



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: TRIBUTI –
cartella di pagamento –
notifica anteriore alla
sentenza della Corte
costituzionale n.
258/2012

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

- Dott.ssa LUNELLA CARADONNA - Presidente -
- Dott.ssa TANIA HMEJAK - Consigliere - CC. 30/01/2025
- Dott. LUCIO LUCIOTTI - Consigliere Rel.- R.G.N. 25368/2021
- Dott. SALVATORE LEUZZI - Consigliere - Cron.
- Dott. ANDREA SALEMME - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 25368–2021 R.G. proposto da:

██████████ rappresentato e difeso, giusta procura speciale in calce al ricorso, dall'avv. ██████████ (pec: ██████████) ed elettivamente domiciliata in Roma presso lo studio legale dell'avv. ██████████ (pec: ██████████);

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i cui uffici è domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi n. 12;

- controricorrente -

e contro



AGENZIA DELLE ENTRATE - RISCOSSIONE, subentrata a titolo universale a [REDACTED] s.p.a., giusta disposizione di cui all'art. 76 del Decreto Legge 25 maggio 2021 n. 73, convertito con modificazioni dalla Legge 23 luglio 2021 n. 106, in persona del suo Procuratore Speciale Giorgio Cuccia, in servizio presso la Direzione Regionale della Sicilia, giusta procura speciale rilasciata dal Presidente dell'Agenzia delle Entrate- Riscossione Avv. [REDACTED] in data 01/10/2021, autenticata nella firma dal notaio Dott. [REDACTED] di Roma – Repertorio n. [REDACTED] - racc. [REDACTED] del 01/10/2021, rappresentata e difesa, per procura speciale allegata al ricorso, dall'Avv. [REDACTED], presso il cui studio in Catania Via [REDACTED] è elettivamente domiciliata, con indirizzo di posta elettronica certificata

[REDACTED];
- **controricorrente** -
avverso la sentenza n. 2060/06/2021 della Commissione tributaria regionale della SICILIA, depositata in data 03/03/2021;
udita la relazione svolta nella camera di consiglio non partecipata del 30 gennaio 2025 dal Consigliere relatore dott. Lucio Luciotti;

FATTI DI CAUSA

1. In controversia avente ad oggetto l'impugnazione di una intimazione di pagamento di una cartella di pagamento emessa sulla base di otto avvisi di accertamento e atti di contestazione per gli anni d'imposta dal 2005 al 2008 nei confronti di [REDACTED], esercente l'attività di "commercio ambulante itinerante: cessione dolci e schede telefoniche prepagate", il quale lamentava l'omessa notifica della predetta cartella, a detta dell'agente della riscossione notificata in data 20/07/2011 con il rito dell'irreperibilità relativa ex art. 140 cod. proc. civ., la CTR (ora Corte di giustizia tributaria di secondo grado) della Sicilia con la sentenza impugnata accoglieva il ricorso proposto dall'agente della riscossione (all'epoca [REDACTED])



██████████ s.p.a.), dopo aver dato atto dei due diversi orientamenti giurisprudenziali in materia di modalità di notifica di un atto in ipotesi di irreperibilità relativa del destinatario, affermava che *«alla luce anche delle significative circostanze desumibili dalla documentazione prodotta in giudizio dall’Agenzia delle Entrate e dall’Agente della Riscossione, la ratio della più garantista ultima giurisprudenza di legittimità discenda con evidenza dalla necessità di univocamente documentare la legale conoscenza da parte del contribuente in buona fede della pretesa fiscale nei suoi confronti azionata, imponendo e/o prescrivendo alla Amministrazione Finanziaria procedente regole e criteri di forma e correttezza del procedimento di formazione della stessa, allo scopo precipuo di portare tale pretesa nella sfera di conoscenza dei destinatari, sì da rendere possibile a questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa»* e che, pertanto, *«analizzando attentamente il caso in esame, trovasi, invece, in presenza di contribuente perfettamente a conoscenza delle pesanti violazioni finanziarie contestategli, sicché originariamente oggetto di approfondita verifica fiscale ad opera del N.O della Guardia di Finanza di Catania; giusto p.v.c. del 30/10/2009 [...]»*; che *«Relativamente, quindi, alla successiva unica cartella di pagamento emessa dalla SERIT e propedeutica alla successiva intimazione di pagamento impugnata, risulta dalla relata di omessa notifica che la stessa non fosse andata a buon fine per la “temporanea assenza del destinatario”; con successivo deposito dell’atto alla casa comunale ed annotazione in calce “fatta racc. 22/07/2011”; i cui estremi venivano indicati (insieme agli estremi della cartella) alla voce n. 7 dell’elenco allegato, intestato “Distinta delle raccomandate A/R, presentate per la spedizione nell’Ufficio Postale di Catania Ag.”, riportante in calce la dicitura “data stampa 21/07/2011”. In buona sostanza ed a prescindere dal citato contrasto giurisprudenziale in ordine alla sufficienza o meno della mera prova documentale dell’avvenuta*



