

Civile Sent. Sez. 5 Num. 8675 Anno 2015

Presidente: PICCININI CARLO

Relatore: SCODITTI ENRICO

Data pubblicazione: 29/04/2015

**SENTENZA**

sul ricorso 27389-2008 proposto da:

in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIALE XXI APRILE 11, presso lo studio dell'avvocato

che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato giusta delega a margine;

**- ricorrente -**

2015

1302

**contro**

in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA SIRIA 20, presso lo studio dell'avvocato rappresentato e difeso dall'avvocato

giusta delega a margine;

in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- *controricorrenti* -

*nonchè contro*

- *intimato* -

avverso la sentenza n. \_\_\_\_\_ della COMM.TRIB.REG. di MILANO, depositata il 26/09/2007;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 31/03/2015 dal Consigliere Dott. ENRICO SCODITTI;

udito per il ricorrente l'Avvocato \_\_\_\_\_ che ha chiesto l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SERGIO DEL CORE che ha concluso per il rigetto del ricorso.

### **Svolgimento del processo**

impugnò cartella di pagamento dell'ammontare di euro 360.777,19 relativa all'anno di imposta 2000, per omessi versamenti IVA, ritenute, imposte sui redditi, interessi e sanzioni, a seguito di controllo formale ai sensi degli artt. 36 bis d.p.r. n. 600/1973 e 54 bis d.p.r. n. 633/1972, notificata in data 15 giugno 2005. La CTP rigettò il ricorso. L'appello della contribuente fu disatteso dalla Commissione Tributaria Regionale sulla base della seguente motivazione.

"L'appello deve essere rigettato poiché merita sicuramente conferma la sentenza di primo grado. Invero la prospettata questione di costituzionalità della l. n. 156/05, emanata a seguito di sentenza della Corte costituzionale n. 280 del 2005, che ha stabilito una disciplina transitoria per la notifica delle cartelle di pagamento a pena di decadenza, non appare rilevante per il presente giudizio poiché la cartella esattoriale è stata notificata il 15-6-2005 entro il termine indicato dall'art. 43 d.p.r. n. 600/73, cioè entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione 2001 per i redditi 2000. Non appare comunque di particolare pregio la tesi dell'appellante circa l'inesistenza della cartella di pagamento, che deve essere rigettata in quanto per la validità della notifica è sufficiente la sigla del notificatore quando sia identificabile senza dubbio l'ufficio da cui proviene, come nel caso di specie".

Ha proposto ricorso per cassazione la contribuente sulla base di quaranta motivi. Resistono con controricorso e |

### **Motivi della decisione**

Con il primo motivo si denuncia omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c. Lamenta la ricorrente che la CTR non ha motivato in ordine al motivo di illegittimità della cartella esattoriale, dedotto nell'atto di appello, costituito dalla mancata indicazione nella cartella di pagamento del responsabile del procedimento.

Il motivo è inammissibile. Se il giudice omette del tutto di pronunciarsi su una domanda od un'eccezione, ricorrerà un vizio di nullità della sentenza

per "error in procedendo", censurabile in Cassazione ai sensi dell'art. 360, n. 4, cod. proc. civ.; se, invece, il giudice si pronuncia sulla domanda o sull'eccezione, ma senza prendere in esame una o più delle questioni giuridiche sottoposte al suo esame nell'ambito di quella domanda o di quell'eccezione, ricorrerà un vizio di motivazione, censurabile in Cassazione ai sensi dell'art. 360, n. 5, cod. proc. civ. L'erronea sussunzione nell'uno piuttosto che nell'altro motivo di ricorso del vizio che il ricorrente intende far valere in sede di legittimità, comporta l'inammissibilità del ricorso (Cass. 11 maggio 2012, n. 7268). La ricorrente ha denunciato il mancato esame del motivo di illegittimità della cartella esattoriale, costituente autonomo vizio di impugnazione, ma ha impugnato la sentenza non sotto il profilo dell'art. 360 n. 4, ma sotto quello dell'art. 360 n. 5, come si evince anche del momento di sintesi finale, nel quale si fa riferimento ad un "fatto controverso e decisivo" (che sarebbe l'"assenza di motivazione circa il vizio dedotto", secondo la prospettazione del quesito).

Con il secondo motivo si denuncia violazione dell'art. 7, comma 2, lett. a) l. n. 212/2000 ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c. Lamenta la ricorrente che la CTR non ha preso in considerazione il motivo di illegittimità della cartella esattoriale, dedotto nell'atto di appello, costituito dalla mancata indicazione nella cartella di pagamento del responsabile del procedimento.

Con il terzo motivo si denuncia falsa applicazione dell'art. 7, comma 2, lett. a) l. n. 212/2000 ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c. Lamenta la ricorrente che la CTR non ha preso in considerazione il motivo di illegittimità della cartella esattoriale, dedotto nell'atto di appello, costituito dalla mancata indicazione nella cartella di pagamento del responsabile del procedimento.

