

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. SACCUCCI Bruno - Presidente

Dott. MAGNO Giuseppe Vito Antonio - rel. Consigliere

Dott. BERNARDI Sergio - Consigliere

Dott. BURSESE Gaetano Antonio - Consigliere

Dott. DI IASI Camilla - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso n. 29432/02 R.G. proposto da:

O.H., elettivamente domiciliato in Roma, via S. Telesforo, n. 10, presso l'Avvocato *omissis*, che lo rappresenta e difende con gli Avvocati *omissis* per procura speciale a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

Alto Adige Riscossioni S.p.A. (già Cassa di Risparmio di Bolzano S.p.A.), quale Concessionario del servizio di riscossione dei tributi per la Provincia di Bolzano, in persona del Direttore p.t., elettivamente domiciliato in Roma, via Asiago, n. 1, presso l'Avvocato *omissis* che lo rappresenta e difende per procura speciale in calce al controricorso;

- controricorrente -

Centro di servizio di Trento, in persona del legale rappresentante p.t.;

- intimato -

e con l'intervento del Ministero dell'economia e delle finanze, in persona del Ministro p.t., e dell'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore p.t., domiciliati in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che li rappresenta e difende per legge;

- resistenti -

avverso la sentenza della Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano, n. 1/2/02, depositata il 28.1.2002;

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 30.4.2008 dal relatore Cons. Dott. Magno Giuseppe Vito Antonio;

Udito, per il ricorrente, l'Avvocato *omissis* e, per i resistenti, l'Avvocato dello Stato Galluzzo Gianna;

Udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Sepe Ennio Attilio, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

1.- Con ricorso in data 16.6.2000 alla commissione tributaria di primo grado di Bolzano, il signor H.O. impugnò due avvisi di mora, notificati il 18.4.2000 a richiesta del concessionario per la riscossione dei tributi nella provincia di Bolzano, conseguenti ad altrettante cartelle esattoriali emesse dal centro servizi di Trento, per mancato versamento di ritenute d'acconto IRPEF 1992 da parte della di lui moglie, poi deceduta, H.O.J..

1.1.- Il ricorrente contestava la legittimità degli avvisi di mora, e chiedeva la sospensione dell'esecuzione, sostenendo, per quanto ancora interessa:

1.1.1.- in primo luogo, di non aver ricevuto regolare notifica delle cartelle esattoriali che ne costituivano il presupposto, le quali, intestate alla moglie deceduta da ben cinque anni, erano state notificate col rito degli irreperibili, mediante deposito nella casa comunale di (OMISSIS);

1.1.2.- in secondo luogo, che la pretesa erariale doveva ritenersi prescritta, per inutile decorso del quinquennio previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, stante la nullità della notifica delle suddette cartelle esattoriali.

2.- La sentenza n. 120 del 2000, con cui la commissione adita, ritenendo valida la notifica delle cartelle esattoriali, aveva rigettato il ricorso, impugnata dal contribuente - che aveva ribadito le precedenti difese, precisando che l'ufficio non aveva provato la tempestiva iscrizione a ruolo del tributo e che tali cartelle erano state notificate (col rito degli irreperibili) ad una persona defunta, fu confermata, con la sentenza indicata in epigrafe, pronunciata in contraddittorio delle parti, dalla commissione tributaria di secondo grado di Bolzano, secondo la quale la notifica delle cartelle esattoriali era stata validamente eseguita "*in carenza di indicazioni circa la morte del contribuente... nel domicilio risultante dagli atti*" e con la procedura prescritta in caso d'irreperibilità; nè si era verificata decadenza dell'ufficio dal potere di esigere il tributo.

3.- Per la cassazione di tale sentenza il nominato contribuente propone ricorso, con tre motivi illustrati da memoria, contro il concessionario del servizio di riscossione dei tributi per la provincia di Bolzano e contro il centro di servizio di Trento.

