



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI VICENZA

SEZIONE 7

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	MARINI	LIONELLO	Presidente e Relatore
<input type="checkbox"/>	FORTE	ERICO	Giudice
<input type="checkbox"/>	MORRA	ROMANO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n° 572/11  
depositato il 12/05/2011

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 12420110014615729 IVA + IRAP 2007  
E IRES  
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI VICENZA

**proposto dal ricorrente:**

ERRECI SRL  
VIA DELLA CONCIA 85/87 36071 ARZIGNANO VI

**difeso da:**

DE RUBERTO FULVIO  
VIA TOLEDO , 289 80132 NAPOLI NA

**difeso da:**

STASI NERIO GILBERTO MATTEO  
VIA TOLEDO , 289 80132 NAPOLI NA

**altre parti coinvolte:**

CONC. EQUITALIA NOMOS S.P.A.  
VIA MEDICI, 13 36100 VICENZA VI

**difeso da:**

CIMETTI MAURIZIO  
VIALE MAZZINI, 117 36100 VICENZA VI

**difeso da:**

PARENTE GIUSEPPE

SEZIONE

N° 7

REG.GENERALE

N° 572/11

UDIENZA DEL

09/11/2011

ore 09:00

SENTENZA

N°

33/07/12

PRONUNCIATA IL:

09 NOV. 2011

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

13 APR. 2012

Il Segretario

MJOTTO Geom. RITA



(segue)

VIALE MAZZINI, 117 36100 VICENZA VI

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 12420110014615729 IVA + IRAP 2008  
E IRES  
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI VICENZA

**proposto dal ricorrente:**

ERRECI SRL  
VIA DELLA CONCIA 85/87 36071 ARZIGNANO VI

**difeso da:**

DE RUBERTO FULVIO  
VIA TOLEDO , 289 80132 NAPOLI NA

**difeso da:**

STASI NERIO GILBERTO MATTEO  
VIA TOLEDO , 289 80132 NAPOLI NA

**altre parti coinvolte:**

CONC. EQUITALIA NOMOS S.P.A.  
VIA MEDICI, 13 36100 VICENZA VI

**difeso da:**

CIMETTI MAURIZIO  
VIALE MAZZINI, 117 36100 VICENZA VI

**difeso da:**

PARENTE GIUSEPPE  
VIALE MAZZINI, 117 36100 VICENZA VI

SEZIONE

N° 7

REG.GENERALE

N° 572/11

UDIENZA DEL

09/11/2011

ore 09:00



N. 572/11 R.G.R.

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La ERRECI SRL. , nella persona del proprio legale rappresentante Censi Riccardo, ha proposto, con atto depositato il 12 maggio 2011 nella Segreteria di questa Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza, ricorso – diretto ad Equitalia Nomos S.p.a. ed all’Agenzia delle Entrate, Direzione di Vicenza - avverso la cartella di pagamento n. 1242011004615729, del complessivo importo di euro 355.387,77 dovuto a titolo di IVA, IRES ed IRAP, emessa il 29 aprile 2011 dall’Agente della Riscossione Equitalia Nomos sulla base di due distinti avvisi di accertamento antecedentemente notificatili dell’Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Vicenza, rispettivamente concernenti i periodi d’imposta 2007 e 2008.

La società ricorrente ha dedotto :

1) L’ *“inesistenza”* della suddetta cartella, conseguente alla *“nullità”* della sua notificazione perché effettuata con l’uso del servizio postale direttamente dall’Agente della Riscossione, non avvalso all’uopo del tramite dei soggetti abilitati a notificare la cartella di pagamento tassativamente indicati nel primo comma dell’art. 26 del D.P.R. n. 602/73, senza che, inoltre, sia stata compilata la relativa relazione di notifica.

2) La *“nullità”* della cartella impugnata per vizio *“proprio”*, integrato dall’avvenuta inclusione nella medesima dell’importo dell’IVA dovuta nonostante in data 25 gennaio 2011 la società avesse - a seguito dell’avvenuta notifica dell’avviso di accertamento IVA, propedeutico all’emissione della cartella di pagamento *de qua* - *“ depositato, in data 25 gennaio 2011, presso l’Agenzia delle Entrate, idonea fideiussione”* come da atto recante il numero di protocollo 2011013131 e come comprovato da copia della relativa ricevuta; l’aver incluso nella cartella di pagamento il suddetto importo concernente la pretesa IVA pur in presenza di fideiussione ha comportato, ad avviso della ricorrente, violazione del disposto dell’art. 38-bis del D.P.R. 633/72, ai sensi del quale *“ Se successivamente al rimborso o alla compensazione viene notificato avviso di rettifica o accertamento, il contribuente, entro sessanta giorni, deve versare all’ufficio le somme che in base all’avviso stesso risultano indebitamente rimborsate o compensate, insieme con il 2 per cento annuo dalla data del rimborso o della compensazione, a meno che non presti la garanzia prevista dal secondo comma fino a quando l’accertamento sia divenuto definitivo”*.

