

## **"Omissis"**

### Svolgimento del processo

Con sentenza dell'8.3.2008 il Tribunale di Milano, pronunciando sul ricorso proposto da P.E. - volto ad ottenere l'accertamento della nullità e, comunque, l'annullamento totale o parziale del sollecito o avviso di pagamento del 19.11.2005 per cartelle esattoriali insolute riferite a contributi della Cassa di Previdenza e Assistenza Forense - lo dichiarava inammissibile avverso le cartelle esattoriali nn. (...) e (...) e dichiarava, altresì, non dovuti gli importi iscritti a ruolo e di cui alla cartella esattoriale n. (...), compensando le spese di lite.

Avverso tale decisione proponeva appello il P. e l'adita Corte territoriale, con sentenza pubblicata il 24 maggio 2010, rigettava il gravame. La Corte di appello rilevava: a) la inammissibilità dell'opposizione al sollecito o avviso di pagamento che aveva seguito l'emissione delle cartelle esattoriali, dovendo l'opposizione essere rivolta unicamente contro il ruolo e la cartella esattoriale che costituisce l'atto impositivo attraverso il quale il contribuente riceve ufficialmente notizia dell'iscrizione a ruolo; b) la inammissibilità dell'opposizione riguardo ai motivi concernenti vizi formali della cartella in quanto non proposta nelle forme dell'opposizione agli atti esecutivi - di cui all'art. 617 c.p.c. - e nel termine di cinque giorni dalla notifica della cartella, essendo il rimedio ex art. 24 D.Lgs. n. 46/99 previsto per motivi inerenti il merito della pretesa; c) la inammissibilità dell'opposizione avverso le due cartelle esattoriali (sopra meglio indicate) perché tardiva, essendo stata proposta ben oltre il termine perentorio di 40 giorni previsto dall'art. 24 co. 5° D.Lgs. n. 46/99 decorrente dalla notifica che doveva ritenersi essere stata effettuata ritualmente per entrambe le menzionate cartelle ai sensi dell'art. 26 del DPR 29.9.1973 n. 602 (essendo state espletate le attività previste dall'art. 60 comma 1° lett. f del DPR 29.9.29173 n. 600 richiamato dal comma 4° del menzionato art. 26).

Per la Cassazione di detta sentenza ha proposto ricorso il P. affidato a quattro motivi.

Resiste con controricorso la Equitalia Esatri s.p.a. (già Esazioni Tributi s.p.a.). La Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza Forense è rimasta intimata.

### Motivi della decisione

Col primo motivo di ricorso si denuncia "error in iudicando" ed "error in procedendo" e/o la illegittimità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione di norme di diritto e per omessa, insufficiente o contraddittoria

motivazione circa un punto controverso e decisivo per il giudizio (art. 360 co. 1° nn. 3 e 5).

In particolare, si deduce che erroneamente la corte di merito ha ritenuto inammissibile l'impugnazione del sollecito o avviso di pagamento che aveva seguito l'emissione delle cartelle esattoriali sulla scorta di un assunto ("l'opposizione deve essere rivolta unicamente contro il ruolo e la cartella esattoriale, costituendo quest'ultima fatto impositivo attraverso il quale il contribuente riceve ufficialmente notizia dell'iscrizione a ruolo") non solo tautologico, ma anche in contrasto con il principio più volte affermato dalla Giurisprudenza di legittimità per il quale vanno qualificati come avvisi di accertamento o di liquidazione di un tributo tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita, ancorché non si concluda con una formale intimazione al pagamento sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito 'bonario' a versare quanto dovuto. Ed infatti, nel caso in esame, il sollecito di pagamento impugnato presentava tutte le caratteristiche formali e sostanziali per poter essere ritenuto un avviso di accertamento con formale intimazione di pagamento (intimazione a pagare entro il termine di 15 gg. sotto comminatoria di esecuzione forzata, individuazione e determinazione sia pure sommaria dei tributi tramite l'indicazione delle relative cartelle e degli interessi di mora, età). Inoltre, l'avviso di pagamento in questione era l'unico atto del procedimento di riscossione portato a piena conoscenza di esso ricorrente, non essendo stato preceduto da alcuna valida notifica del ruolo e delle cartelle di pagamento.

Viene, quindi, dedotta la erroneità della sentenza impugnata laddove ha dichiarato inammissibile l'opposizione nella parte in cui aveva ad oggetto vizi formali della cartella per non essere stata proposta nei modi e nei termini dell'opposizione agli atti esecutivi ex art. 617 c.p.c.. In proposito si evidenzia che detta qualificazione della domanda era estranea al "petitum" ed alla natura dell'azione con il quale non era stata proposta opposizione solo ex art. 24 D.Lgs. n. 46/99 ma anche ex art. 35 L. 24.11.1981 n, 689, norma quest'ultima che dichiarava espressamente gli artt. 442 e ss. c.p.c. Il motivo è solo in parte fondato.

