



FN/CS

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

V SEZIONE CIVILE,

8637.21

Oggetto: cartella  
esattoriale - notificazione  
nel domicilio fiscale ex  
art. 60, comma 1, lett. c),  
d.P.R. n. 600 del 1973.

Composta da

- Ettore Cirillo · Presidente -
- Roberta Crucitti · Consigliere -
- Francesco Federici · Consigliere -
- Catello Pandolfi · Consigliere -
- Laura Mancini · Consigliere Rel.

R.G.N. 15340/2017

Cron. 8637

CC - 5/11/2020

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 15340/2017 R.G. proposto da:

**AGENZIA DELLE ENTRATE**, (C.F. (omissis) ), in persona del  
Direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma, in via dei  
Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la  
rappresenta e difende *ope legis*;

4016  
2020

- *ricorrente* -

contro

(omissis) , (C.F. (omissis) ),  
rappresentato e difeso dall'Avv. (omissis) per procura  
speciale in calce al ricorso per cassazione, elettivamente domiciliato  
in (omissis) , presso l'Avv. (omissis)  
(omissis) ;

- *controricorrente* -

nonché

**AGENZIA DELLE ENTRATE – RISCOSSIONE**, (C.F. 13756881002), in persona del legale rappresentante *pro tempore*, succeduta *ope legis* ad (omissis) S.P.A., rappresentata e difesa dall'Avv. (omissis) ed elettivamente domiciliata in (omissis), presso (omissis) s.r.l.;

- *controricorrente e ricorrente incidentale* -  
avverso la sentenza n. 11223/47/16 della Commissione tributaria regionale della Campania depositata il 12 dicembre 2016 e non notificata.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 5 novembre 2020 dal Consigliere dott.ssa Laura Mancini.

**Rilevato che:**

1. Con sentenza depositata in data 12 dicembre 2016 la Commissione tributaria regionale della Campania riformò la pronuncia con la quale la commissione tributaria di primo grado aveva rigettato il ricorso proposto da (omissis) avverso l'atto di intimazione di pagamento per IRES ed IVA relative all'anno di imposta 2007, susseguente alla cartella esattoriale n. (omissis), notificata il 14 agosto 2012 ai sensi dell'art. 140 cod. proc. civ.

La commissione tributaria regionale condivise i rilievi di nullità formulati dall'appellante in relazione alla notificazione della cartella di pagamento, sul presupposto che la stessa era stata tentata presso l'indirizzo di via (omissis), coincidente con la residenza del contribuente, laddove quest'ultimo aveva eletto domicilio ai sensi dell'art. 60, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 in (omissis), e tale circostanza era stata ritenuta dai giudici d'appello non contestata e, comunque, risultante dall'anagrafe tributaria.

3. Contro tale pronuncia propone ricorso, affidato a due motivi, l'Agenzia delle entrate, al quale (omissis) resiste

con controricorso illustrato da memoria ex art. 380-*bis*.1 cod. proc. civ. L'Agenzia delle entrate Riscossione ha proposto ricorso incidentale basato su sei motivi.

**Considerato che:**

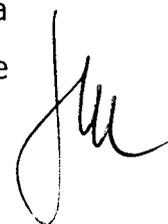
1. Con il primo motivo la ricorrente principale lamenta l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.

Ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, la Commissione tributaria regionale, nel dichiarare la nullità della notificazione della cartella esattoriale per non essere stata effettuata presso il domicilio eletto dal contribuente ai sensi dell'art. 60, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973, non ha considerato che l'elezione di domicilio ha avuto decorrenza dalla data, risultante dalla visura effettuata presso l'anagrafe tributaria richiamata dalla stessa sentenza gravata, del 18 settembre 2012 e, quindi, è divenuta efficace successivamente alla data (del 14 agosto 2012), in cui è stata eseguita la notifica della cartella di pagamento.

