

Cassazione civile sez. trib., 29/09/2025, n. 26311

FATTI DI CAUSA

1. Con la sentenza n. 2165/06/23 del 06/07/2023, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia (di seguito CGT2) accoglieva l'appello proposto dal sig. Ma.Fr. avverso la sentenza n. 95/01/22 della Commissione tributaria provinciale di Pavia (di seguito CTP), che aveva respinto il ricorso del contribuente avverso un'intimazione di pagamento e nove cartelle di pagamento sottostanti concernenti IRPEF, IRAP e IVA relative agli anni d'imposta 2000-2007.

1.1. La CGT2 accoglieva l'appello del sig. Ma.Fr., evidenziando che: a) le cartelle di pagamento non erano state ritualmente notificate al contribuente; b) l'Agente della riscossione non aveva prodotto validi atti interruttivi della prescrizione.

2. L'Agenzia delle entrate Riscossione (di seguito ADER) impugnava la sentenza della CGT2 con ricorso per cassazione, affidato a tre motivi.

3. Ma.Fr. resisteva in giudizio con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso di ADER è affidato a tre motivi, di seguito riassunti.

1.1. Con il primo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame di fatti decisivi che sono stati oggetto di discussione tra le parti e, specificamente, delle intimazioni di pagamento n. (Omissis) e n. (Omissis), regolarmente prodotte sia in primo grado che in appello.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso si contesta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione degli artt. 19, comma 3, e 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per avere la CGT2 omesso di rilevare che l'avvenuta dimostrazione da parte dell'Agente della riscossione della notificazione delle intimazioni di pagamento sopra richiamate avrebbe comportato l'inammissibilità delle censure proposte avverso le cartelle di pagamento oggetto di giudizio.

1.3. Con il terzo motivo di ricorso si lamenta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame di un fatto decisivo che è stato oggetto di discussione tra le parti, per non avere la CGT2 rilevato la regolare notificazione della cartella di pagamento n. (Omissis).

2. I primi due motivi di ricorso, involgendo la regolare notifica degli avvisi di intimazione n. (Omissis) e n. (Omissis), possono essere congiuntamente esaminati e sono fondati per le ragioni che seguono.

2.1. Con lâ??originario ricorso proposto davanti alla CTP, Ma.Fr. ha impugnato lâ??intimazione di pagamento n. (Omissis), notificata al contribuente in data 06/12/2021, e le nove cartelle di pagamento in esso indicate, recanti i seguenti numeri: 1) (Omissis); 2) (Omissis); 3) (Omissis); 4) (Omissis); 5) (Omissis); 6) (Omissis); 7) (Omissis); 8) (Omissis); 9) (Omissis).

2.2. Le cartelle di pagamento di cui sopra sub 1, 6 e 7 sono state oggetto anche dellâ??intimazione di pagamento n. (Omissis), notificata in data 31/07/2015, mentre le cartelle di pagamento di cui sopra sub 2, 3, 4 e 5 sono state oggetto anche dellâ??intimazione di pagamento n. (Omissis), notificata in data 01/12/2015.

2.3. CiÃ² premesso, sostiene ADER che le menzionate intimazioni di pagamento n. (Omissis) e n. (Omissis), regolarmente notificate al contribuente, non sarebbero state impugunate, con conseguente preclusione per il ricorrente di impugnare le cartelle di pagamento dalle stesse menzionate a seguito della notifica dellâ??avviso di intimazione impugnato nel presente procedimento. In altri termini, il sig. Ma.Fr. avrebbe dovuto tempestivamente impugnare le predette intimazioni di pagamento e, non avendolo fatto, gli sarebbe preclusa lâ??impugnazione delle cartelle di pagamento giÃ oggetto di dette intimazioni.

2.4. Orbene, secondo un recente orientamento di questa Corte, che il Collegio condivide, lâ??intimazione di pagamento di cui allâ??art. 50 D.P.R. n. 602 del 1973, in quanto equiparabile allâ??avviso di mora di cui al previgente art. 46 D.P.R. cit., Ã¨ impugnabile autonomamente ai sensi dellâ??art. 19, comma 1, lett. e), D.Lgs. n. 546 del 1992, sicchÃ© la sua impugnazione non integra una facoltÃ del contribuente, bensÃ un onere al fine di far valere le vicende estintive del relativo credito anteriori alla sua notifica? (Cass. n. 6436 del 11/03/2025; in senso conforme, sebbene non massimate, si vedano anche Cass. n. 21945 del 30/07/2025; Cass. n. 13329 del 19/05/2025; Cass. n. 10736 del 22/04/2024).

