



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"/> | | | |

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
SEGRETARIA IL

13 APR. 2012

Il Segretario

MOTTO Geom. RITA



(segue)

SEZIONE

N° 7

REG.GENERALE

N° 572/11

UDIENZA DEL

09/11/2011

ore 09:00

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



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 notificati dall’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. Sulle eccezione di "inesistenza" delle notifica della cartelle 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

di richiamare appresso. n. d. e.) la quale, in contrasto con quella sin qui riportata, ritiene che l'Agente della riscossione non sia (più) abilitato a notificare direttamente (cioè senza avvalersi dei soggetti muniti del potere di notifica indicati nella prima parte del ridetto art. 26 comma 1) la cartella di pagamento – la seguente affermazione: “ Si sostiene . . . che le modifiche introdotte all'art. 26 del D.P.R. n. 602/73 dall'art. 2 comma 1 D.Lgs. n. 46 del 26 febbraio 1999 (a valere sino al 9/06/2001) e dall'art. 1 , comma 1, lettera c) del D.Lgs. n. 193 del 27 aprile 2001 (a valere ad oggi) sembrerebbero aver escluso l'esattore (oggi il concessionario) dalla notificazione mediante invio diretto della lettera raccomandata con avviso di ricevimento. Ciò per la circostanza che l'inciso presente nella formulazione originaria << La notificazione può essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'esattore, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento>> non risulta riportato nelle successive riformulazioni dell'art.26. Dal che deriverebbe che la notifica a mezzo posta può essere fatta soltanto dai soggetti tassativamente indicati nell'art,26, comma 1, prima parte, cit. e cioè dagli ufficiali della riscossione, dagli altri soggetti abilitati dal concessionario (previa eventuale convenzione tra comune e concessionario) dai messi comunali o dagli agenti di polizia municipale. Va di contro considerato che la revoca legislativa della possibilità di notifica diretta a mezzo posta da parte dell'esattore, quale originariamente prevista, non può essere desunta dalla mancata proposizione dell'inciso (legittimante) nel nuovo testo legislativo. Il legislatore ha di fatto diversamente regolato solo le procedure di notifica per posta a mezzo di intermediario , ma non ha escluso (in assenza di revoca specifica) la facoltà per l'esattore di notificare direttamente a mezzo posta il proprio atto impositivo. Questo pare essere l'orientamento della Suprema Corte quando ha affermato, pur in presenza delle intervenute modifiche legislative, la possibilità per l'odierno concessionario di notificare direttamente a mezzo posta la cartella esattoriale”.

Equitalia ha anche affermato l'infondatezza della eccezione di controparte di inesistenza della notifica dell'atto impugnato per mancata sottoscrizione della relata da parte dell'ufficiale di riscossione, avendo al riguardo osservato che in caso di notifica di atti fiscali a mezzo raccomandata a.r.. l'atto deve, per espressa disposizione di legge, essere spedito in plico chiuso e che la notifica di perfeziona con la sottoscrizione dell'avviso di ricevimento da parte del soggetto autorizzato, sicché non è necessario l'intervento di un “soggetto abilitato” alla notifica, né necessita la compilazione della relata apposta sul frontespizio dell'atto (come risulta dal tenore letterale della norma in questione e come affermato dalla Suprema Corte); pertanto, a tutto voler concedere, “ la sottoscrizione del soggetto notificatore può essere rinvenuta, se del caso, nell'avviso di ricevimento della raccomandata”.

Da ultimo, la suddetta parte resistente ha affermato che – fermo restando quanto sopra in ordine alla piena validità ed efficacia della notifica in questione – la nullità della medesima non potrebbe



comunque essere pronunciata in quanto, quand'anche la stessa fosse ravvisabile, dovrebbe comunque trovare applicazione il combinato disposto degli articoli 160 e 156, comma 3, del codice di procedura civile perché la notificazione della cartella *de qua* ha raggiunto lo scopo al quale era destinata e perché non si vede come la ricorrente possa fondatamente sostenere che detta notifica sia non già nulla, bensì, addirittura inesistente (e come tale insuscettibile di sanatoria ai sensi del citato art. 156, comma 3, c.p.c., che riguarda i soli casi di nullità, *n.d.e.*), dal momento che la Corte di Cassazione, nella sentenza n. 2817 del 5 febbraio 2009, ha chiaramente delineato il confine tra il concetto di "nullità" e quello di "inesistenza" della notifica come segue: *"nella giurisprudenza più recente si è andato consolidando il principio secondo il quale, per stabilire se sia ammissibile una impugnazione tardivamente proposta, sul presupposto che l'impugnante non abbia avuto conoscenza del processo a causa di un vizio della notificazione dell'atto introduttivo, occorre distinguere due ipotesi: se la notificazione è inesistente (cioè è stata eseguita in un luogo o con consegna a persona che non hanno alcun collegamento col destinatario), la mancata conoscenza della pendenza della lite da parte del destinatario si presume iuris tantum, ed è onere dell'altra parte dimostrare che l'impugnante ha avuto comunque contezza del processo; se invece la notificazione è nulla (perché è stata eseguita con modalità difformi da quelle prescritte, ma in luogo o con consegna a persone che hanno con la parte un collegamento che fa presumere che la parte stessa possa avere in concreto conosciuto l'atto), si presume iuris tantum la conoscenza della pendenza del processo da parte dell'impugnante, e dovrà essere quest'ultimo a provare che la nullità gli ha impedito la materiale conoscenza dell'atto (così, da ult., Cass. n. 18243 del 2008; cfr., già, Cass. Sez. un. N. 9938 del 2005 e, in tema di decorrenza del termine di cui all'art. 325 c.p.c., n. 14570 del 2007, nonché, in materia di contenzioso tributario, Cass. n. 11991 del 2006"*.

Nella specie – ha affermato l'Agente della Riscossione – dall'assunto (non condiviso) di illegittimità di notifica della cartella di pagamento fatta direttamente con il mezzo della posta da parte dello stesso non deriva quell'ipotesi (notifica *"eseguita in luogo o con consegna a persona che non hanno alcun collegamento col destinatario"*) che la Suprema Corte ritiene idonea a determinare l'inesistenza della notificazione; inoltre, in ordine alla diversa ipotesi della nullità, si deve considerare che la Corte di Cassazione ha affermato che *"l'articolo 60 del D.P.R. n. 600 del 1973 – espressamente richiamato dallo stesso articolo 26 del D.P.R. n. 602 del 1973 – richiamando le norme del codice di procedura civile per la notifica degli avvisi o di altri atti al contribuente, rende applicabile anche la norma che prevede i casi di nullità della notificazione e di sanatoria della medesima, fra cui l'art. 156 c.p.c., ultimo comma, in virtù del quale la nullità non può mai essere pronunciata se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui era destinato"* (Cass. Civ. 26 giugno 2003, n. 1978, che conferma Cass. Civ. 17501/2002 e 3549/2002), e che tale orientamento è stato ribadito dalle Sezioni Unite della Suprema Corte nella sentenza n. 19854 del 3 giugno 2004, avendo in



questa il Giudice di legittimità, nella sua più autorevole composizione, statuito che *“La notificazione dell'avviso di accertamento tributario affetta da nullità rimane sanata, con effetto ex tunc, dalla tempestiva proposizione del ricorso del contribuente avverso tale avviso, atteso che, da un lato, l'avviso ha natura di provocatio ad opponendum, la cui notificazione è preordinata all'impugnazione, e, dall'altro, l'art. 60, comma 1, del DP.R. 29 settembre 1973, n. 600 . . . richiama espressamente, in tema di notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente, le << norme stabilite dagli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile>> (salve le modifiche subito dopo indicate), e, quindi, dell'art. 160, il quale, attraverso il rinvio al precedente art. 156, prevede appunto che la nullità non possa mai essere pronunciata se l'atto ha raggiunto il suo scopo”*.

Sulla base di tali argomentazioni, e degli operati richiami alle plurime decisioni della giurisprudenza, di merito ed anche di legittimità, sopra indicate, Equitalia ha concluso che *“le cartelle in esame”* (in realtà *“la cartella”*, trattandosi di un unico atto di riscossione, pur interessante due distinte annualità d'imposta, *n. d. e.*) sono, anche ove fossero riscontrabili vizi nella procedura di notifica, *“da ritenersi pienamente regolari e legittime”* (“ è da ritenersi pienamente regolare e legittima, *n.d.e.*).

