La notifica diretta per posta fatta dal Fisco è inesistente

di Maurizio Villani

Pubblicato il 28 Febbraio 2013

Presentiamo un'accurata analisi di normativa e giurisprudenza che spiega per quali motivi la notifica diretta delle cartelle esattoriali a mezzo posta non è ammessa dall'ordinamento italiano.

Notifica fiscale per posta - Introduzione

La cartella esattoriale e gli atti autonomamente impugnabili ex art. 19 del D. Lgs. n. 546/92, non possono mai essere notificati direttamente dall'Agente della Riscossione con la modalità della spedizione attraverso il servizio postale con raccomandata con avviso di ricevimento, essendo sempre necessario l'intervento dei soggetti tassativamente previsti ed abilitati dall'art. 26, primo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Ufficiali della riscossione; 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).

Con la conseguenza che ogni atto notificato direttamente dall'agente della riscossione sarà giuridicamente inesistente.

La problematica giuridica e processuale circa l'inesistenza della notifica per posta effettuata direttamente da Equitalia continua ad essere oggetto di sempre più favorevoli sentenze delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali che in accoglimento del ricorso introduttivo, hanno totalmente annullato la cartella di pagamento per la giuridica inesistenza della sua notificazione.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Allo scopo di inquadrare correttamente il problema circa l'impossibilità giuridica della notifica diretta per posta da parte di Equitalia, si ritiene opportuno, in questa sede, tracciare l'excursus storico della normativa, analizzare le singole questioni giuridiche e fornire un quadro esaustivo della giurisprudenza di merito e di Cassazione.

Notifica di cartella esattoriale per posta: la Normativa.

La notificazione della cartella di pagamento è disciplinata dal disposto dell'articolo 26 del D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973 rubricato, appunto, "notificazione della cartella di pagamento".

Decreto Presidente della Repubblica 29/09/1973 n. 602

Art. 26 (Notificazione della cartella di pagamento)

In vigore dal 31 maggio 2010

Testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 38, comma 4, lettera b), D.L. 31 maggio 2010, n. 78.

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.

La notifica della cartella può essere eseguita, con le modalità di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo posta elettronica certificata, all'indirizzo risultante dagli elenchi a tal fine previsti dalla legge. Tali elenchi sono consultabili, anche in via telematica, dagli agenti della riscossione. Non si applica l'articolo149-bis del codice di procedura civile.

Quando la notificazione della cartella di pagamento avviene mediante consegna nelle mani proprie del destinatario o di persone di famiglia o addette alla casa, all'ufficio o all'azienda, non è richiesta la

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

sottoscrizione dell'originale da parte del consegnatario.

Nei casi previsti dall'art. 140 del codice di procedura civile, 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.

Il concessionario deve conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento ed ha l'obbligo di farne esibizione su richiesta del contribuente o dell'amministrazione.

Per quanto non è regolato dal presente articolo si applicano le disposizioni dell'art. 60 del predetto decreto; per la notificazione della cartella di pagamento ai contribuenti non residenti si applicano le disposizioni di cui al quarto e quinto comma dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

E’ opportuno chiarire che il testo originario della norma qui in esame, in vigore dal 1974, nel corso degli anni è stato più volte modificato ed ha avuto la seguente formulazione giuridica:

1. dal 1° gennaio 1974 sino al 30 giugno 1999:

> *“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 non 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”;*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

2. dal 1° luglio 1999 sino all'8 giugno 2001, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 12, comma 1, D. Lgs. n. 46 del 26 febbraio 1999:

> *"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";*

3. dal 9 giugno 2001 sino al 30 maggio 2010, a seguito delle ulteriori modifiche apportate dall'art.1, comma 1, lett. c), D. Lgs. n. 193 del 27 aprile 2001:

> *"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";*

4. dal 31 maggio 2010 ad oggi, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 38, comma 4, lett. b), D.L. n. 78 del 31 maggio 2010:

> *"La notifica della cartella può essere eseguita, con le modalità di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo posta elettronica certificata, all'indirizzo risultante dagli elenchi a tal fine previsti dalla legge. Tali elenchi sono consultabili, anche in via telematica, dagli agenti della riscossione. Non si applica l'articolo 149-bis del codice di procedura civile".*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Da un'attenta analisi delle modifiche di cui sopra, è semplice constatare lo sviluppo normativo relativo alla notifica a mezzo posta.