spedizione della c.d. raccomandata informativa, in mancanza della ricevuta di ritorno, le superiori significative emergenze di fatto, attentamente valutate e prese in esame, depongono per una situazione di possibile preordinata irreperibilità del soggetto contribuente, certamente non assimilabile, pertanto, ai casi di "irreperibilità relativa" oggetto del controverso sopracitato orientamento giurisprudenziale; così consentendo la applicazione del meno garantista procedimento di notificazione previsto per i casi di c.d. "irreperibilità assoluta"; nel caso in esame documentalmente provati dall'organo notificatore, con la conseguente ritenuta intangibilità della cartella di pagamento oggetto di contestazione nella misura in cui richiamata nell'intimazione di pagamento impugnata».

2. Avverso tale statuizione il contribuente propone ricorso per cassazione affidato a due motivi cui replicano con separati controricorsi l'agente della riscossione e l'Agenzia delle entrate.

3. La ricorrente e l'Agenzia delle entrate - Riscossione depositano memorie.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Va preliminarmente dichiarata l'inammissibilità del controricorso dell'Agenzia delle entrate – Riscossione, proposto con atto notificato in data 30/03/2022, e quindi ben oltre il termine di cui all'art. 370 cod. proc. civ. nella versione vigente *ratione temporis*, decorrente dalla data del 02/10/2021, di notifica del ricorso. Conseguentemente anche la memoria è inammissibile.

2. Venendo al merito, con il primo motivo di ricorso la ricorrente deduce, la «Nullità della sentenza per violazione o falsa applicazione dell'art. 140 c.p.c., nonché la violazione della l. n. 890/1982, art. 8 e la violazione/falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. rilevante in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.».

2.1. Sostiene la ricorrente che la CTR aveva ritenuta valida la notifica della cartella di pagamento sull'erroneo presupposto che nel



caso di specie si verteva in fattispecie di "irreperibilità assoluta" e non di "irreperibilità relativa", e pertanto non sarebbe stato necessario produrre in giudizio l'avviso di ricevimento della raccomandata informativa quale prova della validità del processo notificatorio. Invero, nella specie, diversamente da quanto sostenuto dai giudici di appello, la notifica era stata effettuata ai sensi dell'art. 140 cod. proc. civ. sicché si verteva chiaramente in ipotesi di irreperibilità relativa e, quindi, sarebbe stato onere dell'agente della riscossione, nella specie non assolto, di produrre in giudizio l'avviso di ricevimento della raccomandata informativa che desse atto del deposito dell'avviso presso la casa comunale, non essendo all'uopo sufficiente la produzione della sola ricevuta di spedizione della predetta raccomandata.

3. Con il secondo motivo di ricorso viene dedotta, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per difetto di motivazione in violazione degli artt. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. e 36, comma 2, n. 4, del d.lgs. n. 546 del 1992.

