

La cartella con relata in bianco

A cura di Antonio Gigliotti

La natura sostanziale e non processuale dell'avviso di accertamento tributario non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale civile, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria. Pertanto, l'applicazione, per l'avviso di accertamento, in virtù dell'articolo 60 del D.P.R. n. 600/1973, delle norme sulle notificazioni nel processo civile comporta, quale logica necessità, l'applicazione del regime delle nullità e delle sanatorie per quelle dettato, con la conseguenza che la **proposizione del ricorso del contribuente** produce l'effetto di **sanare la nullità della notificazione** dell'avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell'atto. È quanto affermato dalla **Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, nella sentenza n. 6613/13, pubblicata lo scorso 15 marzo.**

Nella specie, gli Ermellini hanno ritenuto **estendibile** il principio processual-civilistico del raggiungimento dello scopo (art. 156, co. 3, del c.p.c.) **al caso di una cartella di pagamento emessa ai sensi degli articoli 36 bis del D.P.R. n. 600 /1973 e 54 bis del D.P.R. n. 633/1972 e recapitata al contribuente senza che il messo notificatore avesse compilato la relata.**

Premessa

Secondo il dispositivo dell'articolo 156 del Codice di procedura civile:



non può essere pronunciata la nullità per inosservanza di forme di alcun atto del processo, se la nullità non è comminata dalla legge;



la nullità può tuttavia essere pronunciata quando l'atto manca dei requisiti formali indispensabili per il raggiungimento dello scopo;

📄👉 **la nullità non può mai essere pronunciata, se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato.**

Le disposizioni del codice di rito civile trovano applicazione nel processo tributario stante il rinvio disposto dall'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, secondo il quale le Commissioni Tributarie *“applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile”*.

Ebbene, nel caso di specie, la Suprema Corte, in ossequio al principio processual-civilistico del raggiungimento dello scopo di cui all'art. 156, comma 3, c.p.c., ha salvato la notifica di una cartella di pagamento, consegnata al contribuente senza che il messo notificatore avesse compilato la relata.

In sostanza, con la sentenza n. 6613/13, è stato sancito il principio di diritto secondo cui l'omessa compilazione della relata di notifica di una cartella non dà luogo a inesistenza della stessa, bensì a nullità, sanabile con la proposizione del ricorso da parte del destinatario dell'atto.

Il principio del raggiungimento dello scopo è un corollario del più generale principio di **strumentalità delle forme**, che regola il sistema delle nullità nel processo civile, per cui le forme sono meramente serventi rispetto allo scopo per cui il Legislatore le ha predisposte al fine di garantire l'effettività della tutela giurisdizionale. Altro principio fondamentale, preso in considerazione dagli Ermellini nel caso di specie, è quello di **conservazione degli atti**. Infatti, laddove sia possibile, l'atto viziato deve essere conservato. Inoltre, qualora un atto è incapace, perché imperfetto, di raggiungere il suo scopo ma è, tuttavia, idoneo a raggiungere altri effetti, questi vengono comunque conservati.

I fatti di causa

Questi i fatti di causa. La CTR della Sicilia confermava la statuizione d'annullamento della cartella di pagamento relativa a IVA e sanzioni del 2000, emessa - a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione mod. Unico 2001- nei confronti della società contribuente, in quanto consegnata **senza relata di notifica e senza data**, quindi non notificata per come previsto dal secondo comma dell'art. 149 c.p.c.

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Il quesito di diritto

Per la cassazione di tale sentenza, ha proposto ricorso l’Agenzia delle Entrate, dolendosi delle violazioni e falsa applicazione degli articoli 60 del D.P.R. n. 600/73, 137, 149 e 156 c.p.c. e sottoponendo, in conclusione, il seguente quesito:

“dica codesta SC se incorra nella violazione delle norme in rubrica il giudice del merito che, in una fattispecie di notifica della cartella esattoriale effettuata a mezzo posta ex art 149 c.p.c., pervenuta con relata di notifica in bianco ritenga detta notifica inesistente e non già nulla, con conseguente inapplicabilità del principio del raggiungimento dello scopo”.

Motivi della decisione

La Corte ha ritenuto il motivo fondato e, per l’effetto, ha accolto il ricorso.

I supremi giudici, dopo aver rilevato che il piego contenente la cartella esattoriale era stato recapitato alla contribuente (che ha riconosciuto che l’atto, non notificato, le era “pervenuto”), hanno inteso dare continuità al principio (già espresso da Cass. n. 2272 del 2011, S.U. n. 19854 del 2004) – ***“che può estendersi al caso, qui rilevante, di cartella di pagamento emessa ex art 36 bis del d.P.R. n 600 del 1973 e 54 bis del d.P.R. n. 633 del 1972”*** - secondo cui:

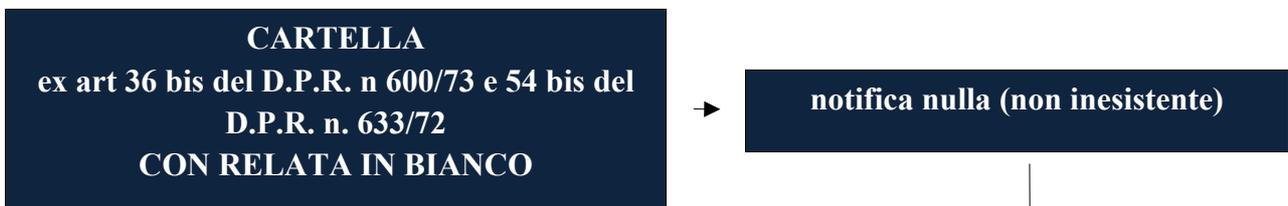
→ la natura sostanziale e non processuale dell’avviso di accertamento tributario non osta all’applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria.