Il secondo ed il terzo motivo sono inammissibili. Affinché possa utilmente dedursi in sede di legittimità un vizio di omessa pronuncia, è necessario, da un lato, che al giudice di merito fossero state rivolte una domanda o un'eccezione autonomamente apprezzabili e, dall'altro, che tali domande o eccezioni siano state riportate puntualmente, nei loro esatti termini, nel ricorso per cassazione, per il principio dell'autosufficienza, con l'indicazione specifica, altresì, dell'atto difensivo o del verbale di udienza nei quali le une o le altre erano state proposte, onde consentire al giudice di verificarne, in primo luogo,

la ritualità e la tempestività e, in secondo luogo, la decisività (Cass. 4 marzo 2013, n. 5344). La ricorrente non ha indicato in modo specifico in quale parte del ricorso in appello la censura sia stata sollevata, né ha riportato in modo puntuale il contenuto del motivo asseritamente contenuto nel ricorso di appello.

Con il quarto motivo si denuncia falsa applicazione dell'art. 43 d.p.r. n. 600/1973 in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c. Lamenta la ricorrente che la CTR ha erroneamente ritenuto che per la decadenza del termine di notifica delle cartelle di pagamento si debba fare applicazione dell'art. 43 d.p.r. n. 600/1973, che regola i termini della notifica degli avvisi di accertamento, anziché dell'art. 25 d.p.r. n. 602/1973, relativo invece alla cartella di pagamento.

Con il quinto motivo si denuncia violazione dell'art. 43 d.p.r. n. 600/1973 in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c. Lamenta la ricorrente che la CTR ha erroneamente ritenuto che per la decadenza del termine di notifica delle cartelle di pagamento si debba fare applicazione dell'art. 43 d.p.r. n. 600/1973, che regola i termini della notifica degli avvisi di accertamento, anziché dell'art. 25 d.p.r. n. 602/1973, relativo invece alla cartella di pagamento.

Con il sesto motivo si denuncia insufficiente motivazione in relazione all'art. 360 n. 5 c.p.c. Lamenta la ricorrente che la CTR ha erroneamente ritenuto che per la decadenza del termine di notifica delle cartelle di pagamento si debba fare applicazione dell'art. 43 d.p.r. n. 600/1973, che regola i termini della notifica degli avvisi di accertamento, anziché dell'art. 25 d.p.r. n. 602/1973, relativo invece alla cartella di pagamento.

I motivi dal quarto al sesto sono inammissibili. Il sesto motivo è inammissibile in quanto si deduce come vizio motivazionale una violazione di diritto. Il quarto e quinto motivo sono inammissibili per violazione del principio di autosufficienza del ricorso.

Si deve premettere che qualora la liquidazione delle imposte ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 non si sovrapponga alla dichiarazione del contribuente (ipotesi di controllo c.d. formale o cartolare, a

cui segua una mera attività di liquidazione), ma si risolva in una rettifica dei risultati della dichiarazione stessa, che comporti una pretesa ulteriore da parte dell'amministrazione finanziaria (rettifica c.d. cartolare o formale), si è in presenza di un'attività impositiva vera e propria, per definizione rientrante in quella di accertamento, sicché con riferimento alla cartella esattoriale che rechi la pretesa fiscale trova applicazione il termine di decadenza stabilito in via generale dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 per la notifica degli accertamenti tributari (Cass. 4 agosto 2010, n. 18076; 30 dicembre 2009, n. 28056; 9 novembre 2005, n. 21779; 12 novembre 2004, n. 21498). Il termine di decadenza cui va circoscritta l'azione accertatrice dell'Amministrazione finanziaria va ricollegato a quello per l'iscrizione a ruolo, dunque, solo nei casi di controllo c.d. formale o cartolare, a cui segua una mera attività di liquidazione. La ricorrente, che pure ha menzionato il controllo ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, ai fini della contestazione di non corretta individuazione della norma regolatrice della questione controversa, ovvero di applicazione della norma in difformità dal suo contenuto precettivo, doveva specificare se il contenuto della cartella di pagamento impugnata, allegata al ricorso, corrispondesse a mera attività di liquidazione o a rettifica integrante attività impositiva (e solo nel primo caso la censura sarebbe stata fondata). In violazione del principio di autosufficienza tale specificazione, decisiva ai fini della valutazione della censura, è mancata.

