I dubbi di costituzionalità sulla notifica delle cartelle per posta

di Maurizio Villani

Pubblicato il 18 Gennaio 2014

la prassi di Equitalia di inviare le cartelle esattoriali attraverso semplice busta raccomandata sta suscitando dubbi di costituzionalità sulla corretta interpretazione dell'articolo 26 del D.P.R. n. 602/1973

Il presente approfondimento si propone quale obiettivo quello di riproporre ed analizzare la complessa vicenda della **notifica della cartella di pagamento direttamente eseguita dall'Agente della riscossione a mezzo del servizio postale** che ruota intorno alla corretta interpretazione dell'articolo 26 del D.P.R. n. 602/1973 e che continua ad essere oggetto di vivo dibattitogiurisprudenziale fra gli operatori del settore tributario.

In particolare, allo scopo di inquadrarne correttamente la problematica, viene tracciato l'excursus storico della relativa normativa e viene fornito un esaustivo monitoraggio degli orientamenti giurisprudenziali di merito e di Cassazione formatisi al riguardo. Si conclude il presente lavoro esortando gli "addetti ai lavori" a sollevare l'incostituzionalità dell'art. 26del D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973 per i motivi che di seguito si svilupperanno.

Procediamo con ordine.

Come noto, la norma di riferimento è costituita dall'**articolo 26 del D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973** rubricato, appunto, "**Notificazione della cartella di pagamento**", attraverso la quale il Legislatore ha stabilito che la cartella di pagamento debba essere notificata dagli ufficiali di 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 norma prosegue affermando che la notifica può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento e che, 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, inoltre, può essere eseguita anche a mezzo posta elettronica certificata, presso gli indirizzi risultanti dagli elenchi previsti a tal fine dalla legge, e, quando non è notificata a mezzo raccomandata e la notificazione avviene mediante consegna nella mani proprie del destinatario o di persone di famiglia o addette alla casa, all'ufficio o all'azienda, non è richiesta la sottoscrizione dell'originale da parte del

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

consegnatario. Infine, si afferma che nei casi di notifica effettuata ai sensi dell'art. 140 c.p.c., le modalità di tale forma di notifica seguono la disciplina di cui all'art. 60 del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973, con la precisazione che la notifica, in questo caso si ha per eseguita il giorno successivo a quello in cui l'avviso del deposito è affisso nell'albo del Comune.

Ricordiamo che l'art. 26 del D.P.R. n. 602/1973 ha subito rilevanti mutazioni *ratione temporis* e 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";*

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 2001:0000**

"*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".*

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

Come emerge dalle evidenze in corsivo e da un'attenta lettura delle modifiche di cui sopra la disposizione di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 602/1973 ha avuto il seguente sviluppo normativo: 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 tre provvedimenti 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".

Pertanto, dall'interpretazione storica, letterale e logica della norma sopra citata, si rileva che la soppressione (operata dopo la modifica del 1999) dell'inciso *"da parte dell'esattore"* significa che il legislatore ha voluto escludere il concessionario dal novero dei soggetti abilitati alla notifica della cartella di pagamento tramite raccomandata con ricevuta di ritorno.

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.

Tanto precisato, la conclusione cui si giunge è **l'inesistenza** (e non, quindi, la semplice nullità, suscettibile di sanatoria mediante la costituzione in giudizio del ricorrente) **della cartella di pagamento notificata direttamente dall'Agente della riscossione a mezzo raccomandata senza l'intermediazione dei soggetti abilitati.**

Tanto viene recepito dalla **giurisprudenza tributaria di merito** secondo la quale - appunto - **la notifica della cartella di pagamento effettuata da soggetto non munito del relativo potere comporta la giuridica inesistenza dell'atto di notificazione**.

Per citare le sentenze più recenti, in tal senso, si sono espresse la **Commissione Tributaria Provinciale di Parma,** sez. 4ª, con la **sentenza n. 18 dell'11 febbraio 2013** e la **Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso**, sez. 2ª, con la **sentenza n. 36 del 21 febbraio 2013.**

Le pronunce di tali Commissioni si innestano in una corrente di pensiero già fatta propria in precedenza sia dalla stessa Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso (cfr. **Comm. Trib. Prov. di**

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

Campobasso, n. 219 del 21 dicembre 2012 e **Comm. Trib. Prov. di Campobasso, n. 133 dell'11 giugno 2012**) sia da altri giudici di merito (cfr. **Comm. Trib. Prov. di Vicenza, sez. 7ª, n. 37 del 23 aprile 2012**; **Comm. Trib. Prov. di Lecce, sez. 5ª, n. 533 del 29 dicembre 2010**; **Comm. Trib. Prov di Pescara, sez. 4ª, n. 743 del 3 novembre 2010**; **Comm. Trib. Prov. di Milano, sez. 9ª, n. 264 del 19 luglio 2010**; **Comm. Trib. Prov. di Lecce, sez. 5ª, n. 909 del 16 novembre 2009**; **Comm. Trib. Prov. di Genova, sez. 12ª, n. 125 del 12 giugno 2008**; **Comm. Trib. Reg. di Catanzaro, Staccata di Reggio Calabria, sez. 6ª, n. 157 del 31 dicembre 2012**; **Comm. Trib. Reg. di Milano, sez. 45ª , n. 80 del 25 giugno 2012**; **Comm. Trib. Reg. della Lombardia, sez. 5ª, n. 141 del 17 dicembre 2009**).