Conseguentemente, l’applicazione, per l’avviso di accertamento, in virtù dell’art. 60 del D.P.R. n. 600/73, delle norme sulle notificazioni nel processo civile comporta, quale logica necessità, **l’applicazione del regime delle nullità e delle sanatorie per quelle dettato**. Ne deriva:

→ **che la proposizione del ricorso del contribuente produce l’effetto di sanare la nullità della notificazione dell’avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell’atto, ex art. 156 c.p.c.**

Nella specie, ad avviso della Corte, la circostanza che la relata non sia stata compilata non ha dato luogo a inesistenza della notifica - che si verifica quando il relativo tentativo sia avvenuto in luogo e con modalità tali che non sussista alcun collegamento con il destinatario - ma a nullità, che è stata sanata con la proposizione del ricorso da parte della destinataria stessa.

L'accoglimento del ricorso dell'Agenzia delle Entrate ha determinato la cassazione della sentenza gravata, con rinvio al giudice di merito, per nuovo esame.



L'impugnazione della cartella ha sanato il vizio

Con il ricorso, il contribuente ha dimostrato che l'atto, sia pur viziato per violazione di un requisito essenziale di forma, ha comunque raggiunto il suo scopo, ossia portare a conoscenza del destinatario la pretesa erariale.

Notifica diretta tramite PEC

Se per la Cassazione è nulla la notifica della cartella emessa a seguito di controllo formale della dichiarazione, recapitata con relata in bianco, ad avviso della CTP di Campobasso (sentenza 36/2/13) è invece **inesistente e non sanabile** la notifica di cartelle di pagamento, iscrizioni di ipoteche, avvisi di pagamento, fermi amministrativi e sequestri, eseguita direttamente dal Concessionario della riscossione, senza l'ausilio dei soggetti abilitati dalla legge (art. 26 D.P.R. n. 602/73).

L'Agente della riscossione **può eseguire direttamente** solo la notifica mediante posta elettronica certificata (PEC).

Il Giudice Lucano ha esaminato la vicenda di un contribuente che aveva proposto opposizione contro un preavviso di iscrizione di ipoteca, eccependo la nullità per inesistenza della notificazione, in quanto eseguita a mezza raccomandata A/R **senza un intermediario autorizzato e senza la compilazione della relata di notifica.**

Ebbene, l'adita CTP, in accoglimento della domanda del contribuente, ha annullato la cartella, osservando che la possibilità della notifica diretta (ossia della notifica a mezzo posta fatta direttamente dalla parte) è pacifica per gli atti del processo tributario, ma non per gli atti del procedimento amministrativo tributario - e nello specifico quelli dell'Agente della riscossione.

Infatti, dall'interpretazione storica, letterale e logica della norma che disciplina le modalità di notifica della cartella emerge la volontà del Legislatore – che nel 1999 ha soppresso dall'articolo 26 del D.P.R. n. 602/73 l'inciso “da parte dell'esattore” - di escludere il Concessionario dal novero dei soggetti abilitati alla notifica della cartella esattoriale tramite raccomandata con avviso di ricevimento.

Di contro, la notifica a mezzo posta può avvenire solo attraverso gli organi preposti dalla legge, vale a dire:

- a) ufficiali della riscossione o altri soggetti abilitati dallo stesso Concessionario,
- b) messi comunali,
- c) agenti della polizia municipale.

Per corroborare ulteriormente tale interpretazione del dettato normativo, la CTP di Campobasso ha evidenziato la modifica apportata dal D.L. n. 78/2010 al comma 2 dell'articolo 26 del D.P.R. n. 602/73.

Da tale intervento si evincerebbe che l'unica forma di notifica diretta consentita al Concessionario è quella effettuata tramite PEC, rimanendo invece esclusa la notifica ai sensi dell'articolo 149 del Codice di procedura civile (notificazione a mezzo del servizio postale a opera degli ufficiali giudiziari). Quindi:

*“in caso di notifica eseguita direttamente dall'agente della riscossione, per qualunque atto rientri nella sua competenza (ovvero, oltre che la cartella di pagamento, anche per le iscrizioni di ipoteche, gli avvisi di pagamento, i fermi amministrativi, sequestri) – si legge nella sentenza 36/2/13 – la notifica dovrà essere ritenuta del tutto inesistente, ovvero non sanabile, **poiché la sanatoria all'articolo 156 del Codice di procedura civile (a volerla ritenere***

applicabile agli atti diversi da quelli processuali) potrebbe eventualmente riferirsi a una cartella con relata di notifica viziata, ma pur sempre notificata da un soggetto abilitato dalla legge”.