Vale ricordare che questa Corte ha in varie occasioni, statuito che "In tema di contenzioso tributario, devono ritenersi impugnabili gli avvisi bonari con cui l'Amministrazione chiede il pagamento di un tributo in quanto essi, pur non rientrando nel novero degli atti elencati nell'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e non essendo perciò, in grado di comportare, ove non contestati, la cristallizzazione del credito in essi indicato, esplicitano comunque le ragioni fattuali e giuridiche di una ben determinata pretesa tributaria, ingenerando

così nel contribuente l'interesse a chiarire subito la sua posizione con una pronuncia dagli effetti non più modificabili. Il giudice investito dell'impugnazione non può però, annullarli ritenendo che i predetti debbano avere gli stessi requisiti di quelli indicati nell'art. 19 cit. ed in particolare che in essi debba essere contenuta l'indicazione, prevista nel comma 2 dello stesso art. 19, del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto, della commissione tributaria competente e delle forme e dei termini per proporre ricorso, essendo tali requisiti, previsti, peraltro neppure a pena di nullità, soltanto per gli atti tipici. (Cass. civ., Sez. V, 18/05/2011, n. 10987; Cass. ord. n. 8033/2011, Cass. N. 14373/2011; Cass. S.U n. 12244/2009). Ne consegue, che l'avviso del 18.11.2005 recapitato al P. il 30.11.2005 - contenente un sollecito di pagamento relativamente ad alcune cartelle esattoriali insolute, dato questo incontestato tra le parti - ben poteva essere impugnato.

Quanto alla inammissibilità dell'opposizione nella parte in cui aveva ad oggetto vizi formali della cartella per non essere stata proposta nei modi e nei termini dell'opposizione agli atti esecutivi ex art. 617 c.p.c. si rileva che l'affermazione contenuta nell'impugnata sentenza è corretta in quanto, secondo il condiviso orientamento interpretativo di questa Corte, nella disciplina della riscossione mediante iscrizione a ruolo dei crediti previdenziali, di cui al D.Lgs. n 46 del 1999, l'opposizione agli atti esecutivi è prevista dall'art. 29 comma 2°, che, per la relativa regolamentazione, rinvia alle "forme ordinarie", e non dall'art. 24, del citato D.Lgs., che si riferisce, invece, all'opposizione sul merito della pretesa di riscossione, con la conseguenza che l'opposizione agli atti esecutivi prima dell'inizio dell'esecuzione deve proporsi entro cinque giorni dalla notificazione del titolo esecutivo, che, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 49, si identifica nella cartella esattoriale; quest'ultima, infatti, essendo un estratto del ruolo, costituisce titolo esecutivo ai sensi del suddetto D.P.R. n. 602 del 1973, art. 49, come modificato dal D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 16, (cfr. Cass. 25757/2008; Cass., n. 21863/2004).

Riguardo al rimedio ex art. 35 L. 24.11.1981 n. 689, che il ricorrente assume di aver esperito unitamente alla opposizione ex art. 24 co. 5° D.Lgs. n. 43/99 e con riferimento alle sanzioni amministrative, si osserva che, "in parte qua" il motivo è inammissibile. Ed infatti, non è dato conoscere se il credito di cui alle cartelle esattoriali richiamate nel sollecito di pagamento opposto si riferissero a contributi (o contributi unitamente a sanzioni amministrative) o solo a sanzioni amministrative, nel qual ultimo caso verrebbe in rilievo il particolare procedimento di cui al detto art. 35 cit. cui fa riferimento il ricorrente nel motivo (cfr. Cass. 22.5.2004, n. 9863; Cass. 1.7.2000, n. 8840). Sul punto, quindi, il ricorso non è autosufficiente perché la Corte non è stata posta nelle condizioni di poter avere la completa cognizione dell'oggetto della controversia (Cass. n 15808 del 12/06/2008; Cass. n. 15952 del 17/07/2007, ex multis).

Con il secondo motivo si deduce la violazione e falsa applicazione di norme di diritto e per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione avendo l'impugnata decisione violato il principio del giudicato ed errato laddove aveva affermato che le cartelle esattoriali erano state ritualmente notificate e che, quindi, l'opposizione era tardiva.

Si evidenzia che, con sentenza in data 4 febbraio 2009 pronunciata nei confronti della Equitalia Esatri s.p.a. è passata in giudicato come da certificazione della cancelleria del 28.4.2010, il tribunale di Milano aveva già dichiarato il medesimo sollecito del 18.11.2005 impugnabile e non valide le notifiche delle cartelle esattoriali in questione (nn. (...) e (...)). Inoltre, erano state violate le norme relative alla notifica delle cartelle esattoriali. In particolare, con riferimento alla cartella n° (...), risultava violato il disposto dell'art. 26 DPR n. 602/1973 cit. e del richiamato art. 60 comma 1° lett. e) DPR 29.9.1973 n. 600 in quanto, la procedura prevista da tale ultima norma è applicabile solo nel caso in cui nel comune in cui deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente mentre deve essere effettuata ai sensi dell'art. 140 c.p.c. quando siano conosciuti la residenza e l'indirizzo del destinatario ma la notifica non sia avvenuta perché costui o altro possibile consegnatario non sia stato rinvenuto. Riguardo alla cartella n. (...), la notifica era irrituale per violazione dell'art. 139 c.p.c. avendo omesso l'ufficiale notificatore di effettuare le ricerche di tutte le persone indicate nella norma, non essendo sufficiente a provare l'avvenuta effettuazione di dette ricerche la generica dizione "nessuno in luogo accetta la notifica" avendo dovuto l'ufficiale notificante dichiarare, in forma positiva, che "non vi è persona - tra quelle indicate nella norma - che accetta la notifica". Il motivo è solo in parte fondato.

Con riferimento alla eccezione di giudicato se ne rileva la infondatezza. La sentenza del tribunale di Milano in data 4 febbraio 2009 risulta essere stata pronunciata - per espressa ammissione del ricorrente - solo nei confronti della Equitalia Esatri s.p.a. e non anche della Cassa di Previdenza e di Assistenza Forense e, dunque, non può essere invocata in questa sede operando la preclusione solo nella ipotesi di identità soggettiva ed oggettiva e deve, pertanto, escludersi nell'ipotesi (quale quella "de quo") in cui vi sia un mutamento (anche parziale) di uno di tali elementi (Cass. n. 2113 del 12/02/2003; Cass. S.U. n. 20133 del 12/10/2004).

Riguardo alla nullità delle notifiche osserva il Collegio che il comma 4° dell'art. 26 cit. prevede che: "Nei casi previsti dall'art. 140 del codice di procedura civile, la notificazione della cartella di pagamento si effettua con le modalità stabilite dall'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e si ha per eseguita nel giorno successivo a quello in cui l'avviso

del deposito è affisso nell'albo del comune". A sua volta l'art. 60 alla lett. e) del comma 1° prevede che "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 del codice di procedura civile, in busta chiusa e sigillata, 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;".

Orbene, la giurisprudenza di questa Corte ha precisato che "La notificazione al contribuente ex art. 60, primo comma, lett. e) del d.P.R. n. 600 del 1973 - che nella specifica materia deroga all'art. 140 cod. proc. civ. - è ritualmente eseguita, senza invio della raccomandata e con affissione dell'avviso nell'albo del comune, quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente" (Cass. n. 5994 del 17/06/1999; Cass. 906 del 25/01/2002; Cass. n. 17064 del 26/07/2006). E' stato anche precisato che la notificazione dell'avviso di accertamento tributario deve essere effettuata applicando la disciplina di cui all'art. 140 cod. proc. civ. (deposito di copia, affissione di avviso di deposito e invio di raccomandata) quando siano conosciuti la residenza e l'indirizzo del destinatario ma la notifica non sia avvenuta perché costui od altro possibile consegnatario non sia stato rinvenuto; deve essere effettuata invece ai sensi dell'art. 60, lettera e), del d.P.R. n. 600 del 1973, sostitutivo, per il procedimento tributario, dell'art. 143 cod. proc. civ., quando, malgrado le ricerche del messo notificatore non si conosca in quale comune risieda il destinatario. (Cass. 7268 del 17/05/2002.; Cass. n. 10189 del 26/06/2003; Cass. n. 7655 del 31/03/2006; Cass. n. 2834 del 07/02/2008; Cass. n. 7352 del 31/03/2011). Applicando tali principi al caso in esame consegue che la notifica della cartella esattoriale n. (...) non è rituale in quanto non poteva essere effettuata ai sensi del citato art. 60 essendo noto che il P. era domiciliato nel comune di Pioltello (come ammesso dalla stessa Equitalia ESATRI) ragion per cui doveva essere applicato l'art. 140 c.p.c. (deposito di copia, affissione di avviso di deposito e invio di raccomandata) e, però, non risulta spedita la raccomandata successivamente all'affissione dell'avviso di deposito. Diversamente, non ricorre il vizio di notifica denunciato dal ricorrente in ordine alla cartella esattoriale n. (...).

Ed infatti la dizione utilizzata dal notificante "nessuno in luogo accetta la notifica" è inequivoca evincendosi dalla stessa chiaramente il rifiuto ad accettare di tutte le persone indicate nell'art. 139 c.p.c. (Cass. n. 1387 del 07/02/1995, in motivazione; Cass. n. 5178 del 04/05/1993; Cass. n. 12510 del 23/11/1992).