La ricorrente principale ha, inoltre, evidenziato che detta circostanza aveva formato oggetto di discussione tra le parti, risultando dalla visura dell'anagrafe tributaria, depositata in primo grado da (omissis) s.p.a., avente il seguente tenore: "domicilio fiscale (omissis) decorrenza 18/9/2012 – precedenti domicilia fiscali: decorrenza 1/3/2011; via (omissis)".

1.1. Con il secondo motivo l'Agenzia delle entrate lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 cod. civ. in combinato disposto con l'art. 60, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

Deduce la ricorrente che i giudici d'appello, oltre a non aver considerato il domicilio fiscale del contribuente all'epoca della notifica, riportato nell'anagrafe tributaria, è incorsa nella violazione



delle disposizioni predette in quanto ha ritenuto erroneamente che gravasse sull'Ufficio l'onere di contestare le risultanze dell'anagrafe tributaria, laddove, invece, la prova dell'effettivo domicilio fiscale all'epoca della notifica della cartella esattoriale incombeva sul contribuente.

2. Con il primo motivo di ricorso incidentale, formulato ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., l'Agenzia delle entrate Riscossione deduce la violazione dell'art. 116 cod. proc. civ. per avere la sentenza impugnata travisato la prova.

Con il secondo motivo si lamenta violazione dell'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973 in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. per avere la Commissione tributaria regionale trascurato il fatto che alla data della notificazione della cartella la variazione di domicilio del contribuente non esplicava ancora efficacia.

Con il terzo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la ricorrente incidentale denuncia la violazione degli artt. 116 e 115, primo comma, cod. proc. civ., per avere la Commissione tributaria regionale erroneamente ritenuto che la variazione di domicilio non era stata contestata dall'Agente della riscossione, giacché in primo grado tale argomento di difesa non era stato neanche sollevato.

Con il quarto motivo di ricorso incidentale l'Agenzia delle entrate Riscossione deduce la violazione degli artt. 100 cod. proc. civ. e 26 del d.P.R. n. 602 del 1973 in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere i giudici d'appello erroneamente assunto che la declaratoria di nullità della notificazione della cartella esattoriale determini la nullità tanto della cartella, quanto dell'intimazione.

Con il quinto mezzo la ricorrente incidentale denuncia la violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. per essere la commissione di



secondo grado incorsa in ultrapetizione, avendo accertato la prescrizione della pretesa impositiva pur in mancanza di impugnazione della cartella esattoriale.

Con il sesto motivo di ricorso incidentale l'Agenzia delle entrate Riscossione lamenta la violazione dell'art. 111, sesto comma, Cost. in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. per essere la motivazione della sentenza gravata contraddittoria e obiettivamente incomprensibile in ragione del riferimento indistinto, da parte dei giudici di secondo grado, a fattispecie completamente differenti come la nullità e l'inesistenza.

3. In via preliminare devono essere scrutinati i rilievi di inammissibilità del ricorso principale svolti da (omissis) .

Ad avviso del controricorrente, con il primo motivo del ricorso erariale si denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., l'omesso esame di un fatto - coincidente con l'elezione del domicilio ai sensi dell'art. 60, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973 compiuta dal contribuente in data successiva alla notificazione della cartella esattoriale - che non è stato oggetto di discussione tra le parti ed è supportato da documentazione dell'anagrafe tributaria che, contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, non risulta essere stata depositata da (omissis) (omissis) s.p.a. nel giudizio di primo grado.

Il contribuente osserva, altresì, che, rispetto alla propria eccezione di variazione di domicilio posta a fondamento sia del ricorso di primo grado che dell'appello, alcuna controdeduzione è stata svolta dalla controparte, tanto che la Commissione tributaria regionale ha ritenuto il fatto non contestato.

In ogni caso - soggiunge il controricorrente - il primo motivo di ricorso implica una richiesta di accertamento di fatti (la verifica del domicilio eletto) preclusa al sindacato di legittimità in quanto di esclusiva spettanza del giudice di merito.