Con il settimo motivo si denuncia insufficiente motivazione in relazione all'art. 360 n. 5 c.p.c. Lamenta la ricorrente che la CTR non ha adeguatamente motivato sulle ragioni per le quali, trattandosi di cartella notificata in data 15 giugno 2005, concernente imposte dell'anno 2000 con dichiarazione presentata durante l'anno 2001, non troverebbe applicazione il termine di decadenza per la notifica della cartella di pagamento stabilito dall'art. 25 d.p.r. 602/1973, così come in vigore dal 1° gennaio 2005 (la notifica va effettuata entro l'ultimo giorno del dodicesimo mese successivo a quello di consegna del ruolo, ovvero entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo alla consegna se la cartella è relativa ad un ruolo straordinario) fino alla nuova modifica introdotta con d. l. n. 106/2005 convertito con l. n. 156/2005 (secondo cui la notifica delle cartelle

di pagamento deve essere effettuata entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione), modifica applicabile solo dal 10 agosto 2005.

Con l'ottavo motivo si denuncia falsa applicazione dell'art. 25 d.p.r. n. 602/1973 in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c. Lamenta la ricorrente che, trattandosi di cartella notificata in data 15 giugno 2005 concernente imposte dell'anno 2000 con dichiarazione presentata durante l'anno 2001, doveva trovare applicazione il termine di decadenza per la notifica della cartella di pagamento stabilito dall'art. 25 d.p.r. 602/1973, così come in vigore dal 1° gennaio 2005 (la notifica va effettuata entro l'ultimo giorno del dodicesimo mese successivo a quello di consegna del ruolo, ovvero entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo alla consegna se la cartella è relativa ad un ruolo straordinario) fino alla nuova modifica introdotta con d. l. n. 106/2005 convertito con l. n. 156/2005 (secondo cui la notifica delle cartelle di pagamento deve essere effettuata entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione), modifica applicabile solo dal 10 agosto 2005.

Con il nono motivo si denuncia violazione dell'art. 25 d.p.r. n. 602/1973 in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c. Lamenta la ricorrente che, trattandosi di cartella notificata in data 15 giugno 2005 concernente imposte dell'anno 2000 con dichiarazione presentata durante l'anno 2001, doveva trovare applicazione il termine di decadenza per la notifica della cartella di pagamento stabilito dall'art. 25 d.p.r. 602/1973, così come in vigore dal 1° gennaio 2005 (la notifica va effettuata entro l'ultimo giorno del dodicesimo mese successivo a quello di consegna del ruolo, ovvero entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo alla consegna se la cartella è relativa ad un ruolo straordinario) fino alla nuova modifica introdotta con d. l. n. 106/2005 convertito con l. n. 156/2005 (secondo cui la notifica delle cartelle di pagamento deve essere effettuata entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione), modifica applicabile solo dal 10 agosto 2005.

Con il decimo motivo si denuncia violazione dell'art. 1 l. n. 156/2005 in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c. Lamenta la ricorrente che, trattandosi di cartella notificata in data 15 giugno 2005 concernente imposte dell'anno 2000 con dichiarazione presentata durante l'anno 2001, doveva trovare applicazione il termine di decadenza per la notifica della cartella di pagamento stabilito dall'art. 25 d.p.r. 602/1973, così come in vigore dal 1° gennaio 2005 (la notifica va effettuata entro l'ultimo giorno del dodicesimo mese successivo a quello di consegna del ruolo, ovvero entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo alla consegna se la cartella è relativa ad un ruolo straordinario) fino alla nuova modifica introdotta con d. l. n. 106/2005 convertito con l. n. 156/2005 (secondo cui la notifica delle cartelle di pagamento deve essere effettuata entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione), modifica applicabile solo dal 10 agosto 2005.

Con l'undicesimo motivo si denuncia falsa applicazione dell'art. 1 l. n. 156/2005 in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c. Lamenta la ricorrente che, trattandosi di cartella notificata in data 15 giugno 2005 concernente imposte dell'anno 2000 con dichiarazione presentata durante l'anno 2001, doveva trovare applicazione il termine di decadenza per la notifica della cartella di pagamento stabilito dall'art. 25 d.p.r. 602/1973, così come in vigore dal 1° gennaio 2005 (la notifica va effettuata entro l'ultimo giorno del dodicesimo mese successivo a quello di consegna del ruolo, ovvero entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo alla consegna se la cartella è relativa ad un ruolo straordinario) fino alla nuova modifica introdotta con d. l. n. 106/2005 convertito con l. n. 156/2005 (secondo cui la notifica delle cartelle di pagamento deve essere effettuata entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione), modifica applicabile solo dal 10 agosto 2005.

Con il dodicesimo motivo si denuncia violazione del combinato disposto degli artt. all'art. 25 d.p.r. 602/1973 e 1 l. n. 156/2005 in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.. La ricorrente solleva questione di legittimità costituzionale della l. n. 156 del 2005.