Infatti, nei primi due periodi dell'articolo in esame, nella versione originaria in vigore dal 1974, vengono indicati i soggetti che eseguono la rituale notificazione e nel terzo periodo viene precisato che la notificazione può essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'esattore, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento. Dunque, il legislatore in un primo momento storico ha tassativamente previsto che la notifica a mezzo posta fosse fatta direttamente "da parte dell'esattore".

Nelle versioni successive, a seguito delle modifiche apportate dai treprovvedimenti legislativi, nel primo periodo vengono delineati tutti i soggetti abilitati ad eseguire la notificazione e nel secondo periodo viene precisato che la notifica "può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento". Dunque, il legislatore successivamente ha cancellato l'inciso "da parte dell'esattore" con l'intento di voler escludere, a far data dal 1° luglio 1999, la possibilità da parte dell'ente esattore (oggi Agente della Riscossione) di eseguire direttamente la notificazione mediante l'invio di lettera raccomandata con avviso di ricevimento.

Diversamente, il legislatore, nelle modifiche normative apportate, avrebbe lasciato l'inciso "da parte dell'esattore" che, invece, si ripete, è stato totalmente soppresso a partire dal 1° luglio 1999.

L'espressione "la notifica può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento" non deve essere letta in modo estrapolato dal contesto in cui è inserita, in quanto costituisce la prosecuzione del primo periodo dell'art. 26 del citato D.P.R., nel quale sono indicati i soggetti qualificati a notificare la cartella di pagamento; invero la norma in questione deve essere letta nel suo complesso e non già separando illogicamente la duplice statuizione contenuta nella stessa. Il primo periodo si limita ad individuare - con un'elencazione tassativa - i soggetti legittimati all'esecuzione della notifica, il secondo indica, invece, il modo attraverso il quale i soggetti di cui al periodo precedente (e solo costoro) possono eseguirla.

Infine, l'ultima versione del testo del citato articolo 26 introduce la notifica a mezzo posta elettronica certificata senza però arrecare alcuna modifica all'impianto strutturale apportato al testo dal D.Lgs. n. 46 del 1999.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Giova chiarire che la presente problematica si riferisce esclusivamente alle notifiche per posta degli atti amministrativi sostanziali (per esempio, cartelle esattoriali, atti della procedura esecutiva, ecc.) e non riguarda gli atti processuali (Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 14294 del 20 giugno 2007) per i quali, invece, la notificazione, oltre ad ammettere spesso l'utilizzo di forme semplificate (le cc.dd. notifiche dirette), costituisce condizione di giuridica efficacia e, se viziata da nullità, comporta l'operatività della sanatoria, con effetto retroattivo, per raggiungimento dello scopo o per rinnovazione (cfr. M. Bruzzone, Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari, Padova, 2006).

E' necessaria l'affermazione appena fatta, poiché la notifica della cartella di pagamento non ha unicamente la finalità di far conoscere l'atto al contribuente, ma essendo la stessa cartella di pagamento un atto unilaterale recettizio la sua notifica ha la funzione di perfezionarne l'esistenza giuridica.

Si capisce, pertanto, come la sanatoria per il raggiungimento dello scopo prevista dall'art. 156 c.p.c. non possa in questo caso trovare applicazione.

- Differente rilevanza della notificazione per gli atti sostanziali e per gli atti processuali.

Riportiamo, in proposito, il commento fatto dall'Avv. Mariagrazia Bruzzone, di Genova, alle sentenze della Corte di Cassazione n. 9493 del 22/04/2009, e n. 9377 del 21/04/2009, le quali hanno considerato, in contrasto tra loro, la mancanza della relata di notifica, rispettivamente, come una mera irregolarità e un motivo di nullità della notifica stessa. Così, quindi, l'Avvocato si esprime:

> *"commentando favorevolmente l'orientamento espresso dai giudici di merito, sono già state esposte le ragioni a sostegno dell'essenzialità della relata ai fini della giuridica esistenza della notificazione a mezzo posta di atti tributari sostanziali in genere, e della cartella di pagamento in specie.*
> *Trattandosi di provvedimenti amministrativi recettizi, il perfezionamento del procedimento notificatorio incide sulla fattispecie costitutiva dell'atto, sicchè il vizio della notificazione, sia esso qualificabile in termini di giuridica inesistenza o di nullità, ridonda in vizio dell'atto rendendolo illegittimo, e come tale, meritevole di riparatorio annullamento in sede giurisdizionale. Non così per gli atti del processo tributario, per i quali la notificazione, oltre ad ammettere l'utilizzo di forme semplificate, costituisce condizione di giuridica efficacia e, se viziata da nullità comporta l'operatività della*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *sanatoria, con effetto retroattivo, per raggiungimento dello scopo o per rinnovazione".*

Ed inoltre:

> *" La confusione che traspare dalla lettura delle sentenze n. 9493 del 22/04/2009, e n. 9377 del 21/04/2009 sembra essere determinata dal non tener conto del differente rapporto tra il procedimento notificatorio e il suo oggetto, variabile in dipendenza della natura, sostanziale o processuale, dell'atto notificando..".*

Conclude sull'argomento affermando che "le Sezioni Unite, riesaminando la questione, hanno recentemente escluso che l'avviso di ricevimento sia elemento costitutivo del procedimento di notificazione, sostenendo che valga come prova dell'intervenuto perfezionamento del procedimento notificatorio. Vale a dire che la compilazione dell'avviso di ricevimento da parte dell'ufficiale postale documenta la fase di consegna, demandata al soggetto che agisce, in qualità di nuncius, come ausiliario dell'agente notificatore. E l'intervento di quest'ultimo non può essere provato che dalle risultanze della relata, elemento essenziale per la giuridica esistenza della notificazione a mezzo posta non eseguita, e non eseguibile, direttamente, ma tramite un agente notificatore all'uopo abilitato".

- La notificazione a mezzo del servizio postale.

La normativa vigente in tema di notificazioni degli atti amministrativi sostanziali a mezzo del servizio postale, è costituita dai seguenti articoli:

- art. 149 c.p.c., richiamato dall'art. 60 D.P.R. n. 600/1973;
- art. 3 della Legge n. 890/1982.

In sostanza, la corretta procedura che l'ufficiale giudiziario dovrà eseguire ai fini della corretta notificazione a mezzo del servizio postale è:

- scrivere la relazione di notificazione sull'originale e sulla copia dell'atto, facendo menzione dell'ufficio postale per mezzo del quale spedisce la copia al destinatario in piego raccomandata con avviso di ricevimento;

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- presentare all'ufficio postale la copia dell'atto da notificare in busta chiusa, apponendo su quest'ultima le indicazioni del nome, cognome, residenza o dimora o domicilio del destinatario, con l'aggiunta di ogni particolarità idonea ad agevolare la ricerca;

- apporre il numero del registro cronologico, la propria sottoscrizione ed il sigillo dell'ufficio;

- presentare contemporaneamente l'avviso di ricevimento compilato con le indicazioni richieste dal modello predisposto dall'Amministrazione postale, con l'aggiunta del numero del registro cronologico;

- corrispondere le tasse postali dovute, compresa quella per l'avviso di ricevimento e della raccomandata di essa, all'ufficio postale di partenza.

Tutte le suddette attività procedimentali dell'ufficiale giudiziario devono essere compiute, in sede tributaria, dai quattro tipi di soggetti abilitati di cui al citato art. 26, comma 1, prima parte, fra i quali non è menzionato il Concessionario per espressa previsione legislativa.

In conclusione, per le notificazioni delle cartelle di pagamento a mezzo del servizio postale, occorre distinguere due distinte fasi procedimentali:

- quella di consegna materiale della cartella dal Concessionario all'agente postale, nella quale soltanto gli ufficiali della riscossione, i messi notificatori abilitati, i messi comunali e gli agenti della polizia municipale possono materialmente presentare all'agente postale le cartelle esattoriali e tutti gli altri atti della riscossione, ai sensi dell'art. 49, comma 2 D.P.R. n. 602/1973, (ipoteche, avvisi di mora, fermi amministrativi,ecc.), all'agente postale, nel rispetto delle tassative disposizioni di cui agli artt.149 c.p.c. e 3 della Legge n. 890/1992;

- quella di notifica da parte dall'agente postale al contribuente, nella quale l'agente postale deve rispettare scrupolosamente per le notifiche gli artt. 137 e seguenti c.p.c., con le specifiche modifiche dell'art. 60 D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 26 D.P.R. 602/1973 più volte citato.