(omissis) ha, quindi, eccepito l'inammissibilità del secondo motivo del ricorso principale per essere lo stesso formulato mediante la mescolanza di mezzi di impugnazione eterogenei, facenti riferimento alle diverse ipotesi contemplate dall'art. 360, primo comma, nn. 3 e 5, cod. proc. civ., «non essendo consentita la prospettazione di una medesima questione sotto profili incompatibili, quali quello della violazione di norme di diritto, che suppone accertati gli elementi di fatto in relazione al quale si deve decidere della violazione o falsa applicazione della norma, e del vizio di motivazione, che quegli elementi di fatto intende precisamente rimettere in discussione; o quale l'omessa motivazione, che richiede l'assenza di motivazione su un punto decisivo della causa, che richiede la puntuale e analitica indicazione della sede processuale nella quale il giudice d'appello sarebbe stato sollecitato a pronunciarsi» (pag. 23 del controricorso).

### 3.1. Nessuno dei suindicati rilievi merita condivisione.

Innanzitutto deve escludersi che il primo motivo del ricorso principale, denunciando l'omesso esame del fatto, ritenuto decisivo per il giudizio, del perfezionamento dell'elezione di domicilio in data successiva a quella della notificazione della cartella esattoriale, introduca una *quaestio facti* estranea al dibattito processuale.

In realtà la censura con la quale la ricorrente fa valere la collocazione temporale dell'esercizio, da parte del contribuente, della facoltà ex art. 60, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973, oltre la data della notificazione della cartella esattoriale, non introduce un fatto distinto ed autonomo rispetto all'elezione di domicilio, ma ne valorizza una connotazione temporale capace di eliderne la rilevanza ai fini dell'operatività dell'obbligo di notificazione degli atti impositivi presso il luogo prescelto ai sensi del citato art. 60, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973.

Ciò che viene contestato dall'Amministrazione finanziaria non è, dunque, l'omesso esame di un fatto diverso da quello dedotto



dal contribuente a fondamento dell'impugnazione, ma piuttosto l'incompletezza della sua valutazione da parte dei giudici di secondo grado.

In particolare, si è al cospetto di un'ipotesi di omesso esame di un singolo aspetto del fatto principale (costitutivo dell'eccezione di nullità della notificazione della cartella esattoriale), la quale, come chiarito in dottrina, deve essere comunque ricondotta nel paradigma dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., ove risulti idonea ad influire sull'esito del giudizio, al pari dell'omissione integrale dell'esame del fatto decisivo.

E' da disattendere anche il rilievo secondo il quale, contrariamente a quanto affermato dall'Amministrazione ricorrente, l'Agente della riscossione non ha depositato nel giudizio di primo grado il documento, tratto dall'Anagrafe tributaria, riportante la data di operatività dell'elezione di domicilio presso l'indirizzo di (omissis), essendo tale documento stato comunque acquisito al giudizio di secondo grado e considerato dalla Commissione tributaria regionale, come reso evidente dalla stessa sentenza gravata.

Parimenti infondata è l'eccezione di inammissibilità per difetto di autosufficienza, avendo la ricorrente specificamente indicato tanto il documento dal quale risulta l'aspetto fattuale di cui si denuncia l'omesso esame, quanto il contesto processuale in cui lo stesso ha avuto ingresso nel giudizio (v. l'ottava pagina del ricorso erariale).

Deve, inoltre, evidenziarsi che, contrariamente a quanto ritenuto dal controricorrente, il primo motivo del ricorso principale non implica una rivalutazione delle risultanze probatorie apprezzate dal giudice di merito, ma piuttosto sollecita l'accertamento dell'omessa considerazione di un aspetto del fatto impeditivo - dedotto al fine di paralizzare la pretesa esattoriale - emergente ex



*actis* ed idoneo a precludere la sussunzione della fattispecie concreta entro il paradigma normativo invocato dal contribuente.

