SEZIONE [redacted]

N° 1

REG.GENERALE

N° 793/11

UDIENZA DEL

03/11/2011 ore 09:30

SENTENZA

N° 233/1/11

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

07-11-11

Il Segretario

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**

DI **CAMPOBASSO** SEZIONE **1**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**DI NARDO**	**GIUSEPPE**	**Presidente e Relatore**
☐	**FARINACCI**	**RAFFAELE**	**Giudice**
☐	**SPEZZANO**	**ENZO**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

proposto dal ricorrente:

difeso da:

altre parti coinvolte:

difeso da:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La a r.l. ha proposto ricorso avverso la cartella esattoriale in epigrafe indicata (recante l'importo complessivo di € 57.373,65 per IRAP, IVA, pene pecuniarie, interessi ed accessori) deducendo: 1) la nullità della cartella per inesistenza della notificazione, facendo rilevare che, trattandosi di inesistenza, la stessa non è sanabile nemmeno con la costituzione di esso ricorrente e comporta la nullità della cartella; 2) la nullità della cartella per omesso invio della comunicazione di cui al comma 3 dell'art.36 bis DPR n.600/73 (per l'IRAP) e 54 bis DPR 633/72 (per l'IVA) nonché di cui all'art.6 L.212/2000 (comunicazione di irregolarità); 3) la nullità della cartella per difetto di motivazione ed illegittima applicazione di interessi anatocistici sulle somme vantate; 4) il difetto di prova della pretesa fatta valere, difetto reso ancora più evidente dal difetto di motivazione e dall'omesso invio della prescritta comunicazione di cui al precedente motivo di doglianza; 5) la nullità della cartella per omessa sottoscrizione del soggetto legittimato all'emissione della stessa, soggetto di cui non è nemmeno indicato il nominativo.
La ricorrente ha quindi chiesto dichiararsi la nullità dell'atto opposto con vittoria delle spese del giudizio.
Instauratosi il contraddittorio, si è costituita la s.p.a. EQUITALIA SUD la quale ha contrastato le eccezioni della ricorrente deducendo: 1) che, secondo quanto ritenuto anche da questa CTP (sentenze 25.2.2011 e 03.03.2011) in base all'art.26 DPR 602/73 (nonché agli artt.3 e 14 L.890/82) la notifica della cartella esattoriale può essere effettuata anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento, e in tal caso la relata di notifica è sostituita dall'avviso di ricevimento fatto sottoscrivere dal postino (o dal messo notificatore), avviso che, ai sensi dell'art.2699 c.p.c., fa piena prova fino a querela di falso; 2) che, relativamente all'inosservanza dell'art.6 L.212/2000 (omesso invio della comunicazione di irregolarità) difetta la legittimazione di essa resistente; 3) che, quanto all'eccepito difetto di motivazione della cartella, si rivela del pari infondata l'eccezione della ricorrente poiché la cartella, così come prescritto dall'art.25 DPR 602/73, risulta redatta secondo il modello approvato con Decreto del Ministero delle Finanze (Decreto del Direttore della Direzione Centrale per la Riscossione del 28/6/1999, in G.U. 173/1999) e, comunque, l'obbligo della motivazione risulta assolto *per relationem* poiché nella predetta cartella è indicato il titolo in base al quale risultano iscritti gli importi; 4) che, in ordine all'eccepita mancanza di prova, difetta la legittimazione passiva di essa EQUITALIA; 5) che, in ordine all'eccepito difetto di sottoscrizione, in base alla sentenza 117/2000 della Corte Costituzionale, l'autografia della sottoscrizione è elemento dell'atto amministrativo solo quando sia espressamente prevista dalla legge, mentre nella specie l'art.25 DPR 602/73, nel rinviare al Decreto del Ministro delle Finanze per la forma di redazione della cartella, non prevede la sottoscrizione dell'esattore, come ritenuto anche dalla giurisprudenza di legittimità (CASS. 14894/08 e 4757/09), precisando che comunque nella cartella in questione è chiaramente indicato il nome del responsabile del procedimento.
La resistente Equitalia ha quindi chiesto confermarsi l'atto impugnato con vittoria delle spese del giudizio.
Si è altresì costituita l'Agenzia delle Entrate che, opponendosi alle eccezioni del ricorrente, ha controdedotto come segue: 1) in ordine alla violazione dell'art.6 L.212/2000, la prevista Comunicazione di Irregolarità risulta regolarmente inviata con raccomandata del 14/5/2010; 2) quanto all' eccepito difetto di motivazione, trattasi di eccezione palesemente infondata poiché nella specie si tratta di somme relative ad imposte (oltre accessori) dovute in base alla stessa dichiarazione della contribuente, ovvero di imposte da essa dichiarate ma non versate, e per ciascuna delle quali è indicato il preciso ammontare; precisa che comunque, trattandosi di mera liquidazione di imposte indicate dalla contribuente, nemmeno sarebbe stato necessario l'invio della Comunicazione di Irregolarità; 3) in relazione all'eccepito difetto di sottoscrizione della cartella ha dedotto il proprio difetto di legittimazione passiva 4) infine ha dedotto la totale infondatezza dell'eccezione relativa alla assunta illegittima applicazione degli interessi, interessi precisamente indicati, con le relative scadenze, nella cartella.
Anche la A.E. ha pertanto chiesto il rigetto del ricorso con vittoria delle spese del giudizio.

