CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 30 – 03 – 2012 N° 5201

Accertamento delle imposte sui redditi – notificazioni – atti presupposti rispetto alla cartella di pagamento – notificazione presso la residenza effettiva - validità

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

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso 18952-2010 proposto da:

S.E. elettivamente domiciliato in XXX VIA XXX, presso lo studio dell'avvocato XXX, che lo rappresenta e difende giusta procura speciale a margine del ricorso;

- ricorrente –

Contro

AGENZIA DELLE ENTRATE 06363391001, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in XXX, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- controricorrente –

avverso la sentenza n. 6/10/2010 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di XXX del 17/12/09, depositata il 14/01/2010;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 14/02/2012 dal Consigliere Relatore Dott. STEFANO OLIVIERI;

udito l'Avvocato XXX difensore del ricorrente che si riporta agli scritti;

è presente il P.G. in persona del Dott. PASQUALE FIMIANI che ha concluso per il rigetto del ricorso.

OSSERVA

Premesso:

con sentenza 14.1.2010 n. 6 veniva rigettato l'appello proposto dal contribuente S.R. avverso la decisione di prime cure che aveva ritenuta esente da vizi di legittimità derivata la cartella emessa per il pagamento dei tributi IRPEF ed IRAP dovuti per gli anni dal 1999 al 2004, essendo stati ritualmente notificati gli atti impositivi presupposti la sentenza di appello rilevava:

1 - che gli avvisi di accertamento erano stati notificati ai sensi dell'art. 140 c.p.c. presso l'indirizzo in XXX via XXX (ove il contribuente risultava residente, in base ai dati estratti alla data del 14.12.2006 dal sistema informatico anagrafico del Comune di XXX);

2 - la diversa residenza anagrafica risultante dal certificato rilasciato il 25.9.2008 era priva di rilevanza in quanto la ricezione da parte del coniuge S.R. delle raccomandate AR con gli avvisi di deposito presso l'indirizzo indicato consentiva di disattendere la presunzione legale relativa del documento anagrafico. dovendosi invece ritenere provato che in tale luogo fosse la residenza effettiva del contribuente il contribuente ha impugnato la predetta sentenza denunciando i vizi di violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60 (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) e di omessa, insufficiente, contraddittoria motivazione (art. 36 c.p.c., comma 1, n. 5) la Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso il ricorrente ha depositato memoria illustrativa ex art. 380 bis c.p.c., comma 2.

Rilevato:

- che la relazione depositata ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c. ha concluso per il rigetto del ricorso osservando quanto di seguito trascritto:

Ritenuto:
- che entrambi i motivi - che possono essere esaminati congruamente in quanto strettamente connessi - difettano di autosufficienza e sono, comunque, infondati.

È appena il caso di rilevare che il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 3 - nel bilanciamento, operato dalla Corte costituzionale, con la sentenza 19.12.2003 n. 360, dei contrapposti interessi del contribuente alla ricezione degli atti allo stesso notificati o comunicati presso il nuovo indirizzo e dell'Ufficio finanziano ad esercitare il potere impositivo senza rischiare di incorrere in decadenza a causa dei tempi connessi a ripetuti rinnovi di notifiche conseguenti a successive variazioni dell'indirizzo dei contribuenti - collega alla variazione o modificazione dell'indirizzo" il decorso del termine di efficacia (di gg. 30) per la amministrazione finanziaria con la conseguenza che anche a volere accedere alla tesi del ricorrente secondo cui tale Termine verrebbe a decorrere dalla mera presentazione della istanza di variazione all'Ufficio comunale e non anche dalla iscrizione della modifica nei registri anagrafici, non pare dubbio che elemento decisivo a supporto della censura - non essendo desumibili i relativi falli dalla sentenza impugnata - era la prova della data di presentazione della detta istanza e del decorso dei trenta giorni anteriormente alla notifica degli atti impostivi. Tale prova non risulta invece acquista al giudizio di merito, avendo omesso il ricorrente non soltanto di trascrivere il contenuto del documento che i Giudici di appello avrebbero trascurato, ma altresì di indicare in quale fase e grado del processo lo stesso sia stato prodotto, così impedendo a questa Corte di verificare la rituale acquisizione al giudizio della prova e di valutarne la decisi vita.

