

COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 380/26/2011

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Al signor Se. Ma. è stata notificata cartella di pagamento portante, l'iscrizione a ruolo dell'imposta di registro dovuta a seguito dell'emissione di decreto ingiuntivo da parte del Tribunale di Milano, oltre sanzioni ed interessi:

€	6.769,00 per	imposta di registro
€	2.030,40 per	sanzioni pecuniarie
€	391,11 per	interessi ritardato pagamento
€	<u>438,53 per</u>	compensi riscossione e costo notifica atti
€	9.628,04	

Avverso tale atto il contribuente ha proposto ricorso eccependo la nullità della cartella di pagamento: i) per inesistenza della notificazione essendo stata effettuata a mezzo posta senza l'intermediazione dell'agente notificatore e senza il rispetto delle formalità previste dalla L. 890/1982; ii) per omessa notifica della preventiva comunicazione dell'avviso bonario, prevista dall'art. 6 della L. 212/2000 e dal 2° comma dell'art. 2 D.lgs 462/1997; iii) per carenza di motivazione e per il richiamarsi, per relationem, ad altro atto non allegato; iv) per difetto di sottoscrizione del legale rappresentante dell'agente della riscossione o di altro soggetto legittimato dovendosi applicare le disposizioni del codice di procedura civile trattandosi di atto equiparabile ai precetto; v) per decadenza dell'Ufficio essendo decorso il termine triennale stabilito dall'art. 76 del DPR 131/86; vi) per violazione dell'obbligo, stabilito dall'art. 12 del DPR 602/73, della certa identificazione del soggetto sottoscrittore nella persona del dirigente dell'Ufficio o di un suo delegato; vii) per mancata specificazione sulla natura esecutiva del decreto ingiuntivo quale condizione per la tassazione; viii) per la mancanza di prova dell'intervenuta registrazione dell'atto nell'interesse del ricorrente; ix) per l'addebitabilità dell'imposta alla controparte dell'atto giudiziario.

Quindi chiede l'annullamento dell'atto impugnato ed in subordine, l'annullamento delle sanzioni perché la cartella non è stata preceduta da atto di irrogazione. Con vittoria di spese ed onorari.

L'agenzia delle Entrate si è costituita con memoria depositata il 23/12/2009 eccependo preliminarmente il proprio difetto di legittimazione passiva in relazione alle eccezioni del contribuente che attengono ai vizi della cartella di pagamento riconducibili all'esattore. Oltre ciò che non sussiste l'obbligo della notifica dell'avviso bonario non vertendosi in tema di liquidazione di tributi ex art. 36 - bis relativa a dichiarazioni; che la cartella è debitamente motivata.; che non è intercorsa alcuna decadenza dell'Ufficio poiché essendo stata, la cartella, preceduta da avviso di liquidazione notificato il 16/04/2007 (che allega) il termine prescrizione è quello decennale; che è sufficiente la firma elettronica (art. 1 del D.L. 17/06/2006 n. 106); che non sussiste d'alcun obbligo alla preventiva notifica dell'atto d'irrogazione delle sanzioni.

Quindi chiede la declaratoria di carenza di legittimazione passiva per le circostanze riconducibili all'esattore; nel merito respingere il ricorso con vittoria di spese ed onorari.

All'udienza del 13/10/2010 la Commissione disponeva l'integrazione del contraddittorio con Equitalia Esatri Spa stabilendo per ricorrente il termine del 31 dicembre 2010 e fissando la nuova udienza di trattazione al 26 gennaio 2011.

Mentre la contribuente ha provveduto alle notifiche di legge ad Equitalia Esatri Spa in data 22/12/2010 tale ente non si è costituito in giudizio.

Motivi della decisione

Le eccezioni di nullità dell'atto impugnato sollevate dal ricorrente sono infondate e pertanto vanno respinte.

Quanto all'eccezione di nullità per vizi di notificazione della cartella di pagamento poiché effettuata a mezzo posta senza l'intermediazione dell'agente notificatore e senza il rispetto delle formalità previste dalla L. 890/1982, la Commissione rileva quanto segue.

In tema di notificazioni di avvisi ed atti l'art. 14 della L. 20 novembre 1982, n. 890 fa salvo il disposto dell'art. 26 del DPR 600/73. Orbene la norma richiamata mentre nella prima parte del 1° comma prevede che, qualora effettuata da ufficiali della riscossione o da altri soggetti abilitati dal concessionario, la notifica vada effettuata nelle forme previste dalla legge (quindi secondo le formalità previste dalla L. 890/92); nella seconda parte dispone - in deroga - che la notificazione è altresì validamente eseguita anche mediante invio di raccomandate con avviso di ricevimento (considerandola avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto dai soggetti ivi indicati) non operando per tale metodologia di notificazione alcun richiamo a particolari forme. La stessa collocazione sistematica esclude che il richiamo operato dalla prima parte del primo comma (cioè che la notifica vada effettuata nelle forme previste dalla legge nel senso sopra precisato) si riferisca anche alla seconda parte dello stesso comma.