Nella odierna pubblica udienza, sulle conclusioni delle parti riportate nel verbale, questo Giudicante ha deciso come da dispositivo.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La preliminare eccezione di nullità della cartella esattoriale impugnata, per inesistenza delle notifica della stessa, è fondata e deve essere accolta, restando così assorbiti gli ulteriori motivi di doglianza.
Va innanzitutto premesso che nella concreta fattispecie è pacifico in punto di fatto, perchè (anche se nulla risulta dalla prodotta cartella) è stato dedotto dalla ricorrente e non è stato contestato dalle resistenti, che la cartella di pagamento impugnata fu spedita a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento direttamente dall'Equitalia (Agente della Riscossione) e non notificata a mezzo di soggetto specificamente abilitato dalla legge ad effettuare la notificazione.
Altra premessa opportuna, in punto di diritto, se pure forse superflua, è quella relativa alla forma di comunicazione degli atti, aventi natura provvedimentale, del procedimento amministrativo tributario, forma che, per legge, è costituita dalla notificazione (anche col mezzo della posta) e che, per i provvedimenti aventi natura recettizia (come la cartella di pagamento), si pone come requisito per la giuridica efficacia degli stessi.
Tanto premesso in punto di fatto e di diritto, si ritiene necessario precisare che nella specie il problema che si pone è non già, o meglio non solo, quello della mancanza della relazione di notifica (che comporta nullità verosimilmente sanabile), bensì quello del soggetto abilitato dalla legge, nel caso di notifica eseguita a mezzo della posta, a consegnare all'Agente Postale l'atto da notificare.
Altra precisazione che occorre fare è relativa alla natura del provvedimento da notificare poiché per gli atti del processo tributario è pacifica la possibilità della c.d. notifica diretta, ovvero notifica a mezzo della posta direttamente ad opera della parte (v. S.U. n.14294/2007), mentre per gli atti del procedimento amministrativo tributario, e segnatamente per la cartella di pagamento (come per gli altri atti di competenza dell'Agente della riscossione) la regola è che essi devono essere notificati al contribuente nelle forme prescritte dalla legge, forme tra le quali è ricompresa la notifica a mezzo della posta.
La precisazione si rende necessaria al fine di ben comprendere gli effetti della mera omissione, o comunque di eventuale vizio, della notificazione e relativa relata di notifica che, se riferita agli atti processuali, è suscettibile di sanatoria per raggiungimento dello scopo (come la costituzione del convenuto/resistente) ex art.156 c.p.c., poiché per essi atti processuali l'unica finalità della notificazione è quella di provocare la conoscenza dell'atto da parte del contribuente (v.S.U. 14294/2007).
Per quanto concerne invece la cartella di pagamento la notificazione, a parte la pur sussistente funzione di far conoscere l'atto al contribuente (funzione correlata alla relata di notifica), si pone come requisito di perfezionamento della stessa efficacia giuridica di essa cartella di cui è indiscutibile la natura di atto recettizio.
E' del tutto evidente, allora, che il difetto di notifica della cartella di pagamento non è sanabile per il raggiungimento dello scopo (ovvero la avvenuta conoscenza di fatto della cartella), non essendo sanabile un atto che sia carente di un elemento necessario per l'efficacia dell'atto stesso: per il perfezionamento della cartella di pagamento è infatti richiesta non già la mera comunicazione ma la rituale notificazione la quale, comportando la presunzione di conoscenza legale della stessa da parte del destinatario, ne perfeziona l'efficacia.
Sulla base di dette premesse può, a questo punto, essere esaminato il problema della notificazione a mezzo posta della cartella da parte del concessionario della riscossione.
Per la notificazione degli atti del procedimento tributario, e segnatamente per la notifica a mezzo della posta, l'art.14,della L. 20/11/1982 n.890, al primo comma espressamente dispone che : *"La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente deve avvenire con l'impiego di plico sigillato e può eseguirsi a mezzo della posta direttamente dagli **uffici finanziari**, nonché, ove ciò risulti impossibile, a cura degli ufficiali giudiziari, dei messi comunali ovvero dei messi speciali autorizzati dall'Amministrazione finanziaria, secondo le*

