

Svolgimento del processo

B.A. impugnò cartella di pagamento relativa all'anno 1992, notificata in data 13 settembre 2008, per inesistenza della notifica, lesione del diritto di difesa, carenza di motivazione e di prova, mancata indicazione degli elementi richiesti dalla legge e mancanza di sottoscrizione. L'Agenzia delle Entrate dedusse che la cartella di pagamento derivava dalla iscrizione a ruolo conseguente alla sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte n. 18/14/08 del 7 maggio 2008. La CTP respinse il ricorso. L'appello del contribuente venne disatteso dalla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte sulla base della seguente motivazione.

La notifica della cartella di pagamento, essendo stata effettuata a mezzo di plico postale in raccomandazione, non può recare alcuna relata di notifica diversa dalle annotazioni richieste dal plico medesimo. Quanto all'eccezione di tardività della produzione in primo grado dell'originale dell'avviso di ricevimento, in ogni caso l'avviso risulta prodotto in secondo grado ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 58, comma 2, "sia perchè il documento è già in atti, sia per avervi fatto riferimento esplicito parte appellata", e comunque trattasi di documento indispensabile per la decisione ex art. 58, comma 1. Circa la carenza di prova, la doglianza è affetta da confusione concettuale, posto che nessuno atto deve indicare le prove su cui si fonda, ma deve enunciare i fatti che determinano l'assunzione del provvedimento. La cartella di pagamento, poi, non prevede la sottoscrizione dell'esattore. Inesistente è il difetto di motivazione posto che la cartella menziona l'iscrizione a ruolo sulla base della sentenza della CTR n. 18/14/08. L'indicazione dell'organo cui presentare ricorso è esplicitamente fatta a pag. 6 della cartella. Gli interessi sono determinati per legge ed è sufficiente leggere il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 20, per verificare il tasso applicato; essi si computano a partire dalla data di esecutività del ruolo, specificatamente indicata per ciascuno dei ruoli azionati.

Risulta indicato il responsabile del procedimento. Afferma infine la CTR che "in sede di discussione parte appellante ha formulato un nuovissimo motivo di doglianza relativamente ai compensi di riscossione, mai prospettato in precedenza. Di esso è palese l'inammissibilità, atteso che i motivi di censura debbono essere contenuti nell'atto di appello, D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 53, comma 1. Ciò è particolarmente rilevante nel caso, posto che la censura atteneva alla cartella e ad un atto dell'agente della riscossione, assente alla discussione".

Ha proposto ricorso per cassazione il contribuente sulla base di dodici motivi. Resistono con controricorso l'Agenzia delle Entrate e Equitalia Sestri s.p.a..

Motivi della decisione

Con il primo motivo si denuncia contraddittoria e insufficiente motivazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5. Osserva il ricorrente che la motivazione risulta insufficiente in quanto non spiega come la mancanza in senso fisico della relata di notifica e della prova dell'effettività del potere di notificazione possa essere supplito dalla riproduzione all'interno della cartella di alcuni numeri ma senza certificazione.

Con il secondo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, artt. 137, 148, 156 e 160 c.p.c., L. n. 890 del 1982, art. 14, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3. Osserva il ricorrente che la mancanza di relata di notifica determina l'inesistenza della notifica e che l'agente postale non è indicato tra i soggetti titolati a compiere l'attività notificatoria. Aggiunge che la mera proposizione del ricorso non ha effetto di sanatoria.

Il primo ed il secondo motivo, da valutare unitariamente in quanto connessi, sono infondati. Come affermato da questa Corte, in tema di riscossione delle imposte, la notifica della cartella esattoriale può avvenire anche mediante invio diretto, da parte del concessionario, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, in quanto la seconda parte del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 26, comma 1, prevede una modalità di notifica, integralmente affidata al concessionario stesso ed all'ufficiale postale, alternativa rispetto a quella della prima parte della medesima disposizione e di competenza esclusiva dei soggetti ivi indicati. In tal caso, la notifica si perfeziona con la ricezione del destinatario, alla data risultante dall'avviso di ricevimento, senza necessità di un'apposita relata, visto che è l'ufficiale postale a garantirne, nel menzionato avviso, l'esecuzione effettuata su istanza del soggetto legittimato e l'effettiva coincidenza tra destinatario e consegnatario della cartella (Cass. 19 marzo 2014, n. 6395; 24 luglio 2014, n. 16949; 6 marzo 2015, n. 4567).

A norma del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26, infatti, la notificazione può essere eseguita "anche mediante invio" diretto dell'atto mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, nel qual caso la notifica si perfeziona con la ricezione da parte del destinatario, alla data risultante dall'avviso di ricevimento, senza necessità di redigere un'apposita relata di notifica (Cass. 14327/09). L'accertamento circa la coincidenza tra la persona cui la cartella è destinata e quella cui è consegnata è, difatti, di competenza esclusiva dell'ufficiale postale, che vi provvede con un atto (l'avviso di ricevimento della raccomandata) assistito dall'efficacia probatoria di cui all'art. 2700 c.c., avendo natura di atto pubblico (Cass. 11708/11). E, non a caso, il citato art. 26, penultimo comma, dispone che il concessionario è obbligato a conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento, in ragione della forma di notificazione prescelta, al fine di esibirla su richiesta del contribuente o dell'Amministrazione. In tale ultima ipotesi, pertanto, è l'avviso di ricevimento a garantire l'esatta individuazione del destinatario dell'atto, tenendo luogo della notifica di cui alla prima parte del citato art. 26, ed a fare fede della sua spedizione da parte del soggetto legittimato, che in tal caso è direttamente il concessionario, agente della riscossione (Cass. 11708/11). Il fatto che, nel caso concreto, a consegnare la cartella all'ufficiale postale sia stato un soggetto, ossia direttamente l'agente della riscossione (il concessionario, già esattore), e non l'ufficiale della riscossione da questi nominato (o altro soggetto abilitato dal succitato art. 26, comma 1, prima parte), non rileva, dunque, in alcun modo ai fini della validità della notifica della cartella, posto che tale modalità di notifica a mezzo posta - alternativa a quella di cui alla prima parte dell'art. 26, comma 1, cit., questa sì di competenza esclusivamente dei soli soggetti ivi indicati - resta del tutto affidata al concessionario stesso, che può darvi corso nelle modalità ritenute più opportune, nonchè all'ufficiale postale.

E', per vero, quest'ultimo a garantire - come dianzi detto -, dandone atto nell'avviso di ricevimento, che la notifica sia stata effettuata su istanza del soggetto legittimato, a prescindere da colui che gli abbia materialmente consegnato il plico, e che vi sia effettiva coincidenza tra il soggetto cui la cartella è destinata e quello cui essa è, in concreto, consegnata. Del tutto irrilevante, pertanto, è il fatto che il concessionario, agente della riscossione, non sia inserito nel novero dei soggetti indicati dalla prima parte del comma 1, della disposizione succitata (ufficiali della riscossione, soggetti da questi abilitati, messi comunali e agenti

della polizia municipale), considerato che la norma non prevede affatto - in caso di opzione, da parte del concessionario della riscossione, per la notifica a mezzo posta - che la consegna all'ufficiale postale debba essere necessariamente effettuata da determinati soggetti, ed in particolare da quelli suindicati.

Con il terzo motivo si denuncia violazione e/o falsa applicazione della L. n. 241 del 1990, art. 3, L. n. 212 del 2000, art. 7, D.P.R. n. 602 del 1973, artt. 12, 20 e 25, art. 24 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3. Osserva il ricorrente che non risulta indicato il responsabile del procedimento per la determinazione degli importi e che in generale manca la motivazione delle somme pretese.

Il motivo è inammissibile. La censura muove da presupposti di fatto divergenti dall'accertamento del giudice di merito. Questi ha accertato in fatto che risulta indicato il responsabile del procedimento e che, quale motivazione, la cartella menziona l'iscrizione a ruolo sulla base della sentenza della CTR n. 18/14/08.

Con il quarto motivo si denuncia violazione dell'art. 112 c.p.c., ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4. Richiama il ricorrente il seguente passaggio motivazionale: "in sede di discussione parte appellante ha formulato un nuovissimo motivo di doglianza relativamente ai compensi di riscossione, mai prospettato in precedenza. Di esso è palese l'inammissibilità, atteso che i motivi di censura debbono essere contenuti nell'atto di appello, D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 53, comma 1. Ciò è particolarmente rilevante nel caso, posto che la censura atteneva alla cartella e ad un atto dell'agente della riscossione, assente alla discussione". Lamenta che la CTR ha ommesso di pronunciare sulla questione della mancanza di motivazione dei compensi di riscossione posta con l'atto di appello e già prima con il ricorso di primo grado.

Il motivo è infondato. Sulla questione non vi è omessa pronuncia, avendo il giudice di merito pronunciato nel senso dell'inammissibilità dell'istanza per tardività.

Con il quinto motivo si denuncia contraddittorietà ed insufficienza della motivazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5. Osserva il ricorrente che la motivazione è contraddittoria e insufficiente laddove, pur assumendo che la cartella deve esporre le ragioni della pretesa, considera motivata la cartella in questione. Aggiunge, circa gli interessi, che il richiamo al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 20, non consente di ritenere motivata la pretesa e che il richiamo alla data di esecutorietà del ruolo non considera che, coincidendo tale data con quella di sottoscrizione del ruolo, quest'ultima è circostanza che è stata contestata. Lamenta che è stata ignorata anche la doglianza relativa alla mancata indicazione del responsabile del procedimento.

Il motivo è inammissibile. Il vizio di motivazione di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5, può concernere soltanto una questione di fatto e mai di diritto (Cass. 24 ottobre 2007, n. 22348). La censura attiene alla questione di diritto della motivazione della cartella e della indicazione del responsabile del procedimento. La valutazione poi in ordine all'esistenza stessa della motivazione ed all'idoneità dal punto di vista motivazionale della cartella con riferimento agli interessi è circostanza involgente una indagine di merito riservata al giudice tributario, e non attiene ad un vizio motivazionale della sentenza.

Con il sesto motivo si denuncia contraddittorietà ed insufficienza della motivazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5. Osserva il ricorrente che la cartella di pagamento reca la seguente indicazione "il responsabile del procedimento di emissione e notificazione della presente cartella di pagamento è..." e che nessun responsabile risulta indicato per le altre pretese diverse dal ruolo come i compensi di riscossione e gli interessi anche moratori. Lamenta che incomprensibile è l'assunto in motivazione secondo cui risulta indicato il responsabile del procedimento.

Con il settimo motivo si denuncia violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, L. n. 241 del 1990, art. 3, D.L. n. 248 del 2007, art. 36, comma 4 ter, art. 97 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4. Osserva il ricorrente che la cartella di pagamento reca la seguente indicazione "il responsabile del procedimento di emissione e notificazione della presente cartella di pagamento è..." e che nessun responsabile risulta indicato per le altre pretese diverse dal ruolo come i compensi di riscossione e gli interessi anche moratori.

Con l'ottavo motivo si denuncia violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, L. n. 241 del 1990, art. 3, D.L. n. 248 del 2007, art. 36, comma 4 ter, art. 97 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3.

Osserva il ricorrente che la cartella di pagamento reca la seguente indicazione "il responsabile del procedimento di emissione e notificazione della presente cartella di pagamento è..." e che nessun responsabile risulta indicato per le altre pretese diverse dal ruolo come i compensi di riscossione e gli interessi anche moratori.

Il sesto, il settimo e l'ottavo motivo sono inammissibili. Le censure muovono da una circostanza di fatto divergente da quella per la quale vi è l'accertamento del giudice di merito. Quest'ultimo non distingue fra responsabile del procedimento ai fini dell'emissione della cartella esattoriale e responsabile ai fini dei compensi di riscossione e degli interessi, che è distinzione stabilita dal ricorrente, identificando evidentemente come unica la figura del responsabile del procedimento.

Con il nono motivo si denuncia violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1972, art. 12, commi 1 e 4, art. 2697 c.c., D.P.R. n. 602 del 1973, art. 20, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, L. n. 212 del 2000, art. 7, art. 480 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3. Lamenta il ricorrente che la cartella esattoriale ed il ruolo sono privi di sottoscrizione.

Il motivo è infondato. L'omessa sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto, la cui esistenza non dipende tanto dall'apposizione del sigillo o del timbro o di una sottoscrizione leggibile, quanto dal fatto che tale elemento sia inequivocabilmente riferibile all'organo amministrativo titolare del potere di emetterlo, tanto più che, a norma del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 25, la cartella, quale documento per la riscossione degli importi contenuti nei ruoli, deve essere predisposta secondo il modello approvato con decreto del Ministero competente, che non prevede la sottoscrizione dell'esattore, ma solo la sua intestazione e l'indicazione della causale, tramite apposito numero di codice (fra le tante da ultimo Cass. 5 dicembre 2014, n. 25773). Quanto al ruolo il motivo è inammissibile perchè muove da un presupposto di fatto, e cioè la mancanza di sottoscrizione del ruolo, rispetto al quale non risulta un accertamento del giudice di merito.

Con il decimo motivo si denuncia violazione dell'art. 115 c.p.c., D.P.R. n. 546 del 1992, art. 2697, comma 23, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4. Lamenta il ricorrente che il ruolo è privo di sottoscrizione.