Conseguentemente affinché si abbia una valida notificazione degli atti di cui sopra è sufficiente che gli stessi vengano inoltrati a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento. Procedura che non rappresenta certamente una singolarità del nostro sistema normativo, come l'attesta l'adozione di tale metodologia per la notificazione degli atti nel processo tributario.

Peraltro la natura di provocatio ad opponendum degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente, ed il richiamo operato in tema di notificazione dall'art. 60, 1° comma, DPR n. 600/73 alle norme stabilite dagli artt. 137 e ss del c.p.c. e quindi dall'art. 160, il quale, attraverso il rinvio al precedente art. 156, prevede che la nullità non possa mai essere pronunciata se l'atto ha raggiunto il suo scopo, la costituzione in giudizio di colui a cui l'atto è indirizzato, sana i vizi di notificazione (Corte Cass., SS. UU. sent. n. 19854 del 30 giugno 2004).

Con riferimento all'eccezione di nullità per non essere la cartella di pagamento preceduta dalla preventiva notifica della "comunicazione di irregolarità" prevista dall'art. 6 della L. 212/2000 e dal 2° comma dell'art. 2 D.lgs 462/1997 va preliminarmente considerato che tale normativa attiene specificatamente all'iscrizioni a ruolo delle somme dovute a seguito dei controlli automatici o dei controlli eseguiti dall'Ufficio dei tributi risultanti da dichiarazioni prodotte dal contribuente. Mentre, per la riscossione delle imposte di registro, l'art. 54, 5° comma del DPR 131/1986 - applicabile nel caso di specie - prevede la notifica dell'avviso di liquidazione ritualmente avvenuta, come l'attesta la copia di tale atto prodotta dall'Ufficio in allegato alla memoria di costituzione.

La specialità della richiamata normativa ne esclude l'applicabilità alla diversa fattispecie qui considerata.

Peraltro qualora si volesse attribuire alla richiamata normativa una portata d'indole generale, l'eccezione risulterebbe comunque infondata.

Il 5° comma dell'art. 6 della L. 212/2000 statuisce che prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti di tali dichiarazioni, l'amministrazione finanziaria deve invitare la contribuente a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a 30 giorni dalla ricezione della richiesta. L'inottemperanza a tale obbligo determina, per espressa disposizione di legge, la nullità degli eventuali provvedimenti emessi (ultima parte del richiamato 5° comma).

Dal tenore letterale della norma risulta evidente che l'onere de quo ricorra solamente nel caso in cui non solamente sussistano incertezze su aspetti della dichiarazione, bensì che queste siano rilevanti. Ipotesi qui inesistenti trattandosi di liquidazione di tributo dovuto su decreto ingiuntivo emesso da Tribunale.

Resta, se mai, da considerare l'applicabilità del 2° comma di tale articolo che prevede la semplice informativa di fatti e circostanze che possano determinare il mancato riconoscimento di un credito ovvero (come nel caso di specie) l'irrogazione d'una sanzione. Sennonché l'inottemperanza a tale normativa non comporta la nullità dei provvedimenti emessi in sua violazione, mancando l'espressa previsione di nullità chiaramente enunciata nel successivo 5° comma dello stesso articolo. La cartella di pagamento mantiene la sua validità assumendo anche la veste della "comunicazione" prevista dall'art. 2 del D.lgs n. 462/97 con la conseguente applicabilità della riduzione - se ed in quanto applicabile - delle sanzioni amministrative e del computo degli interessi qualora la contribuente provveda al pagamento entro 30 giorni dalla sua notificazione, dandone comunicazione all'Ufficio che dovrà provvedere, e prima dello scadere del termine d'impugnativa dell'atto a sgravare il maggior importo iscritto a ruolo.

In merito alla contestazione di carenza di motivazione dell'atto impugnato che peraltro si richiama, per relationem, ad altro atto non allegato, la Commissione premette di ritenere condivisibile, e legittima, l'osservazione del ricorrente che anche la cartella di pagamento - analogamente agli atti impositivi e salva l'ipotesi di iscrizione di somme dichiarate dovute dal contribuente nelle dichiarazioni presentate - debba essere debitamente motivata.