Resistono, mediante controricorso, il suddetto concessionario, il ministero dell'economia e delle finanze e l'agenzia delle entrate.

3.1.- La causa, già chiamata all'udienza 28.6.2007, fu rinviata, con ordinanza in pari data, in attesa della decisione, da parte delle sezioni unite di questa suprema corte, sulla questione relativa alla nullità dell'avviso di mora per difetto di notifica dell'atto presupposto (cartella esattoriale); è stata quindi rifissata all'udienza odierna, essendo stata frattanto risolta la suddetta questione con sentenza S.U. n. 16412 del 25.7.2007.

Motivi della decisione

4.- Si osserva preliminarmente quanto segue.

4.1.- La sentenza impugnata col presente ricorso per cassazione fu pronunciata nei confronti (oltre che del concessionario dei servizi di riscossione) dell'agenzia delle entrate - ufficio delle imposte dirette di Bolzano,

e fu pubblicata il 28.1.2002, cioè in epoca posteriore al 1.1.2001, data in cui, essendo subentrata al ministero delle finanze l'agenzia delle entrate, con successione a titolo particolare, la legittimazione *ad causam* e *ad processum* spettava ormai esclusivamente a detta agenzia (S.U. nn. 3116 e 3118/2006).

4.2.- La mancata partecipazione a tale giudizio del ministero delle finanze deve leggersi, in tale contesto, come tacita estromissione del medesimo, ai sensi dell'art. 111 c.p.c., comma 3, (Cass. nn. 3557/2005, 24245/2004), sicché esso rimane privo di legittimazione e d'interesse ad impugnare ovvero a contraddire, con la conseguente inammissibilità del controricorso nella parte in cui risulta proposte anche da detto ministero.

4.3.- Il ricorso, pur non essendo diretto contro l'agenzia, che fu parte nel giudizio d'appello, è stato a questa notificato, fra l'altro, presso l'ufficio di Trento, e l'agenzia stessa, costituitasi in giudizio a mezzo dell'avvocatura generale dello Stato, ha mostrato di accettare il contraddittorio; sicché non si deve procedere all'integrazione di questo nei suoi confronti.

4.4.- Il ricorso è, inoltre, inammissibile in quanto proposto contro il centro di servizio di Trento, nei cui confronti non risulta affatto pronunciata la sentenza della commissione di secondo grado di Bolzano: ciò a prescindere, quindi, dal fatto che la legittimazione processuale spettava, in generale, agli uffici delle entrate del Ministero delle finanze, ai sensi del d.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 10, (salvo il caso, previsto dal successivo art. 20, comma 3, di ricorsi contro i ruoli formati dagli stessi centri di servizio o contro i provvedimenti di rimborso contenenti errori o duplicazioni ad essi addebitabili: Cass. n. 1564/2007). Invero, la sentenza impugnata col presente ricorso per cassazione indica come parti appellate soltanto l'esattore e l'agenzia delle entrate - ufficio delle imposte dirette di Bolzano.

5.- Tanto premesso, e passando all'esame dei singoli motivi di ricorso, si rileva che il contribuente ha censurato la sentenza impugnata:

5.1.- col primo motivo, per "violazione e falsa applicazione delle norme sulla notifica di atti giudiziari", laddove ritiene correttamente eseguita la notifica delle cartelle esattoriali ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 26, comma 3, e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, e art. 140 c.p.c., indebitamente equiparando l'ipotesi di decesso a quella d'irreperibilità dell'intestatario; con la conseguente nullità dell'avviso di mora, perchè non preceduto da valida notifica della cartella esattoriale;

