
Il Fisco e notifica diretta a mezzo posta

di [Antonio Gigliotti](#)

Publicato il 4 Dicembre 2012

Un'analisi del problema relativo alla prassi del Fisco di notificare le cartelle esattoriali a mezzo posta: la giurisprudenza di merito sta assumendo un orientamento contrario a tale prassi.

Si può considerare giuridicamente inesistente la cartella di pagamento notificata dal Fisco a mezzo posta senza il tramite di uno degli intermediari abilitati di cui all'art. 26 del d.P.R. numero 602/1973?

In presenza di notifica eseguita direttamente dall'ente delegato alla riscossione, la stessa non è altro che una mera comunicazione effettuata dal soggetto tenuto al recupero del credito, con la conseguenza che esorbita dallo schema legale degli atti di notificazione, rendendo così la notifica inesistente?

E' giuridicamente inesistente la cartella di pagamento notificata dal Equitalia a mezzo posta senza il tramite di uno degli intermediari abilitati di cui all'art. 26 del d.P.R. numero 602/1973. In presenza di notifica eseguita direttamente dall'ente delegato alla riscossione, la stessa non è altro che una mera comunicazione effettuata dal soggetto tenuto al recupero del credito, con la conseguenza che esorbita dallo schema legale degli atti di notificazione, rendendo così la notifica inesistente. A queste conclusioni è giunta la **Commissione Tributaria Provinciale di Foggia, con la sentenza 191/04/12, del 23 maggio 2012.**

La sentenza

E' giuridicamente inesistente la cartella di pagamento notificata dal Equitalia a mezzo posta senza il tramite di uno degli intermediari abilitati di cui all'art. 26 del d.P.R. numero 602/1973. In presenza di notifica eseguita direttamente dall'ente delegato alla riscossione, la stessa non è altro che una mera comunicazione effettuata dal soggetto tenuto al recupero del credito, con la conseguenza che esorbita dallo schema legale degli atti di notificazione, rendendo così la notifica inesistente. A queste conclusioni è giunta la Commissione Tributaria Provinciale di Foggia, con la sentenza 191/04/12, del 23 maggio 2012. **Cartella esattoriale** Notifica **inesistente** se Equitalia non ricorre agli intermediari abilitati tassativamente individuati dalla legge Ai sensi **dell'art. 26, comma 1, del d.P.R. 602/1973**, rubricato "Notificazione della cartella di pagamento": 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 di 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 (n. destinatario, persone di famiglia o addette alla casa, all'ufficio o all'azienda) o dal portiere dello stabile dove è l'abitazione, l'ufficio o l'azienda.

I fatti

Prima di addentrarci nei motivi che hanno spinto il Collegio foggiano ad accogliere il ricorso della parte privata, ecco un breve riepilogo dei fatti di causa. La controversia risolta dal Collegio tributario ha avuto ad oggetto l'impugnazione di una cartella di pagamento per IVA, interessi e sanzioni, conseguente a ruolo emesso dall'Agenzia delle Entrate a seguito di controllo automatizzato, ex art. 36 bis d.P.R. 600/73 e art. 54 bis d.P.R. 633/72, sulla base di Unico 2009. Con il ricorso, la società contribuente ha lamentato l'inesistenza giuridica dell'atto impugnato:

- poiché **notificato a mezzo posta** direttamente dal concessionario;
- per assenza della **firma del legale rappresentante** dell'agente della riscossione;
- per omessa notificazione della relata di notifica **in violazione del combinato disposto degli artt. 26 d.P.R. 602/73, 60 d.P.R. 600/73 e L. 890/1982;**
- per carenza di motivazione, sotto il profilo della poca chiarezza circa i titoli degli **importi iscritti a ruolo.**

Sulla scorta di tali motivi, la ricorrente ha quindi chiesto, previa sospensione dell'atto, l'annullamento della cartella, con vittoria di spese. Come sarà certamente noto, il citato **art. 60 del d.P.R. 600/73** contiene la normativa di riferimento per la notificazione dagli atti dell'Amministrazione Finanziaria. Detto articolo dispone che la notificazione si esegue secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del c.p.c. con le seguenti modifiche:

- la notificazione è eseguita dai messi comunali ovvero dai messi speciali autorizzati dall'ufficio delle imposte;
- il messo deve fare sottoscrivere dal consegnatario l'atto o l'avviso ovvero indicare i motivi per i quali il consegnatario non ha sottoscritto;
- salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario;
- è in facoltà del contribuente di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano. In tal caso

l'elezione di domicilio deve risultare espressamente dalla dichiarazione annuale ovvero da altro atto comunicato successivamente al competente ufficio imposte a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento;

- quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 del codice di procedura civile si affigge nell'albo del comune e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione;
- le disposizioni contenute negli artt. 142, 143, 146, 150 e 151 del codice di procedura civile non si applicano.

Ebbene, ai sensi del comma terzo dell'art. 26 d.P.R. 602/73:

“Nei casi previsti dall'art. 140 del codice di procedura civile (ndr.. irreperibilità o rifiuto di ricevere copia), la notificazione della cartella di pagamento si effettua con le modalità stabilite dall'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e si ha per eseguita nel giorno successivo a quello in cui l'avviso del deposito è affisso nell'albo del comune”.

Interpretazione art. 26 d.P.R. 602/73

L'adita Commissione di Foggia ha accolto la domanda della contribuente, così disattendendo la tesi di Equitalia, secondo cui le eccezioni di illegittimità della notifica della cartella erano da considerarsi infondate in quanto l'art. 26 del d.P.R. 602/73, al primo comma, prevede la possibilità di notificare la cartella esattoriale anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento; modalità che di fatto esclude la necessità di redigere la relata di notifica. Sul punto, il Collegio Tributario ha innanzitutto osservato che la problematica relativa all'esatta interpretazione del citato art. 26 si riferisce esclusivamente alle notifiche per posta degli **atti amministrativi sostanziali** (per esempio, cartelle e atti delle procedure esecutive). Per comprendere i diversi orientamenti in materia - spiega il Collegio di merito - è necessario evidenziare che l'art. 26 primo comma, è stato modificato nel corso degli anni e ha avuto la seguente formulazione giuridica:

- a. nel primo periodo dal 1° gennaio 1974, al 30 giugno, ha tassativamente previsto che la notifica può essere eseguita, anche mediante invio, da parte dell'esattore di lettera raccomandata con avviso di ricevimento;
- b. successivamente dal 1° luglio 1999 all'8 giugno 2001 a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 12, 1, D.Lgs. n. 46/99, **e dal 9 giugno 2001 sino ad oggi**, a seguito delle ulteriori modifiche apportate dall'art. 1, co. 1, lett. c) D.Lgs. n. 193/2001, ha cancellato il predetto inciso di cui al

punto a) e, di conseguenza ha previsto che fosse fatta soltanto dai soggetti tassativamente indicati nell'art. 26 comma 1, prima parte.

Dal 10 luglio 1999 notifica a mezzo posta solo con intermediari

L'intenzione e il significato proprio delle parole del legislatore mostrano con chiarezza la volontà di escludere a far data dal 10 luglio 1999 l'esattore, oggi concessionario dalla notificazione mediante invio diretto della lettera raccomandata con avviso di ricevimento. Ebbene, nel caso di specie, la CTP ha ritenuto che, avendo Equitalia omesso di ricorrere ai soggetti abilitati, la notifica abbia assunto natura di mera comunicazione effettuata dal soggetto tenuto al recupero del credito.

Cartella nulla per inesistenza della notifica

A supporto di tale conclusione, la CTP richiama la sentenza n. 563/1994 della Suprema Corte di Cassazione, con la quale gli Ermellini hanno ribadito che:

“la notificazione deve essere eseguita secondo le disposizioni previste dalle leggi vigenti o dal codice di procedura civile e che la stessa è valida solo se effettuata dai soggetti specificamente abilitati a farla e nelle forme e con le modalità precisamente previste, con la conseguenza che la notificazione eseguita da soggetti non specificamente abilitati è giuridicamente inesistente, senza quindi possibilità di sanatoria”.