In definitiva, prestata la suddetta garanzia e non definitivo l’accertamento, non era consentito, ad avviso della società ricorrente, *“procedere alla riscossione coattiva dell’IVA”*.



Nell'atto di ricorso è stata avanzata istanza di sospensione, ai sensi dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/93, "della cartella di pagamento impugnata".

Si è costituito in giudizio l'Agente della Riscossione Equitalia Nomos S.p.a. il quale ha dedotto quanto segue:

1) l'affermata erroneità dell'avvenuta inclusione dell'importo dell'IVA nella cartella di pagamento impugnata non riguarda un "vizio proprio" della cartella e non è pertanto opponibile all' Agente della Riscossione, bensì all'Ente impositore, dal momento che la formazione del ruolo è compito di quest'ultimo; di conseguenza, difetta, sul punto, la legittimazione passiva di Equitalia Nomos, considerato anche che il ruolo è stato reso esecutivo in una data (10 marzo 2011) successiva a quella (25 gennaio 2011) dell'avvenuta presentazione all'Agenzia delle Entrate della polizza fideiussoria da parte della società contribuente;

2) la notificazione della cartella di pagamento è stata correttamente effettuata dall'Agente della Riscossione a mezzo del servizio postale in conformità dei disposti degli artt. 14 L.890/1982 e 26 del D.P.R. 602/73, in quanto - come affermato dalla dottrina e dalla giurisprudenza - il citato articolo 26 prevede espressamente la possibilità di eseguire la suddetta notifica mediante invio di raccomandata, con avviso di ricevimento, in plico chiuso, senza necessità che l'Agente della Riscossione notifichi l'atto tramite l' Ufficiale Giudiziario od un altro dei soggetti indicati nel primo periodo dell'articolo stesso ; inoltre non ha pregio il motivo con il quale è stata dedotta la mancanza di sottoscrizione della relata di notifica , in quanto essa è richiesta soltanto nel caso in cui l'atto spedito sia contenuto in una busta, e non all'interno di un plico chiuso come nella specie.

Equitalia ha, inoltre, sostenuto l'inesistenza nel caso di specie, dei presupposti per l'emissione del provvedimento di sospensione dell'atto impugnato ed ha pertanto fatto richiesta di rigetto della relativa istanza di avanzata dalla società ricorrente; ha chiesto, di seguito, la declaratoria di mancanza della propria legittimazione passiva in ordine alle proposte questioni di merito e, nel resto, il rigetto di ogni domanda avanzata nei propri confronti, con condanna della ricorrente " *alla rifusione delle spese, diritti e onorari del presente procedimento con distrazione ex art.93 cpc in favore dei sottoscritti procuratori che si dichiarano antistatari*".


Si è costituita in giudizio anche la Direzione Provinciale di Vicenza dell'Agenzia delle Entrate, la quale - premesso che l'emissione della cartella di pagamento impugnata è conseguita alla notifica, effettuata nei confronti della ERRECI, di due avvisi di accertamento - relativi, rispettivamente, agli anni d'imposta 2007 e 2008, avvisi (nei quali era stata contestata alla predetta ERRECI la partecipazione ad un articolato sistema di frodi IVA attuato avvalendosi di società "cartiere") che



sono stati oggetto di distinti ricorsi assegnati alla Sezione VI di questa Commissione, e per i quali è stata fissata l'udienza di discussione 29 settembre 2011 – ha evidenziato la circostanza che la cartella *de qua* “*scaturisce . . . dalla riscossione frazionata del tributo disciplinata dall'art. 68 del D.Lgs. n. 546/92 e ribadita dall'art.60 del DPR 633/72*”, disposizioni de legge a norma delle quali “*la presentazione del ricorso in CTP comporta, comunque, il versamento del ½ delle maggiori imposte accertate*”, ed ha, di seguito, replicato ai proposti motivi di ricorso deducendo quanto segue.

1) Difetta la legittimazione passiva dell'Ufficio impositore in ordine ai dedotti vizi propri dell'atto impugnato, (nel novero dei quali rientra quello che, secondo la ricorrente, sarebbe integrato dalla dedotta violazione dell'art. 26 D.P.R. 602/73 in tema notificazione della cartella di pagamento) imputabili unicamente al Concessionario della Riscossione, come emerge dagli artt. 24 comma 1, 25 comma 1 e 26 comma 1 del D.P.R. 602/73. La Suprema Corte è intervenuta, con sentenza n. 6450/2002, a disciplinare il riparto di competenza tra Amministrazione Finanziaria e Concessionario della Riscossione sulle questioni attinenti l'impugnazione di cartelle esattoriali affermando il seguente principio di diritto :” . . . *ai sensi dell'art.10 D.Lgs. 5646/92, quando viene notificato il ruolo, l'impugnazione si propone contro l'Amministrazione Finanziaria dello Stato per motivi attinenti la debenza del tributo; contro il concessionario per vizi propri dell'atto o del procedimento esecutivo*”; essendo stato regolarmente e legittimamente formato il ruolo *de quo*, la legittimazione a contraddire sui dedotti vizi propri della notificazione della cartella di pagamento in oggetto appartiene unicamente all'Agente della Riscossione che ha provveduto a detta notifica,