*modalità previste dalla presente legge.**Sono fatti salvi i disposti di cui agli artt.26, 45 e seguenti del DPR 29/9/1973 n.602,** e 60 del DPR 29/9/1973 n.600, nonché le altre modalità previste dalle singole leggi di imposta".*

L'art.26 DPR 602/73 che, secondo il disposto dell'art.14 cit., è l'unica fonte legislativa in materia di notificazione delle cartelle di pagamento, al primo comma dispone che: *"La cartella **è notificata dagli ufficiali della riscossione o dagli altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge ovvero, previa eventuale convenzione tra comune e concessionario, dai messi comunali o dagli agenti della polizia municipale. La notifica può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento; in tal caso, la cartella è notificata in plico chiuso e la notifica si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto da una delle persone previste dal secondo comma o dal portiere dello stabile dove è l'abitazione, l'ufficio o l'azienda".***

Orbene non sembra possa sussistere dubbio sul fatto che il secondo periodo della citata disposizione non sia altro che la prosecuzione del primo, nel senso che la prima parte concerne il soggetto che è abilitato dalla legge ad eseguire la notifica, mentre la saconda parte, ferma restante la necessità del soggetto abilitato, dispone in ordine alla modalità con cui può essere eseguita la notifica, chiarendo che essa notifica può essere effettuata, oltre che direttamente ad opera dei soggetti abilitati (indicati nella prima parte della disposizione), anche col mezzo della posta, ma pur sempre ad opera dei predetti soggetti abilitati.

La detta interpretazione sistematica trova conforto in due considerazioni, ovvero l'esame storico della disposizione di cui all'art.26 cit. e la interpretazione, letterale e logica (ex art.12 delle disposizioni sulla legge in generale), dell'art.14, I comma, L. n.890 del 20/11/1982 (che disciplina la notifica a mezzo del servizio postale).

Infatti, prima che subisse modifica ad opera dell'art.12, comma I, D.lgs.n.46 del 26 febbraio 1999, nel primo comma dell'art.26 cit. dopo le parole *"La notifica può essere eseguita anche mediante invio"*seguivano le testuali parole *"**da parte dell'esattore**, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento..."*

Con la modifica predetta le parole *da parte dell'esattore* furono soppresse, il che è chiara manifestazione della volontà del legislatore di limitare la notifica a mezzo della posta solo ai soggetti abilitati alla notificazione espressamente indicati in precedenza dalla disposizione, con evidente esclusione della possibilità che la notifica sia effettuata direttamente dall'Agente della Riscossione. Del resto l'ultimo comma del predetto art.26 è tassativo nell'affermare che *"Per quanto non regolato dal presente articolo si applicano le disposizioni dell'art.60 del predetto decreto"* ovvero dell'art.60 DPR 600/73 che, rinviando agli artt.137 e segg. c.p.c. (con alcune esclusioni) richiama anche l'art.149 c.p.c. che prevede che la notificazione a mezzo del servizio postale è fatta dall'ufficiale giudiziario (oltre che dai messi comunali o dai messi speciali autorizzati) ma giammai senza l'intermediazione di costoro.

Ulteriore argomento, a comprova della volontà del legislatore di non consentire all'Agente della riscossione la notifica diretta a mezzo della posta, si rinviene anche nella formulazione dell'art.14 L.890/1982 cit. che ha espressamente disposto che *"la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente deve avvenire con l'impiego di plico sigillato e può eseguirsi a mezzo della posta direttamente dagli uffici finanziari"*, in tal modo riservando la possibilità di notifica diretta (con esclusione dell'intermediazione dei soggetti abilitati per legge ai quali la notifica è demandata solo in caso di impossibilità di notifica diretta) agli Uffici che esercitano la potestà impositiva, con chiara esclusione degli Agenti della riscossione che sono preposti solo alla fase riscossiva.

