



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del LAZIO Sezione 16, riunita in udienza il 20/10/2025 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

LUNERTI FRANCO, Presidente

CAPUTI GAETANO, Relatore

PIERONI MARCO, Giudice

in data 20/10/2025 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 3191/2024 depositato il 26/06/2024

proposto da

Ricorrente_1 - CF_Ricorrente_1

Difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1

Difensore_2 - CF_Difensore_2

ed elettivamente domiciliato presso Email_1

contro

Ag.entrare - Riscossione - Roma

Difeso da

Difensore_3 - CF_Difensore_3

ed elettivamente domiciliato presso Email_2

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 14096/2023 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado ROMA sez. 39 e pubblicata il 28/11/2023

Atti impositivi:

- NOTA ISCR.IPOT. n. REG. GEN.2880 REG. PART.443

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 2973/2025 depositato il 21/10/2025

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: l'accoglimento dell'appello e la riforma della sentenza impugnata con vittoria di spese.

Resistente/Appellato: rigetto dell'appello e la conferma della sentenza impugnata con vittoria di spese.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con atto depositato alla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma Ricorrente_1 ricorreva avverso la comunicazione di iscrizione ipotecaria indicata in atti riferita a una serie di cartelle di pagamento nei suoi confronti notificate lamentandone infondatezza ed erroneità dichiarandosi non tenuto al pagamento. L'Agenzia delle entrate Riscossione si costituiva nel giudizio di primo grado e contestava la pretesa del ricorrente.

Con sentenza depositata in data 28.11.2023, la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma dichiarava inammissibile il ricorso.

Con atto depositato innanzi a questa Corte di giustizia tributaria di secondo grado, la parte contribuente ha proposto appello avverso la citata sentenza lamentando il carattere generico della sentenza, in questo senso ritenuto priva di adeguata motivazione; contestava altresì la correttezza della notifica in esame per difetto di legittimazione del soggetto asseritamente ricevente la notifica medesima e mancanza della comunicazione di avvenuta notifica, censurando altresì la sentenza di primo grado per omessa pronuncia sul rilievo specifico. Lamentava poi l'asserito vizio della sentenza di primo grado per mancata indicazione dei tributi per i quali la stessa aveva declinato la giurisdizione tributaria e invocava una applicazione dell'art. 7, comma 5-bis del d.lgs. n. 546 del 1992 in virtù della quale ogni onere probatorio dovrebbe intendersi gravante in capo all'amministrazione finanziaria.

La parte aveva altresì chiesto la sospensione della sentenza impugnata, ma con ordinanza in data 16.9.2024 l'istanza era stata rigettata.

Ha concluso per l'accoglimento dell'appello e la riforma della sentenza impugnata con vittoria di spese.

Agenzia delle entrate Riscossione si è costituita nel giudizio di appello e ha contestato le avverse istanze, concludendo per il rigetto dell'appello e la conferma della sentenza impugnata con vittoria di spese.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello proposto non è fondato e va rigettato.

Con l'impugnazione della decisione della Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma depositata in data 28.11.2023 la parte appellante ha concluso chiedendo una pronuncia di riforma della sentenza impugnata.

Preliminarmente, ai fini della definizione dell'ordine delle questioni da esaminare, va precisato che la decisione è assunta tenendo conto dell'ormai consolidato "principio della ragione più liquida", corollario del principio di economia processuale (cfr. Cons. Stato, Ad. pl., 5 gennaio 2015 n. 5 nonché Cass., Sez. un., 12 dicembre 2014 n. 26242), che consente dare priorità nell'esame delle questioni, indipendentemente dall'ordine sequenziale proposto dalle parti, a quelle logicamente pregiudiziali, condizionanti, o prioritarie, in modo che in ogni caso le questioni vagliate esauriscano la vicenda sottoposta a questo organo giudicante, essendo toccati tutti gli aspetti rilevanti a norma dell'art. 112 c.p.c., in aderenza al principio sostanziale di corrispondenza tra il chiesto e pronunciato (come chiarito dalla giurisprudenza costante, tra le tante, per le affermazioni più risalenti, Cass. civ., Sez. II, 22 marzo 1995 n. 3260 e, per quelle più recenti, Cass. civ., Sez. V, 16 maggio 2012 n. 7663 e per il Consiglio di Stato, Sez. VI, 18 luglio 2016 n. 3176), con la conseguenza che (Consiglio di Stato sez. VI, 31.8.2021, n.6119) gli argomenti di doglianza non espressamente esaminati

sono ritenuti dal Collegio non rilevanti ai fini della decisione e comunque inidonei a supportare una conclusione di tipo diverso.