Con il tredicesimo motivo si denuncia falsa applicazione del combinato disposto degli artt. ~~all'art.~~ 25 d.p.r. 602/1973 e 1 l. n. 156/2005 in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.. La ricorrente solleva questione di legittimità costituzionale della l. n. 156 del 2005.

Con il quattordicesimo motivo si denuncia violazione dell'art. 3 l. n. 212/2000 in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.. La ricorrente solleva questione di legittimità costituzionale della l. n. 156 del 2005.

Con il quindicesimo motivo si denuncia falsa applicazione dell'art. 3 l. n. 212/2000 in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.. La ricorrente solleva questione di legittimità costituzionale della l. n. 156 del 2005.

I motivi dal settimo al quindicesimo sono inammissibili. Le censure sono imperniate sulla questione della norma di cui all'art. 25 d.p.r. 602/1973 applicabile in relazione alle modifiche della disposizione intervenute nel corso del tempo e considerata l'epoca di notifica della cartella di pagamento. Essendo stata la cartella notificata in data 15 giugno 2005 non poteva trovare applicazione la modifica dell'art. 25 d.p.r. 602/1973 introdotta con d. l. n. 106/2005 convertito con l. n. 156/2005, in vigore solo dal 10 agosto 2005, secondo l'assunto di parte ricorrente. Trattasi di censura inconferente con la decisione la quale ha fatto applicazione non della norma di cui all'art. 25 d.p.r. 602/1973, ma di quella di cui all'art. 43 d.p.r. n. 600/1973. Peraltro, con il settimo motivo si denuncia, inammissibilmente, una violazione di diritto come vizio motivazionale.

I motivi dal dodicesimo al quindicesimo sono altresì inammissibili nella misura in cui sollevano una questione di costituzionalità, in quanto si limitano ad una generica deduzione di illegittimità senza dare conto della ragioni di contrasto con le norme costituzionali e rinviando genericamente solo ad un contrasto con norme ordinarie ("alla stregua della giurisprudenza costituzionale, in base alla quale sono manifestamente inammissibili le questioni di legittimità di cui non sia sufficientemente motivato il contrasto con i parametri costituzionali - Corte Cost. 24/06/2004, n. 187; 22/11/2001, n. 373; 10/12/1987, n. 485-, nella stessa misura, il motivo di ricorso per Cassazione, nella parte in cui, reiterando istanza avanzata nel giudizio di

merito, chiede dichiararsi la questione non manifestamente infondata e rimettersene l'esame alla Corte Costituzionale, è da ritenere inammissibile ove si limiti a dedurre genericamente l'illegittimità di una norma, senza dar conto delle ragioni di contrasto con le norme costituzionali eventualmente indicate" - Cass. 13 maggio 2005, n. 10123). La questione di legittimità è comunque irrilevante, non essendo stata fatta applicazione nella decisione impugnata della norma censurata.

Con il sedicesimo motivo si denuncia omessa motivazione ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c. Lamenta la ricorrente che la motivazione non dà conto delle argomentazioni addotte in appello circa l'intervenuta decadenza ai sensi dell'art. 17 d.p.r. n. 602/1973, in base al quale le somme dovute dai contribuenti sono iscritte a ruolo entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione con riferimento alle somme dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'art. 36 bis d.p.r. n. 600/1973 (mentre prima si rinviava al termine di cui all'art. 43 d.p.r. n. 600/1973), stante il fatto che sia l'iscrizione a ruolo che il visto di esecutività erano del 2004, mentre l'anno d'imposta era il 2000, con dichiarazione presentata il 2001.

Con il diciassettesimo motivo si denuncia violazione dell'art. 17 d.p.r. n. 600/1973 ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c. Lamenta la ricorrente che la motivazione non dà conto delle argomentazioni addotte in appello circa l'intervenuta decadenza ai sensi dell'art. 17 d.p.r. n. 602/1973, in base al quale le somme dovute dai contribuenti sono iscritte a ruolo entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione con riferimento alle somme dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'art. 36 bis d.p.r. n. 600/1973 (mentre prima si rinviava al termine di cui all'art. 43 d.p.r. n. 600/1973), stante il fatto che sia l'iscrizione a ruolo che il visto di esecutività erano del 2004, mentre l'anno d'imposta era il 2000, con dichiarazione presentata il 2001.

Con il diciottesimo motivo si denuncia falsa applicazione dell'art. 17 d.p.r. n. 600/1973 ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c. Lamenta la ricorrente che la motivazione non dà conto delle argomentazioni addotte in appello circa

l'intervenuta decadenza ai sensi dell'art. 17 d.p.r. n. 602/1973, in base al quale le somme dovute dai contribuenti sono iscritte a ruolo entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione con riferimento alle somme dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'art. 36 bis d.p.r. n. 600/1973 (mentre prima si rinviava al termine di cui all'art. 43 d.p.r. n. 600/1973), stante il fatto che sia l'iscrizione a ruolo che il visto di esecutività erano del 2004, mentre l'anno d'imposta era il 2000, con dichiarazione presentata il 2001.