Dalla lettura delle sopra citate sentenze emerge che :

- 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 è possibile una lettura disgiunta del primo e del secondo capoverso dell'art. 26 del D.P.R. n. 602/1973;
- di conseguenza 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;
- tale interpretazione è dipesa anche dalla lettura del testo dell'art. 26 del D.P.R. n. 602/1973 precedente alla novella introdotta dal D. Lgs. n. 46/1999 in quanto, nella precedente stesura, il Legislatore affermava che la notifica poteva essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'esattore, della raccomandata con avviso di ricevimento. La soppressione della parola esattore legittima l'interpretazione che, attualmente, tale facoltà sia concessa unicamente ai 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;

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

- 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 hannomai 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*.

Venendo adesso alla **posizione assunta dalla Suprema Corte di Cassazione** in ordine al tema *de quo*, ad avviso di chi scrive, i giudici di legittimità **sino ad oggi** non hanno ancora risolto e superato con chiarezza la questione.

In realtà, è utile sottolineare e ribadire che la Suprema Corte di Cassazione non ha ancora specificatamente affrontato l'eccezione dell'inesistenza della notifica per posta diretta perché effettuata da un soggetto non abilitato dalla legge, in quanto non si è pronunciata sulla stesura attuale della legge. Pertanto, i dubbi sulla corretta interpretazione della norma in esame rimangono immutati.

E ciò lo si può facilmente dedurre da un'attenta analisi delle sentenze che di seguito si riportano:

- 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. 602/1973a proposito della notifica della cartella esattoriale prevede che essa possa realizzarsi con varie modalità, e così tra l'altro anche senza ricorrere 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

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

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) 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, poiché 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 che in questa sede interessa;**

- la **Sentenza n. 1091 del 17 gennaio 2013** afferma che:

"*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 anche tala sentenza 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

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

non risolvere affatto la questione di diritto interessata dall'eccezione di inesistenza della notifica, lasciando così diverse zone d'ombra;

- infine la **Sentenza n. 8321 del 4 aprile 2013** afferma che:

"*La notifica della cartella di pagamento è specialmente disciplinata dall'art. 26, D.P.R. n. 602 del 1973 e può farsi direttamente dal concessionario mediante lettera raccomandata senza affidamento a soggetti abilitati, e, perciò senza che debba formarsi alcuna relata di notifica. Al concessionario viene fatto obbligo di conservare per anni cinque l'avviso di ricevimento della raccomandata, per cui lo stesso costituisce l'unica prova richiesta della avvenuta notifica a mezzo di spedizione postale*".

Anche quest'ultima sentenza non risolve la questione relativa alla legittimazione dell'Agente della Riscossione per la notifica diretta con il mezzo della posta ma quella della **mancanza di relata** che è sostituita dall'avviso di ricevimento della raccomandata in caso di notifica a mezzo posta.

Orbene, premesso tutto quanto sopra esposto su questo argomento e tenuto conto che è in atto un contrasto giurisprudenziale e che si attende ancora una definitiva e chiara pronuncia da parte delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, allora delle due l'una:

1. o si accetta la tesi difensiva sino a questo momento da noi esposta, anche alla luce dello Statuto del Contribuente, approvato con la legge n. 212 del 27 luglio 2000, che richiede l'effettiva conoscibilità dell'atto;
2. oppure si rimette la questione all'esame della Corte Costituzionale (che - si sottolinea - può essere sollevata, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio) sulla base dei seguenti rilievi:

1. la cartella di pagamento, pur non provenendo direttamente dalla Pubblica Amministrazione, deve essere equiparata a tutti gli effetti all'atto amministrativo, di cui possiede sia il requisito soggettivo (sostanziale provenienza dalla Pubblica Amministrazione), sia quello oggettivo (l'attitudine anche solo materiale a produrre degli effetti), sia quello formale (la perfezione, cioè il compimento dell'intero procedimento della sua formazione). La sua funzione fondamentale è quella di comunicare al contribuente la sua posizione debitoria nei confronti dell'ente impositore a fronte di un credito ritenuto certo, liquido ed esigibile e, pertanto, deve contenere tutte le indicazioni utili per consentire al contribuente di vagliare le ragioni e, quindi, la legittimità della pretesa creditoria. la cartella deve contenere alcuni elementi essenziali a pena di nullità, quali, ad esempio, gli elementi identificativi del debito tributario, come anche il responsabile del procedimento, l'ente creditore e la data di consegna del ruolo all'agente della riscossione. È importante che la cartella contenga il termine entro il quale il soggetto deve adempiere, come anche il termine entro il quale lo stesso debitore può proporre ricorso per evitare che la stessa diventi definitiva e, quindi, titolo per l'esecuzione forzata. Inoltre, si rileva che la cartella esattoriale, al pari di ogni altro atto amministrativo, necessita di motivazione, così come espressamente e tassativamente previsto