2) Comunque, avendo nel caso di specie la notifica raggiunto indubbiamente il suo scopo (quello di portare l'atto a conoscenza del destinatario), gli asseriti vizi della medesima dovrebbero, ove mai sussistenti, ritenersi sanati (stante l'avvenuta tempestiva impugnazione dell'atto notificato ) ai sensi del terzo comma dell'art. 156 del codice di procedura civile, in conformità a quanto affermato dalla Corte di Cassazione con sentenza 27 gennaio 2001, n. 1184, ai sensi della quale “ *Il principio, sancito in via generale dall'art. 156, terzo comma, c.p.c., secondo il quale la nullità non può essere mai pronunciata se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato, vale . . . anche per le notificazioni (art.160 c.p.c.), la cui invalidità non può essere quindi dichiarata tutte le volte che l'atto, malgrado l'irritualità della notificazione, sia venuto a conoscenza del destinatario. La costituzione del convenuto – ancorché effettuata, come nel caso di specie, al fine dichiarato di far rilevare il vizio – sta ad indicare in modo in equivoco che tale situazione si è realizzata e preclude, pertanto, la declaratoria di nullità, anche se tardiva, dal momento che la convalidazione della notifica opera ex tunc (Cass. 17 giugno 1998, n.6040; 5 novembre 1998, n. 11111)*” e con sentenza 18 marzo 2002, n. 3936, a tenore della quale “*La validità di un avviso di accertamento dipende dall'esistenza dei requisiti stabiliti dalle singole leggi d'imposta e non dalla ritualità della sua notificazione, che*




*integra un atto distinto e successivo, esclusivamente finalizzato a portare a conoscenza del contribuente la pretesa dell'ente impositore. . . Pertanto. Il contribuente che, ricorrendo contro un avviso di accertamento abbia dimostrato di averne avuto comunque conoscenza, non ha interesse a dedurre la pura e semplice nullità della notifica". Secondo l'Ufficio resistente la suddetta sentenza n. 3936/2002 "ha il pregio di effettuare una netta distinzione tra avviso di accertamento e cartella di pagamento da un lato, atti amministrativi, la cui nullità è disciplinata dalle norme specifiche che li regolamentano e non suscettibili di sanatoria, e la notifica degli stessi dall'altro, che è un atto processuale, ed in quanto tale retta dal principio generale di cui all'art. 156 c.p.c. , secondo cui la nullità non è mai pronunciabile se l'atto ha raggiunto lo scopo cui è destinato".*

3) Sono infondate le censure relative alla debenza degli importi iscritti a ruolo, considerato che:

A) Gli importi iscritti per l'annualità d'imposta 2007 sono integralmente dovuti in quanto non saldati con l'escussione della polizza emessa il giorno 11 marzo 2008 dalla Liguria Compagnia di Assicurazioni S.p.A. per l'importo massimo garantito, ed in quanto non coperti da alcun'altra polizza; pertanto l'Ufficio ha correttamente provveduto ad iscrivere a ruolo (nella misura del 50% del dovuto) gli importi di euro 5.127,50 a titolo di IRAP e di euro 29.811,40 a titolo di IRES, nulla avendo iscritto per IVA, in quanto il relativo importo è stato interamente saldato dall'ente fideiussore). L'importo massimo garantito dalla polizza presentata dalla contribuente per l'anno d'imposta 2007 era pari ad euro 65.789,20, e l'Ufficio ha escusso la polizza medesima per tale importo.

B) Per quanto attiene l'anno d'imposta 2008 la ERRECI aveva presentato in data 3 febbraio 2009 la polizza n. 064579741, a garanzia del rimborso infrannuale IVA I° trimestre 2008 (l'importo massimo garantito era pari ad euro 288.226,04), e l'Ufficio - a seguito della notifica dell'avviso di accertamento relativo al 2008, comunicata alla società garante Allianz S. p. A in data 6 settembre 2009 - aveva proceduto all'escussione di tale polizza, ma in data 15 novembre 2010 la società garante aveva risposto alla richiesta dell'Ufficio che, avendo la società garantita presentato istanza di accertamento con adesione, tale istanza sospendeva il termine di 90 giorni per il pagamento. Con ulteriore comunicazione inviata alla Allianz in data 13 dicembre 2010 l'Ufficio aveva sollecitato il pagamento degli importi accertati, dopo di che, nulla avendo versato la suddetta società garante, aveva proceduto all'iscrizione a ruolo di  $\frac{1}{2}$  delle maggiori imposte accertate; ciò del tutto legittimamente perché l'art. 68 del D.Lgs. 546/92 e l'art. 60 del DPR 633/72 prevedono la riscossione frazionata del tributo in pendenza di ricorso, e perché tali disposizioni di legge non possono ritenersi derogate da quella dell'articolo 38 *bis* del D.P.R. n. 633/72.