Ed infatti, il principio secondo il quale, in caso di variazione del domicilio fiscale ai sensi dell'art. 60, comma 1, d.P.R. n. 600 del 1973, la notificazione degli atti impositivi deve essere effettuata presso il domicilio eletto a pena di nullità, postula, evidentemente, l'anteriorità del perfezionamento dell'elezione di domicilio rispetto alla notificazione.

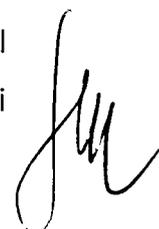
Vanno, infine, disattese le censure svolte dal controricorrente in merito alla pretesa commistione, operata dall'Amministrazione ricorrente nella formulazione dei motivi di ricorso, di mezzi di impugnazione eterogenei.

Invero, nel ricorso erariale la trattazione delle doglianze relative all'interpretazione o all'applicazione delle norme di diritto appropriate alla fattispecie e i profili attinenti alla ricostruzione del fatto non risultano cumulati in un unico motivo, ma prospettati separatamente, attraverso l'articolazione di due distinti mezzi (Cass. Sez. 5, Ord. 11/4/2018, n. 8915; Cass. Sez. 2, 23/4/2013, n. 9793).

4. Tanto premesso, il primo motivo formulato dall'Amministrazione finanziaria non solo resiste, per le ragioni esposte, al vaglio di ammissibilità, ma è anche fondato.

Deve, invero, ribadirsi che la collocazione temporale dell'elezione di domicilio ex art. 60, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600 del 1973, in un momento successivo al perfezionamento della notificazione della cartella di pagamento di cui si controverte, costituisce un aspetto del fatto impeditivo dedotto dal contribuente a sostegno dell'impugnazione della cartella esattoriale che, ancorché reso evidente dalla documentazione tratta dall'Anagrafe tributaria versata in atti, è stato trascurato dai giudici d'appello.

In ordine alla decisività di tale profilo fattuale, si osserva che il principio secondo il quale l'invalidità della notifica degli atti



impositivi eseguita con le modalità di cui all'art. 140 c.p.c., presso il domicilio fiscale del contribuente, si configura quando vi sia stata, da parte di quest'ultimo, una valida elezione di domicilio ai sensi dell'art. 60, primo comma, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973 (Cass. Sez. 6-5, Ord. 25/7/2017, n. 18318), presuppone che la comunicazione della predetta variazione di domicilio sia già produttiva di effetti al momento della notificazione dell'atto della cui invalidità si controverte.

Né merita condivisione l'assunto del controricorrente secondo il quale il documento contenente le risultanze dell'anagrafe tributaria, da cui l'Amministrazione finanziaria ha desunto la posteriorità dell'elezione di domicilio rispetto al perfezionamento del procedimento notificatorio, sono prive di efficacia probatoria in quanto unilateralmente formate dalla stessa Amministrazione ricorrente.

Si tratta, invero, di un documento di cui si è avvalso lo stesso contribuente al fine di supportare l'eccezione di nullità della notifica della cartella esattoriale e in relazione al quale deve ritenersi operante una presunzione di corrispondenza tra i dati risultanti dall'anagrafe tributaria e quelli trasmessi dal medesimo contribuente, con la conseguenza che, al fine di metterne in discussione l'efficacia probatoria, quest'ultimo è tenuto a dimostrare l'eccezionale difformità (Cass. Sez. 5, Sez. 5, Ord. 18/1/2019, n. 1362).

Non osta, infine, all'accoglimento del motivo in esame l'affermazione dei giudici d'appello, valorizzata dal controricorrente, secondo la quale le risultanze dell'Anagrafe tributaria versate in atti non avevano formato oggetto di contestazione ad opera delle controparti.

Innanzitutto l'onere di contestazione concerne le sole allegazioni in punto di fatto della controparte e non anche i documenti da essa prodotti (Cass. Sez. 3, Ord. 8/2/2018, n. 3022).