In ogni caso, il Concessionario deve conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento, che gli torna dall'agente postale, ed ha l'obbligo di farne esibizione su richiesta del contribuente o dell'Amministrazione (art. 26, comma 4, cit.).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La giurisprudenza dei giudici di merito.

La giurisprudenza di merito sull'argomento in esame rafforza quanto sin qui è stato esposto giuridicamente.

In particolare, le Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali si sono correttamente espresse per l'inesistenza della notifica eseguita da un soggetto non abilitato con le seguenti pronunce:

1. sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso, sez. 1ª, n. 219/01/2012 del 20/12/2012, depositata il 21 dicembre 2012;

2. sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza, sez. 7ª, n. 37 del 23 aprile 2012;

3. sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso, n. 133/03/12 dell'11 giugno 2012;

4. sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, sez. 5ª, n. 533 del 29/12/2010;

5. sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Pescara, sez. 4ª, n. 743 del 3 novembre 2010;

6. sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sez. 9ª, n. 264 del 19/07/10;

7. sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Parma, sez. 7ª, n. 103 del 3 novembre 2009;

8. sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, sez. 5ª, n. 909 del 16 novembre 2009;

9. sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Trento, sez. 5ª, n. 23/5/2009 del 23 febbraio 2009, depositata il 9 marzo 2009;

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

10. sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Genova, sez. 12ª, n. 125 del 12 giugno 2008;

11. sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Treviso, sez. 6ª, n. 44 del 2 luglio 2002;

12. sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Catanzaro, Staccata di Reggio Calabria, sez. 6ª, n. 157/06/2012 del 19 dicembre 2012, depositata il 31 dicembre 2012;

13. sentenza della Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo,n. 3/10/10 del 9 luglio 2009;

14. sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sez. 5ª, n. 141 del 17 dicembre 2009

Anche il Tribunale di Udine, sez. civile con la sentenza n. 1183/2009 del 4 giugno 2009, depositata il 20 agosto ha stabilito che:

- l'art. 26 D.P.R. n. 602/1973 indica tassativamente i soggetti che sono abilitati all'espletamento dell'attività di notificazione della cartella di pagamento e dell'avviso di mora;

- la speciale normativa non esonera dal rispetto delle norme del codice di rito (art. 149 c.p.c.) e della Legge n. 890/1992 per quanto riguarda le modalità della notifica;

- non è mai consentito al Concessionario di estendere la norma fino al punto da rendere anonimo e impersonale l'invio della lettera raccomandata e di impedire qualsiasi forma di verifica sul rispetto della procedura, come avverrebbe qualora si ritenesse sufficiente l'esibizione da parte del concessionario del solo avviso di ricevimento della lettera raccomandata.

La sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso, sez. 1ª, n. 219/01/2012 del 20/12/2012, depositata il 21 dicembre 2012.

Dalla lettura della citata e recente sentenza di Campobasso n. 219 del 21 dicembre 2012 emerge che :

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- il tema della notifica di atti che incidono nella sfera patrimoniale del cittadino è stato rigorosamente disciplinato dal legislatore negli artt. 26 D.P.R. n. 602/1973 e 60 D.P.R. n. 600/1973, laddove vengono dettate tassative prescrizioni, finalizzate a garantire il risultato del ricevimento dell'atto da parte del destinatario ed attribuire certezza all'esito del procedimento notificatorio;

- non vi è dubbio sul fatto che il secondo periodo della disposizione di cui all'art. 26 D.P.R.602/1973 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 seconda 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;

- l'art. 14 della Legge n. 890 del 1992 laddove afferma la possibilità di eseguire la notifica degli atti ivi indicati "anche a mezzo della posta direttamente dagli uffici finanziari", riserva chiaramente tale previsione a quegli uffici che esercitano potestà impositiva, con evidente esclusione, pertanto, degli Agenti della riscossione che sono preposti alla sola fase della riscossione;

- solo i soggetti tassativamente previsti dall'art. 26 cit. possono interporsi fra chi richiede la notifica ed il soggetto notificato;