Questo Collegio rileva che l'orientamento della giurisprudenza di merito (si vedrà in seguito per quanto attiene le pronunce del Giudice di legittimità *in subiecta materia*) che la parte resistente richiama a sostegno della dedotta infondatezza dell'eccezione di giuridica inesistenza della notificazione della cartella di pagamento impugnata non è affatto pacifico, esistendo invece numerose pronunce di giudici di merito di segno diametralmente opposto, sicché si rende necessaria un'attenta analisi del dato normativo e dell'elaborazione giurisprudenziale *in subiecta materia* onde decidere sulla fondatezza, o meno, dell'eccezione in esame, non essendo affatto scontata la corretta soluzione alla quale si deve giungere *in subiecta materia*.

Va allora osservato che l'odierna ricorrente ha richiamato, a sostegno dell'eccezione di cui trattasi, unicamente la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Lecce 23 ottobre 2009, n. 9090509, la quale (così la ricorrente ne riporta il *dictum*) *“chiamata ad esprimersi sulla regolarità della notifica di un'iscrizione ipotecaria effettuata direttamente dall'Agente alla riscossione per il tramite del servizio postale . . . ha rilevato la violazione dell'art. 26 del DPR 602/73, affermando l'illegittimità delle notifiche eseguite direttamente dall'Agente alla riscossione, a mezzo posta e non per il tramite di un soggetto all'uopo abilitato”*, ma che esistono numerose altre decisioni nelle quali viene espresso un orientamento conforme a quanto si afferma nella sentenza sopra citata, con la quale la CTR leccese – ritenuta corretta l'affermazione del ricorrente secondo la quale il legislatore, nel modificare l'art. 19 del D.Lgs. 546/92, ha trascurato di disciplinare le modalità di

notifica della misura cautelare costituita dall'iscrizione di ipoteca, sicché, in assenza di una specifica previsione sul punto, occorre fare riferimento all'art. 26 D.P.R. 602/73, rubricato "Notificazione della cartella di pagamento" - ha accolto il motivo di ricorso con il quale era stata dedotta la violazione del citato articolo 26 perché la notificazione era stata effettuata a mezzo del servizio postale direttamente dall'Agente della Riscossione e non tramite agente all'uopo abilitato. La tesi della controparte, secondo cui l'Agente della Riscossione può, a norma del citato articolo 26, effettuare direttamente la notifica a mezzo del servizio postale, è stata respinta nella citata sentenza con la motivazione che qui si riporta:

" . . . rivendica la legittimità della comunicazione di avvenuta iscrizione di ipoteca effettuata direttamente dall'Agente della riscossione a mezzo del servizio postale senza che ciò importi violazione dell'art. 26 del D.P.R. 602/73. Tale posizione viene sostenuta ricorrendo al secondo periodo del primo comma dell'art. 26 del citato D.P.R., laddove si legge: << La notifica può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento >>. L'interpretazione . . . non convince il Collegio in quanto la locuzione su citata viene letta in modo estrapolato dal contesto in cui è inserita. La stessa non è altro che la prosecuzione del primo periodo dell'art. 26 citato tenendo come riferimento il punto principale dell'articolo laddove specifica che <<la cartella è notificata dagli ufficiali della riscossione o da altri soggetti abilitati >> e la possibilità di notificare la cartella mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento va riferita sempre agli ufficiali della riscossione o altri soggetti abilitati i quali possono avvalersi del servizio postale mentre sono illegittime le notifiche eseguite direttamente dall'Agente della riscossione. 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. 602/73 e 60 D.P.R. 600/73, 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. Con l'art. 14 della L. 890/82 il legislatore ha riservato la possibilità di eseguire <<la notifica degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente anche a mezzo della posta direttamente dagli uffici finanziari >>. Detta previsione è chiaramente riservata agli uffici che esercitano potestà impositiva, con esclusione degli Agenti della riscossione che sono preposti solo alla fase riscossiva. Pertanto la notifica dell'atto impugnato deve considerarsi giuridicamente inesistente".

A tale decisione si affiancano, come già detto, ulteriori sentenze dei giudici tributari di merito, specifiche in materia di notificazione della cartella di pagamento, che qui di seguito si richiamano riassumendo i principi di diritto in esse enunciati.

1) Commissione Tributaria Provinciale di Milano, 17 dicembre 2009, n. 62/22/10 e Commissione Tributaria Regionale di Milano, n. 141/2009, nelle quali si è affermato che la disposizione di cui al



secondo periodo del primo comma dell'art. 26 (*"La notifica può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento"*) non può essere interpretata nel senso di consentire all'Agente della Riscossione di notificare "direttamente" (senza, cioè, l'intermediazione di un agente notificatore rientrante nel novero di quelli tassativamente elencati nel primo periodo del medesimo comma 1) la cartella di pagamento a mezzo della posta. Ciò in quanto (così, segnatamente, la sentenza n. 141/2009) *"laddove la legge (riferendosi esplicitamente all'art. 26 del DPR n. 602/73) parla di notificazione di un atto, anche a mezzo posta, la legge stessa intende riferirsi ad una trasmissione dell'atto effettuata non direttamente, ma tramite l'intermediazione di un soggetto all'uopo specificamente abilitato, che assume valore essenziale ai fini del riscontro o meno della fattispecie notificatoria, comportante l'essenzialità della relata di notificazione ... Per contro, quando la legge ha consentito che la trasmissione per posta avvenga senza il tramite di un soggetto abilitato, ha specificamente parlato di invio per posta dell'atto, direttamente fatto dall'autore dello stesso al suo destinatario, nel qual caso non vi è luogo a relata di notifica, come espressamente previsto dall'art. 16, comma 3 del D.lgs. n. 546/92 e dall'art. 14, parte prima, della legge n. 890/1982"*.

2) Commissione Tributaria Provinciale di Bari 14 luglio 2010, n. 110, nella quale è stato parimenti affermato essere priva di pregio la tesi che la notificazione della cartella di pagamento effettuata direttamente dal Concessionario della Riscossione a mezzo del servizio postale sarebbe legittima in quanto eseguita secondo la prescrizione di cui all'art. 26 del D.P.R. 602/73, ai cui sensi la notifica può essere eseguita anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento.

La CTP barese ha affermato, in linea con quanto si legge nella citata sentenza della CTP di Lecce, che tale assunto è tratto da un'errata estrapolazione da un capoverso - di cui al 1° comma del citato art. 26 - che rappresenta la prosecuzione del primo periodo nel quale vengono specificati i soggetti abilitati ad eseguire le notifiche, comprese nel novero di queste ultime quelle effettuate a mezzo del servizio postale; nel caso di specie, in presenza di notifica mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento eseguita direttamente dal concessionario della riscossione, essendo stata omessa l'attività dei soggetti abilitati, alla presunta notificazione della cartella di pagamento altro valore non era riconoscibile se non quello di una semplice *"comunicazione"* effettuata dal soggetto tenuto al recupero del credito, la quale esorbita dallo schema legale degli atti di notificazione, rendendo così la notifica inesistente.

3) Commissione Tributaria Provinciale di Pescara n. 743/4/10 del 3 novembre 2010 : *"Osserva il Collegio che per inquadrare i termini della questione su cui le parti controvertono è d'uopo leggere - con il criterio di ermeneutica fornito dall'art. 12 delle Preleggi - l'articolo 26 del D.P.R. 602/73 che disciplina la notifica degli atti di riscossione, del quale è utile trascrivere il primo comma: «La*



cartella è notificata dagli ufficiali della riscossione o da altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge, ovvero previa 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»... In buona sostanza, pur rimanendo fermi i soggetti autorizzati, questi, a loro volta, invece che direttamente, possono ricorrere all'ausilio del servizio postale; consequenzialmente, l'Agente della riscossione non pare possa ricorrere in alcun modo alla notifica diretta, ma deve, necessariamente, passare attraverso i soggetti menzionati nel primo comma: essi sono gli unici a poter fruire del servizio postale".