Tra l'altro - ha affermato ancora l'Ufficio resistente - gli importi iscritti a ruolo non sono rappresentati unicamente dalla maggiore imposta IVA (pari ad euro 109.314,00) in relazione alla



quale, secondo la ricorrente, troverebbe applicazione il disposto del citato articolo 38 *bis*, essendo invece stati iscritti anche  $\frac{1}{2}$  della maggiore IRES accertata, pari ad euro 150.306,50 ed  $\frac{1}{2}$  della maggiore IRAP accertata pari ad euro 21.316,00 oltre interessi, ed a tali importi, non coperti da alcuna polizza fideiussoria, non è riferibile la dedotta applicabilità della suddetta norma.

C) La presenza di una polizza fideiussoria non esclude una responsabilità diretta della società accertata – obbligato principale - per il debito erariale e conseguentemente non possono essere ritenuti illegittimi gli atti di riscossione notificati a tale società, specie ove si consideri che, successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento alla medesima, l'Ufficio ha tentato per ben due volte *inutiliter* l'escussione della polizza n. 06457941 inviando comunicazioni alla società garante, senza aver ottenuto alcun pagamento.

D) Quanto, poi, alla polizza n. 068639562 presentata dalla controparte in data 25 gennaio 2011, la stessa garantisce l'importo di euro 218.628,00 a titolo di imposta IVA e di euro 13.768,00 a titolo di interessi IVA, mentre gli importi accertati a titolo di IRES (pari ad euro 300.613,00) e di IRAP (euro 42.633,00) risultano totalmente privi di garanzia in quanto non contemplati nella suddetta polizza: donde la legittimità della iscrizione a ruolo dei medesimi.

Sulla base delle suddette argomentazioni l'Ufficio resistente ha pertanto affermato, conclusivamente, che non soltanto sono integralmente dovuti dalla odierna ricorrente tutti gli importi iscritti a ruolo relativamente all'annualità d'imposta 2007 - in considerazione, appunto, dell'avvenuta vana escussione della polizza che li garantiva e dell'assenza di ulteriori garanzie per gli stessi - ma sussiste anche la debenza della totalità di quelli iscritti a ruolo concernenti l'annualità 2008 in quanto la reiterata escussione della polizza presentata ai sensi dell'art. 38 *bis* non ha sortito alcun effetto e, quindi, nulla è stato versato a titolo di IVA, mentre gli importi iscritti a titolo di IRES e di IRAP non sono in alcun modo garantiti.

Donde le richieste di rigetto del ricorso e di condanna della ricorrente al pagamento delle spese di lite.

Con ordinanza emessa il 22 giugno 2011 questa Sezione Settima della Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza, sentite le parti, ha accolto l'istanza cautelare avanzata dalla ricorrente ai sensi dell'art. 47 D.Lgs. n. 546/92.

Nella odierna pubblica udienza di trattazione del ricorso il difensore della società ricorrente ha insistito nelle proprie richieste, specificando che la legittimazione passiva dell'Agente della Riscossione sussiste in ordine al dedotto vizio di inesistenza della notifica della cartella di pagamento e che l'Ufficio è invece legittimato in ordine a quanto dedotto con il secondo motivo di ricorso, attinente l'illegittimità dell'iscrizione a ruolo, ed ha affermato che l'intervenuta decisione

della Sezione VI° di questa Commissione – reiettiva dei ricorsi proposti avverso gli avvisi di accertamento propedeutici all'emissione delle impugnate cartelle di pagamento – non può, in quanto tuttora impugnabile, influire sulla decisione della presente controversia, l'unico effetto derivante da detta sentenza essendo quello della facoltizzazione dell'Ufficio ad iscrivere a ruolo i due terzi degli importi asseritamente dovuti all'Erario.

Il rappresentante dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate ha invece affermato che la legittimità dell'azionata pretesa discende anche dall'avvenuto rigetto dei ricorsi presentati dalla ERRECI avverso gli avvisi di accertamento propedeutici all'emissione della cartella di pagamento impugnata.

Infine, il difensore dell'Agente della Riscossione ha ribadito che il dedotto vizio di notificazione, quand'anche fosse sussistente, darebbe luogo ad una nullità e non già all'eccepita inesistenza, sicché il vizio sarebbe sanato per avvenuto raggiungimento dello scopo ai sensi dell'art. 156 c.p.c.