Il motivo è inammissibile. Esso muove da un presupposto di fatto, e cioè la mancanza di sottoscrizione del ruolo, rispetto al quale non risulta un accertamento del giudice di merito.

Con l'undicesimo motivo si denuncia omessa motivazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5. Lamenta il ricorrente che la censura di mancanza di sottoscrizione del ruolo è stata disattesa senza motivazione.

Il motivo è inammissibile, sotto più profili. In primo luogo, trattandosi di autonoma domanda, e non di mera questione, si sarebbe dovuta eccepire l'omessa pronuncia ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, e non il mero vizio motivazionale. In secondo luogo, in base al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, comma 4, "il ruolo è sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato. Con la sottoscrizione il ruolo diviene esecutivo". Nel motivo di censura si deduce che la CTR ha omesso di motivare sulla circostanza della mancanza di sottoscrizione del ruolo. Posto che quest'ultimo può essere sottoscritto anche mediante firma elettronica, in violazione del principio di autosufficienza il ricorrente non ha indicato se ed in quale atto processuale abbia eventualmente dedotto la carenza anche della firma elettronica.

Con il dodicesimo motivo si denuncia insufficiente e contraddittoria motivazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5. Lamenta il ricorrente che, stante la mancanza di sottoscrizione, la motivazione non consente di comprendere come possa essere stata ritenuta rispettata la prescrizione della sottoscrizione di cartella e ruolo.

Il motivo è inammissibile. Esso muove da un presupposto di fatto, e cioè la mancanza di sottoscrizione del ruolo, rispetto al quale non risulta un accertamento del giudice di merito. Quanto alla cartella di pagamento il motivo risulta assorbito dal rigetto del nono motivo.

Da ultimo il contribuente ha sollecitato il rilievo d'ufficio da parte di questa Corte della nullità della cartella di pagamento che, secondo il ricorrente, deriverebbe dal fatto che il titolare dell'Ufficio che ha emesso il ruolo ha assunto la funzione dirigenziale sulla base del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, dichiarato incostituzionale con sentenza n. 37/2015 della Corte costituzionale.

Non risultando dedotto un siffatto vizio nell'originario ricorso innanzi al giudice tributario (con la relativa eccezione di illegittimità costituzionale), sulla base di quanto prospettato dal contribuente con la memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c., dovrebbe questa Corte rilevare d'ufficio la asserita nullità.

Al proposito va rammentato quanto affermato da Cass. 18 settembre 2015 n. 18448: alla sanzione della nullità non è direttamente applicabile il regime dei vizi di nullità dell'atto amministrativo, caratterizzato

dall'autonoma azione di accertamento della nullità sottoposta a termine di decadenza e dalla attribuzione del potere di rilevazione ex officio da parte del giudice amministrativo, atteso che l'ordinamento tributario costituisce un sottosistema del diritto amministrativo, con il quale è in rapporto di species ad genus, potendo trovare applicazione le norme generali sugli atti del procedimento amministrativo soltanto nei limiti in cui non siano derogate o non risultino incompatibili con le norme speciali di diritto tributario che disciplinano gli atti del procedimento impositivo, e ostando alla generale estensione del regime normativo di diritto amministrativo la scelta operata dal legislatore di ricomprendere nella categoria unitaria della "nullità tributaria" indifferentemente tutti i vizi ritenuti tali da inficiare la validità dell'atto tributario, riducendoli nello schema invalidità- annullabilità; ne discende che, vizi in discorso devono essere tempestivamente fatti valere dal contribuente mediante impugnazione da proporsi, con ricorso, entro il termine di decadenza di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, in difetto del quale il provvedimento tributario, pur se affetto da vizio di "nullità", si consolida, divenendo definitivo e legittimando l'Amministrazione finanziaria alla riscossione coattiva dell'imposta, senza alcuna possibilità di rilievo ex officio della nullità in sede di procedimento giurisdizionale.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo, il secondo, il quarto ed il nono motivo e dichiara per il resto inammissibile il ricorso; condanna il ricorrente al rimborso delle spese processuali in favore dell'Agenzia delle Entrate e di Equitalia Sestri s.p.a., che liquida per compenso in Euro 7.290,00 nei confronti dell'Agenzia delle Entrate e in Euro 5.600,00 nei confronti di Equitalia Sestri s.p.a., oltre le spese prenotate a debito quanto all'Agenzia delle Entrate e gli esborsi per Euro 200,00 e gli oneri di legge quanto a Equitalia Sestri s.p.a..

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 22 settembre 2015.

Depositato in Cancelleria il 16 ottobre 2015