In ogni caso, l'onere di contestazione e il suo eventuale mancato assolvimento, assume portata recessiva laddove, come nel caso di specie, l'allegazione avversaria risulti smentita da specifiche risultanze documentali acquisite al processo (arg. ex Cass. Sez. 3, 13/3/2012, n. 3951, secondo cui «La non contestazione del fatto ad opera della parte che ne abbia l'onere è irreversibile, ma non impedisce al giudice di acquisire comunque la prova del fatto non contestato. Pertanto, in tale ultima ipotesi, resta superata la questione sulla pregressa non contestazione di quei fatti che, se ravvisata, avrebbe comportato l'esclusione di essi dal *thema probandum*»).

5. Merita, altresì, condivisione la censura con la quale l'Agenzia delle entrate denuncia la falsa applicazione dell'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973.

A mente del primo comma, lett. d) di tale disposizione, «è in facoltà del contribuente di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano. In tal caso l'elezione di domicilio deve risultare espressamente da apposita comunicazione effettuata al competente ufficio a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento ovvero in via telematica con modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate».

L'esercizio di tale facoltà secondo le forme prescritte impone all'Amministrazione di notificare gli atti impositivi presso il domicilio eletto, pena la nullità della notificazione.

E', tuttavia, evidente che la declaratoria di nullità della notificazione eseguita presso il domicilio fiscale anteriore a quello scelto ai sensi dell'art. 60, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973, presuppone l'avvenuto espletamento di tutte formalità previste da tale disposizione.

Di conseguenza, la sentenza gravata, nel dichiarare la nullità della notificazione della cartella esattoriale eseguita ai sensi dell'art. 140 cod. proc. civ. il 14 agosto del 2018 presso il domicilio fiscale del contribuente (in via (omissis) ) in ragione dell'elezione di domicilio (in (omissis) (omissis)) da questi effettuata ai sensi dell'art. 60, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973 con decorrenza dal 18 settembre 2012, è incorsa nel denunciato vizio di falsa applicazione del citato art. 60.

6. Per quanto riguarda il ricorso incidentale, occorre, innanzitutto, rilevare che l'Agenzia delle entrate Riscossione si è costituita in prosecuzione a mezzo di difensore esterno abilitato.

A tale riguardo, giova richiamare il principio recentemente enunciato dalle Sezioni Unite di questa Corte, secondo il quale, ai fini della rappresentanza e difesa in giudizio, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, impregiudicata la generale facoltà di avvalersi anche di propri dipendenti delegati davanti al tribunale ed al giudice di pace, si avvale: a) dell'Avvocatura dello Stato nei casi previsti come riservati ad essa dalla Convenzione intervenuta (fatte salve le ipotesi di conflitto e, ai sensi dell'art. 43, comma 4, r.d. n. 1611 del 1933, di apposita motivata delibera da adottare in casi speciali e da sottoporre all'organo di vigilanza), oppure ove vengano in rilievo questioni di massima o aventi notevoli riflessi economici; b) di avvocati del libero foro, senza bisogno di formalità, né della delibera prevista dall'art. 43, comma 4, r.d. cit. - nel rispetto degli articoli 4 e 17 del d.lgs. n. 50 del 2016 e dei criteri di cui agli atti di carattere generale adottati ai sensi dell'art. 1, comma 5 del d.l. 193 del 2016, conv. in l. n. 225 del 2016 - in tutti gli altri casi ed in quelli in cui, pure riservati convenzionalmente all'Avvocatura erariale, questa non sia disponibile ad assumere il patrocinio (Cass. Sez. U, 19/11/2014, n. 30008).

La pronuncia nomofilattica ha anche chiarito che quando la scelta tra il patrocinio dell'Avvocatura erariale e quello di un avvocato del libero foro discende dalla riconduzione della fattispecie alle ipotesi previste dalla Convenzione tra l'Agenzia e l'Avvocatura dello Stato o di indisponibilità di questa ad assumere il patrocinio, la costituzione dell'Agenzia a mezzo dell'una o dell'altro postula necessariamente ed implicitamente la sussistenza del relativo presupposto di legge, senza bisogno di allegazione e di prova al riguardo, nemmeno nel giudizio di legittimità.