Con il terzo motivo si deduce la violazione o falsa applicazione di norme di

diritto ed omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione in relazione all'art. 24 D.Lgd. n. 46799.

Si precisa che la corte di appello avrebbe erroneamente applicato l'art. 24 cit. assumendo che il ricorso sarebbe stato esperibile solo nei confronti dell'ente impositore per motivi inerenti il merito dell'opposizione visto che il comma 5° di detta norma espressamente prevede che "il ricorso va notificato all'ente impositore ed al concessionario" e, inoltre, non aveva tratto le dovute conseguenze da quanto affermato non avendo estromesso il concessionario dal processo e, anzi, avendo condannato esso ricorrente alla rifusione delle spese anche nei suoi confronti non considerando l'infondatezza della eccezione sul punto ed il fatto che, comunque, era stata dichiarata la non debenza delle somme di cui ad una delle cartelle impugnate.

In relazione a tale motivo si osserva che il disposto del D.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46 art. 24, comma 5, in tema di opposizione contro il ruolo dei crediti degli enti previdenziali prevedeva (nel testo originario) la notifica del ricorso in opposizione sia all'ente impositore che al concessionario; successivamente il D.L. 24 settembre 2002, n. 209, conv. L. 22 novembre 2002, n. 265 (norma questa applicabile "ratione temporis" al caso "de quo"), ha eliminato l'obbligo di notifica dell'opposizione al concessionario. Giova, inoltre, ricordare che questa Corte ha già avuto modo di affermare, che si deve escludere che nel giudizio di opposizione a cartella esattoriale il concessionario - soggetto destinatario del pagamento, ma non contitolare del dritto di credito - assuma la qualità di contraddittore necessario (cfr. Cass. 17/04/2007, n. 9113; Cass. 24 giugno 2004 n. 11746, 21 dicembre 2004 n. 23701, 20 ottobre 2006 n. 22617). L'adempimento della notifica a tale soggetto del ricorso in opposizione, richiesta dalla citata disposizione del D.Lgs. n. 46 del 1999, prima della menzionata modifica, assume quindi la funzione di una mera "denuntiatio litis", per portare a conoscenza del concessionario la pendenza della lite, ma non costituisce una "vocatio in jus".

Ne consegue che l'affermazione contenuta nell'impugnata sentenza e censurata con il motivo in esame è corretta. Peraltro, va rilevato che l'estromissione dal giudizio può essere disposta dal giudice solo con il consenso delle altre parti che non risulta esservi stato nel corso del giudizio. Quanto alla condanna alle spese a favore anche del concessionario la stessa risulta fondata sul principio della soccombenza essendo stato l'appello rigettato in toto.

Con il quarto motivo si deduce la omessa motivazione in ordine ad un punto decisivo della controversia non avendo la Corte di appello esaminato - con riferimento alla cartella esattoriale n. 068200110526220500000 - non avendo la corte di appello esaminato il 6° motivo di gravame con il quale era stata dedotta la prescrizione per avvenuto decorso alla data di asserita notifica del

12.12.2001 del termine di prescrizione di 5 anni di cui alla L. n. 335/1995 art. 3 commi 9 e 10.

Il presente motivo è inammissibile. Ed infatti, questa Corte ha avuto modo di precisare che non sono ammissibili le censure del ricorso per Cassazione che non siano dirette contro una statuizione, sia pure implicita, della sentenza impugnata, ma siano relative a questioni sulle quali il giudice non ha pronunciato a seguito del loro assorbimento per effetto della decisione fondata su un punto preliminare. (Cass. n. 457 del 18/02/1972; Cass. n. 1947 del 29/03/1982), come accaduto nel caso "de quo" in cui la corte di appello non ha pronunciato sulla eccezione di prescrizione dei crediti di cui alla cartella esattoriale predetta avendo ritenuto l'opposizione inammissibile perché tardiva. Alla luce di quanto sin qui esposto, in accoglimento parziale del primo e del secondo motivo di ricorso, l'impugnata sentenza va cassata in relazione alle censure accolte. Sarà il giudice di rinvio - che si designa nella corte di Appello di Milano in diversa composizione, che dovrà accertare se la pretesa di cui alla cartella esattoriale n. (...) sia fondata nel merito. Alla stessa corte si demanda di statuire, all'esito, anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie parzialmente il primo motivo, in parte il secondo nei termini di cui in motivazione; rigetta il terzo e dichiara inammissibile il quarto; cassa l'impugnata sentenza in relazione alle censure accolte e rinvia alla Corte di Appello di Milano in diversa composizione, anche per le spese.

Depositata in Cancelleria il 30.10.2012