In questo senso, assume priorità logica l'esame della contestazione avverso la decisione di primo grado nella parte in cui ad avviso dell'appellante la sentenza appellata sarebbe priva dei necessari requisiti di specificità e determinatezza. Il rilievo non è fondato e va disatteso, posto che la decisione impugnata, per quanto sintetica, risulta compiutamente focalizzata sul rapporto specifico, fornendo compiuti elementi di fatto circa dati essenziali del rapporto (data di avvenuta notifica dell'atto dal quale fa decorrere il termine per ritenere poi maturata la preclusione normativa). Pertanto, la decisione è conforme ai criteri di legge sotto i profili censurati.

Con ulteriori motivi di lagnanza, la parte appellante ha contestato la bontà della richiamata notifica della comunicazione di iscrizione ipotecaria direttamente impugnata in primo grado.

La censura non è fondata, posto che l'atto richiamato risulta notificato in data 28.5.2015 mediante plico raccomandato spedito a mezzo posta e ricevuto da persona qualificatasi addetta alla ricezione degli atti.

Quanto alla lamentata mancanza di elementi di riferimento tra l'avviso di ricevimento depositato e il documento cui fa riferimento, va evidenziato che nel giudizio tributario la prova del perfezionamento della notifica a mezzo posta di un atto per il notificante nel termine all'uopo prescritto è validamente fornita mediante la produzione dell'elenco di trasmissione delle raccomandate recante il timbro datario delle Poste. La veridicità dell'apposizione della data mediante il timbro delle poste è presidiata dal reato di falso ideologico in atto pubblico e non assume rilevanza la mancanza di sottoscrizione sulla distinta cumulativa (Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 27.6.2024, n. 17722). Analogamente quanto agli ulteriori elementi identificativi della spedizione per i quali vi sia tale asseverazione da parte dell'ufficiale notificante, in presenza di mera contestazione generica e strumentale della controparte.

Peraltro, neppure è dovuta nel caso di specie la raccomandata informativa in caso di notifica effettuata nei confronti di soggetto diverso da destinatario.

Infatti, nel caso di specie occorre rilevare che la notifica contestata è avvenuta mediante il ricorso alla procedura di cui all'art. 26 D.P.R. n. 602/73, e cioè non mediante il ricorso alla spedizione postale tramite l'ufficiale giudiziario o il messo comunale, bensì mediante consegna tramite il servizio postale ordinario, direttamente da parte dell'agente della riscossione.

Tenuto conto di quanto stabilito ai sensi della disposizione citata, la notificazione dell'atto impositivo oggetto di impugnativa nel presente giudizio va riconosciuta come regolare, in quanto l'atto della procedura di riscossione tributaria, come detto, può essere notificato, ai sensi dell'art 26 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, anche direttamente da parte del concessionario (o dell'agente della riscossione) mediante raccomandata con avviso di ricevimento, nel qual caso, secondo la disciplina degli artt. 32 ("tutti gli invii di posta raccomandata sono consegnati al destinatario o ad altra persona individuata come di seguito specificato, dietro firma per ricevuta") e 39 ("sono abilitati a ricevere gli invii di posta presso il domicilio del destinatario anche i componenti del nucleo familiare, i conviventi ed i collaboratori familiari dello stesso e, se vi è servizio di portierato, il portiere") del D.M. 9 aprile 2001, è sufficiente, per il relativo perfezionamento, che la spedizione postale sia avvenuta con consegna del plico al domicilio del destinatario, senz'altro adempimento ad opera dell'ufficiale postale se non quello di curare che la persona da lui individuata come legittimata alla ricezione apponga la sua firma sul registro di consegna della corrispondenza, oltre che sull'avviso di ricevimento da restituire al mittente (Cass. n. 11708/2011, n. 14327/2009, n. 6395/2014, n. 14196/2014, n. 3254/2016, n. 802/2018; n. 12083/2016, n. 29022/2017).

