

## **COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 78/45/2012**

### **FATTO E SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale appellava Equitalia Nord Spa, Agente della Riscossione dei Tributi per la Provincia di Como, adducendo violazione dell'art 12 DPR 602/73, dell'art. 6 D.M. 321/1999, dell'art. 25 DPR 602/73.

La controversia aveva avuto origine con il ricorso della contribuente presentato il 10.01.2010 avverso la cartella di pagamento notificata il 15.11.2009 portante iscrizioni Irpef, Irap, Iva anno 2006 per un ammontare complessivo di € 107.632,18. La ricorrente eccepiva la nullità della notificazione con la conseguente nullità dell'atto per omessa indicazione in cartella della data di consegna del ruolo, vizio di motivazione, difetto di tutta una serie di elementi, illegittima applicazione dell'art. 36-bis DPR 600/73 e 54-bis DPR 633/72 non avendo la parte commesso errori materiali o di calcolo che potessero legittimare il ricorso agli articoli citati.

Si costituivano sia l'Agenzia delle Entrate che il Concessionario della riscossione.

La contribuente produceva memoria illustrativa esplicando ulteriormente le proprie tesi difensive ed allegando giurisprudenza e documentazione.

La Commissione tributaria provinciale di Lecco, con sentenza 202/01/11, depositata il 5 settembre 2011, accoglieva il ricorso a causa della mancata indicazione in cartella della data di consegna del ruolo, esimendosi dal trattare, perché assorbiti, gli altri punti del ricorso compensava le spese.

Nell'appello, il Concessionario specificava che la data cui fa riferimento la Corte di Cassazione nella sentenza presa a base della difesa della contribuente, è la data di esecutività del ruolo e non la data di consegna dello stesso, aggiungendo che la cartella di pagamento in questione conteneva, ai sensi dell'art. 25 del DPR 602/73, l'indicazione di tale data. Evidenziava Esatri che, comunque, la data di consegna del ruolo all'Agente della Riscossione era riportata sull'Estratto di Ruolo prodotto agli atti del giudizio di prime cure ed il ruolo costituisce titolo esecutivo ex art. 12 DPR 602/73. Dunque è al ruolo, quale titolo esecutivo azionato che sono riferibili i requisiti di certezza, liquidità ed esigibilità. Per completezza difensiva l'appellante si opponeva alle doglianze sollevate da controparte nel ricorso e non esaminate dai precedenti giudici, in ordine alle modalità di notificazione a mezzo posta, all'eccezione di omessa sottoscrizione della cartella, al contenuto ed al merito della cartella, opponendo, per questo ultimo punto, l'eccezione di carenza di legittimazione passiva dell'Agente della Riscossione. Chiedeva, in via preliminare, la dichiarazione di inammissibilità della proposta opposizione per difetto di legittimazione passiva dell'Agente della Riscossione. Nel merito, chiedeva di rigettare il ricorso riformando l'impugnata sentenza, con vittoria di spese.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate chiedendo preliminarmente la riunione della presente causa con l'appello proposto dall'Ufficio avverso la medesima sentenza della CTP di Lecco e, con appello incidentale, la riforma della sentenza e la conseguente declaratoria di legittimità della cartella di pagamento.

Si costituiva la contribuente che sollevava preliminare eccezione di inammissibilità dell'appello dell'Ente di Riscossione per carenza degli elementi essenziali di cui all'art. 53 del D.Lgs. 546/92. Riteneva inoltre inammissibile l'appello per omessa censura di tutte le singole statuizioni e ragioni poste a base della sentenza dei primi giudici e perché l'appellante non avrebbe domandato né la riforma né l'annullamento della sentenza. Sosteneva ancora l'improponibilità dell'appello per difetto di legittimazione dell'Ente di