Nel caso di specie la motivazione dell'Ufficio consiste nel richiamo del decreto ingiuntivo emesso da Tribunale di Milano. Circostanza che, ad avviso di questa Commissione, in relazione all'univocità del fatto impositivo, appare sufficiente ed esaustiva in ordine all'esatta individuazione ed alla chiarificazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche poste dall'accertatore a fondamento dell'imposizione. Circostanze che hanno consentito al contribuente di tutelarsi in modo adeguato e compiuto svolgendo ogni e più opportuna difesa sia sui punti essenziali che sulle motivazioni - quindi perfettamente da lui acquisiti - sui cui la pretesa fiscale si fonda. Quanto alla mancata allegazione dell'atto richiamato per relationem, l'eccezione del contribuente si fonda sulla disposizione dell'art. 7 della L. 27 luglio 2000, n. 212 che recita: «Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.».

La giurisprudenza di merito e di legittimità argomentando sulle disposizioni regolanti le imposte dirette e sul valore aggiunto (5° comma dell'art. 56 del DPR n. 633/1972 e 2° comma dell'art. 42 del DPR n. 600/73) nella formulazione conseguente alle modifiche legislative introdotte per adeguarle a quelle dello "Statuto del contribuente" ha reiteratamente affermato il principio che l'obbligo d'allegazione sussiste solamente se l'atto richiamato non è né conosciuto né è stato ricevuto dal contribuente; ritenendo, in

ogni caso, soddisfatta l'esigenza della sua conoscenza qualora l'atto richiamante riproduca il contenuto essenziale dell'atto richiamato.

Lettura dell'art. 7 dello statuto del contribuente che, secondo questo giudice, ha piena valenza anche per gli atti emessi ai fini dell'imposta di registro.

In merito all'eccezione di nullità per difetto di sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del legatario rappresentante dell'agente della riscossione o di altro soggetto legittimato dovendosi applicare le disposizioni del codice di procedura civile trattandosi di atto equiparabile al precetto la Commissione rileva quanto segue.

Le eccezioni di nullità della cartella di pagamento per mancata sottoscrizione del legale rappresentante dell'agente di riscossione che vengono usualmente sollevate in giudizio si fondano su due asserzioni: sulla sua natura di "atto amministrativo" (manifestazione di volontà di un organo appartenente alla pubblica amministrazione che agisce per finalità amministrative, capace di produrre effetti giuridici) per il quale sussiste in ogni caso l'obbligatorietà della sottoscrizione, oppure - proprio per essere "atto amministrativo" - sulla sua equivalenza all'atto preliminare al processo esecutivo civilistico, il "precetto". Atto che, a pena di nullità, deve contenere (oltre l'indicazione delle parti, della data di notificazione del titolo esecutivo se fatta separatamente o la trascrizione integrale del titolo stesso) la sottoscrizione a norma dell'art. 125 c.p.c. Articolo che prescrive che, salvo che la legge disponga diversamente, la sottoscrizione va apposta dalla "parte", quando sta personalmente in giudizio, oppure dal suo difensore.

Per effetto della riforma che, dal 1° ottobre 2006, ha affidato il procedimento esecutivo fiscale ad un soggetto privato, interamente di proprietà pubblica (quindi ad un soggetto equiparabile ad un soggetto pubblico ed a cui partecipa la stessa Agenzia delle entrate) ne deriva l'equiparabilità della cartella di pagamento all'atto amministrativo". Atto che ha quali requisiti essenziali la provenienza dalla P.A. (requisito soggettivo); l'idoneità a produrre effetti (requisito oggettivo) ed il compimento dell'intero processo della sua formazione (requisito formale) ed i cui vizi determinano rispettivamente l'incompetenza, l'eccesso di potere e la "violazione di legge".

Qualora sia imposta per tale atto la forma scritta (nel nostro ordinamento non vi è una specifica disposizione in tal senso) occorre, per la sua validità, che siano riconoscibili l'autorità emanante, il rapporto a cui l'atto si riferisce, il suo contenuto, e la sua motivazione (per gli atti non normativi).

Mentre è nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che sia viziato da difetto assoluto di attribuzione, oppure adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge, è invece annullabile il provvedimento amministrativo adottato in "violazione di legge" o viziato da eccesso di potere o da incompetenza. Non essendo invece annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato.

Ne consegue che non essendovi una espressa previsione normativa, la mancata sottoscrizione della cartella di pagamento (elemento essenziale di forma, solo se imposta espressamente dalla legge e peraltro non prevista nel modello ministeriale di cui all'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602), attenendo al processo di emanazione, di cui configura una violazione di legge, non determina la nullità dell'atto.