- di conseguenza in caso di notifica eseguita direttamente dall'Agente della Riscossione, per qualsivoglia atto che rientri nella sua competenza (cartella di pagamento, iscrizioni di ipoteche, avvisi di pagamento, fermi amministrativi, sequestri, ecc.), 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;

- le decisioni della Suprema Corte fino ad oggi non hanno mai direttamente affrontato e risolto la questione della legittimazione dell'Agente della Riscossione per la notifica diretta con il mezzo della posta degli atti di sua competenza dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 46/1999 che, come ampiamente detto, ha eliminato dall'art. 26, comma 1, D.P.R. 602/1973, dopo le parole "mediante invio", l'inciso da parte dell'esattore.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La Giurisprudenza di Cassazione.

Come già detto - ma è utile ribadirlo - fino ad oggi la Corte di Cassazione è stata chiamata a pronunciarsi unicamente su questioni relative alle conseguenze derivanti dalla mancata compilazione della relata di notifica delle cartelle di pagamento. Mentre non è stato assolutamente sollevato dinnanzi alla stessa il diverso problema della inesistenza della notifica perché effettuata da un soggetto non abilitato dalla legge.

E infatti possiamo osservare che:

- la Sentenza n. 14327 del 19 giugno 2009 ha affermato che:

> *"In tema di notifica a mezzo posta della cartella esattoriale emessa per la riscossione di sanzioni amministrative, trova applicazione l'art. 26 del D.P.R. 602/1973, per il quale la notificazione può essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'esattore, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, nel qual caso si ha per avvenuta alla data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto dal ricevente e dal consegnatario, senza necessità di redigere un'apposita relata di notifica, come risulta confermato per implicito dal penultimo comma del citato art. 26, secondo il quale l'esattore è obbligato a conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento, in ragione della forma di notificazione prescelta, al fine di esibirla su richiesta del contribuente o dell'Amministrazione".*

Dall'esame della motivazione di detta sentenza emerge che essa è stata emessa in relazione ad un caso in cui era ancora vigente la vecchia formulazione dell'art. 26 D.P.R. 602/1973 che prevedeva espressamente la notifica a mezzo posta della cartella direttamente ad opera dell'esattore, previsione eliminata con provvedimento di legge nell'anno 1999. Pertanto la citata sentenza non può risolvere il contrasto, insorto nella giurisprudenza di merito sulla validità o meno, ai sensi dell'articolo 26 nel testo vigente, della notificazione con la suddetta modalità, in tale norma prevista, quando effettuata "direttamente" dall'Agente della Riscossione;

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- l' Ordinanza n. 15948 del 6 luglio 2010 specifica che:

> *"non ha rilievo la mancata redazione della relata, in quanto non prevista dalla legge per siffatta modalità di notifica della cartella, come implicitamente confermato dal disposto del penultimo comma dell'art. 26 del D.P.R. n. 602 del 1973".*

In tale ordinanza, pur essendo stato posto alla Corte il quesito in ordine alla validità della notifica diretta ad opera dell'Agente della Riscossione, si fa riferimento solamente all'inesistenza della relata di notifica precisando che per il caso di notifica col mezzo della posta non è richiesta la relata di notifica poiché la prova dell'avvenuta notifica è data dall'avviso di ricevimento della raccomandata.

Pertanto, l'ordinanza della Suprema Corte richiamata dalla resistente Equitalia, se si presta a risolvere il tema della necessità o meno della relata di notifica in caso di notificazione di cartella di pagamento mediante utilizzazione del mezzo postale nulla dice in ordine al problema - diverso ed anzi logicamente antecedente - relativo alla ritualità della notifica effettuata con tale mezzo direttamente dal Concessionario della Riscossione;

- la Sentenza n. 2288 del 31 gennaio 2011 afferma che:

> *"Laddove la cartella di pagamento sia notifica a mezzo della raccomandata con avviso di ricevimento ex art. 26 D.P.R. 602/1973, la notifica si ha per eseguita al momento della data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto dal destinatario non risultando necessaria la redazione della relazione di notificazione".*

Anche questa sentenza, riferita tra l'altro ad una cartella relativa ad IRPEF 1995/1997, ha fatto riferimento alla legislazione ante riforma del 1999 e non risolve il quesito della possibilità di notifica diretta da parte dall'Agente della Riscossione, ma quello della mancanza di relata che è sostituita dall'avviso di ricevimento della raccomandata in caso di notifica a mezzo posta;