4) Tribunale di Udine, Sezione civile, n. 1183/09 del 4 giugno 2009, enunciativa dei seguenti principi di diritto:

- l'art. 26 del D.P.R. n. 602/73, come norma speciale, indica tassativamente i soggetti 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. 890/92 per quanto concerne le modalità della notifica;
- non è mai consentito al concessionario di estendere la norma fino al punto da rendere anonimo ed 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 (in tal senso la Corte di Cassazione, sentenza n. 14105/2000, nell'escludere l'illegittimità costituzionale dell'art. 26, ha fatto leva proprio sulla responsabilità diretta, anche penale, dei messi notificatori, i quali devono, pertanto, essere sempre identificabili).

Vanno poi richiamate le seguenti ulteriori decisioni ,alcune di esse affermative dell'inesistenza della notificazione della cartella di pagamento effettuata a mezzo del servizio postale nel caso di mancata redazione della relata, ed altre specificamente dell'inesistenza della notificazione medesima quando effettuata per posta, successivamente alla data del 30 giugno 1999, direttamente dal Concessionario della Riscossione non avvalsi dei soggetti indicati nel primo alinea dell'art. 26 D.P.R 602/73, e pertanto non accompagnata da relazione di notifica:

- 5) Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sez. 22, sentenza 28 maggio 2010, n. 61;
- 6) Commissione Tributaria Regionale Abruzzo, Sez. X, sentenza 8 gennaio 2010, n. 3
- 7) Commissione Tributaria Provinciale di Parma, Sez. 7, n. 103/07/2009 del 3 novembre 2009;
- 8) Commissione Tributaria di I° grado di Trento, Sez. 5, n. 23/5/2009 del 23 febbraio 2009;



- 9) Commissione Tributaria Provinciale di Genova, Sez. XII, n. 125 del 12 giugno 2008;
- 10) Commissione Tributaria Provinciale di Milano 2 dicembre 2007;
- 11) Commissione Tributaria Provinciale Cosenza, Sez. X, 17 gennaio 2006, n. 262;
- 12) Commissione Tributaria Provinciale di Treviso, Sez. 6. n. 44 del 02 luglio 2002.

Come si vede, sempre più numerose sono le decisioni dei giudici di merito che accolgono l'eccezione d' inesistenza della notifica eseguita a mezzo del servizio postale da soggetto non abilitato ritenendo che tale prassi notificatoria sia assolutamente estranea al modello legale (il quale, invece, prevede che la notifica della cartella di pagamento, atto tributario avente natura "sostanziale", possa essere effettuata solo dai soggetti tassativamente indicati nel primo comma dell'art. 26 del D.P.R. 602/1973 per motivi di garanzia legale di tutte le parti: fisco e contribuente) ed affermano che :

- il tema della notifica di atti che incidono nella sfera patrimoniale del cittadino è stato rigorosamente disciplinato dal legislatore negli artt. 26 DPR n. 602/73 e 60 DPR n. 600/73, 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;
- con l'art. 14 della Legge n. 890/92 il legislatore ha riservato la possibilità di eseguire *"la notifica degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente anche a mezzo della posta direttamente dagli uffici finanziari"*; tale previsione è chiaramente riservata soltanto agli uffici che esercitano potestà impositiva, con esclusione, pertanto, degli Agenti della riscossione, i quali sono preposti solo alla fase riscossiva;
- di conseguenza, i soggetti i quali possono interporre tra chi richiede la notifica ed il soggetto notificato sono esclusivamente l'Ufficiale Giudiziario o coloro i quali, nell'ipotesi di notifica da effettuare con il mezzo della posta (forma di notificazione disciplinata dall'art. 3 della Legge n. 890/1982) sono autorizzati per legge ad avvalersi di tale mezzo di notifica (vedasi Cass. n. 9493/2009), come per esempio, le quattro categorie di soggetti abilitati di cui all'art. 26 D.P.R. 602/73; ove nulla si sappia del soggetto che ha effettuato la notifica ed in particolare se esso rivesta o meno la qualifica richiesta tassativamente dalla legge, la notifica va considerata giuridicamente inesistente, con conseguente impossibilità di sanatoria, in quanto eseguita da un soggetto non identificabile, come stabilito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 2635 del 20 marzo 1999;
- la notifica può avvenire anche mediante invio di lettera raccomandata con avviso di ricevimento (a norma del secondo periodo del comma 1 dell'art. 26), ma sempre per il tramite di un intermediario qualificato e non con il semplice diretto ricorso al servizio postale, e con il rispetto delle singole formalità, a cominciare dalla stesura della relazione di notificazione sull'originale e sulla copia dell'atto;



- la violazione del disposto dell'art. 26 ridetto, commessa dall'Agente della Riscossione nel notificare direttamente (senza cioè avvalersi dei soggetti che la legge indica tassativamente come possibili agenti della notificazione delle cartelle di pagamento) – si risolve nella giuridica inesistenza della cartella di pagamento impugnata.

Tanto illustrato in ordine al contrasto, sussistente nella giurisprudenza di merito sin qui citata, sullo specifico tema della validità di una notificazione di cartella di pagamento effettuata tramite il servizio postale direttamente dall'Agente della Riscossione (senza, cioè, che questi siasi avvalso di taluno degli agenti della notificazione tassativamente elencati nella prima parte del comma 1 del più volte citato articolo 26), questo Collegio ritiene sia giunto il momento di esaminare se tale contrasto sia stato composto, o meno, dalla Suprema Corte di Cassazione, la quale siasi, cioè, pronunciata sulla legittimità o meno di una siffatta notificazione di cartella di pagamento e, in caso negativo, delle conseguenze dell'illegittimità sul piano giuridico.

Vanno a questo punto prese in esame quelle pronunce del Giudice di legittimità che sembrerebbero, ove ci si limitasse alla lettura delle massime che ne sono state tratte, argomentare in senso contrario alla mancanza di abilitazione del concessionario (oggi Agente) della riscossione ad eseguire "direttamente", con il mezzo della posta ed a norma dell'art. 26 D.P.R. n. 602/1073, la notifica della cartella di pagamento; come si vedrà, l'esame delle motivazioni di tali pronunce non consente, invece, di affermare che nelle medesime il Giudice di legittimità abbia enunciato principi di diritto contrastanti con quelli enunciati dai citati giudici di merito .

La resistente Equitalia Nomos – una volta affermato che le pronunce della giurisprudenza di merito richiamate nel proprio atto di costituzione in giudizio hanno "*illustrato la corretta interpretazione del primo comma dell'articolo 26 D.P.R. 602/73*", ha soggiunto che sul punto si è espressa, "*in via risolutiva*" la Corte di Cassazione, con le seguenti pronunce;

- 1) la sentenza n. 14327 del 19 giugno 2009,
- 2) l'ordinanza n. 15948 del 26 maggio 2010;
- 3) la sentenza n. 11708 del 7 maggio 2011,

Questo Collegio osserva che, se nella prima delle sentenze citate (n. 14327/2009) la Suprema Corte ha affermato che, secondo il disposto dell'art. 26, comma 1, secondo e terzo alinea del D.P.R. n. 602/1973, "*la notificazione può essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'esattore, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento e la notificazione si ha per*



avvenuta alla data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto da una delle persone previste dal comma successivo", tuttavia, come emerge dall'esame della motivazione di detta sentenza, relativa a fatti del 1984, il principio di diritto ivi enunciato sembra riferirsi ad una fattispecie concreta nella quale trovava applicazione, *ratione temporis*, il testo previgente dell'art. 26 D.P.R. 602/73, sicché il Giudice di legittimità non ha preso in considerazione la successiva formulazione della norma, dalla quale è stato rimosso l'inciso "da parte dell'esattore", e comunque, ove fosse stato in quella fattispecie applicabile il testo della norma citata, a maggior ragione il mero operato richiamo al testo nella sua formulazione antecedente (a motivazione della citata pronuncia) non consentirebbe di disattendere quanto affermato da attenta dottrina (oltre che dalla giurisprudenza di merito) in ordine al fatto che l' avvenuta ablazione dell'inciso suddetto ha la valenza di chiara dimostrazione del fatto che il legislatore, con la nuova formulazione dell'art. 26 citato, ha voluto tassativamente escludere in capo all' "esattore" (successivamente "concessionario" ed, oggi, "agente" della riscossione) il potere di notificare le cartelle di pagamento mediante invio diretto di lettera raccomandata con avviso di ricevimento.