I motivi dal sedicesimo al diciottesimo sono inammissibili. In violazione del principio di autosufficienza la ricorrente non ha indicato specificatamente in quale parte dell'atto di appello abbia dedotto il motivo di censura né ha indicato le specifiche modalità in cui, nel medesimo atto, la censura sia stata sollevata. Peraltro, con il sedicesimo motivo si denuncia, inammissibilmente, una violazione di diritto come vizio motivazionale.

Con il diciannovesimo motivo si denuncia violazione del combinato disposto degli artt. 26 d.p.r. n. 602/1973, 60 d.p.r. n. 600/1973 e 148 c.p.c. in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c. Lamenta la ricorrente la violazione delle norme menzionate avendo, la decisione impugnata, reputato sufficiente la sigla del notificante, ed essendo invece prescritta la sottoscrizione nella relata di notifica degli atti tributari, alla stregua di quanto prescritto dall'art. 148 c.p.c., ai fini dell'individuazione dell'identità personale del notificante e la sussistenza quindi della relativa potestà.

Con il ventesimo motivo si denuncia falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 26 d.p.r. n. 602/1973, 60 d.p.r. n. 600/1973 e 148 c.p.c. in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c. Lamenta la ricorrente la violazione delle norme menzionate avendo, la decisione impugnata, reputato sufficiente la sigla del notificante, ed essendo invece prescritta la sottoscrizione nella relata di notifica degli atti tributari, alla stregua di quanto prescritto dall'art. 148 c.p.c., ai fini dell'individuazione dell'identità personale del notificante e la sussistenza quindi della relativa potestà.

Con il ventunesimo motivo si denuncia insufficiente motivazione in relazione all'art. 360 n. 5 c.p.c. Lamenta la ricorrente la violazione delle norme

menzionate avendo, la decisione impugnata, reputato sufficiente la sigla del notificante, ed essendo invece prescritta la sottoscrizione nella relata di notifica degli atti tributari, alla stregua di quanto prescritto dall'art. 148 c.p.c., ai fini dell'individuazione dell'identità personale del notificante e la sussistenza quindi della relativa potestà.

Con il ventiduesimo motivo si denuncia violazione dell'art. 26 d.p.r. 602/1973 in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.. Lamenta la ricorrente la violazione della norma menzionata avendo, la decisione impugnata, reputato sufficiente la sigla del notificante, ed essendo invece prescritta la sottoscrizione nella relata di notifica degli atti tributari, alla stregua di quanto prescritto dall'art. 148 c.p.c., ai fini dell'individuazione dell'identità personale del notificante e la sussistenza quindi della relativa potestà.

Con il ventitreesimo motivo si denuncia falsa applicazione dell'art. 26 d.p.r. 602/1973 in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.. Lamenta la ricorrente la violazione della norma menzionata avendo, la decisione impugnata, reputato sufficiente la sigla del notificante, ed essendo invece prescritta la sottoscrizione nella relata di notifica degli atti tributari, alla stregua di quanto prescritto dall'art. 148 c.p.c., ai fini dell'individuazione dell'identità personale del notificante e la sussistenza quindi della relativa potestà.

Con il ventiquattresimo motivo si denuncia insufficiente motivazione in relazione all'art. 360 n. 5 c.p.c. Lamenta la ricorrente la violazione dell'art. 26 d.p.r. 602/1973 avendo, la decisione impugnata, reputato sufficiente la sigla del notificante, ed essendo invece prescritta la sottoscrizione nella relata di notifica degli atti tributari, alla stregua di quanto prescritto dall'art. 148 c.p.c., ai fini dell'individuazione dell'identità personale del notificante e la sussistenza quindi della relativa potestà.

Con il venticinquesimo motivo si denuncia violazione dell'art. 60 d.p.r. 600/1973 in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.. Lamenta la ricorrente la violazione della norma menzionata avendo, la decisione impugnata, reputato sufficiente la sigla del notificante, ed essendo invece prescritta la sottoscrizione nella relata di notifica degli atti tributari, alla stregua di quanto prescritto

dall'art. 148 c.p.c., ai fini dell'individuazione dell'identità personale del notificante e la sussistenza quindi della relativa potestà.

Con il ventiseiesimo motivo si denuncia falsa applicazione dell'art. 60 d.p.r. 600/1973 in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.. Lamenta la ricorrente la violazione della norma menzionata avendo, la decisione impugnata, reputato sufficiente la sigla del notificante, ed essendo invece prescritta la sottoscrizione nella relata di notifica degli atti tributari, alla stregua di quanto prescritto dall'art. 148 c.p.c., ai fini dell'individuazione dell'identità personale del notificante e la sussistenza quindi della relativa potestà.