Entrambe le parti resistenti hanno concluso per l'accoglimento delle loro rispettive richieste.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Alla sopra operate illustrazione, sopra operata, delle contrapposte ragioni rispettivamente dedotte delle parti processuali va aggiunta l'indicazione di un altro elemento, costituito dall'avvenuto deposito, in data 3 novembre 2011, della sentenza n. 74/06/11 pronunciata il 29 settembre 2011 dalla Sezione VI° di questa Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza, la quale ha respinto i riuniti ricorsi proposti dalla ERRECI S.R.L. avverso gli avvisi di accertamento n. R84030100177/2007, relativo ad IRES, IRAP ed IVA dell'anno d'imposta 2007 e n. R84030100178/2008, concernente le medesime imposte per l'anno 2008, con relative sanzioni. Dalla lettura di tale sentenza risulta che il suddetto Collegio ha disatteso sia un primo motivo di censura, con il quale la ricorrente aveva dedotto la mancanza della prova di un suo consapevole coinvolgimento in una frode fiscale (c.d. "frode carosello") posta in essere da società "cartiere", sia l'ulteriore motivo volto a sostenere l'irrelevanza, ai fini dell'affermata indeducibilità dei costi effettivamente sostenuti dalla ERRECI, della circostanza che gli stessi fossero relativi ad acquisti di merce proveniente da soggetti diversi dagli apparenti fornitori.

Si vedrà in seguito, ove ciò si rendesse necessario, se e quale effetto abbia tale decisione sulla controversia oggi all'esame di questa Sezione VII°.





Ciò detto, il Collegio rileva quanto segue.

### **1. Sulle eccezioni di mancanza di legittimazione passiva.**

In ordine alle eccezioni di difetto della propria legittimazione passiva sollevate da ambo le parti resistenti, è evidente, in primo luogo, che la stessa sussiste in capo all' Agenzia delle Entrate per quanto concerne il motivo di ricorso afferente l'inclusione, nella cartella di pagamento impugnata, dell'importo dell'IVA pur se la ricorrente aveva depositato presso la suddetta Agenzia " *idonea fideiussione* ". Invero, anche se nell'atto di ricorso la relativa violazione di legge è stata qualificata " *vizio proprio* " dell'impugnata cartella di pagamento, si deve invece ritenere che lo specifico vizio dedotto concerne il momento antecedente l'avvenuta formazione del ruolo (reso esecutivo il 10 marzo 2011, data tra l'altro successiva a quella del 25 gennaio 2011 nella quale è avvenuta la presentazione all'Agenzia delle Entrate della polizza fideiussoria da parte della contribuente) da parte dell'Ufficio impositore della suddetta Agenzia, al quale pertanto (e non già all'Agente della Riscossione che, sulla base del ruolo esecutivo, ha formato e notificato la cartella di pagamento) deve essere riconosciuta la legittimazione passiva sul punto. Non a caso, del resto, l'Ufficio, nel costituirsi in giudizio, ha svolto ampie e dettagliate controdeduzioni *in parte qua* a sostegno della propria tesi di infondatezza della censura in esame.

Costituisce invece vizio sicuramente imputabile all'Agente della Riscossione il quale ha eseguito la notificazione della cartella di pagamento *de qua* , quello dedotto con il primo dei motivi posti a sostegno del ricorso come causativo della giuridica " *inesistenza* " della cartella medesima, conseguita alla " *nullità* " (così si esprime la ricorrente ERRECI) della sua notificazione, effettuata con l'uso del servizio postale direttamente dall'Agente della Riscossione, senza, cioè, essersi il medesimo avvalso del tramite di uno dei soggetti abilitati a notificare le cartelle di pagamento indicati nel primo comma dell'art. 26 del D.P.R. n. 602/73 e senza che, inoltre, sia stata compilata la " *relata* " di notifica.

### **2. Sulla eccezione di "inesistenza" della notifica della cartella di pagamento.**

Come già si è esposto nella parte narrativa della presente sentenza, la società ricorrente ha sollevato un duplice profilo di eccezione, al quale deve essere riconosciuto un carattere assolutamente pregiudiziale rispetto ad ogni altra questione, laddove ha dedotto la giuridica inesistenza della notificazione della cartella impugnata perche :



a) notificata con utilizzazione del servizio postale direttamente da parte dell'Agente della Riscossione, non avvalsi all'uopo dei soggetti abilitati alla notifica delle cartelle di pagamento indicati nell'art. 26, comma 1, D.P.R. 602/73;

b) notificata senza compilazione della relazione di notifica.