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. Nella sua motivazione si rinviene l'enunciazione di principi di diritto i quali rivestono sì indubbio interesse ai fini della decisione adottanda sul ricorso qui in esame (*"la legge non prevede. . . la redazione di alcuna relata di notifica, come risulta confermato per implicito dal disposto del penultimo comma dell'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 farne esibizione su richiesta del contribuente o dell'amministrazione. Ne consegue l'insussistenza della nullità della notifica delle cartelle esattoriali . . ."* in questione " e ciò senza considerare che anche l'eventuale nullità della notifica di una cartella esattoriale deve ritenersi sanata, per il raggiungimento dello scopo della notifica, dalla proposizione di una tempestiva e rituale opposizione (Cass. n. 4018/07, n. 18055/04), così come era avvenuto nella specie"), ma non costituiscono risposta alla specifica eccezione di inesistenza della notificazione che è stata formulata dalla ricorrente società ERRECI.

Maggiori lumi sul punto specifico sarebbe stato lecito attendersi da quanto la Suprema Corte ha affermato nell'ordinanza n. 15948/2010 , considerato il fatto che la parte ricorrente per cassazione aveva formulato al Giudice di legittimità il seguente quesito (integrativo dell'unico motivo di ricorso): " Dica la Corte se con riferimento ad una fattispecie di invio per posta di cartella di pagamento direttamente dal concessionario al contribuente senza l'intermediazione di un agente



della notificazione specificamente abilitato e senza redazione di relata di notifica . . . sia rituale . . . o non sia invece giuridicamente inesistente la trasmissione per posta della cartella di pagamento . . . a prescindere dall'avvenuta ricezione del plico", ma tale fiduciosa attesa - pienamente giustificata dalla specificità della prima parte del quesito (che non vi sarebbe stata ragione di proporre ove la notificazione fosse avvenuta nella vigenza, protrattasi fino al 30 giugno 1999, del testo originario dell'art.26, comma 1, del D.P.R. 602/73, che prevedeva l'eseguibilità della notificazione "anche mediante invio, da parte dell'esattore, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento " , sicché è del tutto ragionevole ritenere (nell'ordinanza della Corte non si fa, per vero, alcun cenno alla data nella quale era stata operata la notificazione della cartella della quale si discuteva in quella fattispecie) che la data di notifica della cartella interessata da quella vicenda processuale fosse successiva a quella dell'entrata in vigore del nuovo testo della norma (nel quale, come già si è detto, l'inciso "da parte dell'esattore" più non figura) - viene peraltro delusa alla luce della motivazione della citata ordinanza, che questo Collegio ritiene di dover qui riportare integralmente:

"ritenuto che, in ipotesi di cartella di pagamento, la notifica al contribuente è espressamente disciplinata dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26, norma la quale, come ha già avuto modo di statuire questa Corte, ha carattere di specialità rispetto al D.P.R. n. 43 del 1988, art. 127 (che, per la notificazione degli atti e dei provvedimenti previsti dal decreto stesso, opera un rinvio al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60 (vedi Cass. n. 14105/00);

ritenuto che in tale ipotesi la legge non prevede la redazione di alcuna relata di notifica come risulta confermato per implicito dal disposto del penultimo comma dell'art. 26 citato, 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 farne esibizione su richiesta del contribuente o dell'Amministrazione;

ritenuto che deve escludersi la dedotta inesistenza della notifica delle cartelle esattoriali, senza considerare che l'inesistenza della notificazione, come tale insuscettibile di sanatoria, è configurabile solo quando essa manchi totalmente oppure quando l'attività compiuta esca completamente dallo schema legale del procedimento notificatorio, essendo stata effettuata in modo assolutamente non previsto dalla normativa, ipotesi da escludere nel caso di specie, mentre l'eventuale nullità della notifica di una cartella esattoriale deve ritenersi sanata, per il raggiungimento dello scopo della notifica, dalla proposizione di una tempestiva e rituale opposizione (Cass. n. 4018/07, n. 18055/04); ritenuto, in conclusione, che il ricorso deve essere pertanto rigettato per la sua manifesta infondatezza e che le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.



Come si vede, nella citata ordinanza la Suprema Corte, in presenza del duplice quesito formulato (del tutto identico a quello al quale questa Commissione è oggi chiamata a dare risposta: è rituale od è invece nulla o addirittura giuridicamente inesistente la notificazione di una cartella di pagamento quando effettuata mediante invio per posta direttamente dal concessionario al contribuente senza l'intermediazione di un agente della notificazione specificamente abilitato e senza redazione di relata di notifica ?) ha sì motivatamente affermato 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. 602/1973, ma non ha minimamente risposto alla prima parte del quesito che concerneva la ritualità o meno di una notificazione di cartella di pagamento effettuata mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento (secondo alinea del comma 1 dell'art. 26) direttamente dal Concessionario, non avvalendosi all'uopo di alcuno dei soggetti muniti del potere di notifica delle cartelle indicati nell'art. 26, comma 1, secondo alinea), atteso che non può costituire assolutamente risposta sullo specifico punto la mera affermazione, che precede discorsivamente quella di non necessità di redazione della relazione di notifica, l'affermazione che " *secondo il disposto dell'art. 26, comma 1, e secondo e terzo alinea, del D.P.R. sopra citato, la notificazione può essere eseguita, anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento*".

Il problema era (ed è nel presente processo, nel quale si discute della ritualità di una notifica di cartella esattoriale effettuata a mezzo della posta direttamente da Equitalia nell'anno 2011) se, alla luce dell'articolo 26 D.P.R. n. 602/1973 nel testo vigente la notificazione della cartella di pagamento potesse essere eseguita mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento dal Concessionario "direttamente" o non piuttosto (e soltanto) dagli agenti della notificazione indicati nella prima parte della norma di legge in questione, problema che può dirsi risolto (ed, in realtà, neppure realmente preso in considerazione nella citata ordinanza nonostante lo specifico tenore del quesito) dalla mera affermazione che la cartella di pagamento può essere effettuata (anche) con il mezzo della posta, come del resto si legge nella norma in esame.

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 (e se presenta interesse laddove precisa cosa debba intendersi per giuridica "inesistenza" di una notificazione) 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, e va puntualizzato, al riguardo, come sia del tutto arbitraria (in quanto confonde il quesito sottoposto alla Corte con il "non" *dictum* della medesima sul punto) l'affermazione di chi, richiamando, ed anche massimando, erroneamente, il principio di diritto espresso nell'ordinanza *de qua* (sovente scambiata per



"sentenza") si è fatto a sostenere che nella "sentenza" n. 15948/10 del 6 luglio 2010 la Suprema Corte avrebbe affermato essere *"perfettamente legittima la notifica di una cartella di pagamento effettuata direttamente via posta dal concessionario senza che sia necessario l'intervento di un messo notificatore"* e che nella suddetta pronuncia n. 15948/10 (questa volta correttamente indicata come ordinanza) il Giudice di legittimità avrebbe affrontato *"ex professo, il tema della notifica della cartella di pagamento da parte dell'Agente della riscossione"* e *"ribadito che l'art. 26 del d.P.R. n. 602/73 espressamente abilita l'Agente della riscossione alla notifica della cartella, a mezzo posta raccomandata, senza "l'intermediazione" di alcun messo notificatore"*.

A questo punto non resta che esaminare la sentenza della Corte di cassazione 9 febbraio 2011 n. 11708 richiamata (ed allegata) da Equitalia con l'affermazione che con detta decisione la Suprema Corte *" ha ulteriormente consolidato il proprio orientamento in ordine alla legittimità della notifica della cartella di pagamento eseguita a mezzo raccomandata a/r"* ed a tale riguardo questo Collegio deve subito rilevare che il problema non è se tale modalità di notificazione sia *ex se* legittima (il che è indubitabile, essendo prevista dall'art.26 comma 1, secondo alinea, del D.P.R. n. 600/73 sia nella sua formulazione originaria sia ne testo vigente), bensì se sia legittimato ad eseguirla il Concessionario (ora Agente della Riscossione) senza l'intermediazione di uno dei soggetti abilitati di cui al primo alinea del citato comma 1), ed allora va rilevato che anche la motivazione di tale sentenza non risolve il problema così come correttamente individuato e non vale a comporre il contrasto formatosi al riguardo nella giurisprudenza di merito .