2.5. Ne consegue la fondatezza del rilievo di ADER: il sig. Ma.Fr. aveva lâ??onere di impugnare le pregresse intimazioni di pagamento che hanno giÃ fatto riferimento alle cartelle di pagamento oggi indicate dallâ??intimazione di pagamento oggetto del presente procedimento; non avendolo fatto, lâ??impugnazione delle menzionate cartelle gli Ã¨ preclusa.

3. Il terzo motivo di ricorso, con il quale si intende affermare la valida notificazione della cartella di pagamento n. (Omissis), Ã¨, altresÃ, fondato nei termini di cui subito si dirÃ.

3.1. Va prima di tutto evidenziato che il riferimento corretto del motivo di impugnazione Ã¨ alla cartella di pagamento n. (Omissis), come puÃ² facilmente evincersi dalla documentazione trascritta, sicchÃ© lâ??erronea indicazione della cartella di pagamento n. (Omissis) deve ritenersi

un mero riconoscibile errore.

3.2. Per il resto, secondo questa Corte, la notificazione degli avvisi e degli atti tributari impositivi va eseguita ai sensi dell'art. 140 cod. proc. civ. solo ove sia conosciuta la residenza o l'indirizzo del destinatario che, per temporanea irreperibilità, non sia stato rinvenuto al momento della consegna dell'atto, mentre va effettuata ex art. 60, lett. e), del D.P.R. n. 600 del 1973 quando il notificatore non reperisca il contribuente perché trasferitosi in luogo sconosciuto, sempre che abbia accertato, prelieve ricerche, attestato nella relata, che il trasferimento non sia consistito nel mero mutamento di indirizzo nell'ambito dello stesso comune del domicilio fiscale (Cass. n. 6788 del 15/03/2017).

3.3. Nelle ipotesi di cd. irreperibilità relativa, qual è quella oggetto del presente giudizio, il perfezionamento della notifica avviene con il deposito di copia dell'atto nella casa del comune in cui la notificazione deve eseguirsi, con l'affissione dell'avviso di deposito alla porta dell'abitazione o ufficio o azienda del destinatario e, infine, con la comunicazione con raccomandata a.r. dell'avvenuto deposito nella casa comunale dell'atto; il perfezionamento della notifica avviene entro dieci giorni dalla spedizione di detta raccomandata.

3.4. Nel caso di specie, come risulta dalla documentazione trascritta, il messo notificatore, preso atto dell'irreperibilità relativa del contribuente, ha effettuato il deposito presso la casa comunale e l'affissione dell'avviso di deposito e, quindi, ha inoltrato al contribuente, a mezzo del servizio postale ordinario, una raccomandata a.r. la quale è ritornata al mittente per compiuta giacenza.

3.5. Il controricorrente contesta, peraltro, la validità della documentazione prodotta ad attestare la regolarità della notifica, anche con riferimento all'esatta indicazione del domicilio del contribuente. Tuttavia, l'apprezzamento di tale documentazione, il cui esame è stato chiaramente omesso dalla CGT2, è demandato al giudice di merito, il quale dovrà valutare nuovamente detta documentazione.

3.6. In questa sede vale solo la pena di sottolineare che, secondo il consolidato orientamento di questa Corte, la prova del perfezionamento del procedimento di notificazione della cartella di pagamento è assolta mediante la produzione della relazione di notificazione e/o dell'avviso di ricevimento, non essendo necessaria la produzione in giudizio della copia della cartella stessa (Cass. n. 23039 del 11/11/2016; Cass. n. 23902 del 11/10/2017; Cass. n. 16121 del 14/06/2019; Cass. n. 20444 del 30/07/2019; Cass. n. 23426 del 26/10/2020; si veda anche Cass. n. 20769 del 21/07/2021), la quale, una volta pervenuta all'indirizzo del destinatario, deve ritenersi ritualmente consegnata, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 cod. civ., superabile solo se il contribuente dimostri di essersi trovato senza sua colpa nell'impossibilità di prenderne cognizione (Cass. n. 15795 del 29/07/2016; Cass. n. 33563 del 28/12/2018; Cass. n. 12883 del 26/06/2020).