Insomma torna alla mente il vecchio, ma sempre valido, brocardo *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*, che nella specie è addirittura confortato dalla constatazione che vi è stata abrogazione della disposizione che anteriormente all'anno 1999 abilitava l'A.d.R. alla notifica diretta della cartella di pagamento.

Conclusivamente è possibile affermare che, per i provvedimenti emessi in esito al procedimento amministrativo tributario, escluso l'unico caso previsto dalla legge di notifica diretta col mezzo

della posta da parte dell'Ufficio impositore, per gli atti di competenza dell'Agente della riscossione la previsione di notifica a mezzo raccomandata a.r. di cui all'art.26 DPR 602/73 va intesa unicamente come modalità esecutiva della notificazione sempre affidata all'organo preposto dalla legge alla notificazione (messo notificatore nominato dal Concessionario della Riscossione ex art.45 D.lgs.112/99 oppure messo comunale o agente della polizia municipale), e tanto in perfetta sintonia con il disposto di cui all'art.60 DPR 600/73 che espressamente richiama la norme del codice di procedura civile (artt.137 e segg.) che disciplinano la notificazione come atto proprio ed esclusivo dell'ufficiale giudiziario, anche quando si avvale del servizio postale.
Consegue che in caso di notifica eseguita direttamente dall'Agente della riscossione, per qualsivoglia atto che rientri nella sua competenza (ovvero, oltre che la cartella di pagamento, anche per le iscrizioni di ipoteche, gli avvisi di pagamento, i fermi amministrativi, sequestri etc.), la notifica dovrà essere ritenuta del tutto inesistente, ovvero non sanabile, poiché la sanatoria di cui all'art.156 c.p.c. (a volerla ritenere applicabile agli atti diversi da quelli processuali) potrebbe eventualmente riferirsi ad una cartella con relata di notifica viziata, ma pur sempre notificata da un soggetto abilitato dalla legge.
Giova ricordare, in proposito, che l'inesistenza giuridica della notificazione (che ricorre quando essa, come nella specie, è effettuata in modo assolutamente non previsto dalla legge, tale, cioè da non consentirne l'assunzione nel tipico atto di notificazione delineato dal legislatore) rende il provvedimento, al quale ha riferimento, completamente privo di effetti giuridici nei confronti del contribuente e del tutto insuscettibile di sanatoria per raggiungimento dello scopo, sanatoria che è prevista solo per le nullità (Cass. Sez. trib. n.24442/2008).
Non sembra superfluo, inoltre, precisare che la disposizione di cui all'art.26 cit. (ovvero il divieto di notifica diretta da parte dell'Agente della riscossione) si applica a tutti gli atti del procedimento di espropriazione forzata, come espressamente previsto dall'art.49 DPR n.602/73 che rinvia, per la notifica degli atti, alle *"modalità previste dall'art.26"*.
In proposito non può omettersi, tuttavia, di rilevare che la resistente Equitalia ha indicato alcune sentenze di questa stessa Commissione (in narrativa precisate) con le quali è stata ritenuta perfettamente valida la notifica di cartella di pagamento effettuata direttamente dell'Agente della riscossione a mezzo del servizio postale.
Questo Collegio non ignora le precedenti sentenze indicate e nemmeno ignora la sentenza della Cassazione n.14327 del 19/6/2009 e l'Ordinanza della Suprema Corte n. 154948 del 26/5/2010.
Tuttavia, quanto alle sentenze di questa CTP osserva che esse sono contrastate da numerose sentenze di merito (v. tra le tante CTP Lecce n.909/2009, CTR Lombardia n.141/2009, CTP Genova n.125/2008 e, più di recente, CTP Lecce n.533 del 29/12/2010, estensore di quest'ultima il presidente Plenteda che è anche Presidente della Sezione Tributaria della Cassazione), sentenze che hanno espressamente ritenuta affetta da nullità assoluta ed insanabile la cartella notificata da parte dell'Agente della Riscossione direttamente col mezzo della posta senza l'intermediazione di un soggetto abilitato alla notificazione. A detti convergenti insegnamenti si è già adeguata questa stessa CTP con la recente sentenza n.104/11 del 19/5/2011.
Quanto alle decisioni della Suprema Corte, si osserva che la sentenza n.14327 del 19/6/2009 risulta emessa in relazione ad un caso in cui era (o comunque venne ritenuta) ancora vigente la vecchia formulazione dell'art.26 DPR 602/73 (precisamente richiamata nella stessa sentenza) che prevedeva espressamente la notifica a mezzo posta della cartella direttamente ad opera dell'esattore, previsione, come si è già detto, eliminata con provvedimento di legge nell'anno 1999.
Quanto, poi, all'ordinanza della S.C. n.15498 del 26/5/2010 si osserva che nella stessa (pur essendo stato posto alla Corte il quesito in ordine alla validità della notifica diretta ad opera dell'Agente della riscossione) si fa riferimento solo alla inesistenza della relata di notifica precisandosi che per il caso di notifica col mezzo della posta non è richiesta (evidentemente ai fini della prova) la relata di notifica poichè la prova dell'avvenuta notifica è data dall'avviso di ricevimento della raccomandata, e che l'eventuale nullità della notifica (evidentemente per omissione della relata) deve ritenersi sanata per raggiungimento dello scopo dalla proposizione di tempestiva opposizione, pur dopo la precisazione che *"...l'inesistenza della notificazione, come tale insuscettibile di sanatoria, è*