3.1. Sostiene la ricorrente che la CTR aveva affermato che dalla relata di notifica della cartella di pagamento risultava che la stessa non era andata a buon fine per la temporanea assenza del destinatario e che, ai fini della notifica ai sensi dell'art. 140 cod. proc. civ. fosse comunque necessaria la produzione dell'avviso di ricevimento della raccomandata informativa, «ragionamento che pertanto sfocia, in una conclusione oggettivamente incomprensibile e contraddittoria allorché il Collegio afferma che tuttavia dalla documentazione in esame ci si trova innanzi a un contribuente perfettamente a conoscenza delle pesanti violazioni finanziarie, e ciò in relazione ad atti allo stesso notificat[i] nel 2009, atti che nulla hanno a che vedere con l'avviso di accertamento [*rectius*: l'intimazione di pagamento] e con la cartella di pagamento ad esso prodromica».



4. I motivi, che possono essere esaminati congiuntamente, in quanto tra loro strettamente connessi, sono infondati e, pertanto, il ricorso va rigettato ma in applicazione dell'art. 384, ultimo comma, cod. proc. civ., previa correzione della motivazione della sentenza d'appello, essendo il dispositivo corretto in diritto.

5. Va premesso, in fatto, che nel caso di specie la cartella di pagamento venne notificata in data 20/07/2011 a mezzo del servizio postale ex art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973, ma con il rito previsto nelle ipotesi di irreperibilità relativa del destinatario.

5.1. Di tanto dà atto la stessa sentenza impugnata in cui si legge: «risulta dalla relata di omessa notifica che la stessa non fosse andata a buon fine per la "temporanea assenza del destinatario"; con successivo deposito dell'atto alla casa comunale ed annotazione in calce "fatta racc. 22/07/2011"; i cui estremi venivano indicati (insieme agli estremi della cartella) alla voce n. 7 dell'elenco allegato, intestato "Distinta delle raccomandate A/R, presentate per la spedizione nell'Ufficio Postale di Catania Ag.", riportante in calce la dicitura "data stampa 21/07/2011"».

5.2. Nonostante, quindi, si fosse in presenza di una notifica effettuata a destinatario solo temporaneamente assente, i giudici di appello hanno ritenuto, erroneamente ed in maniera arbitraria, che il destinatario dovesse essere considerato un irreperibile assoluto, in quanto contribuente già attinto in precedenza da «*pesanti violazioni finanziarie contestategli*», ed al medesimo note.

5.3. Secondo la CTR, le «*significative emergenze di fatto, attentamente valutate e prese in esame, depon[evano] per una situazione di possibile preordinata irreperibilità del soggetto contribuente, certamente non assimilabile, pertanto, ai casi di "irreperibilità relativa" oggetto del controverso sopracitato orientamento giurisprudenziale; così consentendo la applicazione del meno garantista procedimento di notificazione previsto per i casi di*



c.d. "irreperibilità assoluta"; nel caso in esame documentalmente provati dall'organo notificatore, con la conseguente ritenuta intangibilità della cartella di pagamento oggetto di contestazione nella misura in cui richiamata nell'intimazione di pagamento impugnata».

6. L'errore in diritto in cui è incorsa la CTR è manifestamente evidente ma, come sopra detto, ciò non comporta l'accoglimento del ricorso in quanto la statuizione finale adottata dai giudici di appello è corretta.

7. Al riguardo deve osservarsi che «in tema di notificazione della cartella di pagamento questa Corte ha, in maniera condivisibile, affermato che il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26, comma 3, prevede che, nelle fattispecie di cui all'art. 140 c.p.c., (irreperibilità c.d. relativa del destinatario o rifiuto di ricevere la copia nei luoghi di residenza, dimora o domicilio, noti ed esattamente individuati, dovendo altrimenti osservarsi il disposto dell'art. 143 c.p.c.), la notifica della cartella di pagamento si effettui con le modalità fissate dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60 ("lett. e) quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 c.p.c., si affigge nell'albo del comune e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione"). La notifica, secondo l'art. 26 citato, "si ha per eseguita nel giorno successivo a quello in cui l'avviso del deposito è affisso nell'albo del comune"» (così in Cass. n. 25079 del 6/11/2014, Rv. 634229 - 01).