Analogo rilievo deve esser formulato con riferimento al certificato di residenza che la CTR afferma essere stato rilasciato in data 25.9.2008, non essendo dato verificare, in mancanza di trascrizione del contenuto, la rilevanza dello stesso, tanto più che, come sembrerebbe assumere il ricorrente, l'Ufficio comunale avrebbe "retrodatato" la iscrizione nel registro anagrafico della variazione di indirizzo (risultando incompatibili le certificazioni anagrafiche rilasciale al contribuente e alla Amministrazione finanziaria).

Il ricorso si palesa peraltro infondato in quanto sorretto da erronee argomentazioni in diritto:

1 - la disposizione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 3 nel testo vigente nell'anno 2006, secondo cui, con riferimento ai contribuenti persone fisiche, "le variazioni e modificazioni di indirizzo non risultabili dalla dichiarazione annuale hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal trentesimo giorno successione a quello della avvenuta variazione anagrafica" non si presta a dubbi interpretativi, dovendo individuarsi il "dies a quo" di decorrenza del termine di efficacia, secondo il senso fatto palese dalle parole della disposizione regolamentare, in relazione all'effettivo adempimento, da parie dei competenti uffici comunali, "della iscrizione del nuovo indirizzo nei registri anagrafici. A tale conclusione conduce, peraltro, anche la disciplina normativa (contenuta nel Capo 3 "adempimenti anagrafici" del D.P.R. 30 maggio 1989, n. 223 e succ. modificazioni recante "Regolamento anagrafico", che - ha sostituito il precedente regolamento approvato con D.P.R. 31 gennaio 1951, n. 136) del procedimento amministrativo di "cambiamento di abitazione" nello stesso Comune di residenza. La dichiarazione dell'interessato (art. 13, comma 1, lett. c), infatti, introduce la fase di iniziativa del procedimento alla quale succede la fase istruttoria (che prevede, nel caso specifico, adempimenti minimi quale l'esame della istanza e della correttezza formale dei dati indicati - verifica della toponomastica del territorio comunale - nonché la verifica del requisito della dimora abituale del richiedente - art. 19, comma 2) e quella finale della emissione dell'atto di registrazione. Nel tempo occorrente alla definizione del procedimento, fissato dal D.P.R. n. 223 del 1989, art. 17 nel termine di tre giorni dalla data di ricezione della dichiarazione ovvero dagli accertamenti disposti dallo stesso funzionario, la indicazione anagrafica del luogo di abitazione risulta ancora quella precedente, polendo in conseguenza assumerò rilevanza la variazione di indirizzo, ai fini della validità della notifica, soltanto sul piano l'attuato in relaziono alla effettiva conoscenza del mutamento di abitazione da parie del soggetto notificante (prevalendo come noto la residenza effettiva su quella anagrafica: ex pluribus Corte Cass. 2 sez. 16.11.2006 n. 21422; id. 1 sez. 19.11.2007 n. 23838; id. 5 sez. 13.6.2008 n. 15938; id. sez. lav. 22.12.2009 n. 26985). Tanto rileva ai fini di escludere il riconoscimento dell'effetto giuridico della variazione, opponibile ai terzi, alla mera presentazione della istanza di variazione/modifica di indirizzo, non essendo, pertanto, onerati i terzi della effettuazione di preventive ricerche volte ad accertare - la ipotetica - presentazione di istanze D.P.R. n. 223 del 1989, ex art. 1, comma 1, lett. a) laddove dalla relata di notifica eseguita presso la residenza risultante dai registri anagrafici non siano emersi elementi circostanziali tali da infirmare la presunzione legale del certificato anagrafico circa il luogo di effettiva residenza del destinatario della notifica. "Ne consegue che eventuali ritardi nella iscrizione della variazione di indirizzo nel registro anagrafico, dipesi da negligenze impunibili agli uffici comunali, non possono risolversi in una omissione di ordinaria diligenza da parte del soggetto notificante nella individuazione della effettiva residenza (diversa da quella anagrafica non ancora variata) del destinatario della notifica:

