CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 16 giugno, n. 16163

Fatti di causa

Nel corso dell'anno 2008, GD (d'ora in avanti, "il contribuente") ricevette una richiesta di documentazione ai sensi dell'art. 36 ter del D.P.R. 600/73 datata 14 maggio 2008 nell'ambito di un controllo della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2006, che provvedeva a riscontrare tempestivamente con propria missiva datata 26 giugno 2008.
In particolare, in sede di risposta l'odierno ricorrente inviò alla competente articolazione dell'Agenzia delle Entrate tutta la documentazione richiesta e segnatamente: - i documenti attestanti il versamento dei contributi previdenziali alla Cassa Forense; - le certificazioni fiscali acquisite a fronte della ricezione di prestazioni sanitarie; - le certificazioni rilasciate dai sostituti di imposta a fronte dell'effettuazione di ritenute alla fonte ex art. 25 del D.P.R. 600/73; - un prospetto attestante l'ammontare delle ritenute fruibili per trasparenza in ragione della partecipazione ad un'associazione professionale ex art. 5 del T.U.I.R.
Nel maggio 2010 - senza che nessun ulteriore atto gli fosse regolarmente notificato - il ricorrente apprese dell'intervenuta notifica della cartella di pagamento n. 097 2009 02777313 48 (per un ammontare complessivo di € 9.308,69) mediante deposito presso la casa comunale ex art. 60 del D.P.R. 600/73.
L'odierno ricorrente, dopo aver acquisito cognizione dell'intervenuta notifica della cartella di pagamento nella data del suo ritiro presso la casa comunale (avvenuto in data 14 giugno 2010), ricorse contro la pretesa erariale in data 27.07.2010 avanti la Commissione Tributaria Provinciale di Roma, iscritto al n. 21414/10 RGR, domandandone l'annullamento.
In particolare, dedusse i seguenti motivi: 1. l'illegittimità della pretesa erariale per radicale inesistenza della notifica della cartella di pagamento impugnata; 2. il radicale difetto di motivazione della cartella di pagamento impugnata e la conseguente nullità della pretesa erariale. Violazione dell'art. 7, comma 3, della L. 212/2000; 3. l'illegittimità della cartella di pagamento per radicale difetto di motivazione. Violazione dell'art. 7, comma 1 della L. 212/2000; 4. l'illegittimità della cartella di pagamento per giuridica inesistenza dell'atto presupposto; 5. l'illegittimità della cartella di pagamento per nullità della medesima ai sensi dell'art. 6, comma 5, della L. 212/2000. Si costituì l'Agenzia delle Entrate.
La Commissione Tributaria Provinciale di Roma, tuttavia, con sentenza n. 6648/38/2014 del 22/02/2013, depositata in data 28/03/2014, rigettò il ricorso. Con ricorso, il D propose appello avverso la suddetta pronuncia dinnanzi alla Commissione Tributaria Regionale di Roma.
La Commissione Tributaria Regionale, con sentenza n. 1604/37/2016 del 09/03/2015 depositata in data 31/03/2016, respinse l'appello. Avverso tale pronuncia, il contribuente propose ricorso in Cassazione.
La Corte di Cassazione, con sentenza n. 12168/18 del 27.02.2018, depositata in data 17.05.2018, accolse il primo motivo di ricorso, rigettò il secondo e cassò la sentenza impugnata, rinviando ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale di Roma anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità. Il procedimento fu

riassunto dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio che, con la sentenza n. 4760/2021 emessa in data 12/07/2021 e depositata in data 25/10/2021, respinse l'appello del contribuente.
Quest'ultimo, contro la sentenza pronunciata in sede di rinvio, ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Ragioni della decisione

1.Con il primo motivo di ricorso, rubricato "Violazione dell'art. 360 c.p.c. n. 3 – In particolare violazione e falsa applicazione dell'art. 36 ter, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973", il contribuente censura la sentenza deducendo che l'Agenzia delle Entrate ha omesso di comunicargli l'esito del controllo formale con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili e delle imposte.
1.1. Il motivo è fondato.
Questa Corte ha chiarito che in tema di imposte sui redditi, la cartella di pagamento, che non sia preceduta dalla comunicazione dell'esito del controllo ex art. 36 ter del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è nulla poiché tale comunicazione assolve ad una funzione di garanzia e realizza la necessaria interlocuzione tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente prima dell'iscrizione al ruolo, in ciò differenziandosi dalla comunicazione della liquidazione della maggiore imposta ex art. 36 bis dello stesso decreto, che avviene all'esito di un controllo meramente cartolare ed ha il solo scopo di evitare al contribuente la reiterazione di errori e di consentirgli la regolarizzazione di aspetti formali, per cui l'eventuale omissione non incide sull'esercizio del diritto di difesa e non determina alcuna nullità (Cass., sez. T, n. 15311/2014, Rv. 631537-01; Cass., sez. 6-T, n. 24813/2021, Rv. 662159-01).
Ne consegue che, anche quando il contribuente non collabori all'istruttoria attivata dall'amministrazione nelle forme di cui all'art. 36 ter, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, a lui va data comunque comunicazione dell'esito del controllo formale, ai sensi del comma 4 del richiamato articolo, prima dell'emissione della cartella di pagamento, a pena di nullità della stessa.
2. Con il secondo motivo di ricorso, rubricato "Violazione dell'art. 360 cpc n. 3 e 5 - In particolare violazione e falsa applicazione dell'art. 36 ter comma quarto DPR 600/1973 e dell'art. 156 c.p.c. e contraddittorietà della motivazione", il contribuente contesta la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto sanata dalla tempestiva proposizione del ricorso la dedotta nullità della notifica della cartella di pagamento.
2.1. Il motivo è infondato.
Questa Corte ha espresso già da tempo il principio secondo il quale in caso di nullità (provocata da qualunque vizio) della notifica degli avvisi di accertamento (nella specie, in tema di ICI), trovano applicazione, in virtù dell'art. 60 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, le norme sulle notificazioni nel processo civile ed il relativo regime delle nullità e delle sanatorie, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente produce l'effetto di sanare, con effetto "ex tunc", la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 cod. proc. civ. (Cass., Sez. T, Sentenza n. 15554 del 02/07/2009, Rv. 608847 - 01). L'eventuale nullità della notificazione della cartella, alla quale può estendersi la richiamata giurisprudenza, non ha, nel caso di specie, pregiudicato il diritto di difesa del contribuente.
3. In definitiva, il ricorso è fondato quanto al primo motivo, infondato quanto al secondo.

La sentenza impugnata è cassata e la causa è rinviata alla CGT-2 del Lazio che, in diversa composizione, dovrà verificare se nel caso di specie sia stata effettuata la comunicazione dell'esito finale del controllo formale ex art. 36 ter, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973, prima della notifica della cartella, perché l'eventuale omissione di tale comunicazione determinerebbe la nullità della cartella impugnata. Il giudice del rinvio regolerà anche le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo di ricorso, rigetta il secondo.
Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa, anche per le spese, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione.