

Cartelle: mancata notifica atto presupposto

A cura di **Antonio Gigliotti**

Se il contribuente lamenta che la cartella di pagamento non è stata preceduta dalla regolare notificazione dell'atto impositivo, ha l'onere di impugnare congiuntamente sia la cartella che l'atto presupposto non notificatigli. Pena, la definitività del provvedimento impositivo. A questa conclusione giunge la **Sezione Tributaria della Cassazione**, nell'ordinanza 4 maggio 2012 n. 6721, così ponendosi in contrasto con l'orientamento delle Sezioni Unite, secondo cui il contribuente può liberamente scegliere se limitarsi ad impugnare l'atto consequenziale, per il solo motivo della mancanza dell'atto presupposto validamente notificato, o impugnare anche l'atto presupposto, per sollevare contro di esso tutti i motivi che sarebbero stati deducibili in sede di impugnazione autonoma, se la notificazione dell'atto di accertamento si fosse perfezionata.

Ordinanza n. 6721/12

Se il contribuente lamenta che la cartella di pagamento non è stata preceduta dalla regolare notificazione dell'atto impositivo, ha l'onere di impugnare congiuntamente sia la cartella che l'atto presupposto non notificatigli. Pena, la definitività del provvedimento impositivo.

È quanto emerge dall'ordinanza n. 6721/2012, della Suprema Corte di Cassazione – Sezione Tributaria.

Omessa notifica dell'atto di accertamento

Il giudizio trae origine dall'impugnazione di un avviso di accertamento emesso a fini dell'ILOR per il 1995.

L'adita C.T.P. accoglieva il ricorso della società/contribuente sul presupposto che il predetto atto di accertamento non fosse stato notificato alla società. Tale decisione veniva successivamente confermata in sede di gravame dalla C.T.R. di Palermo, che così disattendeva l'appello proposto dal Fisco.

La Commissione regionale ha ritenuto, in particolare, che la procedura di notifica dell'avviso di accertamento fosse stata fatta **in violazione delle prescrizioni dell'art. 145 c.p.c.:**

³⁵₁₇ perché non si era verificata l'impossibilità di eseguire la consegna **né per irreperibilità né per incapacità né per rifiuto;**

³⁵₁₇ in ogni caso per **omessa indicazione nella relata di notifica** degli elementi imposti dagli artt. 145, 138 e 139 c.p.c.

A questo punto il giudizio approdava in Cassazione, in forza del ricorso dell'Ufficio.

Notifica degli atti tributari - Domicilio fiscale

Prima di proseguire è utile rammentare che la disciplina delle notificazioni degli atti tributari **si fonda sul criterio del domicilio fiscale e sull'onere preventivo del contribuente di indicare all'Ufficio tributario il proprio domicilio fiscale tenendo detto Ufficio costantemente informato sulle eventuali variazioni.** Il mancato adempimento, originario o successivo, di tale onere di comunicazione:

- legittima l'Ufficio procedente ad eseguire le notifiche comunque nel domicilio fiscale **per ultimo noto**, eventualmente nella forma semplificata di cui all'art. 60, comma 1 lett. e) D.P.R. 600/1973 (*Cass. nn. 8637/2012 e 1206/09*).

➤

Il domicilio fiscale è individuato ai sensi dell'art. 58, del D.P.R. 600/1973, il quale, tra l'altro, prevede che in tutti gli atti, contratti, denunce e dichiarazioni che vengono presentati agli Uffici finanziari deve essere indicato il comune di domicilio fiscale delle parti, con la precisazione dell'indirizzo.

Notifica a soggetti diversi dalle persone fisiche

La notificazione degli avvisi di accertamento tributario a soggetti diversi dalle persone fisiche non si sottrae alla **regola generale**, enunciata dall'art. 60 D.P.R. 600/1973, secondo cui la notificazione degli avvisi e degli altri atti tributari al contribuente deve essere fatta nel Comune dove quest'ultimo ha il domicilio fiscale. Infine, è interessante evidenziare che, in riferimento alla **notifica di atti alle società commerciali**, **il necessario coordinamento di tale disciplina con**

quella di cui all'art. 145 c.p.c. (notifica a soggetto irreperibile) comporta, fra l'altro, che, in caso d'impossibilità di eseguire la notificazione presso la sede sociale, il criterio sussidiario della notificazione alla persona fisica che la rappresenta è applicabile (con prevalenza sulla previsione di cui alla art. 60, comma 1 lett. e) D.P.R. 600/1973) soltanto se tale persona fisica, **oltre ad essere identificata nell'atto, risiede nel Comune in cui l'ente ha il suo domicilio fiscale.**

Ai sensi del richiamato art. 145 c.p.c., la notificazione alle persone giuridiche e alle società non aventi personalità giuridica, alle associazioni non riconosciute e ai comitati, si effettua nella loro sede, cioè nella sede legale, amministrativa, nell'ufficio, nello stabilimento della società, associazione o ente. L'atto deve essere consegnato al rappresentante o alla persona incaricata di ricevere le notificazioni o in mancanza ad altra persona addetta alla sede stessa. Per le notificazioni alle società bisogna distinguere tra società di capitali e società di persone. Nel primo caso, la notificazione deve essere effettuata al soggetto che ne ha la legale rappresentanza (presidente, consigliere delegato, amministratore unico). Nel secondo caso invece occorre distinguere se la società di persone è o meno iscritta nel registro delle imprese e se è stata pubblicata la nomina dei soci. Nella prima ipotesi, l'atto deve essere notificato a un socio munito di potere di rappresentanza, nella seconda, stante la solidarietà tra i soci, è sufficiente la notifica a uno qualsiasi di essi, poiché si desume che a ognuno spetti l'amministrazione e la rappresentanza. Se la notificazione non può essere eseguita nei modi e luoghi appena descritti e nell'atto è indicata la persona fisica che rappresenta l'ente o la società si osservano le disposizioni **degli artt. 138 (notificazione in mani proprie), 139 (notificazione nella residenza, nella dimora e nel domicilio) e 141 (notificazione presso il domiciliatario).**

**Notifica a società commerciale
(coordinamento con l'art. 145 c.p.c.)**

Secondo la più recente giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. nn. 8637/2012; 15856/09; 5483/08 e 3618/06), la notifica deve essere effettuata presso la sede della società, entro l'ambito territoriale del domicilio fiscale.

Ove tale modalità sia inapplicabile (perché per esempio, l'ente risulta sconosciuto all'indirizzo noto all'A.F.) la notifica deve essere effettuata **presso il legale rappresentante della società**, sempre che:

- ³⁵/₁₇ il domicilio di questi sia ricompreso nel territorio comunale del domicilio fiscale dell'ente;
- ³⁵/₁₇ il medesimo sia identificato nell'atto.

Se però il rappresentante legale della società contribuente **è risultato residente in un Comune diverso da quello dell'ultima sede dichiarata dalla società**, e tale circostanza ha impedito ai messi di notificare gli atti presupposti secondo il criterio sussidiario della notifica alla persona fisica:

- ³⁵/₁₇ è corretta l'affissione dell'avviso di deposito ex art. 140 c.p.c. (Cass. n. 8637/2012), presso la casa comunale.

La Corte

Tornando ora all'ordinanza in commento, l'Ufficio ha affidato il ricorso di legittimità a quattro motivi di impugnazione. Il secondo (violazione o falsa applicazione di legge) è stato ritenuto fondato, pertanto accolto.

A parere degli Ermellini, l'Agenzia ha correttamente lamentato che la CTR ha ommesso di rilevare che - pur dandosi per presupposto come inidonea la procedura di notifica dell'avviso di accertamento - quest'ultimo avrebbe dovuto essere comunque impugnato unitamente alla consequenziale cartella di pagamento, in applicazione della disciplina di legge **degli artt. 19 e 21, comma 1, del D.Lgs. n. 546/92**.

Infatti, secondo un "costante indirizzo", dettato in materia di avviso di mora, ma **estensibile a ogni fattispecie di correlazione tra atto presupposto e atto consequenziale**:

- *“In tema di riscossione delle imposte, l’avviso di mora assolve due funzioni: la prima, equivalente a quella del precetto ed avente carattere necessario, consiste nell’accertare il mancato pagamento del debito tributario e nell’intimare al contribuente l’effettuazione del versamento dovuto entro un termine ristretto, con l’avvertenza che in mancanza si procederà ad esecuzione forzata. La seconda funzione è eventuale, ha natura sostanziale, e consiste nel portare a conoscenza del contribuente per la prima stato preceduto dalla regolare notifica dell’avviso di accertamento o di liquidazione o della cartella esattoriale. **Pertanto il contribuente il quale lamenti che la notificazione dell’avviso di mora non sia stata preceduta dalla regolare notificazione degli atti di imposizione, ha l’onere di impugnare congiuntamente sia l’avviso di mora, sia gli atti da questo presupposti e non notificatigli.** In difetto, egli decade non solo dal potere di impugnare i suddetti provvedimenti, ma decade altresì dal potere di impugnare i successivi avvisi di mora di identico contenuto emessi dall’amministrazione al fine di sanare la sopravvenuta efficacia del primo, per mancato inizio dell’espropriazione nel termine di legge” (v. Cass., Sez. V, sent. 8 giugno 2007, n. 13483).*

Conclusioni

Alla luce di tale indirizzo, nel caso di specie la Sezione Tributaria non ha avuto dubbi nel sostenere l’erroneità della decisione dei giudici siciliani. La CTR infatti:

- avrebbe dovuto rilevare **la definitività del provvedimento impositivo impugnato e disattendere il ricorso della società contribuente.**

Ne è derivato l’accoglimento del ricorso del Fisco e la decisione della causa nel merito, non apparendo necessari ulteriori accertamenti di fatto.

Quanto alle spese di lite, sono state poste a carico della società soccombente.

Inversione di rotta

L’ordinanza appena esaminata è di particolare interesse e anche un po’ singolare, perché rappresenta un’inaspettata inversione di rotta rispetto al consolidato orientamento, avallato anche dalle Sezioni Unite della Cassazione, secondo cui il contribuente sarebbe libero di scegliere se impugnare l’atto consequenziale, per il

solo motivo della mancanza dell'atto presupposto validamente notificato, o se impugnare anche l'atto presupposto, per sollevare contro di esso tutti i motivi che sarebbero stati deducibili in sede di impugnazione autonoma, ove la notificazione dell'atto di accertamento si fosse perfezionata.

L'orientamento delle SS.UU.

In particolare, il Massimo Consesso di Piazza di Cavour, nella sentenza n. 16412 del luglio 2007, ha affermato che l'art. 19, comma 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992:

- **non impone al contribuente alcun onere di impugnare cumulativamente l'atto successivo e l'atto presupposto del quale sia stata omessa la notificazione;**
- tantomeno esso suggerisce un simile percorso di contestazione, perché una siffatta interpretazione sarebbe in patente **contraddizione con la ratio del nuovo processo tributario**, che è ispirato alla tutela dei diritti del contribuente (in particolare dell'inalienabile diritto di difesa), nel quadro di un'assimilazione ai caratteri del processo civile, nonché con i principi "forti" che, alla luce L. n. 212/2000 (Statuto del contribuente), caratterizzano l'attuale sistema tributario nella direzione di un "riequilibrio" delle posizioni delle parti in contraddittorio.

"Imporre al contribuente (osservano le Sezioni Unite) l'impugnazione cumulativa dell'atto successivo e dell'atto presupposto del quale sia stata omessa la notificazione, significherebbe privilegiare immotivatamente l'Amministrazione finanziaria, recuperandone in via processuale l'azione impositiva esercitata in violazione della specifica scansione procedimentale dettata dalle regole di diritto sostanziale: sarebbe un modo per togliere sostanza e vigore a quelle regole e per rendere, in ultima analisi, assolutamente 'libero' l'agire dell'Amministrazione.

*Pur tenendo conto dell'infelice ed approssimativa formulazione, la norma (art. 19 D.Lgs 546/92 n.d.r.) appare, tuttavia, manifestamente animata da una volontà di favorire una più rapida soluzione delle controversie, offrendo al contribuente l'opportunità - **affidata alla sua libera scelta** - di contrastare con un solo atto la pretesa tributaria ed ottenere così una pronuncia che non esaurisca i propri effetti nella dichiarazione di annullamento dell'atto*

successivo, ma si estenda anche all'atto presupposto, investendo radicalmente e per intero la pretesa dell'Amministrazione finanziaria”.

In sostanza, per le Sezioni Unite, al contribuente deve essere riconosciuta la **facoltà** di scelta tra l'uno o l'altro percorso di contestazione:

- **impugnare il solo atto successivo** (regolarmente notificato) facendo valere il vizio derivante dall'omessa notifica dell'atto presupposto - che costituisce vizio procedurale per interruzione della sequenza procedimentale caratterizzante l'azione impositiva e predisposta dalla legge a garanzia dei diritti del contribuente (e per questo vincolante per l'Amministrazione, ma disponibile da parte del garantito mediante l'esercizio dell'impugnazione cumulativa);
- in alternativa, **impugnare con l'atto consequenziale anche l'atto presupposto** (non notificato), facendo valere i vizi che inficiano quest'ultimo e contestando alla radice il debito tributario reclamato nei suoi confronti.

Di conseguenza, la Commissione Tributaria adita dovrà verificare la scelta operata dal contribuente, “interpretandone” la domanda.

Ove il privato, impugnando l'atto consequenziale notificato, abbia contestato la pretesa dell'A.F.:

- la pronuncia del giudice dovrà riguardare **l'esistenza, o no, di tale pretesa.**

Al contrario, se il contribuente abbia fatto valere il vizio della procedura consistito nell'omessa notifica dell'atto presupposto:

- per questo solo vizio l'atto consequenziale impugnato **dovrà essere annullato.**

La controversia esaminata dalle SS.UU. ha riguardato l'impugnazione, da parte di una società, dell'avviso di mora emesso dalla GE.RI.CO. S.p.a. (Concessionario del servizio riscossione tributi della provincia di Venezia), senza, tuttavia, essere preceduto dalla notifica della cartella esattoriale.

Ebbene, come evidenziato, la motivazione dell'ordinanza delle Sezione Tributaria richiama un precedente giurisprudenziale - a sezioni semplici - del 2007 (sent. 8 giugno 2007, n. 13483), che è di segno contrario rispetto a quanto sancito dalla successiva giurisprudenza delle Sezioni Unite della Suprema Corte (sent. 3 luglio 2007, n. 16412).

Questo particolare non è evidentemente di poco conto, perché ha il potere di ridimensionare in maniera significativa la portata di questa pronuncia, di cui appare possibile ipotizzare un minor impatto sul contenzioso.

Tesi a confronto

In caso di omessa notifica dell'atto di presupposto

Cass. SS.UU. sent. n. 16412/2007

La legge **non impone** di impugnare **cumulativamente** l'atto successivo e l'atto presupposto del quale sia stata omessa la notificazione. Al contribuente, quindi, deve essere riconosciuta la facoltà di scelta tra impugnare il solo atto successivo (notificatogli), ovvero impugnare con l'atto consequenziale anche l'atto presupposto.

Cass. Trib. ord. n. 6721/2012

L'impugnazione non può essere limitata alla cartella, ma deve essere rivolta anche all'avviso che si assume non notificato. In altre parole, l'atto presupposto deve costituire in ogni caso oggetto ulteriore dell'impugnativa proposta avverso l'atto consequenziale. Pena, la **definitività del provvedimento impositivo**. Viene così smentito il diritto di libera scelta del contribuente sancito dalle SS.UU.

2 luglio 2013
Antonio Gigliotti