Insomma, la notifica eseguita da un soggetto diverso da quelli tassativamente individuati dalla legge, comporta l'inesistenza di essa; vizio insanabile che assorbe anche la questione relativa all'omessa redazione della relata di notifica. Sulla scorta del riportato principio di diritto, la CTP ha accolto ricorso, in relazione al primo motivo, compensando, però, le spese.

Il riferimento alla notifica mediante raccomandata A/r, contenuto nell'art. 26, comma 1 del d.P.R. 602/73, riguarda solo:

- gli ufficiali della riscossione o gli altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge;
- i messi comunali o gli agenti della polizia municipale, in presenza di apposita convenzione tra comune e concessionario;

PENA

?

La nullità della cartella per inesistenza della notifica

Osservazioni

La CTP di Foggia non è l'unica ad aver sostenuto che è nulla la cartella di pagamento notificata direttamente per posta da Equitalia. Di recente, per esempio, anche la CTP di Vicenza si è pronunciata in senso conforme, con le sentenze numero 33/07/12 e numero 37/07/12. Anche in questa occasione il Giudice tributario, nel ricostruire il quadro normativo regolante la materia delle notificazioni civili, tributarie e per posta, è giunto alla conclusione che la soppressione dell'inciso "da parte dell'esattore", a opera dell'art. 1 del D.Lgs. n. 193/2001 di modifica dell'art. 26 del d.P.R. 602/73, non può che essere prova del fatto che il legislatore abbia voluto sancire l'esclusione dell'agente per la riscossione dal novero dei soggetti abilitati alla notifica della cartella esattoriale mediante raccomandata con avviso di ricevimento. Dal che l'affermazione che la notifica eseguita da un soggetto diverso da quelli tassativamente indicati dalla legge costituisce un **vizio così radicale da comportare l'inesistenza della notifica stessa**. E' utile, poi, evidenziare come la giurisprudenza abbia escluso la legittimità della notifica a mezzo posta anche in relazione **all'avviso di iscrizione ipotecaria**. Il Tribunale di Ivrea, con una sentenza depositata lo scorso 30 gennaio, intervenendo sul caso di una contribuente alla quale era stato notificato l'avviso di iscrizione per debiti INPS con raccomandata, ha sostenuto l'illegittimità della notifica effettuata direttamente a mezzo posta a opera dell'agente delle riscossione, in ragione delle modifiche apportate all'art. 26 del d. P.R. 29 settembre 1973, n. 602, dall'art. 1 D.Lgs. n. 193 del 27 aprile 2001. Più precisamente, il Tribunale, in merito al problema della notifica a mezzo posta, ha osservato:

“che la legge non disciplina espressamente le modalità di notifica dell'avviso di iscrizione dell'ipoteca esattoriale, ma la giurisprudenza ritiene applicabile per analogia l'art. 26 del D.P.R. 602/1973 (cfr. Commissione tributaria provinciale di Lecce, sentenza 16 novembre 2009, n. 909). Tale disposizione stabilisce al primo comma che ‘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'analisi del dettato normativo induce a ritenere

che il legislatore abbia voluto stabilire una particolare garanzia per le notificazioni di atti sostanziali (e non processuali) che incidono in sensosfavorevole sulla sfera patrimoniale del contribuente, prevedendo che solo i soggetti tassativamente indicati possano validamente effettuare

".

La problematica concernente l'esatta interpretazione dell'ormai più volte citato art. articolo 26 non riguarda gli atti del processo tributario (SS.UU. Cass. 14294/07) per i quali invece la notificazione costituisce condizione di giuridica efficacia e, se viziata, da nullità, comporta l'operatività della sanatoria, con effetto retroattivo, **per raggiungimento dello scopo e per rinnovazione**. La legge ammette l'utilizzo di forme semplificate (cc.dd. notifiche dirette). 4 dicembre 2012 Antonio Gigliotti