decisioni formalistiche e alla fine contrastanti col principio del giusto processo. Le Sezioni Unite sono chiare sul punto, richiamando espressamente come criteri ispiratori i *“... principi di strumentalità delle forme degli atti processuali e del giusto processo ...”*.

Per completezza, va evidenziata la non incoerenza di tale soluzione rispetto a quella adottata da Cass. 21866/16, che ha dichiarato inammissibile il ricorso per cassazione notificato ex art. 16 comma 3 d.lgs. 546/92 *“mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia”*. Tale *“consegna diretta”* è una modalità del tutto peculiare di costituzione del rapporto processuale tributario, ove manca di per sé un' *“attività di trasmissione, svolta da un soggetto qualificato”*. Questa è la ragione di fondo per cui Cass. 21866/16 nella specifica ipotesi ha concluso per l'inesistenza. Essa si è confrontata col principio delle Sezioni Unite e appunto lo ha applicato, affermando che, laddove vi sia consegna diretta all'impiegato ex art. 16 d.lgs. 546/92, *“manca il requisito dell'attività di trasmissione, svolta da un soggetto qualificato, dotato, in base alla legge, della possibilità giuridica di compiere detta attività”*.

Alla luce di tali considerazioni, si può passare all'esame dei sette motivi di ricorso.

I primi due sono inammissibili a monte, in quanto pongono problemi di invalidità della notifica della cartella totalmente superati dall'avvenuta rituale e tempestiva impugnazione di essa. La giurisprudenza è pacifica sull'efficacia sanante di tale tempestiva impugnazione, efficacia sanante che appunto rende irrilevante l'esame dei dedotti vizi. Del resto, si tratta degli stessi principi sulla sanatoria applicati sopra.

Il terzo e il quinto motivo devono ritenersi inammissibili perché prospettano vizi di motivazione senza riportare il contenuto della cartella, laddove ai fini della autosufficienza se si deduca un difetto di motivazione di un atto impositivo bisogna riportarne il contenuto che si assume appunto viziato (così la costante giurisprudenza). Si aggiunga poi che la cartella per definizione è atto adottato sulla base di un modello ministeriale, che ha pertanto un contenuto *standard*. E nella specie si era in presenza di cartella emessa ai sensi degli artt. 36 *bis* DPR 600/73 e 54 *bis* DPR 633/72, per essere stato riscontrato il mancato pagamento di importi dichiarati. La mancata considerazione di avvenuti pagamenti (pag. 16 ricorso) è poi una circostanza di merito e non incide sulla motivazione dell'atto.

Il quarto motivo appare inammissibile perché attiene a circostanze esclusivamente di merito, riguardanti la prova dei versamenti di complessivi € 14.805,00 indicati in dichiarazione. Il pagamento di € 3.951,00 è stato appunto considerato dalla CTR nell'ambito dei versamenti provati di soli € 7.823,00, versamenti però inferiori rispetto al dichiarato di € 14.805,00. Non vi è stato quindi un problema di violazione dell'onere della prova, perché i pagamenti vanno provati da parte del debitore e qui la prova doveva riguardare l'intera somma di € 14.805,00.

Il sesto motivo non tiene conto che, come emerge dalla sentenza della CTR, il giudice di primo grado ha ritenuto dovuti per una sola volta gli importi di cui alla cartella notificata due volte (vedi pag. 4 della sentenza della CTR, laddove nello svolgimento del processo si menziona il quinto motivo di appello). Pertanto, è già stata esclusa in primo grado la duplicazione della pretesa tributaria, in termini generali impedita dall'art. 67 DPR 600/73 (e non 602/73, come indicato dalla ricorrente). Né, d'altra parte, l'ente impositore e/o la concessionaria hanno dedotto di volere proseguire in via esecutiva azionando due volte la cartella.

Il settimo motivo attiene in sostanza alla regolamentazione delle spese di lite,

negandosi la soccombenza in appello. Ma l'appello è stato respinto *in toto*, con conferma della sentenza di primo grado, per cui è innegabile la soccombenza della contribuente appellante. E questa valutazione complessiva non dipende certo dall'aver erroneamente considerato come motivo di censura il richiamo alla riunione disposta in primo grado, appunto perché resta il dato di fondo del rigetto dell'appello con conferma dell'impugnata sentenza.

Il rappresentante della Procura generale

PER QUESTE RAGIONI

Chiede che la Corte respinga il ricorso.

Roma, 8 giugno 2023

Il sostituto procuratore generale
Alessandro Pepe