Invero , nella suddetta sentenza il giudice di legittimità – pronunciando su di una fattispecie nella quale il contribuente aveva sostenuto di non aver ricevuto una cartella di pagamento la quale, pur se relativa a IRPEF e ILOR degli anni 1982 e 1983, risultava essere stata notificata mediante invio di raccomandata spedita il 9 gennaio 2002 (data nella quale era in vigore il testo dell'art. 26 del D.P.R. 602/1973 che non prevedeva più, a differenza di quello vigente fino al 30 giugno 1999, l'inciso *"da parte dell'esattore"* interno all'espressione *"la notificazione può essere eseguita mediante invio . . . di lettera raccomandata con avviso di ricevimento"*) – ha affermato quanto segue: *" L'art 26 D.P.R. n. 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 alla collaborazione di terzi (messi comunali, agenti della polizia municipale. ..), ma direttamente ad opera del Concessionario << mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento>> "*, senza tuttavia spiegare in quale parte dell'articolo 26, nel testo applicabile nella fattispecie concreta all'esame della Corte. si preveda che il Concessionario può notificare direttamente, *"anche senza ricorrere alla collaborazione di terzi (messi comunali, agenti della polizia giudiziaria. . . "* alla notificazione della cartella esattoriale *" mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento "*. Tale affermazione sarebbe puntuale ove 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, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento*" ma non trova riscontro nel dettato normativo allorquando si discuta di un'intimazione di pagamento riferita ad una "*cartella esattoriale che si assumeva notificata a mezzo posta con raccomandata spedita il 9 gennaio 2002*": vedasi la citata sentenza), dovendo in tal caso trovare applicazione (*tempus regit actum*) il testo della norma come modificato prima dall'art. 12, c. 1, D.Lgs. n. 46 del 26 febbraio 1999 e successivamente dall'art. 1, c. 1, lett. c, D.Lgs. n. 193 del 27 aprile 2001, nel quale, come ripetutamente si è rilevato, non figura più, all'interno dell'espressione "*La notifica può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento*", l'inciso "*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 (entrato in vigore il giorno 1 luglio 2009 il decreto modificativo sopra indicato) "direttamente" la notifica della cartella di pagamento con il mezzo della posta; d'altronde questo Collegio rileva che (a differenza di quanto si dava nel ricorso per cassazione cui ha fatto seguito l'ordinanza n. 15948/2010, della quale si è detto sopra) tale questione di diritto neppure era stata posta, atteso che - come si legge nella motivazione della sentenza in esame - il ricorso per cassazione verteva sul diverso tema della invalidità della notifica, affermata dal giudice di merito, della cartella di pagamento "*per l'omessa identificazione sull'avviso di ricevimento della raccomandata delle generalità del soggetto al quale l'atto era stato consegnato, presso l'abitazione della destinataria, non risultando il suddetto identificabile neanche attraverso la sua firma perché inintelligibile*", sicché l'espressione usata dalla Corte, secondo la quale la notifica della cartella di pagamento, può, ai sensi dell'art. 26 D.P.R. n. 602/1973, essere effettuata "*direttamente ad opera del Concessionario << mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento >>*" non soltanto non trova, come già si è detto, alcun riscontro nel testo dell'art. 26 comma 1 applicabile *ratione temporis* (del tutto significativamente la Corte riporta tra virgolette – *rectius apici* – l'espressione normativa "*mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento*", senza fare altrettanto in ordine alla propria espressione *ad opera del Concessionario*, per la semplice ragione che del Concessionario come possibile autore diretto di una tale forma di modificazione è sparita ogni traccia normativa), ma chiaramente non mira a dare motivata risposta all'interrogativo che qui rileva e che in quel contesto non è stato rivolto al Giudice di legittimità, il quale dunque non ha spiegato per quali ragioni il Concessionario sarebbe abilitato a notificare direttamente per posta successivamente alla data del 30 giugno 1999.



Pertanto anche la sentenza 11708 /2011 non risolve affatto la questione di diritto interessata dall'eccezione di inesistenza della notifica sollevata dall'odierna ricorrente.

La dottrina ha affermato che In realtà, la Corte di cassazione non si è mai pronunciata *ex professo* in ordine alla riconoscibilità, o meno, in capo all'esattore, della facoltà di procedere a tale forma di notificazione senza avvalersi dell'interposizione di uno dei soggetti cui, ai sensi di quanto si legge nel primo alinea dell'articolo di legge *de quo* è attribuita la veste di possibili agenti notificatori, sicché non può condividersi l'assunto (sostenuto in più delle sentenze di merito richiamate dalla parte resistente) che il Giudice di legittimità avrebbe affermato il principio di diritto secondo il quale anche successivamente alle intervenute modifiche del testo del comma 1 dell'articolo 26 D.P.R. 602/73, al concessionario della riscossione sarebbe riconosciuta la legittimazione ad avvalersi "direttamente" - senza, cioè, alcuna necessità di avvalersi dell'intervento dei soggetti legittimati ad assumere la veste di agenti notificatori (tassativamente indicati nel primo periodo del suddetto comma 1) - della specifica procedura notificatoria a mezzo della posta prevista nell'alinea secondo del comma si indicato; ciò senza che possa rilevare a far diversamente ritenere l'ulteriore assunto - ad avviso di questa Commissione manifestamente infondato se riferito al testo della norma in esame in vigore dall'1 luglio 1999 - secondo cui la disposizione sulla possibilità di notificazione della cartella mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento sarebbe del tutto autonoma rispetto a quella, immediatamente antecedente, elencativa dei soggetti abilitati ad assumere la veste di agenti notificatori, e da questa slegata, ad onta del fatto che le due disposizioni sono, significativamente, contenute , contenute in un medesimo comma dell'art. 26.

Tanto premesso e considerato, questo Collegio osserva quanto segue.

Non costituisce vano esercizio meramente ripetitivo di quanto sin qui riportato il compiere un *excursus* storico per evidenziare che la norma di cui al primo comma dell'articolo 26 D.P.R. 602/73 (*" Notificazione della cartella di pagamento"*) ha avuto, nel corso degli anni, le seguenti formulazioni :

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) dall'1 luglio 1999 sino all'8 giugno 2001, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 12, c. 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 ad oggi, a seguito delle ulteriori modifiche apportate dall'art. 1, c. 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"*.

E' evidente che nella fattispecie concreta posta all'esame di questa Commissione, nella quale si discute della ritualità della notifica di una cartella di pagamento avvenuta il 16 giugno 2010 mediante invio, "direttamente" da parte dell'Agente della Riscossione Equitalia Nomos mediante invio di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, l'art. 26, comma 1, in questione deve trovare applicazione, *ratione temporis*, nel testo sopra riportato sub 3), nel quale, come in quello sub 2), non figura più, tra le espressioni *"La notifica può essere eseguita anche mediante invio"* e *"di raccomandata con avviso di ricevimento"*, quell'inciso *"da parte dell'esattore"* che era presente nel testo riportato sub 1), non più in vigore dall'1 luglio 1999.

Prima di affrontare i problemi interpretativi e le conseguenze pratiche che dall'avvenuta soppressione del suddetto inciso nel vigente testo della norma fondamentale in materia di notificazione della cartella di pagamento questo Collegio ritiene utile richiamare, non soltanto per ragioni di completezza, i commi dell'art. 28 che seguono, nell'attuale formulazione, il sopra riportato primo comma:

comma 2 (aggiunto dall'art. 38, comma 4, D.L. 31 maggio 2010, convertito in Legge 30 luglio 2010, n. 122): *"La notifica della cartella può essere eseguita, con le modalità di cui al D.P.R. 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'art. 149 bis c.p.c."*;



comma 3: "Nei casi previsti dall'art. 140 c.p.c., la notificazione della cartella di pagamento si effettua con le modalità stabilite dall'art. 60 D.P.R. 29 settembre 1973, n.600, e si ha per eseguita nel giorno successivo a quello in cui l'avviso del deposito è stato affisso all'albo del comune";

comma 4: "Il concessionario deve conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso del ricevimento, e ha l'obbligo di farne esibizione su richiesta del contribuente o dell'amministrazione";

comma 5 (come modificato dall'art. 2, comma 1, D.L. 25 marzo 2010 n. 40) : " 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'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600'.