3.6.1. Peraltro, allorquando venga contestata la conformità all'originale della relata di notificazione prodotta in copia dall'Agente della riscossione, senza che detta copia sia supportata da una valida attestazione di conformità all'originale, trova applicazione la regola prevista dall'art. 2719 cod. civ., secondo la quale il giudice non può limitarsi ad escludere sic et simpliciter l'efficacia probatoria della copia prodotta, ma deve valutare le specifiche difformità contestate alla luce degli elementi istruttori disponibili, compresi quelli di natura presuntiva, tra cui anche l'eventuale attestazione, da parte dell'Agente della riscossione, della conformità delle copie prodotte alle riproduzioni informatiche degli originali in suo possesso (Cass. n. 23902 del 2017, cit.; Cass. n. 23426 del 26/10/2020; di recente, si veda anche Cass. n. 17841 del 21/06/2023).

3.6.2. Invero, il disconoscimento della conformità di una copia fotografica o fotostatica all'originale di una scrittura, ai sensi dell'art. 2719 cod. civ. non ha gli stessi effetti del disconoscimento della scrittura privata previsto dall'art. 215, primo comma, n. 2, cod. proc. civ., giacché mentre quest'ultimo, in mancanza di richiesta di verifica, preclude l'utilizzabilità della scrittura, la contestazione di cui all'art. 2719 cod. civ. non impedisce al giudice di accertare la conformità all'originale anche mediante altri mezzi di prova, comprese le presunzioni; ne consegue che l'avvenuta produzione in giudizio della copia fotostatica di un documento, se impegna la parte contro la quale il documento è prodotto a prendere posizione sulla conformità della copia all'originale, tuttavia, non vincola il giudice all'avvenuto disconoscimento della riproduzione, potendo egli apprezzarne l'efficacia rappresentativa (Cass. n. 9439 del 21/04/2010; Cass. n. 24456 del 21/11/2011; Cass. n. 16998 del 20/08/2015).

3.6.3. Quanto all'onere di contestazione della conformità della copia fotostatica all'originale, lo stesso, pur non implicando necessariamente l'uso di formule sacramentali, va assolto mediante una dichiarazione di chiaro e specifico contenuto che consenta di desumere da essa in modo inequivoco gli estremi della negazione della genuinità della copia, senza che possano considerarsi sufficienti, ai fini del ridimensionamento dell'efficacia probatoria, contestazioni generiche o onnicomprensive (Cass. n. 28096 del 30/12/2009; Cass. n. 14416 del 07/06/2013).

3.6.4. Più specificamente, deve essere sottolineato che la menzionata contestazione va operata a pena di inefficacia in modo chiaro e circostanziato, attraverso l'indicazione specifica sia del documento che si intende contestare, sia degli aspetti per i quali si assume differisca dall'originale (Cass. n. 7775 del 03/04/2014; conf. Cass. n. 29993 del 13/12/2017; Cass. n. 27633 del 30/10/2018; con specifico riferimento alla copia fotostatica delle relate di notificazione di cartelle di pagamento prodotte dall'Agente della riscossione si vedano anche Cass. n. 12730 del 21/06/2016; Cass. n. 16557 del 20/06/2019; Cass. n. 14279 del 25/05/2021; Cass. n. 40750 del 20/12/2021).

4. In conclusione, il ricorso va integralmente accolto e la sentenza impugnata va cassata e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente procedimento.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del presente procedimento.

Così deciso in Roma, il 13 marzo 2025.

Depositato in Cancelleria il 29 settembre 2025.

Campi meta

Massima : *In ambito di contenzioso tributario, l'intimazione di pagamento ai sensi dell'art. 50 D.P.R. n. 602 del 1973 Ã un atto autonomamente impugnabile (art. 19, comma 1, lett. e), D.Lgs. n. 546 del 1992). L'impugnazione di tale atto non costituisce una mera facoltÃ del contribuente, ma un onere procedurale necessario per far valere le vicende estintive del credito anteriori alla sua notifica.*

Supporto Alla Lettura :

PROCESSO TRIBUTARIO

Il Processo Tributario Ã un procedimento giurisdizionale che ha ad oggetto le controversie di natura tributaria tra il contribuente e lâamministrazione finanziaria, Ã disciplinato nel d.lgs. 546/1992 e non Ã incluso in nessuna delle giurisdizioni indicate dalla Costituzione, rappresenta quindi unâeccezione giustificata dal grande tecnicismo della materia. Il 03 gennaio 2024 Ã stato pubblicato in G.U. il d.lgs. 220/2023 recante disposizioni in materia di contenzioso tributario, le quali vanno a modificare il d.lgs. 546/1992, e sono da collocare in attuazione della L. 111/2023, con la quale Ã stata conferita delega al Governo per la riforma fiscale.