Riscossione ad impugnare la sentenza nel capo contestato e per mancanza di interesse dello stesso ente ad impugnare. Nel merito, faceva rilevare che la principale contestazione avversaria atteneva al presunto travisamento di un precedente giurisprudenziale, la sentenza n. 22997/2010 della Suprema Corte, mentre il principio generale espresso dal Supremo Collegio non era quello di rivendicare la tardività dell'indicazione della data di esecutività del ruolo, quanto piuttosto quello di statuire che la cartella di pagamento debba contenere tutti gli elementi necessari a verificare la fondatezza della pretesa, pena la nullità della cartella medesima per violazione dell'art. 7 della L.212/2000, e, cioè, per carenza di motivazione. In via subordinata, proponeva appello incidentale per chiedere la riforma della sentenza nei punti in cui la stessa aveva statuito la legittimità della notifica, aveva respinto tutti gli altri rilievi concernenti l'indicazione del Giudice competente e gli altri requisiti della cartella ed aveva disatteso le domande della contribuente sul presupposto della ritenuta assorbente dell'unico motivo accolto. Riproponeva infine la doglianza già sollevata in primo grado in punto di illegittimità della iscrizione a ruolo senza preventiva rettifica attraverso notifica di avviso di accertamento nei casi in cui si inquadra la fattispecie oggetto del presente giudizio. Chiedeva, in ogni caso la riduzione delle sanzioni ex art. 12, commi 1, 2 e 3 del D.Lgs. 472/1997 e la riforma della sentenza in ordine alla statuita compensazione delle spese. Con vittoria di spese di entrambi i gradi del giudizio.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Col primo motivo di appello si denuncia la violazione dell'art. 12 del DPR 602/73, dell'art. 6 del DM 321/1999 e dell'art. 25 del DPR 602/73 e, cioè, il travisamento dei fatti da parte della Commissione provinciale che ha pronunciato l'annullamento della cartella ritenendo che la causa di nullità della stessa potesse ravvisarsi nella mancata indicazione della data di consegna del Ruolo. Il convincimento dei primi giudici si richiama ai contenuti della sentenza 22997/2010 della Cassazione, sentenza a cui fa riferimento anche controparte per dedurre la legittimità della decisione dei giudici di prime cure. Da una attenta e completa disamina della sentenza in questione risulta chiaro, così come sostenuto da parte appellante, che il riferimento della Suprema Corte è alla "data di esecutività del ruolo" e non alla data di consegna del ruolo stesso, inciso quest'ultimo che appare in sentenza solo come questione dedotta da una delle parti.

Circa la data di esecutività del ruolo, a cui il calcolo degli interessi appare correlato, e la cui mancanza dunque provocherebbe la nullità della cartella, deve qui rilevare che l'eccezione non può essere accolta, essendo verificabile che la cartella sub iudice è stata redatta in modo del tutto conforme alla normativa prevista in cartella e contiene, tra gli altri elementi indicati dall'art. 25 del DPR 602/73, l'indicazione della data in cui il Ruolo è reso esecutivo e, precisamente, la data del 11.06.2010. La sentenza, in punto, non pare dunque condivisibile. Ciò che, diversamente da quanto statuito dai giudici provinciali, appare invece meritevole di accoglimento è la censura riguardante la notifica della cartella effettuata a mezzo del servizio postale direttamente da Equitalia, senza relata di notifica e senza l'intervento di un soggetto all'uopo specificamente abilitato, quale è l'agente della notificazione. Il problema che viene sollevato mediante l'eccezione preliminare riguardante l'inesistenza della notifica, è quello di individuare il soggetto abilitato dalla legge, nel caso di notifica eseguita a mezzo del servizio postale, a consegnare all'agente postale l'atto da notificare. Altra precisazione che occorre fare è quella relativa alla natura del provvedimento da notificare poiché per gli atti del processo tributario è pacifica la possibilità della cosiddetta notifica diretta, ovvero quella a mezzo della posta direttamente ad opera della parte (Cassazione, S.U., n. 14294/2007), mentre,

per gli atti del procedimento amministrativo tributario, la regola prevede forme di notifica prescritte dalla legge, tra le quali è ricompresa la notifica a mezzo posta.