5.2.- col secondo motivo, per falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 65, esponendo che la prevista comunicazione all'ufficio delle imposte, da parte degli eredi, delle proprie generalità e del proprio domicilio fiscale - non costituente un dovere, ma solo un onere, al fine di evitare la notifica impersonale e collettiva nell'ultimo domicilio del *de cuius* - doveva ritenersi effettuata con la dichiarazione dei redditi consegnata nel 1996; che, comunque, la "variazione anagrafica" costituita dal decesso della contribuente doveva presumersi conosciuta dal fisco, a decorrere dal sessantesimo giorno successivo all'evento, ai sensi del cit. D.P.R. art. 60; che, in ogni caso, la notifica poteva essere fatta (in mancanza di comunicazione) impersonalmente e collettivamente agli eredi nell'ultimo domicilio della defunta, non presso il comune;

5.3.- col terzo mezzo, per motivazione contraddittoria circa il decorso del termine di decadenza, avendo ritenuto che questo non si era compiuto, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 17, pur dando atto che il ruolo concernente IRPEF 1992, dichiarata nel 1993, era stato emesso nel 1999. 6.- La prima questione da risolvere, con riferimento al primo ed al secondo motivo (par. 5.1 e 5.2), concerne la regolarità della notifica delle cartelle esattoriali giacché, in caso di riscontro positivo, gli avvisi di mora di cui si tratta in questo giudizio, atti autonomamente impugnabili ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 1, lett. e), potrebbero essere contestati solo per vizi propri (comma 3, secondo periodo).

Al contrario, se gli atti che ne costituiscono il presupposto (cartelle esattoriali) non fossero stati - come sostiene il contribuente - notificati regolarmente, sussisterebbe la nullità degli avvisi di mora (S.U. n. 16412/2007), ed occorrerebbe ulteriormente valutare la contestazione nel merito della pretesa tributaria (per asserita decadenza dell'amministrazione), ai sensi del disposto del cit. comma 3, terzo periodo.

6.1.- Afferma, sul punto, il giudicante a quo che “l’avviso di mora... è l’unico documento notificato al contribuente ricorrente O.H., n.d. r.”; e, in seguito, che “In carenza di indicazioni circa la morte del contribuente H. O.J., n.d.r. la notificazione non poteva che essere eseguita al soggetto debitore nel domicilio risultante dagli atti e in caso di irreperibilità con l’affissione nell’albo del comune”.

6.2.- Gli elementi di censura da sottoporre ad esame sono quindi due:

6.2.1.- se, in caso di mancata comunicazione, prescritta dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 65, comma 2, delle generalità e del domicilio fiscale degli eredi, la cartella esattoriale intestata alla defunta potesse essere validamente notificata nell’ultimo domicilio della medesima (secondo motivo);

6.2.2.- e se, in tal caso, la notifica mediante deposito dell’atto nella casa comunale ed affissione dell’avviso di deposito all’albo sia ammissibile, quando ne ricorrano i presupposti di legge (primo motivo).

6.3.- Si richiama, a proposito del primo quesito, il disposto dell’ultimo comma del citato art. 65, per cui “La notifica degli atti intestati al dante causa può essere effettuata agli eredi impersonalmente e collettivamente nell’ultimo domicilio dello stesso”, ed è efficace nei loro confronti; a meno che essi non avessero avuto cura di comunicare, almeno trenta giorni prima, all’ufficio delle imposte competente, le proprie generalità ed il proprio domicilio fiscale, ai sensi del comma 2, della stessa norma, acquisendo così il diritto a ricevere la notifica personalmente ed al loro indirizzo.

Nel caso di specie, pertanto, la notifica delle cartelle esattoriali intestate alla defunta fu legittimamente eseguita nell’ultimo domicilio della stessa, essendo incontestato che nessuna comunicazione era stata data in conformità al citato art. 65, comma 2.

6.3.1.- Sostiene, al riguardo, il ricorrente che il decesso di H.J. era tuttavia noto all’ufficio, e che quindi la comunicazione sarebbe stata superflua, perchè egli si era qualificato erede nella dichiarazione dei redditi consegnata nel 1996. Tale eccezione è infondata perchè, ai fini della norma citata, **le indicazioni contenute nella dichiarazione dei redditi non possono sostituire validamente la “comunicazione” delle generalità e del domicilio fiscale dell’erede, che deve essere “presentata direttamente all’ufficio o trasmessa mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento”**.