Nel proprio atto di costituzione in giudizio Equitalia Nomos Spa, Agente della Riscossione, ha testualmente intitolato come segue il suddetto duplice profilo di censura : " *Inesistenza della notifica della cartella opposta in quanto inviata a mezzo raccomandata a/r e, quindi, solo comunicata e non notificata*" e " *mancata compilazione della relata ritenuta << dovuta e necessaria>> ai fini della giuridica esistenza della notificazione*" ), ma questo Collegio rileva che tale intitolazione riassuntiva é monca in quanto nella stessa non viene indicato il primo e fondamentale profilo sotto il quale la censura in esame di articola, precisamente quello sopra riportato *sub a)*, con il quale la ricorrente ha dedotto che la notificazione della cartella di pagamento è stata effettuata da soggetto non abilitato, motivo il quale – va precisato sin d'ora – pur essendo anch'esso connesso alla modalità di notificazione usata, è stato trattato dalle parti processuali come autonomo e distinto da quello di cui *sub b)* che concerne l'omessa compilazione della relazione di notifica, sulla base anche del quale è stata dedotta la giuridica inesistenza della notificazione della cartella di pagamento impugnata.

Il Collegio osserva comunque che la resistente Equitalia ha dato risposta ad ambo i suddetti profili di eccepita "inesistenza" della notifica con le argomentazioni che seguono.

A) L'affermazione che l'Agente della Riscossione non è abilitato a notificare per posta la cartella di pagamento è infondata in quanto la notifica di tale atto a mezzo raccomandata A/R per espressa previsione di legge, viene effettuata direttamente dall'Agente della Riscossione il quale, a tal fine, si avvale della collaborazione con Poste Italiane S.p.A., sicché i soggetti espressamente abilitati alla notifica della cartella – che sono indicati nell'art. 26 D.P.R. 602/73 e la cui qualifica può, in caso di contestazioni, essere eventualmente dimostrata - nulla hanno a che vedere con tale modalità di notificazione " *con la conseguenza che non vi è alcuna necessità di verificare la qualifica del soggetto speditore*". D'altra parte, la dottrina ha affermato che, poiché " *gli ufficiali della riscossione – quali soggetti autorizzati ad effettuare anche le notificazioni – sono nominati dall'agente della riscossione*", il quale svolge, poi, attraverso i medesimi " *le proprie attività istituzionali (compresa quella relativa alla notificazione)*. . . pertanto sembra eccessivo ritenere << inesistente>> la notificazione effettuata direttamente da Equitalia a mezzo del servizio postale senza l'intercessione dei propri ufficiali dipendenti", il che vale ancor di più se " *non c'è stata alcuna lesione del diritto di difesa del contribuente che, venuto a conoscenza dell'atto. . . ha svolto normalmente la propria difesa*".



B) L'art. 14 della legge 890/1982 dispone che " *la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente deve avvenire con l'impiego del plico sigillato e può eseguirsi a mezzo della posta direttamente dagli uffici finanziari, nonché, ove ciò risulti impossibile, a cura degli ufficiali giudiziari, dei messi comunali, ovvero dei messi speciali autorizzati dall'Amministrazione finanziaria secondo le modalità previste dalla presente legge. Sono fatti salvi i disposti di cui agli articoli 62, 45 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché le altre modalità di notifica previste dalle norme relative alle singole leggi di imposta*". E' evidente - ha affermato l'Agente della Riscossione - che, nel richiamare tali ultime norme (quelle di cui alle "altre leggi d'imposta"), il Legislatore ha inteso "svincolare" la disciplina della notifica degli atti tributari da quella, a carattere generale, della notificazione degli atti a mezzo della posta, con particolare riferimento all'obbligo di compilazione della relata di notifica sull'originale e sulla copia dell'atto, e del resto anche la normativa in materia di notifica "degli atti giudiziari" a mezzo del servizio postale prevede che la disciplina generale possa essere derogata in presenza di specifiche modalità di notifica previste dalle singole leggi d'imposta; in particolare, l'art. 26 del D.P.R. 602/73 stabilisce che " *la notifica può essere eseguita anche mediante l'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.*", con tale espressione indicando precisamente gli estremi di una particolare forma di notifica, prevista dal D.P.R. sulla riscossione delle imposte, del tutto autonoma e completa nel suo iter perfezionativo ed, in quanto tale, idonea a derogare alla procedura "ordinaria" prevista per la notifica "degli atti processuali" (sic) a mezzo del servizio postale, e - correlando i citati disposti degli artt. 14 L. 980/1982 e dell'art. 26 del D.P.R. 602, che riguarda specificamente la notificazione della cartella esattoriale - emerge che la notifica di quest'ultima deve considerarsi validamente effettuata con l'invio dell'atto in plico chiuso mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, sottoscritto dal destinatario (così come avvenuto nel caso di specie), senza che sia richiesto l'adempimento di ulteriore formalità, sicché deve ritenersi infondata l'eccezione di nullità per mancata compilazione della relata di notifica.

A dimostrazione della fondatezza di tali assunti Equitalia ha richiamato una serie di sentenze dei giudici tributari di merito, puntualmente riportando il contenuto delle affermazioni di diritto rinvenibili nelle stesse:

1) Commissione Tributaria Provinciale di Lecco, sez. I, 23 febbraio 2005, n. 17: " *L'articolo 26 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 prevede espressamente la possibilità di eseguire la notifica della cartella di pagamento mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento in plico chiuso,*




senza necessità di notifica tramite Ufficiale Giudiziario. Per quanto attiene alla relata, quest'ultima deve essere apposta sull'atto solo nel caso in cui la spedizione avvenga tramite busta e non in plico, come, invece, nella fattispecie di cui all'art.26 del DPR 29 settembre 1973. N. 602".

2) Commissione Tributaria Provinciale di Treviso, sez. I, 31 ottobre 2007, n. 114: *La cartella di pagamento è suscettibile di essere notificata attraverso la modalità della spedizione attraverso il servizio postale con raccomandata con avviso di ricevimento non essendo necessario l'intervento dell'ufficiale giudiziario e delle forme di cui agli artt.137 e segg. del codice di rito*"; " il legislatore con la formulazione dell'art.26 D.P.R. 602/73 nel testo vigente, ha previsto una specifica autonoma forma di notifica delle cartelle esattoriali che può essere effettuata, a differenza delle normali notifiche, con il semplice invio dell'atto a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento. Non risultano quindi necessarie in questi casi le normali formalità previste per le notifiche ordinarie di cui all'art. 137 e seguenti CPC, ed in particolare all'art. 148 CPC, da effettuarsi a mezzo ufficiale giudiziario od altri soggetti all'uopo incaricati, procedure che sono invece necessarie in caso di avvisi di accertamento ".

3) Commissione Tributaria Provinciale di Ascoli Piceno, sez. V, 29 settembre 2009, n. 253/5/09 : " *L'agente di riscossione si è ritualmente avvalso della disposizione dell'art. 26, co.1, DPR n.602/73 che prevede che la notifica della cartella possa essere eseguita mediante notifica a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno eseguita direttamente dall'agente della riscossione. . . 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 dov'è l'abitazione, l'ufficio o l'azienda. . . L'anzidetta disposizione, evidentemente, prevede modalità di notificazione speciali rispetto a quelle generali stabilite nell'art. 14 della legge n. 890/1982, che comunque fa espressamente salve <<le altre modalità di notifica previste dalle norme relative alle singole leggi d'imposta>>, Inoltre, l'art. 60 del d.p.r. n. 602/1973 che richiama tout court la normativa dettata dall'anzidetta legge n. 890 non opera con riferimento a quanto direttamente disciplinato dall'art. 26 cit. In forza di detta disposizione la notifica della cartella esattoriale eseguita avvalendosi del servizio postale non necessita affatto . . . dell'intermediazione del messo di notificazione"*.

4) Commissione Tributaria Provinciale di Teramo 18 febbraio 2008 n. 72/01/08: " . . . l'art.26 del D.P.R. 602/73 prevede che <<la notificazione può essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'esattore, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento>> e non v'è chi non veda che tutto si è svolto come previsto da tale norma, senza considerare che la ricorrente ha svolto, con il



*ricorso introduttivo, argomentazioni di merito, relativamente all'atto impugnato, così che lo stesso ha raggiunto il suo scopo'.*

5) Commissione Tributaria Provinciale di Pescara 26 maggio 2019, n. 853 e le, conformi, sentenze n. 373/01/09 del 31 dicembre 2009, 910/03/10 del 19 maggio 2010, 923/03/10 del 19 maggio 2010, affermative dei medesimi principi di diritto enunciati nella sentenza sopra citata *sub 3*).

6) Commissione Tributaria Provinciale di Cosenza n. 89/12/10, depositata l'8 marzo 2010, nella quale legge che ai sensi della norma speciale di cui all'art. 26 comma 1 D.P.R. 602/73 la notifica della cartella di pagamento può essere eseguita "anche" con l'invio di una raccomandata con avviso di ricevimento, e che "la questione concernente la conseguenza sul procedimento di notifica, per mezzo del servizio postale, del vizio costituito dall'omessa compilazione sull'atto da notificarsi della relazione (art.3 della legge 890/1982) è già stata risolta dalle sezioni unite della cassazione con sentenza n. 7821 del 19 luglio 1995. La giurisprudenza è costante nell'affermare che , qualora la notifica di un atto tributario o della cartella di pagamento . . . sia effettuata per mezzo del servizio postale (tanto che è l'avviso di ricevimento che costituisce prova dell'avvenuta notificazione) , mentre quella dell'ufficiale giudiziario, o di chi sia autorizzato ad avvalersi di tale mezzo di notifica e nel caso di specie l'agente della riscossione, ha il solo scopo di fornire al richiedente (la notifica) la prova dell'avvenuta spedizione e l'indicazione dell'ufficio postale al quale è stato consegnato il plico, con la conseguenza che, qualora all'atto sia allegato l'avviso di ricevimento debitamente compilato, la mancata apposizione sull'originale o sulla copia consegnata al destinatario della relazione prevista dall'art. 3 della legge 890/1982 non comporta inesistenza della notifica ma mera irregolarità, che non può essere fatta valere dal destinatario, trattandosi di adempimento non previsto nell'interesse dello stesso , art. 157.2.c.p.c. (Cass. sent. N. 2010 del 2006)".