Il Collegio ritiene utile riportare qui anche i disposti dell'art. 60 D.P.R. n. 600/1973 - al quale l'ultimo comma dell'art. 26 fa richiamo per quanto non disciplinato dall'articolo di legge medesimo - e dell'art. 14, comma 1, L. 890/1982.

L'articolo 60 ("Notificazioni") dispone che : " La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, con le seguenti modifiche: a) la notificazione è eseguita dai messi comunali ovvero dai messi speciali autorizzati dall'ufficio delle imposte; b) il messo deve fare sottoscrivere dal consegnatario l'atto o l'avviso ovvero indicare i motivi per i quali il consegnatario non ha sottoscritto; c) salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario; d) è in facoltà del contribuente di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano. In tal caso l'elezione di domicilio deve risultare espressamente dalla dichiarazione annuale ovvero da altro atto comunicato successivamente al competente ufficio imposte a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento; e) quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 del c.p.c. si affigge nell'albo del comune e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione; f) le disposizioni contenute negli articoli 142, 143, 146, 150 e 151 del codice di procedura civile non si applicano. L'elezione di domicilio non risultante dalla dichiarazione annuale ha effetto dal sessantesimo giorno successivo a quello della data di ricevimento della comunicazione prevista alla lettera d) del comma precedente. Le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo non risultanti dalla dichiarazione annuale hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal sessantesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta

variazione anagrafica, o, per le persone giuridiche e le società ed enti privi di personalità giuridica, dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione da parte dell'ufficio della comunicazione prescritta nel secondo comma dell'articolo 36. Se la comunicazione è stata omessa la notificazione è eseguita validamente nel comune di domicilio fiscale risultante dall'ultima dichiarazione annuale".

L'articolo 14, comma 1, della Legge n. 890/82 ("Notificazione di atti a mezzo posta"), come modificato dall'art. 20 L. n. 146 del 1998, dispone che " 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 26, 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".

Così illustrato il dato normativo che rileva, va per prima cosa osservato che l'articolo 26 D.P.R. 602/73, norma specifica in materia di notifica della cartella di pagamento, presenta, nella sua attuale formulazione, alla quale debbesi fare riferimento nell'esaminare il motivo di ricorso in esame, presenta le seguenti connotazioni:

- 1) afferma, nel proprio primo comma, che la cartella di pagamento deve essere notificata dagli ufficiali della riscossione o dagli altri soggetti che a ciò sono abilitati dal concessionario od anche, previa eventuale convenzione tra comune e concessionario, dai messi comunali o dagli agenti della polizia municipale. (e non da altri soggetti, sicché tale elencazione dei soggetti muniti del potere di notifica della cartella deve ritenersi tassativa);
- 2) dispone di seguito, nello stesso comma ,che la suddetta notificazione può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento, nel qual caso la cartella è notificata in plico chiuso e si considera avvenuta nella data che è indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto da uno dei soggetti legittimati alla ricezione;
- 3) prevede, nel secondo comma, che la possibilità di notificare la cartella di pagamento a mezzo di posta elettronica certificata (cosiddetta P.E.C.) con le modalità di cui al D.P.R. 11 febbraio 2005, n. 68 (nel quale non è specificato chi sia il soggetto munito del potere di notificazione con tale mezzo, in quanto , nell'elencazione e qualificazione dei "soggetti del servizio di posta elettronica certificata ", si rinviene un mero riferimento al " mittente, cioè l'utente che si avvale del servizio di posta elettronica certificata per la trasmissione di documenti prodotti mediante strumenti informatici") , ed esclude espressamente l'applicabilità dell'art. 149 bis del codice di procedura



civile (inserito dall'art. 4, comma 8, D.L. 29.12.2009, n. 193 con decorrenza dal 31.12.2009), ai sensi cui secondo comma qualora, in assenza di espresso divieto di legge, si proceda alla notificazione a mezzo posta elettronica certificata ai sensi del primo comma di tale norma, *"l'ufficiale giudiziario trasmette copia informatica dell'atto sottoscritta con firma digitale all'indirizzo di posta elettronica certificata del destinatario risultante da pubblici elenchi"*;

4) dispone, nel proprio comma 4, comma 4, l'obbligo, per il concessionario, di conservare per cinque anni, la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso del ricevimento, e di farne esibizione su richiesta del contribuente o dell'amministrazione;

5) dispone infine, nel comma 5, che "per quanto non è regolato dal presente articolo si applicano le disposizioni dell'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600".

Orbene, a fronte di una norma così strutturata nell'indicazione delle modalità con le quali deve essere effettuata la notificazione della cartella di pagamento, parte rilevante (e crescente) della giurisprudenza di merito citata in motivazione trae dall'avvenuta 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"* la conseguenza che il concessionario della riscossione non è (più) abilitato ad operare "direttamente" con la suddetta modalità la notifica della cartella da lui emessa, e sottolinea a tale riguardo che il suddetto inciso non compariva più nel primo comma dell'articolo 26 già nel testo come modificato dall'art. 12, c. 1, D.Lgs. n. 46 del 26 febbraio 1999, sì che da essere evidente la (perdurante) volontà del legislatore di escludere in capo all' *"esattore"* (successivamente concessionario e, poi, agente, di riscossione) quella legittimazione ad eseguire la notifica con il mezzo della posta senza il tramite di uno dei soggetti tassativamente indicati come nel comma 1, alinea primo, dell'articolo 26 che nel testo precedente della stessa norma (comma 1, alinea secondo) gli era espressamente attribuita.

Tale è ritenuta, dalla suddetta giurisprudenza di merito (sorretta, per vero, anche dalla dottrina maggioritaria), la corretta ermeneusi della disposizione di legge *de qua*, rispettosa del disposto dell'articolo 12, comma 1, delle preleggi al codice civile, ai sensi del quale: *"Nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore"*, dal momento che il significato proprio delle parole e l'intenzione del legislatore sono, secondo il citato orientamento, del tutto chiari nell'escludere, a far data dall'1 luglio 1999, in capo all'"*esattore*" la legittimazione, in precedenza espressamente riconosciutagli dalla norma dell'art. 26, a notificare "direttamente" mediante invio di lettera raccomandata con avviso di ricevimento; diversamente, il legislatore, nell'operare le modifiche normative delle quali si è detto, avrebbe lasciato (*ubi voluit dixit*) l'inciso *"da parte dell'esattore"*, viceversa cancellato, senza alcun ripensamento, per ben due volte.

A tale lettura interpretativa è stata opposta, tuttavia, una serie di obiezioni.

La Commissione Tributaria Regionale di Roma ha affermato, nella sentenza del 3 maggio 2010 richiamata dalla resistente Equitalia, che *“la revoca legislativa della possibilità di notifica diretta a mezzo posta da parte dell'esattore, quale originariamente prevista, non può essere desunta dalla mancata proposizione dell'inciso (legittimante) nel nuovo testo legislativo”* in quanto *“il legislatore ha di fatto diversamente regolato solo le procedure di notifica per posta a mezzo di intermediario, ma non ha escluso (in assenza di revoca specifica) la facoltà per l'esattore di notificare direttamente a mezzo posta il proprio atto impositivo”* ed in quanto *“questo pare essere l'orientamento della Suprema Corte quando ha affermato, pur in presenza delle intervenute modifiche legislative, la possibilità per l'odierno concessionario di notificare direttamente a mezzo posta la cartella esattoriale”*.