- la Sentenza n. 11708 del 27 maggio 2011 afferma che:

> *"L'art. 26 D.P.R. 602/1973 a proposito della notifica della cartella esattoriale prevede che essa possa realizzarsi con varie modalità, e così tra l'altro anche senza ricorrere*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *alla collaborazione di terzi (messi comunali, agenti della polizia municipale. ..), ma direttamente ad opera del Concessionario mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento".*

Tale affermazione sarebbe puntuale qualora fosse riferibile al testo dell'articolo 26, comma 1, così come rimasto in vigore fino al 30 giugno 1999 ("La notificazione può essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'esattore,…").

Anche in tale sentenza, pertanto, la Corte non affronta realmente i termini nei quali si pone la vexata quaestio (e tantomeno risolve il relativo contrasto giurisprudenziale in atto tra i giudici tributari di merito) sul se il concessionario sia, o meno, legittimato ad eseguire, dopo il 30 giugno 1999. Pertanto anche la sentenza n. 11708 /2011 non risolve affatto la questione di diritto interessata dall'eccezione di inesistenza della notifica;

- la Sentenza n. 15746 del 19 settembre 2012 afferma che:

"La cartella esattoriale può essere notificata anche direttamente da parte del concessionario mediante raccomandata con avviso di ricevimento nel qual caso è sufficiente, per il relativo perfezionamento, che la spedizione postale sia avvenuta con consegna del plico al domicilio del destinatario, senza alcun altro adempimento da parte 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 restituite la mittente; ne consegue che se manchino nell'avviso di ricevimento le generalità della persona a cui l'atto è stato consegnato, adempimento non previsto da alcuna norma, e la relativa sottoscrizione sia addotta come inintellegibile, l'atto è pur sempre valido, poichè la relazione tra la persona a cui esso è destinato e quella a cui è stato consegnato costituisce oggetto di un preliminare accertamento di competenza dell'ufficiale postale, assistito dall'efficacia probatoria di cui all'art. 2700 c.c., ed eventualmente solo in tal modo impugnabile, stante la natura di atto pubblico dell'avviso di ricevimento della raccomandata".

Tale sentenza, limitandosi a riportare quasi testualmente le affermazioni contenute nella precedente sentenza n. 11708 /2011, non affronta la questione trattata nel presente elaborato;

- infine, la recentissima Sentenza n. 1091 del 17 gennaio 2013 afferma che:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *"La cartella esattoriale può essere notificata, ex art. 26 del D.P.R. n. 602/1973, anche direttamente da parte del Concessionario mediante raccomandata con avviso di ricevimento nel qual caso è sufficiente, per il relativo perfezionamento, che la spedizione postale sia avvenuta con consegna del plico al domicilio del destinatario, senza alcun altro adempimento da parte 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 restituite la mittente; ne consegue che se manchino nell'avviso di ricevimento le generalità della persona a cui l'atto è stato consegnato, adempimento non previsto da alcuna norma, e la relativa sottoscrizione sia addotta come inintellegibile, l'atto è pur sempre valido, poichè la relazione tra la persona a cui esso è destinato e quella a cui è stato consegnato costituisce oggetto di un preliminare accertamento di competenza dell'ufficiale postale, assistito dall'efficacia probatoria di cui all'art. 2700 c.c., ed eventualmente solo in tal modo impugnabile, stante la natura di atto pubblico dell'avviso di ricevimento della raccomandata".*

Come si può facilmente notare la sentenza in esame riporta quanto statuito nella precedente sentenza n. 11708/2011 continuando ad applicare la vecchia formulazione dell'art. 26 D.P.R. n. 602/1973 e a non risolvere affatto la questione di diritto interessata dall'eccezione di inesistenza della notifica.

Conclusioni.

Con questo articolo si è voluto dimostrare che sono sempre più numerose le decisioni dei giudici di merito che accolgono la questione dell'inesistenza della notifica eseguita da soggetto non abilitato e che sino ad oggi la Suprema Corte non ha ancora direttamente affrontato e risolto la questione.

Restiamo, quindi, in attesa di una definitiva pronuncia delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione.

16.02.2013

Maurizio Villani

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Idalisa Lamorgese

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D