

CORTE DI CASSAZIONE  
Ordinanza 7 agosto 2023, n. 23967

### Svolgimento del processo

1. la società semplice AAF ricorre per la cassazione della sentenza in epigrafe con cui la CTR della Toscana ha accolto l'appello dell'Agenzia delle Entrate e della Agenzia delle Entrate Riscossione contro la sentenza di primo grado con cui era stato accolto l'originario ricorso per l'annullamento delle due cartelle identiche impugnate dalla società, ed a cui era sotteso l'avviso di liquidazione delle imposte di registro e ipocatastali n. (Omissis). La CTP aveva ritenuto fondata l'eccezione di essa ricorrente secondo cui nessuno dei due tentativi di notifica dell'avviso sotteso alle cartelle -il primo tentativo effettuato presso la "vecchia sede della società"; il secondo presso la "residenza del Signor A.A." quale legale rappresentante della società- si era perfezionato posto che per l'uno, dopo che la persona trovata dall'agente postale e qualificatosi come "collaboratore" aveva rifiutato di ricevere il plico, erano mancati gli adempimenti previsti dall'art. 140 c.p.c. ed in particolare l'invio della raccomandata informativa e che l'altro era stato eseguito presso la residenza del già menzionato A.A. -con consegna, per quest'ultimo, ad un familiare convivente-malgrado che all'epoca della notifica il A.A. non fosse il legale rappresentante della società essendo stato sostituito nella carica da altro soggetto con atto già iscritto nel registro delle imprese;

2. la CTR ha affermato che l'avviso era stato ritualmente notificato e ciò sul motivo che "la disciplina degli atti tributari si fonda sul criterio del domicilio fiscale e sull'onere del contribuente di indicare all'ufficio tributario il proprio domicilio fiscale e di tenere detto ufficio costantemente informato delle eventuali variazioni sicchè il mancato adempimento, originario o successivo, di tale onere di comunicazione legittima l'ufficio precedente ad eseguire le notifiche comunque nel domicilio fiscale per ultimo noto eventualmente nella forma semplificata di cui al D.P.R. n. 600-73, lett. e) dell'art. 60. detta disciplina è posta a garanzia dell'amministrazione finanziaria cui non può essere addossato di ricercare il contribuente fuori dal suo domicilio qualora non abbia comunicato le variazioni di indirizzo utili a consentire la notificazione... e nella specie è pacifico che il contribuente non abbia comunicato tempestivamente le variazioni con riguardo alla sede ed al rappresentante legale dell'azienda agricola non assolvendo il relativo onere". La CTR ha poi aggiunto che "relativamente alla ritualità del procedimento notificatorio deve escludersi la necessità della spedizione della cartella esattoriale anche a mezzo raccomandata a.r.";

2. l'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia delle Entrate Riscossione resistono con unico controricorso.

### Motivi della decisione

1. con il primo motivo di ricorso si lamenta la violazione della Cost., artt. 111, del D.Lgs. n. 546 del 1992, 36 e 61 e 112 c.p.c. per essere la sentenza impugnata motivata solo in modo apparente. Evidenzia la società di avere eccepito, quanto alla notifica presso la propria sede, non che la notifica non si era perfezionata perchè era stata eseguita in un luogo diverso da quello in cui avrebbe dovuto essere eseguita ma che la notifica non si



era perfezionata perchè erano state omesse le formalità previste dall'art. 140 c.p.c. dopo che la persona trovata dall'agente notificatore presso la "vecchia" sede aveva rifiutato di ricevere l'atto. Evidenzia la società, ancora, di avere eccepito, quanto alla notifica eseguita al legale rappresentante, che la notifica doveva essere ritenuta inesistente perchè il soggetto al quale la notifica era stata fatta era stato da tempo sostituito nella carica di legale rappresentante e l'atto di sostituzione era stata iscritto nel registro delle imprese in epoca antecedente al giorno della notifica. Deduce la ricorrente che la motivazione della sentenza è del tutto scollegata rispetto alle suddette eccezioni e che essa neppure chiarisce quale delle due notificazioni sia stata ritenuta valida;

2. con il secondo motivo di ricorso si lamenta la violazione del D.P.R. n. 602 del 1973, artt. 60, 140 c.p.c., 8 comma 2 l. 20 novembre 1982, n. 890, 145 c.p.c., 2193 c.c. e 14 preleggi, per aver la CTR ritenuto rituali le notifiche dell'avviso in realtà inesistenti;

3. con il terzo motivo di ricorso si lamenta la violazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26 per avere la CTR ritenuto rituale la notifica delle cartelle;

4. il primo motivo è infondato e deve essere rigettato.

4.1. La motivazione della sentenza impugnata contiene una affermazione mirata sulla eccezione della ricorrente relativa alla notifica dell'avviso di liquidazione presso l'ex legale rappresentante. Si legge infatti nella sentenza impugnata, dopo le affermazioni sull'onere informativo a carico del contribuente rispetto al luogo di domiciliazione e alle variazioni del luogo medesimo, che, "nella specie è pacifico che la contribuente non abbia comunicato tempestivamente le variazioni con riguardo... al rappresentante legale dell'azienda agricola". Risulta chiaro che la CTR ha ritenuto valida la notifica eseguita nel luogo di residenza del soggetto che pur non era più il legale rappresentante della società ricorrente ma che tale poteva essere ancora considerato dall'amministrazione ai fini della notifica in quanto la variazione non le era stata comunicata;

5. il secondo motivo di ricorso è fondato.

5.1. I dati di fatto sono pacifici: la notifica dell'avviso sotteso alle cartelle è stata tentata dall'Agenzia delle Entrate direttamente a mezzo posta mediante due modalità e precisamente, per un verso, presso la sede della società (non rileva che si trattasse o non della sede "vecchia" dato che non è su questo che si è appuntata l'eccezione della ricorrente) dove un "collaboratore" della società ha rifiutato di ricevere l'atto senza che al rifiuto sia seguito altro adempimento e segnatamente senza che alla società sia stata mandata la raccomandata informativa del deposito presso la casa comunale e, per altro verso, presso la residenza di un soggetto che all'epoca della notifica non era più e risultava dal registro delle imprese non essere più il legale rappresentante della società.

5.2. Con riferimento al primo tentativo di notifica, vanno ribadite le chiare enunciazioni contenute nella sentenza di questa Corte n. 37127 del 2022 alla luce delle quali risulta che detto tentativo è rimasto appunto un tentativo non essendosi il procedimento notificatorio perfezionato: "La notificazione a mezzo posta è oggetto di una specifica e dettagliata disciplinata, contenuta nella l. n. 890 del 1982 che, per quanto attiene alle formalità attraverso cui essa si realizza, contempla una serie progressiva e subordinata di fattispecie, assimilabili a quelle dettate dagli artt. 138, 139 e 140 c.p.c. e, segnatamente, all'art. 8 disciplina l'ipotesi di temporanea assenza del destinatario o di mancanza, inidoneità o assenza dei consegnatari o rifiuto degli stessi di ricevere il piego (cd. irreperibilità relativa). Nella sua originaria formulazione l'art. 8 prevedeva che l'agente postale doveva limitarsi a depositare l'atto da notificare presso l'ufficio postale, lasciando un avviso al destinatario "mediante affissione nella porta d'ingresso od immissione nella



cassetta postale dell'abitazione, ufficio o azienda"; trascorsi dieci giorni dal suo deposito, se il destinatario o altro incaricato non provvedeva al ritiro, il plico era restituito al mittente unitamente all'avviso di ricevimento recante la dicitura "atto non ritirato". Questo tipo di procedimento, però, non sembrava assicurare al destinatario della notificazione una ragionevole sicurezza di venire a conoscenza dell'avvenuto tentativo di notifica e, comunque, del contenuto di ciò che si era tentato di notificargli. Investita della questione, la Corte Costituzionale, con sentenza n. 346/1998, ha ritenuto detta disciplina della notificazione (a mezzo posta) inidonea a fornire sufficienti garanzie in ordine all'effettiva possibilità di conoscenza dell'atto da parte del destinatario, pervenendo alla conclusione che l'art. 8 viola il diritto di difesa garantito dalla Cost., art. 24: a) quanto al comma 2, "nella parte in cui non prevede che, in caso di rifiuto di ricevere il piego o di firmare il registro di consegna da parte delle persone abilitate alla ricezione ovvero in caso di mancato recapito per temporanea assenza del destinatario o per mancanza, inidoneità o assenza delle persone sopra menzionate, del compimento delle formalità descritte e del deposito del piego (nell'ufficio postale) sia data notizia al destinatario medesimo con raccomandata con avviso di ricevimento"; b) quanto al comma 3, "nella parte in cui prevede che il piego sia restituito al mittente, in caso di mancato ritiro da parte del destinatario, dopo dieci giorni dal deposito presso l'ufficio postale". Il legislatore, con la con la L. n. 80 del 2005, è intervenuto per adeguare la normativa di settore alle direttive indicate dalla Consulta, rielaborando il testo della l. n. 890 del 1982, art. 8, con la previsione che in caso di temporanea assenza del destinatario o di mancanza, inidoneità o assenza dei consegnatari o rifiuto degli stessi di ricevere il piego, lo stesso venga depositato presso il punto di deposito più vicino al destinatario e, al comma 4, che il destinatario sia messo a conoscenza del tentativo infruttuoso di notifica del piego e del suo deposito a cura dell'operatore postale, mediante avviso in busta chiusa a mezzo lettera raccomandata con avviso di ricevimento che, in caso di assenza del destinatario, deve essere affisso alla porta d'ingresso oppure immesso nella cassetta della corrispondenza dell'abitazione, dell'ufficio o dell'azienda. L'avviso deve contenere, oltre ai dati identificativi dell'atto inviato, la data di deposito e l'indirizzo del punto di deposito, l'invito a ritirare il piego entro il termine massimo di sei mesi, con l'avvertimento che la notificazione si ha comunque per eseguita decorsi dieci giorni dalla data di spedizione della lettera raccomandata. Se il destinatario provvede al ritiro del piego entro il termine di dieci giorni, necessario al perfezionarsi della notifica per "compiuta giacenza", gli effetti della notifica decorrono dal giorno stesso dell'avvenuto ritiro, in tal caso l'impiegato del punto di deposito deve riportare la data del ritiro sull'avviso di ricevimento che, datato e firmato dal destinatario o da un suo incaricato al ritiro, deve essere spedito al mittente, con raccomandata, entro due giorni lavorativi. Se, viceversa, trascorrono 10 giorni dalla spedizione della raccomandata con cui si avvisa il destinatario del deposito del piego, senza che questi o un suo incaricato ne abbia curato il ritiro (comma 6 dell'art. 8 cit.), l'operatore postale, entro due giorni lavorativi, restituisce con raccomandata al mittente l'avviso di ricevimento, sul quale annota la data del deposito del piego, i motivi che l'hanno determinato, l'indicazione "atto non ritirato entro il termine di dieci giorni" e la data di restituzione dell'avviso, indicazioni queste che vengono riportate dall'operatore postale anche nella raccomandata che viene spedita al mittente per restituirgli il piego non ritirato decorsi sei mesi dalla data di avvenuto deposito.. Con specifico riferimento alla notifica a mezzo posta nei casi di impossibilità di recapito per temporanea assenza del destinatario e di altri possibili consegnatari, in