7.1. Intervenendo sull'art. 140 cod. proc. civ., «la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 3 del 2010, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 140 c.p.c., disposizione richiamata dall'art. 26 citato, nella parte in cui prevede che la notifica si perfeziona, per il destinatario, con la spedizione della raccomandata informativa, anziché con il ricevimento della stessa o, comunque,



decorsi dieci giorni dalla relativa spedizione. A seguito di tale sentenza, pertanto, la notificazione effettuata ai sensi di tale disposizione si perfeziona, per il destinatario, con il ricevimento della raccomandata informativa, se anteriore al maturarsi della compiuta giacenza, ovvero, in caso contrario, con il decorso del termine di dieci giorni dalla spedizione (Cass. 14316/2011)» (Cass. n. 250769/2014 cit.).

7.2. Successivamente la «Corte Costituzionale, con la sentenza n. 258/2012, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 26, comma 3, (corrispondente all'attualmente vigente comma 4), nella parte in cui stabilisce, per l'appunto, che la notificazione della cartella di pagamento "nei casi previsti dall'art. 140 c.p.c. ... si esegue con le modalità stabilite dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60", anziché "nei casi in cui nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi sia abitazione, ufficio o azienda del destinatario... si esegue con le modalità stabilite dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, comma 1, alinea e lett. e)". I giudici della Consulta hanno infatti evidenziato che, nell'ipotesi di irreperibilità meramente "relativa" del destinatario (vale a dire, nei casi previsti dall'art. 140 c.p.c., come recita il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26, comma 3), la cartella di pagamento andrebbe notificata, secondo la lettera della disposizione, applicando, in realtà, non l'art. 140 c.p.c., ma le formalità previste per la notificazione degli atti di accertamento a destinatari "assolutamente" irreperibili (lettera e) del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1) e che pertanto, a differenza di quanto previsto per la notifica dell'avviso di accertamento, per la validità della notificazione della cartella, "nonostante che il domicilio fiscale sia noto ed effettivo", non sarebbero "necessarie... ne' l'affissione dell'avviso di deposito alla porta dell'abitazione, dell'ufficio o dell'azienda del destinatario, ne' la comunicazione del deposito mediante lettera



raccomandata con avviso di ricevimento", essendo prevista solo l'affissione nell'albo del Comune, secondo modalità improntate ad un criterio legale tipico di conoscenza della cartella (sul modello di quanto previsto dall'art. 143 c.p.c.), con evidente disparità di trattamento di situazioni omologhe e violazione dell'art. 3 Cost. La Consulta ha quindi ritenuto necessario "restringere" la sfera di applicazione del combinato disposto del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26, comma 3, e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, alinea e lett. e), "alla sola ipotesi di notificazione di cartelle di pagamento a destinatario "assolutamente" irreperibile e, quindi, escludendone l'applicazione al caso di destinatario "relativamente" irreperibile, previsto dall'art. 140 c.p.c.", cosicché, nei casi di "irreperibilità c.d. relativa" (cioè nei casi di cui all'art. 140 c.p.c.), va invece applicato, con riguardo alla notificazione delle cartelle di pagamento, il disposto dello stesso D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26, u.c., in forza del quale "per quanto non è regolato dal presente articolo, si applicano le disposizioni del predetto D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60" e, quindi, in base all'interpretazione data a tale normativa dal diritto vivente, quelle dell'art. 140 c.p.c., cui anche rinvia l'alinea del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1. Pertanto, le disposizioni sopra richiamate richiedono effettivamente, per la validità della notificazione della cartella di pagamento, effettuata nei casi di irreperibilità c.d. relativa del destinatario, quali disciplinati dall'art. 140 c.p.c., l'inoltro al destinatario della raccomandata informativa del deposito dell'atto presso la Casa comunale e la sua effettiva ricezione, non essendo, per tale modalità di notificazione degli atti, sufficiente la sola spedizione. Il perfezionamento della notifica effettuata ai sensi dell'art. 140 c.p.c., necessita dunque del compimento di tutti gli adempimenti stabiliti da tale norma, con la conseguenza che, in caso di omissione



di uno di essi la notificazione è da considerarsi nulla» (così sempre in Cass. n. 25079/2014).