Questo Collegio deve peraltro rilevare che :

1) l'assunto secondo il quale il legislatore si sarebbe limitato a regolare diversamente le procedure di notifica della cartella di pagamento mediante l'uso della posta a mezzo di intermediario senza avere espressamente revocato la legittimazione, in capo al concessionario, di notificare direttamente con tale modalità *“ il proprio atto impositivo”* non *“pare”* affatto essere stato posto a base di un asserito orientamento della Suprema Corte affermativo della possibilità per il concessionario, pur in presenza della modifica normativa dell'art.26, di notificare direttamente la cartella di pagamento mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento; invero il Giudice di legittimità non ha mai svolto un ragionamento del genere per porlo a sostegno di quanto nella citata sentenza della CTR si afferma, e va considerato altresì, risolutivamente, che (come questo Collegio ha già sopra motivatamente affermato), e non ha mai (neppure nell'ordinanza n. 15948/2010, pur a fronte di uno specifico quesito che investiva la legittimità di una notificazione *“direttamente”* effettuata dal concessionario) espressamente affermato che anche successivamente alla intervenuta soppressione (operante dall' 1 luglio 1999) della locuzione *“da parte dell'esattore”* dalla disposizione di cui al comma 1 dell'art. 26 che concerne la notificazione con il mezzo della posta, il suddetto *“esattore”* sia rimasto (e lo sia tuttora, come diversamente denominato) abilitato a procedere *“direttamente”*, e cioè *“senza l'intermediazione di un agente della notificazione specificamente abilitato”* alla notifica, con tale modalità, della cartella di pagamento;

2) l'affermare, poi, che ove il legislatore avesse inteso revocare il suddetto potere notificatorio in capo all'esattore si sarebbe espresso mediante una revoca *“esplicita”* (tipo: *“l'esattore non può notificare, ecc..., oppure “soltanto gli agenti della notificazione possono notificare mediante invio... ”*



. ecc") costituisce un mero esercizio dialettico che non può valere a dare un senso all'ablazione, operata dal legislatore nel 1999 e tenuta ferma fino ad oggi, della ridetta espressione "*da parte dell'esattore*", ablazione la quale, invece, conduce proprio alla "revoca" dell'attribuzione del suddetto potere notificatorio in termini di evidenza, e la Commissione osserva, a tale riguardo, che l'unica fonte normativa da cui derivava in capo ad un soggetto non rientrante nel novero degli organi della notificazione e neppure in quello dei pubblici funzionari un potere di notificazione – circoscritto quanto all'oggetto nonché caratterizzato da modalità esecutive difformi da quelle ordinarie previste per la notifica di atti con il mezzo della posta - era costituita proprio dal soppresso inciso *de quo* originariamente presente nel comma 1, periodo secondo, dell'articolo 26 D.P.R. 602/1973, sicché, non si era affatto indispensabile, per la comprensione di quella *voluntas legis* che da detta soppressione era comunque traibile, che il legislatore immettesse nel corpo normativo *in parte qua* espressioni più esplicitamente affermative di un'avvenuta "revoca" del tipo di quelle sopra riportate *et similia*.

Un ulteriore profilo di critica alla operazione ermeneutica la quale conduce ad escludere la legittimazione dell'odierno Agente della riscossione alla citata notifica "diretta" con il mezzo della posta è stato fondato sul rilievo che non tanto nel testo della norma in questione quanto nella Relazione di accompagnamento al D.Lgs 26 febbraio 1999 n. 46 (*Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma dell'articolo 1 della legge 28 settembre 1998, n. 337*), di modifica del testo originario dell'art.26, non è stata spesa parola enunciativa di una volontà del legislatore di togliere all' "esattore" la legittimazione suddetta, e tanto meno esplicativa del significato dell'avvenuta eliminazione, ad opera dell'art. 12 (*Notificazione della cartella di pagamento*) del citato D.Lgs, dal testo dell'articolo 26 del D.P.R. 602./1973 delle parole "*da parte dell'esattore*" che figuravano nella precedente formulazione della norma, frapposte tra le parole "*la notificazione può essere eseguita mediante invio*" e le parole "*di lettera raccomandata con avviso di ricevimento*"; tale circostanza – è stato infatti affermato – costituisce un argomento sicuramente non trascurabile, considerato che, ove il legislatore avesse effettivamente voluto, con l'eliminazione di quelle parole, sottrarre al concessionario la possibilità della notificazione "diretta", nella citata Relazione non sarebbe mancato un minimo di commento di tale scelta, almeno al fine di motivarla.

Va rilevato a tale riguardo, che – se effettivamente nella suddetta Relazione l'unico riferimento all'articolo 26 è del seguente testuale tenore: "*Art. 12 (Notificazione della cartella di pagamento). L'articolo 12 interviene sull'articolo 26 del D.P.R. 602 essenzialmente allo scopo di adeguare la disciplina della notifica mediante raccomandate alle esigenze di tutela della riservatezza del debitore. Espungendo dal testo il riferimento al solo contribuente, è stato eliminato un elemento di incertezza, segnalato dalla Commissione della Camera, relativo ai soggetti destinatari della notifica*"



che sono specificatamente individuati nel precedente articolo 11. Per quanto riguarda il rapporto tra concessionario e soggetti abilitati alla notifica, affrontato nella medesima osservazione, si fa presente che il rapporto di lavoro tra messi notificatori e concessionari, è disciplinato nel decreto del Presidente della Repubblica n. 43 del 1988 che non viene interessato dalle modifiche recate dal presente decreto"; dunque, sul perché, sul senso, nonché sulle conseguenze sul piano giuridico, dell'avvenuta soppressione della locuzione "da parte dell'esattore" *nec verbum ullum* nella citata Relazione – tuttavia non ritiene, tuttavia, può farsi fondatamente da ciò la conclusione, *eo ipso*, che il soggetto "ablato" avrebbe conservato il potere di notificazione diretta anche nella nuova formulazione normativa, e va a questo punto ulteriormente rilevato che – escluso, alla luce della logica nonché dall' *id quod plerumque accidit* che il suddetto silenzio sia attribuibile ad una mera "dimenticanza" – a tutt'oggi il legislatore, pur in presenza di un conflitto giurisprudenziale, in atto da anni, sul significato e sulle conseguenze giuridiche dell'avvenuta rimozione, già nell'ormai lontano 1999, del famoso inciso, non si è minimamente preoccupato di reinserirlo negli stessi termini nel testo dell'art. 26, pur avendolo fatto oggetto, anche recentemente, di rilevanti integrazioni e modifiche (sopra riportate nella motivazione della presente sentenza) con il D.L. 31 maggio 2010, convertito in Legge 30 luglio 2010, n. 122; ciò è chiaramente significativo di una precisa e permanente volontà del legislatore (estrinsecatasi nell'ablazione suddetta e rimasta costante in seguito) di escludere il c.d. "esattore" (allora) ovvero concessionario od agente della riscossione (successivamente) dal novero dei soggetti abilitati alla notifica "diretta" mediante invio di raccomandata a.r. con avviso di ricevimento, modalità di notificazione della cartella di pagamento tuttora contemplata nel comma 1, alinea secondo, dell'art. 26 del D.P.R. 602/12973.-

Le notazioni critiche sull'orientamento giurisprudenziale qui in esame non si sono certamente arrestate a quella appena valutata e disattesa da questo Collegio, essendo stato affermato anche che sul significato e sulle conseguenze della cancellazione dell'inciso *de quo* è stato costruito un "falso problema", in quanto quella parte della giurisprudenza di merito la quale ha tratto dalla medesima il venir meno del potere del concessionario di procedere direttamente alla notificazione della cartella con il mezzo della posta non si è posta l'interrogativo sul se il dato letterale rivelasse una precisa intenzione del legislatore o se non fosse, invece, dal tutto neutro, ed è stato altresì sostenuto che, in questa prospettiva, in un contesto nel quale, considerato che l'innovazione del testo dell'art. 26 D.P.R. 602/73 è dovuta ad un decreto legislativo, ove s'intendesse spostare l'indagine dal mero dato letterale all'intenzione del legislatore, sarebbe doveroso risalire in primo luogo alla legge delega al fine di esaminare se nella stessa fosse prevista o meno l'abrogazione della norma che consentiva la notifica "diretta" della cartella, il che non si dà in quanto la legge delega ha previsto genericamente, tra l'altro, una revisione della disciplina delle notificazioni senza ulteriori specificazioni salvo quella costituita dall'obiettivo di rendere conforme tale disciplina alla



legge sulla *privacy*, sicché ove si tenti una interpretazione della norma dell'articolo 26, comma 1, secondo alinea (nel testo assunto a seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. 46/1999) che sia coerente con l'intero contesto normativo (alla luce anche di un inquadramento sistematico), l'interpretazione meramente letterale propugnata da parte della giurisprudenza di merito presenta non poche incoerenze, atteso che:

A) La previsione della possibilità di notifica " *anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento* ", ove riferita unicamente ai soggetti qualificati indicati nella prima parte del comma 1 dell'art. 26, e non (più) all'esattore, non avrebbe alcun senso in quanto tra le varie forme di notifica previste dalla legge v'è anche quella a mezzo posta (della quale possono comunque avvalersi i suddetti qualificati soggetti) sicché la disposizione *de qua*, ove non riferita all' "esattore" sarebbe *inutiliter data*, e tanto varrebbe anche in ordine al finale rinvio, operato nell'articolo 26, all'art. 60 D.P.R. 600/73, il quale prevede anch'esso la possibilità di notificazione con il mezzo della posta. In sostanza, se si vuole attribuire un significato positivo (e non un contenuto meramente ripetitivo) alla previsione, nel comma 1 dell'art. 26, della notifica mediante invio di raccomandata a.r. non si può non ritenere che tale previsione, non potendo avere valore "aggiuntivo", debba essere letta in un senso "alternativo", nel senso cioè che la notifica mediante invio della raccomandata sia altra cosa rispetto a quella eseguita a mezzo di soggetto terzo addetto a tale specifico servizio, il che equivale ad ammettere che con essa si sia voluto confermare (e conservare) l'istituto della notifica c.d. "diretta".