6.1. Il ricorso incidentale è inammissibile.

Deve, invero, trovare applicazione il principio, espresso da un cospicuo numero di pronunce di legittimità, cui questo Collegio intende dare continuità, secondo il quale in materia di procedimento civile, sia ai sensi dell'art. 334 cod. proc. civ., che in base al combinato disposto di cui agli artt. 370 e 371 cod. proc. civ., le regole sull'impugnazione tardiva operano esclusivamente con riferimento all'impugnazione incidentale in senso stretto, e cioè proveniente dalla parte contro la quale è stata proposta l'impugnazione principale, la quale soltanto può avere interesse - ed è, pertanto, abilitata - a contraddire e a presentare, contestualmente al controricorso, l'eventuale ricorso incidentale anche tardivo.

Quando, invece, il ricorso di una parte abbia contenuto adesivo al ricorso principale, i termini e le forme dell'impugnazione incidentale sono inapplicabili e il ricorso stesso deve essere presentato in quelli propri del ricorso autonomo di cui all'art. 325 cod. proc. civ. (Cass. Sez. 5, ord. 7/3/2018, n. 5438/2018; Cass. Sez. 5, 7/10/2015, n. 20040; Cass. Sez. L, 18/5/2016, n. 10234; Cass. Sez. 5, 28/10/2015, n. 21990; Cass. Sez. 3, 21/1/2014, n. 1120; Cass. Sez. 3, 17/12/2009, n. 26505; Cass. Sez. 5, 25/1/2008, n. 1610; Cass. Sez. 1, 21/3/2007, n. 6807; Cass. Sez. 2, 18/4/2002, n. 5635).



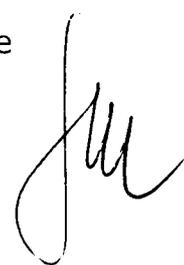
L'impugnazione dell'Agenzia delle entrate Riscossione, come reso evidente dall'esposizione dei motivi (vertenti essenzialmente sull'illegittimità delle declaratorie di nullità della notificazione della cartella esattoriale e di prescrizione della pretesa impositiva rese dal giudice d'appello), non può essere qualificata come incidentale in senso stretto, in quanto risulta affidata a censure, in parte, analoghe a quelle avanzate dalla ricorrente principale e, in parte, diverse, ma pur sempre immediatamente rivolte a contrastare la sentenza della Commissione tributaria regionale e non già scaturite dall'impugnazione proposta dall'Agenzia delle entrate.

Pertanto, considerato che la sentenza della Commissione tributaria regionale campana è stata depositata il 12 dicembre 2016 e non è stata notificata, l'impugnazione dell'Agenzia delle entrate Riscossione, in quanto avviata alla notifica il 21 luglio 2017, è stata proposta ben oltre il termine perentorio di sei mesi previsto dall'art. 327 cod. proc. civ. (nella versione, applicabile *ratione temporis*, introdotta dalla legge n. 69 del 2009) ed è, quindi, inammissibile.

In conclusione, la sentenza gravata deve essere cassata in relazione ai soli motivi del ricorso principale con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, cui è demandata anche la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

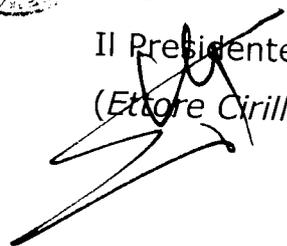
La Corte, dichiara inammissibile il ricorso incidentale; accoglie il ricorso principale; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, anche per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.



Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 5 novembre 2020.

*ju*

Il Presidente  
(Ettore Cirillo)



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

29 MAR. 2021

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO  
Dott.ssa Isabella Panacchio