Dal 1999

L'Agente della riscossione non è più legittimato a notificare la cartella “direttamente”, mediante invio di lettera raccomandata con avviso di ricevimento.

Notifica cartella a mezzo PEC

A seguito dell'entrata in vigore delle modifiche apportate dall'art. 38, comma 4, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, il Concessionario rientra tra i soggetti abilitati alla notifica diretta con le modalità di cui al D.P.R. 11 febbraio 2005, n. 68.

Giuridica inesistenza della notificazione

La notifica **manca del tutto** o è stata effettuata in modo **assolutamente non previsto dalla legge**.

Vizio NON sanabile

E' inapplicabile l'art. 156 c.p.c., che opera per gli atti processuali nulli, per gli avvisi di accertamento o per le cartelle con un vizio della relata (ma notificate da soggetto abilitato), che abbiano comunque raggiunto il loro scopo (ossia conoscenza dell'atto o della pretesa erariale da parte del destinatario).

Le modifiche all'art. 26 D.P.R. 602/73

Ai fini di una migliore comprensione della sentenza della CTP di Campobasso, è utile ricordare che il testo dell'art. 26 del D.P.R. n. 602 del 1973, in vigore dal 1974, nel corso degli anni è stato più volte modificato e ha avuto la seguente formulazione giuridica:

a) 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”.*

b) 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”.*

Si noti come è stato soppresso l'inciso “**da parte dell'esattore**”, presente nella formulazione in vigore dal 1° gennaio 1974 e sino al 30 giugno 1999.

Secondo l'orientamento oramai maggioritario delle Commissioni Tributarie, **la soppressione, rispetto al testo originario, dell'inciso “da parte dell'esattore”** che figurava all'interno dell'espressione (tuttora presente nella norma) “*La notifica può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento*” ha avuto come conseguenza che il Concessionario, dal 1° luglio 1999, **non è (più) abilitato** ad operare **direttamente** con la suddetta modalità la notifica della cartella da lui emessa.

c) 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**”.*

d) 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”.*

Avviso di deposito e invio di raccomandata A/R

Si segnala, per concludere, l'importantissima sentenza 22 novembre 2012, n. 258, con cui la Corte Costituzionale, nel caso di **destinatario temporaneamente assente**, ha ritenuto equo uniformare le modalità di notificazione delle cartelle di pagamento a quelle degli atti di accertamento.

Pertanto, se l'irreperibilità del contribuente è "relativa", il messo, nel rispetto della sequenza procedimentale di cui all'articolo 140 del Cod. di proc. civ., deve:

- ✓ **affiggere** l'avviso di deposito presso la porta dell'abitazione del contribuente;
- ✓ **spedire** l'apposita raccomandata con avviso di ricevimento;
- ✓ e, infine, **depositare** l'atto presso la casa comunale.

Nel caso di irreperibilità "relativa", il termine per impugnare la cartella di pagamento decorre dal giorno del ricevimento della raccomandata informativa o, comunque, decorsi dieci giorni dalla spedizione.

Prima dell'intervento della Consulta, in caso di assenza momentanea del contribuente, la notifica si intendeva eseguita il giorno successivo a quello in cui l'avviso del deposito veniva affisso all'albo del Comune.

La Corte Costituzionale, con l'importante e condivisibile **sentenza n. 258/12**, ha dichiarato **l'illegittimità costituzionale del terzo comma** (corrispondente all'attualmente vigente quarto comma) **dell'art. 26 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602** (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), nella parte in cui stabilisce che la notificazione della cartella di pagamento "*Nei casi previsti dall'art. 140 del codice di procedura civile [...] si esegue con le modalità stabilite dall'art. 60 del DPR 29 settembre 1973, n. 600*", anziché "***Nei casi in cui nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi sia abitazione, ufficio o azienda del destinatario [...] si esegue con le modalità stabilite dall'art. 60, primo comma, alinea e lettera e), del DPR 29 settembre, n. 600***".

L'intervento della Corte Costituzionale ha parificato le modalità di notificazione delle cartelle esattoriali a quelle previste per gli atti di accertamento. Ciò al fine di rendere pieno il diritto di difesa del contribuente, cui ora è consentito una maggiore possibilità di conoscenza degli atti, nel rispetto soprattutto dei principi dello Statuto del contribuente (art. 6, comma 1, della Legge 27 luglio 2000 n. 212).

Si noti, infine, che l'intervento della Consulta riguarda **anche le notifiche alle persone giuridiche**, ai sensi e per gli effetti dell'art. 145 c.p.c. (come modificato dall'art. 2, comma 1, lett. c), nn. 1,2 e 3, della Legge 28/12/2005 n. 263), che al terzo comma testualmente dispone "*Se la notificazione non può essere eseguita a norma dei commi precedenti, la notificazione alla persona fisica indicata nell'atto, che rappresenta l'Ente, può essere eseguita anche a norma degli articoli 140 o 143*".

17 febbraio 2014
Antonio Gigliotti