7.3. In pratica, con riferimento alla notifica della cartella di pagamento effettuata ai sensi dell'art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973, deve distinguersi tra notifica effettuata anteriormente alla sentenza della Corte costituzionale n. 258 del 2010 e la notifica effettuata in epoca ad essa successiva, con la precisazione però che la notifica effettuata con le modalità previste dal citato art. 26 anteriormente all'intervento della Consulta, deve considerarsi rituale e, quindi, efficace «a condizione che il termine perentorio per proporre opposizione avverso la cartella sia decorso, in tal caso configurandosi l'esaurimento del rapporto, ormai consolidato per l'inoppugnabilità della cartella stessa» (Cass. n. 35692 del 19/11/2021, Rv. 663000 - 01).

8. Va quindi affermato che, in tema di riscossione delle imposte, nei casi di irreperibilità cd. relativa del destinatario, la notificazione della cartella di pagamento effettuata in epoca antecedente alla pubblicazione della sentenza della Corte costituzionale n. 258/2012, che ha dichiarato incostituzionale l'art. 26, comma 3 (ora comma 4) del d.P.R. n. 602 del 1973, è valida ed efficace con la sola affissione dell'avviso di deposito nell'albo del Comune di residenza del destinatario, perfezionandosi il giorno ad esso successivo, non occorrendo, quindi, l'inoltro al destinatario e l'effettiva ricezione della raccomandata informativa del deposito dell'atto presso la casa comunale, invece previsti per le notificazioni effettuate in data successiva alla citata sentenza della Corte costituzionale, a condizione, però, che la cartella di pagamento sia divenuta definitiva per mancata impugnazione anteriormente alla pubblicazione della predetta sentenza della Corte costituzionale, altrimenti operando l'effetto retroattivo della stessa.



9. Nella prima delle ipotesi sopra formulate rientra il caso in esame, posto che la notifica della cartella di pagamento è stata effettuata in data 20/07/2011 (così nella sentenza impugnata, su affermazione non contestata dell'Agenda delle entrate), sicché alla data del 28/11/2012, di pubblicazione nella Gazzetta ufficiale della Repubblica della sentenza della Corte costituzionale n. 258 del 2012, la notifica della cartella di pagamento era già stata effettuata con le modalità all'epoca previste, ovvero mediante affissione dell'avviso di deposito nell'albo del Comune, ed erano decorsi i termini di impugnazione (sessanta giorni dal giorno successivo all'affissione, data di perfezionamento della notifica), con conseguente definitività dell'atto.

9.1. Pertanto, nel caso di specie la notifica della cartella di pagamento deve ritenersi rituale in quanto effettuata con le modalità all'epoca previste, ovvero con affissione dell'avviso di deposito nell'albo del Comune di residenza del contribuente, senza necessità di altre formalità.

9.2. Ed invero, con accertamento in fatto non contestato, la CTR ha espressamente dato atto in sentenza che la cartella di pagamento destinata al ricorrente e non consegnata per sua «temporanea assenza», venne depositata presso la casa comunale. L'avvenuta spedizione da parte dell'agente postale della raccomandata informativa, che pure risulta esser stata effettuata ma di cui non vi è prova della ricezione, è circostanza che, per quanto detto sopra, non incide sulla già rituale notifica dell'atto.

10. Conclusivamente, quindi, il ricorso va rigettato e la sentenza impugnata solo corretta nella motivazione ai sensi dell'art. 384, ultimo comma, cod. proc. civ., nei sensi di cui si è detto sopra.

11. In applicazione del principio della soccombenza, il ricorrente va condannato al pagamento, in favore della sola Agenzia delle entrate, delle spese processuali liquidate come in dispositivo.



Nessuna disposizione deve, invece, essere adottata al riguardo nei confronti dell'agente della riscossione stante la rilevata inammissibilità del controricorso.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali in favore dell'Agenzia delle entrate, che liquida in complessivi euro 18.200,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma il 30 gennaio 2025

Il Presidente
Lunella CARADONNA