La precisazione si rende necessaria al fine di valutare gli effetti di un eventuale vizio della notificazione, vizio che, se riferito ad un atto processuale, è suscettibile di sanatoria per raggiungimento dello scopo ex art. 156 c.p.c., poiché per detto atto l'unica finalità della notifica è quella di provocare la conoscenza dell'atto da parte del contribuente, mentre se il vizio è riferito ad un atto del procedimento amministrativo tributario, il difetto di notifica non è sanabile per effetto del raggiungimento dello scopo, non essendo sanabile un atto che sia carente di un elemento necessario alla sua efficacia. E non sembra qui contestabile la natura di atto ricettizio della cartella di pagamento emessa ai sensi degli artt. 36-bis e 54-bis dei citati decreti.

La disciplina relativa alle notificazioni è stabilita dall'art. 148 c.p.c.

A sua volta, l'art. 149 c.p.c., con specifico riferimento alla notificazione a mezzo posta, dopo aver previsto nel comma 1 che "se non è fatto espresso divieto dalla legge, la notificazione può eseguirsi anche a mezzo del servizio postale", nel comma 2, stabilisce che "in tal caso l'ufficiale giudiziario scrive la relazione di notificazione sull'originale e sulla copia dell'atto, facendovi menzione dell'ufficio postale per mezzo del quale spedire la copia al destinatario in piego raccomandato con avviso di ricevimento". Tale ultimo inciso è previsto altresì dalla legge 890/1982, all'art. 3, dove è prescritto che l'ufficiale giudiziario redige la relazione di notifica "...facendo menzione dell'ufficio postale per mezzo del quale spedisce la copia al destinatario ...". L'art. 26, comma 1, del DPR 602/1973 individua tassativamente i soggetti preposti alla notifica delle cartelle negli "ufficiali della riscossione o ... altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge, ovvero, previa eventuale convenzione tra comune e concessionario ... i messi comunali o ... gli agenti di polizia municipale". In base all'art. 26, comma 1, pertanto, la notificazione deve sempre essere effettuata da uno dei soggetti sopra menzionati, con la conseguenza che le notifiche eseguite direttamente e non tramite l'agente all'uopo abilitato devono essere ritenute illegittime.

In tema di notificazione delle cartelle per mezzo del servizio postale, occorre distinguere due distinte fasi procedurali:

- 1) quella di consegna materiale della cartella da parte del concessionario all'agente postale
- 2) quella di notifica da parte dell'agente postale al contribuente.

I due momenti sono nettamente distinti temporalmente e sono disciplinati dall'art. 26, comma 1, che è stato oggetto di modifica nel corso degli anni ed ha avuto la seguente formulazione giuridica:

a) dal 1° gennaio 1974 sino al 30 giugno 1999 recitava "La notificazione della cartella al contribuente è eseguita dai messi notificatori dell'esattoria o dagli Ufficiali esattoriali ovvero dagli Ufficiali giudiziari e nei comuni che sono sede di pretura, da messi comunali e dai messi di conciliazione. Alla notificazione in comuni non compresi nella circoscrizione esattoriale provvede l'esattore territorialmente competente, previa delegazione da parte dell'esattoria che ha in carico il ruolo. La notificazione può essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'esattore, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento. La notificazione si ha per avvenuta alla data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto da una delle persone previste dal comma successivo"

b) dal 1° luglio 1999 all'8 giugno 2001, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 12 comma 1, D.Lgs. 46/1999 il testo risultava essere il seguente " La cartella è notificata dagli ufficiali della riscossione o da 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"

c) dal 9 giugno 2001, a seguito delle ulteriori modifiche apportate dall'art. 1, comma 1, lettera c) del D.Lgs. 193 del 27.04.2001, il testo veniva così definito: "La cartella è notificata dagli ufficiali della riscossione o da 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".