Principio confermato dal Giudice delle leggi che nell'ordinanza n. 117 del 21 aprile 2000 testualmente afferma «.... la questione di legittimità costituzionale dell'art. 25 del DPR 29

settembre 1973 n. 602, sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Caltanissetta con riguardo alla mancata previsione di sottoscrizione autografa della cartella di pagamento emessa ai sensi dell'art. 36 bis del D.P.R. n. 600 del 1973, si fonda sul presupposto che la sottoscrizione autografa debba considerarsi elemento essenziale di ogni atto amministrativo; che tale presupposto è palesemente erroneo, costituendo diritto vivente il principio secondo cui l'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia espressamente prevista dalla legge, essendo di regola sufficiente che dai dati contenuti nello stesso documento sia possibile individuare con certezza l'autorità da cui l'atto proviene...».

Quanto all'equiparazione della cartella di pagamento (atto amministrativo) al "precetto" civilistico va considerato che pur avendo la prima funzioni simili al secondo, ha una diversa finalità, quella pubblica, ed è regolata (pur utilizzando norme dell'ordinamento civilistico o che si richiamano ad esso) da una specifica normativa esclusiva.

Si consideri che nel campo civilistico il titolo esecutivo proviene, di solito, dal giudice e postula l'apposita formula sottoscritta da pubblico ufficiale, mentre in campo fiscale è rappresentato dall'iscrizione a ruolo reso esecutivo con la firma (nelle forme consentite dalla legge) di un suo funzionario; cioè da un atto formato "unilateralmente" dalla stessa pubblica amministrazione così come lo è l'iscrizione nella cartella di pagamento della parte del ruolo riguardante il contribuente e la riscossione dell'importo iscritto.

Sicché, mentre nel campo civilistico ("precetto") per assicurare l'individuazione dell'autore e la certezza della provenienza dell'atto il codice di procedura civile impone all'art. 125 la sottoscrizione degli atti di parte, nel campo fiscale la provenienza pubblica dell'atto ("cartella di pagamento"), la sua redazione su modelli prescritti e predisposti dalla stessa legge rendono immediatamente riconducibile la sua emissione all'autorità pubblica. Circostanza che ha indotto il legislatore ha a non imporre, a pena di nullità, la sottoscrizione.

Sul punto il Giudice di legittimità (con sentenza condivisa e fatta propria da questo giudice) con la pronuncia n. 4923 del 2 marzo 2007 ha chiarito che la cartella di pagamento (come l'avviso di mora) non recante la firma dell'autore potrebbe essere ugualmente valida ed efficace se "inequivocabilmente riferibile all'organo amministrativo titolare del potere di emetterla"; soggiungendo che la riferibilità all'organo competente ad emanarlo, se non risultasse chiaramente dal timbro o dalla firma (leggibile) del funzionario responsabile - l'autografia della quale non sarebbe configurabile come requisito di esistenza giuridica- dovrebbe essere, in caso di contestazione da parte dell'interessato, accertata dal giudice.

Inoltre va osservato che in campo processuale la nullità dell'atto per l'inosservanza di forme, se comminata dalla legge, o quando l'atto manca dei requisiti formali indispensabili per il raggiungimento dello scopo non potrebbe comunque essere pronunciata se lo scopo è stato raggiunto, com'è avvenuto nel caso di specie. Circostanze quelle sopra evidenziate che assorbono anche l'eccezione della violazione dell'obbligo, stabilito dall'art. 12 del DPR 602/73, della certa identificazione del soggetto sottoscrittore nella persona del dirigente dell'Ufficio o di un suo delegato; considerato peraltro che tale attività, a seguito della novella del 2005, attiene alla sfera interna dell'attività amministrativa.

Va disattesa inoltre l'eccezione di decadenza in cui sarebbe intercorso l'Ufficio per il decorso il termine triennale stabilito dall'art. 76 del DPR 131/86 in quanto la cartella di pagamento risulta essere stata preceduta dall'avviso di liquidazione di cui l'Ufficio ha

prodotto copia in allegato alla sua memoria del 23 dicembre 2009. Conseguentemente, ai sensi del disposto dell'art. 78 del DPR n. 131/1986, il credito derivante dalla liquidazione si prescrive col decorso del termine ordinario decennale. Vanno parimente disattese le eccezioni della mancata specificazione sulla natura esecutiva del decreto ingiuntivo quale condizione per la tassazione; della mancanza di prova dell'intervenuta registrazione dell'atto nell'interesse del ricorrente e dell'addebitabilità dell'imposta alla controparte dell'atto giudiziario trattandosi di argomentazioni non proponibili in questa sede. Argomentazioni che, unitamente a quelle sull'effettiva debenza del tributo, (peraltro in questa sede non contestata) andavano proposte in sede d'opposizione all'atto prodromico ritualmente notificato a contribuente, l'avviso di liquidazione.

La complessità degli argomenti trattati giustifica la compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

la Commissione respinge il ricorso. Spese compensate.