2- non occorre al ricorrente la giurisprudenza dallo stesso citata a sostegno della tesi secondo cui i ritardi colpevoli della Amministrazione pubblica non possono ridondare a svantaggio della parte istante (cfr. Corte cass. 2 sez. 2 1.11.2006 n. 24673; id. 2 sez. 9.7.2009 n. 16185 - concernenti peraltro l'aggiornamento dei dati inseriti nel PRA in seguito alla trasmissione a cura dell'Ufficio anagrafico del Comune della variazione di residenza, essendo venuto meno l'onere di comunicazione da parte del proprietario del veicolo), atteso che il principio definitivamente statuito dalle SS.UU. 9.12.2010 n. 24851 secondo cui "il ritardo della Amministrazione nell'aggiornare i propri archivi non può produrre effetti negativi nella sfera giuridica del cittadino non inadempiente" trovava giustificazione, in relazione alla specifica fattispecie, nella espressa previsione normativa (art. 201 C.d.S., art. 247 reg. esec. approvato con D.P.R. 16 dicembre 1992, n. 195) del coordinamento amministrativo tra l'ente locale ed il Ministero dei Trasporti e della Motorizzazione civile secondo cui la domanda, redatta sull'apposito modello predisposto dal Ministero dell'Interno, per la contestuale richiesta di modifica della residenza anagrafica e di variazione del PRA doveva essere presentata dal privato al Comune che a sua volta, era tenuto a comunicare di ufficio alla PA statale, ai fini delle conseguenti annotazioni sul PRA la disposta variazione anagrafica di residenza, con la conseguenza che "ove la PA non abbia proceduto all'aggiornamento dei relativi archivi, la notifica della contestazione effettuata al prevedente indirizzo del contravventore risultante dagli archivi (ndr. dal PRA) non aggiornali non può ritenersi corretta", con l'ulteriore precisazione che in tal caso, il "dies a quo" del termine di 150 giorni stabilito per la notifica del verbale di contestazione doveva essere individuato "nella data di annotazione della variazione di residenza negli atti dello stato civile" (anziché in quella successiva della annotazione al PRA: cfr. SU n. 24851/2010 in motivazione).

La evidente peculiarità del sistema normativo di riferimento esclude la trasposizione automatica del principio di diritto affermato in materia di notifica dei VAV alla fattispecie concernente il presente giudizio: la imputazione della erronea notifica dell'atto amministrativo alla negligenza ed ai ritardi della PA presuppone, infatti, che tale condotta sia riferibile direttamente allo stesso soggetto giuridico di diritto pubblico che ha eseguito la notifica, ovvero ad altro soggetto pubblico la cui attività risulta tuttavia

inserita in una sequenza procedimentale complessa o comunque funzionalmente coordinata (per espressa previsione normativa) a quella svolta dalla PA inadempiente, sicché le carenze delle fasi/attività presupposte (es. il mancato aggiornamento del PRA) vengono necessariamente a riflettersi nei vizi delle fasi/attività successive (es. la notifica dei verbali di constatazione infrazione). Ne risulta che le conclusioni raggiunte dalla giurisprudenza sopra indicata non possono essere estese alla diversa ipotesi in cui l'Amministrazione statale notificante agisca, al pari di qualsiasi altro soggetto giuridico, accedendo ai dati di pubblici registri tenuti da Enti locali in assenza di qualsiasi disposizione normativa volta ad istituire (mediante obblighi di comunicazione o trasmissione dati) specifici nessi di coordinamento funzionale od organizzativo tra le attività svolte dagli uffici delle due distinte figure giuridiche soggettive (ente locale: PA statale), non essendo sufficiente a tal fine (per imputare alla Amministrazione notificante gli effetti pregiudizievoli della omessa tempestivamente variazione di residenza anagrafica) la mera natura pubblica comune ad entrambe.

Pertanto nel caso di specie il bilanciamento tra l'interesse del cittadino-contribuente ad ottenere che gli atti vengano notificati presso il nuovo indirizzo, e l'interesse del Fisco ad evitare difficoltose ricerche in conseguenza della possibile inaffidabilità dei registri anagrafici per mancato tempestivo aggiornamento, non può essere risolto, come vorrebbe il ricorrente, sulla base di una apodittica prevalenza della dichiarazione di variazione di indirizzo/residenza sulla divergente risultanza della certificazione anagrafica (non assumendo rilievo - e pubblicità - tale dichiarazione al di fuori del procedimento amministrativo di variazione dell'indirizzo che istituisce un rapporto di diritto amministrativo esclusivamente tra il cittadino istante e l'Amministrazione locale competente), ma deve essere risolto, peraltro conformemente al dato testuale normativo, individuando il "dies a quo" dal quale decorre il termine di gg. 30 per la opponibilità della modifica dell'indirizzo o della residenza al Fisco (D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 60, comma 3) nel momento della effettiva iscrizione della variazione nel registro anagrafico del Comune, fatta salva ovviamente la prova contraria gravante sul contribuente - concernente il diverso luogo di effettiva residenza - ove idonea a superare la presunzione legale della residenza anagrafica (prova che non può ritenersi raggiunta con la mera produzione di un altro certificato anagrafico che riveste soltanto efficacia presuntiva).

Il ricorrente ha altresì censurata la seconda "ratio decidendi" della sentenza di appello fondata sulla presunzione semplice ex art. 2729 c.c. di effettiva residenza del contribuente - alla data del perfezionamento della notifica ex art. 140 c.p.c. degli avvisi di accertamento - presso l'abitazione individuata nelle risultanze anagrafiche dell'anno 2006.

La CTR del Lazio sulla scorta della certificazione anagrafica rilasciata alla Amministrazione finanziaria a dicembre 2006 - da cui risultava che il contribuente era residente in XXX via XXX - e dalla circostanza fattuale della effettiva ricezione, presso quello stesso indirizzo, da parte del coniuge S.R. delle raccomandale AR con cui veniva comunicato l'avvenuto deposito dell'atto presso la Casa comunale (art. 140 c.p.c.) ha ritenuto raggiunta la prova logica che il contribuente risiedesse effettivamente presso quella abitazione, e dunque le notificazioni fossero state ritualmente eseguite in quel luogo.

Il ricorrente ha censurato tale statuizione affermando che la presunzione legale di conoscenza dell'atto notificato, materialmente consegnato ad altra persona rinvenuta nella abitazione del destinatario ex art. 139 c.p.c., non sarebbe estendibile alle notifiche eseguire ai sensi dell'art. 140 c.p.c..

Orbene, premesso che altro è il vizio motivazionale ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5) - nella specie denunciato dal ricorrente - che suppone, nel caso di motivazione insufficiente, una argomentazione logica inidonea a spiegare le ragioni del decisum (il ragionamento esplicitato non consente di ravvisare il nesso di strumentalità con il provvedimento regolativo della fattispecie), altro è invece l'errore di diritto conseguente alla inesatta applicazione della norma di cui all'art. 2729 c.c. in relazione agli elementi normativi che presiedono alla "costruzione" della prova presuntiva (al quale sembra, invece, nel concreto riferirsi la censura del ricorrente) e che doveva, allora essere correttamente denunciato in relazione al paradigma di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), ciò premesso occorre rilevare che secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte, le risultanze anagrafiche rivestono un valore meramente presuntivo circa il luogo di residenza, e possono essere superate dalla prova contraria, desumibile da qualsiasi fonte di convincimento, e quindi anche mediante presunzioni: il relativo apprezzamento costituisce valutazione demandata al giudice di merito e sottratta al controllo di legittimità, ove adeguatamente motivata (cfr. Corte cass. 2 sez. 1 6.11.2006 n. 24422; id. sez. lav. 22.12.2009 n. 26985)

Orbene la censura non coglie nel meglio laddove pone in comparazione la presunzione legale di conoscenza ex art. 139 c.p.c. (mediante consegna del plico a persona di famiglia rinvenuta presso il luogo di residenza del destinatario) con la fattispecie disciplinata dall'art. 140 c.p.c. (che tale presunzione legale non prevede), atteso che i Giudici di appello hanno fondato la propria decisione non sulla presunzione legale ma sulla prova presuntiva cd. semplice della effettiva residenza del contribuente presso la abitazione in via XXX, traendo il convincimento sulla prova del fatto ignoto dai seguenti fatti certi

1 - il rapporto di coniugio con il contribuente.