6.3.2.- Afferma, inoltre, il ricorrente che la variazione anagrafica costituita dal decesso della H. era presuntivamente nota all’ufficio - giusta il disposto del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, u.c., “dal sessantesimo giorno successivo a quello dell’avvenuta variazione anagrafica”.

Anche tale eccezione è destituita di fondamento, sia perchè la comunicazione suddetta non riguarda propriamente il decesso, bensì le generalità ed il domicilio degli eredi che vogliono ricevere personalmente la notifica; sia perchè le variazioni anagrafiche cui si riferisce la norma citata - dichiarata costituzionalmente illegittima nella parte in cui prevede che le variazioni e le modificazioni dell’indirizzo del contribuente, non risultanti dalla dichiarazione annuale, hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal sessantesimo giorno successivo a quello dell’avvenuta variazione anagrafica (C. Cost., ord. n. 360/2003) - sono esclusivamente quelle riguardanti l’indirizzo del destinatario dell’atto.

6.3.3.- Di nessun pregio sono, infine, le lagnanze, contenute rispettivamente nel primo e nel secondo motivo, relative, la prima, all’asserita equiparazione indebita del decesso all’irreperibilità dell’intestatario dell’atto; e, la seconda, alla scorretta applicazione della norma, per non essere stata effettuata la notifica nell’ultimo domicilio della defunta, bensì mediante affissione nell’albo del comune.

In realtà, l’esecuzione della notifica con le modalità stabilite dal combinato disposto del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, lett. e), e art. 65, (cui fa riferimento il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26, comma 3), non dipende da “irreperibilità” dell’intestatario dell’atto, che era deceduto, bensì, evidentemente, dalla mancanza di abitazione, ufficio o azienda nel comune (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 58) in cui era l’ultimo domicilio fiscale della defunta contribuente. In presenza di tale presupposto, non contrastato in alcun punto del ricorso,

l'affissione nell'albo comunale dell'avviso di deposito dell'atto costituisce modalità esecutiva della notifica nel domicilio fiscale, non un tipo alternativo di notifica, col rito degli irreperibili.

6.4.- Per le considerazioni che precedono - le quali integrano e correggono, in, parte, la motivazione sul punto della sentenza impugnata, le cartelle esattoriali intestate alla defunta contribuente furono ritualmente notificate nell'ultimo domicilio fiscale di lei, mediante deposito nella casa comunale ed affissione dell'avviso di deposito all'albo del comune. Sicché gli avvisi di mora di cui si tratta in questo giudizio, atti autonomamente impugnabili ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 1, lett. e), potrebbero essere contestati solo per vizi propri, giusta la disposizione del successivo comma 3, secondo periodo.

7.- Discende da quest'ultima considerazione l'inammissibilità del terzo motivo di ricorso (par. 5.3), in quanto si riferisce a pretesa decadenza dell'amministrazione erariale dal potere impositivo: vizio relativo alla formazione dei ruoli ed all'emissione delle cartelle esattoriali, non rilevante nel giudizio conseguente all'impugnazione degli avvisi di mora, limitato ai vizi propri di questi.

8.- Per le ragioni esposte, il ricorso proposto nei confronti del concessionario del servizio di riscossione e dell'agenzia delle entrate deve essere rigettato. Le spese di questo giudizio di cassazione, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte di Cassazione Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese di questo giudizio di legittimità, liquidate in complessivi Euro 2.100,00, (duemilacenti), di cui Euro 2.000,00, (duemila) per onorari, oltre spese generali ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Quinta civile - tributaria, il 30 aprile 2008.

Depositato in Cancelleria il 11 giugno 2008