7) Commissione Tributaria Provinciale di Lecce 2 febbraio 2010, n. 88 : " La seconda parte dell'art. 26 prevede la possibilità di ricorrere alla notifica degli atti sostanziali mediante raccomandata con ricevuta di ritorno, senza avvalersi dell'agente notificatore, con la conseguenza che il richiedente notifica direttamente l'atto mediante il servizio postale . . . L'art. 26, comma 1, del DPR n. 602/1973, dopo avere indicato tassativamente le quattro categorie di soggetti cui unicamente è affidato il compito di eseguire il sistema tipico di notificazione, prevede poi – nella seconda parte – espressamente la possibilità di notificare le cartelle di pagamento anche mediante raccomandate a/r, senza, quindi, l'ausilio dell'agente notificatore, con la conseguenza che anche Equitalia può legittimamente notificare i propri atti direttamente per posta" (nello stesso senso: Commissione Tributaria Provinciale di Lecce 29 maggio 2009, n.668, e Commissione Tributaria Provinciale di Bari n. 222, depositata il 14 dicembre 2009; Commissione Tributaria Provinciale di Varese, n.



23/11/09 depositata il 7 aprile 2009, Commissione Tributaria Provinciale di Milano n. 113, depositata il 17 marzo 2009, n. 85 depositata il 9 marzo 2009, n. 431 depositata il 30 dicembre 2008, nn. 276/19/2008 e 277/19/2008, depositate il 27 ottobre 2008, n. 257/19/08, depositata il 13 ottobre 2008, n. 251/19/2008 depositata il 6 ottobre 2008, n. 180 depositata il 24 giugno 2008; Commissione Tributaria Provinciale di Mantova n. 110, depositata il 2 luglio 2008; Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa n. 73/01/10 dell'1 marzo 2010; Commissione Tributaria Provinciale dell'Aquila, n. 92/2/10 depositata il 5 luglio 2010; Commissione Tributaria Regionale di Catanzaro n. 88/06/10, depositata il 23 aprile 2010; Commissione Tributaria Regionale di Milano, n. 44/36/10, depositata il 12 aprile 2010, nella quale si afferma che l'obbligo, sancito nel penultimo comma dell'articolo 26, di conservare per cinque anni l'avviso di ricevimento, in alternativa alla relazione di notifica, costituisce "*prova ulteriore dell'alternatività dell'una o dell'altra forma*" di notificazione), nonché Commissione Tributaria Regionale di Torino n. 6 del 3 marzo 2008; Commissione Tributaria Regionale di Venezia, n. 62/21/10 del 15 aprile 2010.

8) Commissione Tributaria Regionale di Bari n. 45/6/10 depositata il 26 marzo 2010, nella quale ha richiamato l'art. 14 L. 890/1982 così come integrato dall'art. 20, comma 1, L. 8 maggio 1998, n. 146 ("*La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente deve avvenire con l'impiego di plico sigillato e può eseguirsi a mezzo della posta direttamente dagli uffici finanziari, nonché, ove ciò risulti impossibile, a cura degli ufficiali giudiziari, dei messi comunali ovvero dei messi speciali autorizzati dall'Amministrazione finanziaria secondo le modalità previste dalla presente legge. Sono fatti salvi i disposti di cui agli articoli 62,45 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché le altre modalità di notifica previste dalle norme relative alle singole leggi d'imposta*") per sostenere che l'assenza della relazione di notifica costituisce vizio opponibile alle notifiche "*eseguite dagli ufficiali giudiziari o dai messi comunali e speciali autorizzati dagli Uffici finanziari, ma non si estende a quelle eseguite direttamente dagli ufficiali finanziari*", sottolineando la circostanza che "*La norma originaria non prevedeva la facoltà di notifica a mezzo posta direttamente dagli uffici finanziari e la norma integrativa del 1998 ha avuto proprio lo scopo di introdurre come << normale >> la suddetta notifica nell'ambito della legge n. 146/1998 che non a caso è intitolata << Disposizioni per la semplificazione e la razionalizzazione del sistema tributario e per il funzionamento dell'Amministrazione finanziaria, nonché disposizioni varie di carattere finanziario >>*".

9) Commissione Tributaria Regionale di Roma n. 68/02/10 del 3 maggio 2010, il cui *dictum* deve essere considerato, ad avviso di questa Commissione, con particolare attenzione considerato che si rinviene nella motivazione di tale sentenza – in risposta ad un preciso elemento di natura letterale sul quale si fonda la tesi di quella giurisprudenza di merito (che questo Collegio avrà cura