2 - la presenza del coniuge nel luogo al quale corrispondeva la residenza anagrafica del contribuente,

3 - la ricezione da parte del coniuge delle raccomandate AR (perfezionative della notifica ex art. 140 c.p.c.) dirette al contribuente, 4 - la mancanza di indicazioni nella relata di notifica di elementi idonei a far dubitare della residenza in quel luogo del contribuente (quale ad es. eventuali informative riferite dal portiere o in mancanza di quello la eventuale inesistenza di indicazioni relative al nominativo del contribuente sul citofono o sulle casse le delle lettere). Tate argomentazione logica non sembra discostarsi dallo schema normativo dell'art. 2729 c.c. non evidenziandosi nei fatti selezionati, complessivamente, valutati, caratteri di contraddittorietà od incongruenza od ancora di manifesta inconcludenza rispetto al fatto ignorato: spettava, pertanto, al contribuente fornire la eventuale prova contraria dimostrando di aver abbandonato la precedente abitazione essendo definitivamente venuto meno in quel luogo il centro dei propri affari ed interessi in data anteriore alla notifica ex art. 140 c.p.c. degli avvisi di accertamento.

Ritenuto:

- che debbono essere condivise le argomentazioni esposte e le conclusioni della relazione, con le seguenti precisazioni, non essendo dirimenti le osservazioni formulate dalla parte ricorrente nella memoria depositata ex art. 378 c.p.c..

Il punto focale della questione non è infatti la individuazione del dies a quo (presentazione della dichiarazione di variazione di indirizzo; effettiva iscrizione del variazione ei registri anagrafici) dal quale decorre il termine dilatorio di efficacia del mutamento di residenza anagrafica per l'Amministrazione finanziaria (D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 60, comma 3), ma la prevalenza della residenza effettiva del destinatario della notifica su quella risultante dalle certificazioni anagrafiche (avente valore meramente presuntivo), con la conseguenza che a fronte della ritenuta corrispondenza della residenza anagrafica (risultante dal sistema informatico anagrafico alla data del 14.12.2006) con quella reale del destinatario, convincimento al quale la CTR laziale è pervenuta alla stregua di plurimi clementi indiziari "gravi, precisi e concordanti" (presenza del coniuge nella abitazione: ricezione delle racc. AR relative all'avviso di deposito dell'atto ai sensi dell'art. 140 c.p.c.; assenza di indicazioni nella relata di notifica tali da ritenere la insussistenza i un collegamento tra il destinatario ed i luogo di esecuzione della notifica) che rendono irrilevante l'accertamento della data in cui è stata presentata la variazione di indirizzo ovvero tale variazione è stata effettivamente iscritta nei registri anagrafici, atteso che alla prova logica della residenza effettiva argomentata dalla CTR, il contribuente avrebbe dovuto opporre non la mera prova documentale di aver presentato richiesta di modifica della residenza anagrafica, ma la prova che a tale richiesta era seguito - anteriormente alla data 22.12.2006 di notifica dell'atto - l'effettivo trasferimento al nuovo indirizzo e la conseguente cessazione di ogni collegamento con il precedente domicilio fiscale.

Risultano in conseguenza irrilevanti, ai fini della decisione della presente causa, i prospettati dubbi di legittimità costituzionale del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 3, sollevati in relazione ai parametri di cui agli artt. 3 e 24 Cost. nella memoria illustrativa depositata dal ricorrente (nella ipotesi in cui la notifica dovesse ritenersi ritualmente perfezionata presso la residenza anagrafica risultante da errata certificazione dovuta ad inadempimenti o ritardi imputabili agli uffici comunali), atteso che nella specie non assume carattere dirimente il decorso del termine previsto dalla norma tributaria ai fini della opponibilità all'Amministrazione finanziaria delle variazioni della residenza anagrafica. quanto piuttosto il principio secondo cui le risultanze anagrafiche - in quanto aventi valore di mera presunzione legale juris tantum - possono essere smentite dalla prova della diversa effettiva residenza del destinatario, con la conseguenza che in base a tale prova la CTR ha ritenta validamente eseguita la notifica, non avendo offerto il contribuente la diversa prova dell'effettivo trasferimento della residenza in data anteriore alla notifica (non essendo a tal fine conducente la data della mera presentazione della variazione di indirizzo).

Ritenuto:

- che il ricorso del contribuente deve, pertanto, essere rigettato nelle forme di cui agli artt. 375 e 380 bis c.p.c., con conseguente condanna del ricorrente alla rifusione delle spese di lite che si liquidano in dispositivo.

P.Q.M.

la Corte:

- rigetta il ricorso e condanna la pare ricorrente alla rifusione delle spese del presente giudizio che liquida in Euro 12.000,00 per onorari, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in XXX, nella camera di consiglio, il 14 febbraio 2012.
Depositato in Cancelleria il 30 marzo 2012