Con il ventisettesimo motivo si denuncia insufficiente motivazione in relazione all'art. 360 n. 5 c.p.c. Lamenta la ricorrente la violazione dell'art. 60 d.p.r. 600/1973 avendo, la decisione impugnata, reputato sufficiente la sigla del notificante, ed essendo invece prescritta la sottoscrizione nella relata di notifica degli atti tributari, alla stregua di quanto prescritto dall'art. 148 c.p.c., ai fini dell'individuazione dell'identità personale del notificante e la sussistenza quindi della relativa potestà.

Con il ventottesimo motivo si denuncia violazione dell'art. 148 c.p.c. in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.. Lamenta la ricorrente la violazione della norma menzionata avendo, la decisione impugnata, reputato sufficiente la sigla del notificante, ed essendo invece prescritta la sottoscrizione nella relata di notifica degli atti tributari, alla stregua di quanto prescritto dall'art. 148 c.p.c., ai fini dell'individuazione dell'identità personale del notificante e la sussistenza quindi della relativa potestà.

Con il vintovesimo motivo si denuncia falsa applicazione dell'art. 148 c.p.c. in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.. Lamenta la ricorrente la violazione della norma menzionata avendo, la decisione impugnata, reputato sufficiente la sigla del notificante, ed essendo invece prescritta la sottoscrizione nella relata di notifica degli atti tributari, alla stregua di quanto prescritto dall'art. 148 c.p.c., ai fini dell'individuazione dell'identità personale del notificante e la sussistenza quindi della relativa potestà.

Con il trentesimo motivo si denuncia insufficiente motivazione in relazione all'art. 360 n. 5 c.p.c. Lamenta la ricorrente la violazione dell'art. 148

c.p.c. avendo, la decisione impugnata, reputato sufficiente la sigla del notificante, ed essendo invece prescritta la sottoscrizione nella relata di notifica degli atti tributari, alla stregua di quanto prescritto dall'art. 148 c.p.c., ai fini dell'individuazione dell'identità personale del notificante e la sussistenza quindi della relativa potestà.

Il ventunesimo, il ventiquattresimo, il ventisettesimo ed il trentesimo motivo sono inammissibili in quanto con essi si denuncia una violazione di diritto come vizio motivazionale. Per il resto, i motivi dal diciannovesimo al ventinovesimo sono infondati.

L'assunto di parte ricorrente è che sigla, nel senso di firma non per esteso, e sottoscrizione costituiscano concetti differenti. Di contro, coerentemente alla giurisprudenza di questa Corte in materia di notificazione, deve riconoscersi che il concetto di sottoscrizione è comprensivo di quello di sigla. Come è stato affermato, "ai fini della validità della notificazione a mezzo posta la leggibilità o meno della firma (o sigla) dell'agente postale sull'avviso di ricevimento è di per sé irrilevante, essendo privo di importanza giuridica che le formalità previste dalla legge siano eseguite da un particolare agente postale piuttosto che da un altro agente postale. La non identificabilità in questione può assumere una rilevanza meramente indiretta solo quando venga eccepita per suffragare la contestazione della qualità di agente postale del soggetto che ha firmato in base all'ovvia considerazione che la possibilità di identificare detto soggetto renderebbe ben più facile accertare con certezza se rivestiva la qualità in questione (tenendo peraltro presente che l'espletamento in concreto delle funzioni di agente postale autorizza a presumere la sussistenza di tale qualifica e che pertanto è il soggetto che la contesta ad avere l'onere di provare il suo assunto)" (Cass. 22 settembre 1997, n. 2327; conforme Cass. 25 febbraio 2004, n. 3737). E' stato più in generale affermato da Cass. 20 settembre 2004, n. 18878 che il difetto di leggibilità della sigla apposta in calce ad un documento, il quale però rechi l'indicazione della qualifica del funzionario competente ad emanarlo, non comporta la nullità del documento in questione, giacché, rimanendo, in tal caso, comunque consentita la possibilità dell'identificazione del soggetto indicato come autore dell'atto e l'individuazione

della provenienza dall'organo cui è attribuita la competenza, tale sigla deve considerarsi equipollente alla firma per esteso. E' dunque errato il principio, affermato dalla ricorrente, della necessità dell'identificabilità dell'autore della sigla ai fini della validità della notifica.

Con il trentunesimo motivo si denuncia violazione degli artt. 1 e 3 l. n. 212/2000 in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c. Osserva la ricorrente che la norma di cui all'art. 5 ter d.l. n. 106/2005 convertito con l. n. 156/2005, in vigore dal 10 agosto 2005, è norma transitoria, della quale non è consentita l'applicazione retroattiva, consentita in base agli artt. 1 e 3 l. n. 212/2000 solo in casi eccezionali.