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

dall'art. 3 della legge 07 agosto 1990, n. 241 secondo il quale *"ogni provvedimentoamministrativo deve essere motivato"* e deve quindi *"indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria"*. Tale principio è stato espressamente recepito dall'art. 7 della legge n. 212 del 2000, secondo cui *"Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama"*.La suddetta norma, ovviamente, trova piena applicazione anche con riferimento agli atti propri dei concessionari, in quanto l'art. 17 della legge n. 212 del 2000 espressamente prevede che *"Le disposizioni della presente legge si applicano anche nei confronti dei soggetti che rivestono la qualifica di concessionari e di organi indiretti dell'amministrazione finanziaria, ivi compresi i soggetti che esercitano l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi di qualunque natura*".

Tutto ciò trova conforto nella giurisprudenza sia di merito che di legittimità (si veda *ex multis* sentenza C.T.R. Puglia n. 77/7/06, sentenza Cass. n. 28318 del 21/12/2005, sentenza Cass. n. 26330 del 16/12/2009);

2. di conseguenza, la cartella di pagamento è da parificare a tutti gli effetti ad un avviso di accertamento, tanto è vero che tale parificazione esiste quando la cartella costituisce primo e unico atto o come iscrizione a ruolo (art. 36 *bis* del D.P.R. n. 600/1973; art. 36 *ter* del D.P.R. n. 600/1973; art. 54 *bis* del D.P.R. n. 633/1972) oppure quando non è preceduta da alcun atto presupposto;
3. alla luce di quanto esposto ai punti 1) e 2) non si comprende il motivo per il quale l'accertamento e gli altri atti debbano essere notificati con cartolina verde e la cartella di pagamento con cartolina bianca, secondo regole meno garantiste per il contribuente;
4. pertanto, alla luce di tutte queste premesse, ci si domanda se la norma di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 602/1973 possa far emergere dubbi di legittimità costituzionale per violazione dell'articolo 3 (disparità di trattamento) della Costituzione; viene, infatti, ad introdursi una ingiustificata disparità di trattamento rispetto alla disciplina della notifica degli avvisi di accertamento e delle cartelle di pagamento e, cioè, la notifica degli avvisi di accertamento e delle cartelle di pagamento avviene irragionevolmente secondo due diversi procedimenti notificatori.

Per concludere può forse interessare ai lettori un'ulteriore riflessione: la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 258 del 22 novembre 2012, ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 26 del D.P.R. n. 602/1973 nella parte in cui non equipara le modalità di notifica della cartella con quelle dell'accertamento per i casi di irreperibilità relativa.

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

Più specificatamente, con tale pronuncia, è stata eliminata la differenza disciplinare ancora esistente tra la notifica a destinatari "relativamente" irreperibili degli avvisi di accertamento *ex* art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 e la notifica agli stessi soggetti delle cartelle di pagamento *ex* art. 26 del D.P.R. n. 602/1973, riportando l'una e l'altra allo stesso parametro regolamentare generalmente previsto dall'art. 140 c.p.c.

La Consulta contribuisce, quindi, a "riscrivere" la norma in una prospettiva più garantista per il contribuente in diretta attuazione del principio di conoscenza effettiva degli atti tutelato dall'art. 6 dello Statuto del Contribuente.

Orbene, stante la parificazione realizzata dalla Corte costituzionale tra notifica della cartella di pagamento e notifica dell'avviso di accertamento, qualora vengano ad essere effettuate a soggetti "relativamente" irreperibili, *ex* art. 3 Cost., in ragione della carenza di ogni ragionevole giustificazione di una differenza disciplinare a fronte di una medesima situazione, non si capisce perché possa ammettersi una disparità di trattamento - non giustificata da alcuna ragionevole *ratio* con violazione dell'evocato art. 3 Cost. - con riferimento alla modalità di notifica fra gli avvisi di accertamento e le cartelle di pagamento.

Pertanto, si invitano i professionisti del settore tributario a predisporre i ricorsi avverso le cartelle di pagamento notificate direttamente per posta da parte di Equitalia (**e solo in questi casi**) chiedendo alla competente Commissione Tributaria:

1. l'inesistenza della notifica per posta per mancato rispetto della procedura di cui all'articolo 26 del D.P.R. n. 602/1973;
2. qualora la Commissione Tributaria non accolga l'eccezione di cui al punto 1), far presente in subordine che non vi può essere una disparità di trattamento relativamente alla notifica tra gli avvisi di accertamento e le cartelle esattoriali e, quindi, sollevare la questione di incostituzionalità così come esposto nel presente articolo.

Parimenti ci auspichiamo che anche i giudici tributari, d'ufficio, rimettano la questione alla Corte Costituzionale.

15 gennaio 2014

Avv. Maurizio Villani

Avv. Idalisa Lamorgese

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