Pertanto, dato che deve reputarsi certamente consentita la notifica diretta da parte dell'agente della riscossione a mezzo del servizio postale, la relativa attività di notificazione rimane regolata dalla disciplina concernente il servizio postale ordinario, e non da quella di cui alla legge n. 890/82, relativa invece alla notifica a mezzo posta tramite ufficiale giudiziario. Conseguentemente, come evidenziato, in tale evenienza la notifica si considera avvenuta all'atto della consegna del plico ad opera dell'operatore postale. E la consegna può avvenire sia nelle mani del destinatario, sia con ricezione da parte degli altri soggetti legittimati secondo la disciplina ordinaria, senza altro adempimento di sorta e senza la necessità, in tale ultima evenienza, di una ulteriore successiva comunicazione informativa dell'avvenuta notifica da inviare mediante raccomandata postale.

In tal senso la giurisprudenza di legittimità si è espressa in maniera costante (Cass. n. 12083/2016; n. 28632/2019; 22840/2019), rilevando altresì che tale orientamento ha trovato avallo nella sentenza della

Corte Costituzionale n. 175 del 23.7.2018 che ha dichiarato la conformità a Costituzione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26, comma 1. Proprio quanto emergente alla luce della citata pronuncia della Corte Costituzionale offre importanti elementi di ricostruzione della fattispecie.

Innanzitutto, la Corte Costituzionale ha evidenziato che l'agente della riscossione assolve ad un compito certamente di rilievo pubblicistico, connesso alla soddisfazione degli interessi finanziari dell'amministrazione pubblica attraverso la corretta riscossione dei tributi. In funzione di tale ruolo di rilievo pubblicistico, la procedura della quale può servirsi risente di elementi differenziali, quale, tra gli altri, la facoltà di notificazione diretta delle cartelle di pagamento e degli altri atti impositivi analoghi, come espressione di una semplificazione, consistente nella mancanza della relazione di notificazione e nella mancata previsione della comunicazione di avvenuta notifica, anche se con uno scostamento rispetto all'ordinario procedimento notificatorio a mezzo del servizio postale ai sensi della legge n. 890 del 1982. Tuttavia, le predette esigenze di rilievo pubblicistico e le caratteristiche della procedura comunque consentono al destinatario una adeguata possibilità di conoscenza dell'atto notificato, in quanto eseguita nel rispetto del codice postale.

Alla luce di tanto, va riconosciuta la ritualità della notifica dell'atto impugnato in primo grado dal contribuente.

Tanto precisato, va sottolineato che la comunicazione di iscrizione ipotecaria impugnata in primo grado risulta correttamente notificata in data 28.5.2015, come evidenziato. Quindi, le relative attestazioni al riguardo, dando certezza fino a querela di falso delle circostanze avvenute per come rilevate dal pubblico ufficiale notificante – oltre che della data indicata – consentono di rilevare che alla data di proposizione del ricorso in sede giudiziaria in primo grado (depositato in data 3.7.2023) era già spirato il termine di 60 giorni stabilito normativamente. Pertanto, per la notifica dell'atto impugnato va rilevata la ritualità dei relativi adempimenti, contrariamente a quanto eccepito dall'appellante con la impugnazione oggetto del presente procedimento.

Con la conclusione, pertanto, che correttamente i primi giudici hanno dichiarato come intempestivo il predetto ricorso in quanto presentato oltre il termine stabilito per il consolidamento degli effetti del provvedimento notificato.