Con il trentaduesimo motivo si denuncia violazione degli artt. 1 e 3 l. n. 212/2000 in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c. Osserva la ricorrente che la norma di cui all'art. 5 ter d.l. n. 106/2005 convertito con l. n. 156/2005, in vigore dal 10 agosto 2005, è norma transitoria, della quale non è consentita l'applicazione retroattiva, consentita in base agli artt. 1 e 3 l. n. 212/2000 solo in casi eccezionali.

Con il trentatreesimo motivo si denuncia insufficiente motivazione in relazione all'art. 360 n. 5 c.p.c. Osserva la ricorrente che la norma di cui all'art. 5 ter d.l. n. 106/2005 convertito con l. n. 156/2005, in vigore dal 10 agosto 2005, è norma transitoria, della quale non è consentita l'applicazione retroattiva, consentita in base agli artt. 1 e 3 l. n. 212/2000 solo in casi eccezionali.

I motivi dal trentunesimo al trentatreesimo sono inammissibili. Le censure sono impiegate sulla non retroattività della norma di cui all'art. 5 ter d.l. n. 106/2005 convertito con l. n. 156/2005 (peraltro il riferimento corretto è all'art. 1, comma 5 bis). Trattasi di censure inconferenti con la decisione la quale ha fatto applicazione non della norma in questione, relativa alla notifica delle cartelle di pagamento, ma di quella di cui all'art. 43 d.p.r. n. 600/1973. Peraltro, il trentatreesimo motivo è inammissibile in quanto con esso si denuncia una violazione di diritto come vizio motivazionale.

Con il trentaquattresimo motivo si denuncia insufficiente motivazione ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c. Osserva la ricorrente che la l. n. 156/2005 ha

abrogato l'art. 17 d.p.r. n. 602/1973, che prevedeva termini diversi per il perfezionamento delle iscrizioni dirette a ruolo, distinguendo fra l'attività di liquidazione e quella più complessa di controllo sostanziale, senza distinguere fra le due attività ed unificando il termine per la notificazione della cartella. La deroga alle regole dello Statuto del contribuente in materia di efficacia temporale delle disposizioni tributarie si pone in contrasto, secondo la ricorrente, con i principi dell'ordinamento tributario, contenuti nell'art. 1 dello Statuto, attuativi dei precetti costituzionali.

Con il trentacinquesimo motivo si denuncia falsa applicazione, in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c., in tema di incostituzionalità dell'art. 1, commi 5 bis e 5 ter, d.l. n. 106/2005 convertito con l. n. 156/2005. Osserva la ricorrente che la l. n. 156/2005 ha abrogato l'art. 17 d.p.r. n. 602/1973, che prevedeva termini diversi per il perfezionamento delle iscrizioni dirette a ruolo, distinguendo fra l'attività di liquidazione e quella più complessa di controllo sostanziale, senza distinguere fra le due attività ed unificando il termine per la notificazione della cartella. La deroga alle regole dello Statuto del contribuente in materia di efficacia temporale delle disposizioni tributarie si pone in contrasto, secondo la ricorrente, con i principi dell'ordinamento tributario, contenuti nell'art. 1 dello Statuto, attuativi dei precetti costituzionali.

Con il trentaseiesimo motivo si denuncia violazione di legge, in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c., in tema di incostituzionalità dell'art. 1, commi 5 bis e 5 ter, d.l. n. 106/2005 convertito con l. n. 156/2005. Osserva la ricorrente che la l. n. 156/2005 ha abrogato l'art. 17 d.p.r. n. 602/1973, che prevedeva termini diversi per il perfezionamento delle iscrizioni dirette a ruolo, distinguendo fra l'attività di liquidazione e quella più complessa di controllo sostanziale, senza distinguere fra le due attività ed unificando il termine per la notificazione della cartella. La deroga alle regole dello Statuto del contribuente in materia di efficacia temporale delle disposizioni tributarie si pone in contrasto, secondo la ricorrente, con i principi dell'ordinamento tributario, contenuti nell'art. 1 dello Statuto, attuativi dei precetti costituzionali.