configurabile solo quando essa manchi totalmente oppure quando l'attività compiuta esca completamente dallo schema legale del procedimento notificatorio, essendo stata effettuata in modo assolutamente non previsto dalla normativa".

Come è evidente, sia pure nella stringata motivazione dovuta alla natura del provvedimento in cui è contenuta (ordinanza), la Suprema Corte, pure ammettendo la sanatoria della mancanza di relata di notifica (sanatoria che questa Commissione non ha escluso in via generale), essa stessa non ha dubbi nell'affermare la inesistenza e non sanabilità di quella attività che esca completamente dallo schema legale del procedimento notificatorio, e non si vede come non possa essere qualificata tale una attività di notificazione effettuata da un soggetto che non sia a ciò legittimato da alcuna legge, come si è dimostrato in precedenza.

E' appena il caso, poi, di rilevare che nulla aggiunge, alla contrastata tesi della validità della notifica eseguita con la posta direttamente dall'Agente della riscossione, la pure prospettata argomentazione secondo la quale il penultimo comma dell'art.26 DPR 602/73 fa obbligo all'esattore, in caso di notifica col mezzo della posta, di conservare l'avviso di ricevimento della raccomandata che costituisce prova della avvenuta notifica della cartella. E' infatti fin troppo evidente che, nell'ipotesi che il soggetto (abilitato dalla legge) abbia effettuato la notifica utilizzando il servizio postale, la prova dell'avvenuta notifica non può di certo essere costituita dalla relazione (dalla quale potrebbe risultare solo che il plico è stato consegnato alla posta), ma unicamente dall'avviso della raccomandata recante la firma di ricezione del destinatario, avviso la cui omessa produzione comporta non già la nullità, ma la inesistenza della notificazione (Cass. Sez. trib. 17066/2009).

Conclusivamente questo giudicante ritiene che la omessa intermediazione di uno dei soggetti abilitati dalla legge ad effettuare la notifica a mezzo della posta della cartella di pagamento, configuri un'ipotesi di giuridica inesistenza della notificazione che inficia, per assoluta nullità derivata, la cartella di pagamento, attesa la natura recettizia della stessa, con impossibilità, trattandosi di inesistenza, di configurare alcun tipo di sanatoria.

Le esposte considerazioni inducono ad accogliere il ricorso.

Per il principio della soccombenza, le spese del presente giudizio, liquidate come da dispositivo, sono a carico, in solido tra loro, delle resistenti Agenzia delle Entrate, che pure in presenza di fondata eccezione pregiudiziale della contribuente si è costituita chiedendo il rigetto del ricorso, e dell'Equitalia Sud s.p.a.,alla quale è direttamente imputabile la ritenuta nullità assoluta della opposta cartella di pagamento.

P. Q. M.

La Commissione Tributaria di Campobasso, disattesa ogni contraria istanza, eccezione e deduzione, così decide: 1) accoglie il ricorso e per l'effetto dichiara la nullità assoluta della cartella opposta; 2) condanna l'Agenzia delle Entrate di Campobasso e la s.p.a. Equitalia Sud, in solido tra loro, alla rifusione, in favore della ricorrente, delle spese del presente giudizio, spese che liquida in complessivi € 1.000,00 oltre quanto dovuto per legge.

Campobasso 3-11-11.

Il Presidente est.

dr. Giuseppe Di Nardo

6