L'esegesi della norma e delle sue modificazioni nel tempo non possono che far pervenire il lettore alla convinzione che il legislatore abbia volutamente escluso la possibilità della notifica diretta da parte del concessionario, senza l'intervento dell'agente all'uopo abilitato. Ed, infatti, in un primo momento storico la norma ha previsto che la notifica fosse fatta direttamente "da parte dell'esattore", mentre successivamente il legislatore ha cancellato il suddetto inciso prevedendo che fosse fatta soltanto dai soggetti tassativamente indicati nell'art. 26, comma 1, prima parte. La cancellazione dell'inciso "da parte dell'esattore" dimostra, a parere di questa Commissione, la precisa volontà del legislatore di escludere il concessionario dal novero dei soggetti abilitati direttamente alla notifica della cartella di pagamento tramite raccomandata con avviso di ricezione.

È ben vero che la giurisprudenza di legittimità ha specificamente ammesso l'utilizzo di forme semplificate di notifica negli atti del processo tributario, ma il riferimento della Suprema Corte deve riferirsi alle notifiche cosiddette dirette, mentre non può regolare le notifiche degli atti amministrativi sostanziali, quali debbono essere considerate le cartelle di pagamento emesse a norma degli artt. 36-bis del DPR 600/73 e 54-bis del DPR 633/73, atti assimilabili agli avvisi di accertamento in quanto espressivi della pretesa fiscale e, dunque, atti impositivi di natura sostanziale assolutamente pacifica e non atti processuali. In tal senso deve leggersi la sentenza 10447/2008 della Cassazione che, partendo da una condivisibile premessa autorevolmente sostenuta dalla dottrina maggioritaria, ha precisato che l'atto impositivo tributario, in quanto espressivo della pretesa avanzata dalla Amministrazione, all'esito di un vero e proprio procedimento amministrativo, è atto amministrativo sostanziale e non atto processuale. Sembra così respinta anche dalla giurisprudenza la tesi denominata provocatio ad opponendum secondo cui l'avviso di accertamento -e le cartelle di cui è causa, per sostanziale identità del contenuto dell'atto costituisca un mero atto processuale. Così, se all'atto si riconosce natura processuale, pare evidentemente legittima l'applicazione allo stesso delle regole di procedura civile, in primo luogo quelle riferite alla sanatoria di cui all'art. 156 c.p.c., regole che rispondono alla logica degli atti processuali che limitano la portata invalidante di alcuni vizi consentendo al giudizio di proseguire fino alla pronuncia del giudice quando lo scopo dell'atto è stato comunque raggiunto. In altri termini, la circostanza che lo scopo dell'atto sia stato raggiunto è considerata, nell'ottica processuale, condizione necessaria e sufficiente ad evitare un arresto del giudizio (in tal senso la costituzione in giudizio della

parte, in presenza di un vizio di notificazione dell'atto processuale, è considerata l'ipotesi più emblematica e rappresentativa del raggiungimento dello scopo e della sanatoria del relativo vizio). Altra e diversa considerazione deve essere effettuata nel caso di vizi di notifica di atto amministrativo sostanziale, al quale atto non può applicarsi la sanatoria prevista dall'art 156 del c.p.c.

Il vizio di notifica sollevato dalla resistente, in caso di mancato rispetto delle condizioni tassative previste dall'art. 26 citato, integra il caso di inesistenza non sanabile della notificazione stessa.

La preliminare eccezione di nullità della cartella impugnata, per inesistenza della notifica della stessa, è fondata e deve essere accolta.

Per i motivi sopra elencati, pur dovendo essere riformati i motivi di convincimento dei precedenti giudici, la sentenza impugnata deve trovare dunque conferma, con accoglimento del ricorso introduttivo della contribuente.

Ogni altro motivo di contestazione deve ritenersi assorbito.

In considerazione della peculiarità del caso esaminato e del non univoco orientamento giurisprudenziale in materia di vizi di notificazione di atti tributari, questa Commissione ritiene esistano giusti motivi per la compensazione tra le parti delle spese del grado.

**P.Q.M.**

La Commissione Tributaria Regionale di Milano conferma la sentenza impugnata.

Spese compensate.