relazione alla quale opera appunto il meccanismo del perfezionamento per compiuta giacenza, si era venuto a creare un contrasto giurisprudenziale sul modo in cui debba essere giudizialmente provata la regolarità della notificazione. La questione, sottoposta all'esame delle Sezioni Unite, è stata risolta nel senso che, in caso di notifica di un atto impositivo ovvero processuale tramite servizio postale, "qualora l'atto notificando non venga consegnato al destinatario per rifiuto a riceverlo ovvero per sua temporanea assenza ovvero per assenza o inidoneità di altre persone a riceverlo, la prova del perfezionamento del procedimento notificatorio può essere data dal notificante - in base ad un'interpretazione costituzionalmente orientata (Cost., artt. 24 e 111, comma 2) della l. n. 890 del 1982, art. 8 - esclusivamente attraverso la produzione in giudizio dell'avviso di ricevimento della raccomandata contenente la comunicazione di avvenuto deposito (cd. C.A.D.), non essendo a tal fine sufficiente la prova dell'avvenuta spedizione della suddetta raccomandata informativa" (Cass. Sez. Un., n. 10012/2021).

5.3. Quanto al secondo tentativo di notifica dell'avviso anch'esso è solo un tentativo e non un'effettiva notifica in quanto erroneamente eseguito mediante consegna dell'atto ad un soggetto -l'ex legale rappresentante della società- diverso dal soggetto -il legale rappresentante- a cui la notifica può essere eseguita ai sensi dell'art. 145 c.p.c. Anche a ritenere la notifica all'ex legale rappresentante non radicalmente inesistente ma nulla e come tale sanabile per raggiungimento dello scopo in forza di una applicazione analogica dell'art. 156 c.p.c. (in tema di notifica di atti processuali), resta che nella specie nessuna sanatoria potrebbe dirsi essere avvenuta posto che la società ha impugnato non l'avviso di liquidazione ma le cartelle deducendo l'omessa notifica dell'avviso;

6. in conclusione il secondo motivo di ricorso deve essere accolto;

7. il terzo motivo resta assorbito perchè, in materia di riscossione delle imposte, atteso che la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza procedimentale di determinati atti, con le relative notificazioni, allo scopo di rendere possibile un efficace esercizio del diritto di difesa del destinatario, l'omissione della notifica di un atto presupposto costituisce un vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato (v. Cass. 18 gennaio 2018 n. 1144), sicchè, essendo stato verificato il difetto di notifica dell'avviso, non vi è interesse a discutere della ritualità della notifica delle consequenziali cartelle;

8. in relazione all'accoglimento del secondo motivo di ricorso, la sentenza impugnata deve essere cassata. Non vi è necessità di accertamenti in fatto. La causa può essere quindi decisa nel merito con accoglimento del ricorso originario;

9. le spese dei gradi di merito sono compensate;

10. le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza.

P.Q.M.

la Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, rigetta il primo e dichiara assorbito il terzo, cassa la sentenza impugnata e decide nel merito con accoglimento del ricorso originario di parte contribuente;

compensa le spese dei gradi di merito;

condanna l'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia delle Entrate Riscossione a rifondere alla ricorrente le spese del giudizio di legittimità, liquidate in Euro 5000,00, per compensi professionali, Euro 200,00 per esborsi oltre rimborso forfettario delle spese generali nella misura del 15% e altri accessori di legge se dovuti.