Infatti, considerato l'oggetto del ricorso, emerge la violazione del canone di cui all'art. 19 d.lgs. n. 546/92, ai sensi del quale il rispetto dei termini di decadenza per l'impugnazione si completa con la previsione di inammissibilità di eventuali domande giudiziali tutte le volte in cui non sia impugnato nei termini l'atto che realizza la asserita lesione degli interessi del contribuente, anche ove si pretenda di rivolgere le doglianze nei confronti di un successivo e distinto atto della sequenza procedimentale. Scaduto invano il termine di impugnazione previsto a pena di decadenza ai sensi dell'art. 19 d.lgs. n. 546/92, non è più possibile riportare la contestazione giudiziale avverso quell'atto, neppure attraverso la impugnazione di un atto che costituisca solo l'ulteriore e coerente sviluppo procedimentale complessivo, a tutta evidenza, per ragioni di garanzia della certezza dei rapporti giuridici e stabilità degli atti amministrativi. Tale atto successivo rimane impugnabile solo per vizi propri, e non come conseguenza dell'asserito vizio dell'atto presupposto.

L'unico caso in cui è consentito derogare a tale disciplina, è quello in cui l'atto presupposto non sia stato portato ritualmente a conoscenza del destinatario, così, a ben vedere, precludendo in radice ogni possibilità di impugnazione. In tale ultima evenienza, allora, l'impugnazione direttamente rivolta nei confronti del primo atto successivo del quale il contribuente abbia notizia, può essere estesa altresì all'atto presupposto non notificato o portato a conoscenza del contribuente, e che costituisce il vero vulnus delle proprie posizioni soggettive.

Tale presupposto, come detto, non sussiste nel caso di specie.

Peraltro, in punto di fatto, è altresì documentato che prima del predetto atto il contribuente aveva già ricevuto in data 21.11.2014 notifica di altra comunicazione di iscrizione ipotecaria (compiutamente indicata in atti), con articolata informazione della pretesa tributaria e relativi titoli, senza alcuna reazione giudiziaria da parte del contribuente nei termini sanciti a pena di inammissibilità.

Pertanto, con riferimento all'atto impositivo oggetto del presente giudizio, verificata la ritualità della notifica sopra indicata, e considerata la mancata impugnazione nel termine di legge, ogni contestazione deve considerarsi preclusa e inammissibile nel presente giudizio.

Con altro motivo di censura l'appellante ha invocato una asserita mancata corretta applicazione del criterio di assolvimento dell'onere probatorio dalla parte in tal senso tenuta.

La doglianza è infondata.

In tal senso, anche gli interventi di modifica normativa di cui alla legge n. 130 del 2022, per la parte in cui ha introdotto il nuovo comma 5-bis dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, non costituiscono innovazione sostanziale con radicale mutamento del criterio di riparto dell'onere probatorio. Come chiarito in giurisprudenza, infatti, L'art. 7, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 546 del 1992, modificato dalla legge n. 130 del 2022, non stabilisce un onere probatorio diverso rispetto ai principi in tema di presunzioni, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale (Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 9.7.2024, n. 18764). In questo senso, pertanto, la L. n. 130 del 2022, con l'introduzione del nuovo comma 5-bis dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992, stabilisce che l'amministrazione finanziaria deve provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato e il giudice deve basare la propria decisione sugli elementi di prova emergenti nel giudizio. Tuttavia, il contribuente conserva l'onere di dimostrare la fondatezza delle proprie tesi (Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 7.8.2024, n. 22320).

In particolare, allorchè venga invocata l'applicazione di esenzioni tributarie, come plasticamente nel caso di specie, è onere del contribuente dedurre e provare la ricorrenza dei presupposti per l'esenzione, incluso lo svolgimento esclusivo e con modalità non commerciali delle attività descritte ai sensi del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. d) e i). ciò comporta che, in tema di IMU, l'esenzione per gli immobili posseduti da enti non commerciali richiede che sia dimostrato in concreto lo svolgimento esclusivo di attività con modalità non commerciali. Questo onere probatorio grava sul contribuente, il quale deve fornire prove pertinenti e sufficienti per dimostrare la sussistenza dei requisiti necessari per beneficiare dell'esenzione (Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 22.7.2024, n. 20247; Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 22.7.2024, n. 20241). Alla luce di tanto, la sentenza impugnata va confermata con rigetto dell'appello proposto.

Le spese del giudizio seguono la soccombenza e, liquidate in complessivi euro 7.800 per il presente giudizio di appello, inclusa la relativa fase cautelare, gravano sulla parte appellante.

P.Q.M.

respinge l'appello del contribuente che condanna alla rifusione delle spese di lite liquidate in €. 7.800,00