Con i motivi dal trentaquattresimo al trentaseiesimo si solleva in modo inammissibile una questione di costituzionalità. I motivi si limitano ad una



• • • generica deduzione di illegittimità senza dare conto della ragioni di contrasto con le norme costituzionali e rinviano genericamente solo ad un contrasto con norme ordinarie (cfr. Cass. 13 maggio 2005, n. 10123, sopra menzionata). Il contrasto è infatti denunciato nel ricorso non direttamente con le norme costituzionali, ma con l'art. 1 dello Statuto del contribuente. Le norme dello Statuto, come più volte precisato da questa Corte, costituiscono criteri guida per il giudice, in sede di applicazione ed interpretazione delle norme tributarie (anche anteriormente vigenti), per risolvere eventuali dubbi ermeneutici, ma non hanno, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria (tant'è che ne è ammessa la modifica o la deroga, purché espressa e non ad opera di leggi speciali), con la conseguenza che una norma legislativa che si ponga in contrasto con esse non può essere di per sé oggetto di questione di legittimità costituzionale, non potendo le disposizioni dello Statuto fungere direttamente da norme parametro di costituzionalità (così da ultimo Cass. 28 febbraio 2014, n. 4815). La questione di legittimità è comunque irrilevante, non essendo stata fatta applicazione nella decisione impugnata della norma censurata, ma di quella di cui all'art. 43 d.p.r. n. 600/1973.

Con il trentasettesimo motivo si denuncia omessa motivazione in relazione all'art. 360 n. 5 c.p.c. Lamenta la ricorrente che la CTR ha omesso di pronunciarsi sulla questione di legittimità costituzionale dell'art. 36, comma 4-ter d. l. n. 248/2007 e che tale normativa è in contrasto con gli artt. 3, 23, 24, 53 e 97 Cost., nonché con gli artt. 1 e 3 l. n. 212/2000.

Il motivo, benché formulato irritualmente come denuncia di vizio motivazionale, solleva in realtà la questione di legittimità costituzionale della norma citata. Come affermato da questa Corte, è manifestamente infondata e in parte inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 36, comma 4-ter, del d.l. 31 dicembre 2007, n. 248, convertito, con modificazioni, nella legge 28 febbraio 2008, n. 31, nella parte in cui esclude la retroattività della sanzione di nullità o comunque l'annullabilità per le cartelle emesse precedentemente al 1° giugno 2008 che non rechino l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e notificazione della stessa cartella, per violazione degli artt. 3, 24 e 97 Cost.,

poiché detta disciplina da un lato non comporta implicitamente una sanatoria degli atti anteriori, non essendo per questi prevista dal diritto allora vigente la sanzione della nullità, e, dell'altro lato, non regola affatto il regime dell'invalidità delle cartelle consegnate prima del 1° giugno 2008 (Cass. 21 marzo 2012, n. 4516).

Con il trentottesimo motivo si denuncia violazione del combinato disposto degli artt. 1 e 3 l. n. 212/2000 e artt. 3, 23, 53 e 97 Cost. ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c.. Osserva la ricorrente che le norme menzionate sono state violate perché l'art. 1 l. n. 156/2005 dispone l'applicazione retroattiva senza dichiarare l'espressa proroga prevista dall'art. 1 l. n. 212/2000.

Con il trentanovesimo motivo si denuncia falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 1 e 3 l. n. 212/2000 e artt. 3, 23, 53 e 97 Cost. ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c.. Osserva la ricorrente che le norme menzionate sono state violate perché l'art. 1 l. n. 156/2005 dispone l'applicazione retroattiva senza dichiarare l'espressa proroga prevista dall'art. 1 l. n. 212/2000.

Con il quarantesimo motivo si denuncia insufficiente motivazione ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c.. Lamenta la ricorrente inadeguatezza della motivazione in quanto non si forniscono le ragioni per le quali non sarebbero state applicate le norme di cui agli artt. 1 e 3 l. n. 212/2000 e artt. 3, 23, 53 e 97 Cost. ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., posto che l'art. 1 l. n. 156/2005 dispone l'applicazione retroattiva senza dichiarare l'espressa proroga prevista dall'art. 1 l. n. 212/2000.

I motivi dal trentottesimo al quarantesimo, l'ultimo sia pure irritalmente nella forma della denuncia di vizio motivazionale, propongono una questione di legittimità costituzionale dell'art. 1 l. n. 156/2005. La questione è priva di rilevanza nel presente giudizio perché, come già evidenziato, non è stata fatta applicazione nella decisione impugnata della norma censurata, ma di quella di cui all'art. 43 d.p.r. n. 600/1973. Nel senso dell'irrilevanza della questione di costituzionalità, stante l'effettuazione della notifica della cartella entro il termine di cui all'art. 43 d.p.r. n. 600/1973, è anche la decisione impugnata.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il diciannovesimo, ventesimo, ventiduesimo, ventitreesimo, venticinquesimo, ventiseiesimo, ventottesimo e ventinovesimo motivo e dichiara per il resto inammissibile il ricorso; condanna la ricorrente al rimborso delle spese processuali nei confronti di ciascun intimato, che liquida in euro 7.830,00 per compenso, oltre le spese prenotate a debito per l'Agenzia delle Entrate, e gli esborsi per euro 200,00 per Equitalia Esatri s.p.a., nonché gli oneri di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il giorno 31 marzo 2015

Il consigliere 