B) L'articolo 26 dispone, nel proprio penultimo comma, che il concessionario deve conservare per cinque anni " *la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso del ricevimento* ", sicché, dal momento che nella notificazione effettuata da soggetti abilitati (diversi dal concessionario) deve essere sempre redatta una relazione di notifica anche quando la notificazione è eseguita a mezzo posta, la previsione alternativa di due diversi mezzi di prova dell'avvenuta notifica lascia intendere che il riferimento al secondo mezzo (l'avviso di ricevimento) è conseguente alla possibile (e del tutto legittima) mancanza del primo (relazione di notifica), intrinseca alla diversa forma di notificazione prescelta.

Il Collegio ritiene che tali notazioni critiche meritino un accurato esame, a, a principiari da quella che viene fondata su quanto (non) è contenuto della legge delega relativa al D.Lgs. 46/1999 più volte citato.

In ordine a tale specifico è stato puntualmente (e del tutto condivisibilmente) rilevato da attenta dottrina che proprio chi ha svolto il suddetto rilievo ha ammesso che il perseguito obiettivo di rendere la disciplina delle notificazioni conforme alla legge sulla *privacy* non era visto come l'unico



scopo della prevista revisione di tale disciplina, sicché, se è vero che nella legge delega non si rinviene un dato positivo che confermi la volontà di eliminare la notifica "diretta" da parte del concessionario, non si può però negare che dalla formulazione di tale legge non emerge neppure un qualsiasi ostacolo a ritenere l'effettiva sussistenza di tale volontà, con la conseguenza che una scelta in tal senso eventualmente operata dal legislatore delegato (nel caso di specie - rileva questa Commissione - traibile dal fatto concludente costituito dall'avvenuta eliminazione, dal disposto del comma 1, secondo periodo, della legge delegata, della locuzione "*da parte dell'esattore*") non incorrerebbe, di certo, nel vizio di eccesso di delega.

In realtà osserva questo Collegio, la citata affermazione di "falsità" del problema di carattere ermeneutico che interessa la controversia qui in esame - problema sulla cui corretta soluzione si è formato, nella giurisprudenza di merito, il notevole e perdurante contrasto interpretativo (non risolto, checché se ne dica, dalla Corte di cassazione) i cui termini sono stati sopra riportati - viene motivata dai fautori della tesi secondo la quale il concessionario sarebbe tuttora legittimato ad eseguire "direttamente" la notificazione della cartella di pagamento con il mezzo della posta mediante il duplice ordine di considerazioni sopra riportate, relative, la prima, al tenore della Legge Delega 28 settembre 1998, n. 337 (contenente le norme per il riordino del servizio di riscossione, cui ha fatto seguito il più volte citato D.Lgs., attuativo della medesima, 26 febbraio 1999 n. 46, preceduto dall'altro D.Lgs. attuativo 13 aprile 1999), e, la seconda, all'asserita erroneità dell'interpretazione meramente letterale, la quale ignorerebbe l'intenzione del legislatore, della disposizione di cui al comma 1, alinea secondo, dell'articolo 26 D.P.R. 602/1977.

In ordine al primo dei suddetti profili critici questo Collegio si è già espresso sopra laddove ha affermato che dal contenuto della citata legge delega non è affatto possibile evincere, in presenza della soppressione dell'inciso "*da parte dell'esattore*" operata nell'art. 12 del D.lgs. attuativo n. 46/1999, la quale depona nel senso opposto a quanto s'intende, con la nota critica qui in esame affermare, la persistenza (nella volontà del legislatore) del potere del concessionario di procedere direttamente alla notificazione della cartella con il mezzo della posta.

Va ora affrontata l'ulteriore argomentazione con le quali della motivazione con la quale si sostiene che l'interpretazione, di segno opposto a quello appena indicato, basata sul mero dato letterale (sparizione dal testo dell'articolo 26, comma 1, secondo alinea, come modificato dal D.Lgs. 46/1999, delle parole "*da parte dell'esattore*"), non sarebbe coerente con l'intero contesto normativo (alla luce anche di un inquadramento sistematico).

Il Collegio ha già integralmente riportato le asserite incoerenze nelle quali incorrerebbe l'interpretazione posta sotto la lente critica dalla giurisprudenza citata da Equitalia nel presente



processo, la prima delle quali sarebbe la seguente: il ritenere che la previsione della possibilità di notifica " *anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento* " sia, a seguito dell'intervenuta *mutatio libelli*, riferita ai (soli) soggetti qualificati indicati nella prima parte del comma 1 dell'articolo 26, renderebbe la disposizione di legge priva di senso oltre che *inutiliter data*, in quanto tali soggetti già potevano, prima della modifica normativa dell'articolo 26 D.P.-R. 602/73, e tuttora possono, avvalersi della forma di notifica con l'uso del mezzo della posta (prevista e regolata dall'art. 14 L. 890/82); tanto varrebbe, secondo chi evidenzia il suddetto profilo d'incoerenza anche in ordine al rinvio, operato nell'ultimo comma del citato articolo 26, all'articolo 60 del D.P.R. 600/73, atteso che norma prevede anch'essa la possibilità della notifica a mezzo posta, sicché, onde attribuire un significato positivo (e non un contenuto meramente ripetitivo) alla previsione, nel comma 1 dell'art. 26, della notifica mediante invio di raccomandata a.r., si dovrebbe necessariamente ritenere che tale previsione, non potendo avere valore "aggiuntivo", debba essere letta in un senso "alternativo", nel senso, cioè, che la notifica mediante invio della raccomandata sia altra cosa rispetto a quella eseguita a mezzo di soggetto terzo addetto a tale specifico servizio, il che equivarrebbe ad ammettere che con essa si sia voluto confermare (e conservare) l'istituto della notifica c.d. "diretta" da parte del soggetto *olim* denominato "esattore".

Questo Collegio, dato atto della pregnanza e della profondità delle suddette argomentazioni, e nella piena consapevolezza del dovere dell'interprete - nel caso in cui il dato letterale normativo presenti elementi di obiettiva difficoltà de lettura, ed a maggior ragione nel caso in cui una interpretazione basata sulla sola lettera della legge conduca al risultato di inutilità (o, peggio, di illegittimità costituzionale) della disposizione - di ricostruire il reale significato del *dictum* di una determinata disposizione esaminando la *mens legis* e la *voluntas legislatoris* nell'ambito del contesto normativo che la interessa, osserva quanto segue.

Premesso che in tutte le formulazioni dell'art. 26 del D.P.R. 602/73, inclusa la più recente (quella apportata con Decreto Legge n. 78 del 31 maggio 2010 n. 78, in vigore da tale data), la disposizione del comma 1, secondo alinea di tale norma, è rimasta invariata nella parte affermativa dell'eseguibilità della notifica delle cartelle di pagamento "*anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento*", va rilevato come non possa essere seguita la tesi di una sua inutilità (per mera ripetitività) ove la si riferisca esclusivamente ai soggetti qualificati a notificare la cartella di pagamento che sono tassativamente indicati nella prima parte del suddetto comma 1 dell'art. 26. A tale affermazione il Collegio perviene sulla base delle considerazioni che qui si espongono.

E' ben vero che i soggetti qualificati a notificare la cartella di pagamento indicati nel primo periodo de citato comma 1 dell'articolo 26 sono "già" abilitati, per espresse disposizioni di legge ad effettuare le notifiche degli atti utilizzando il mezzo della posta, ma è anche vero che l'art. 26,



costituisce una norma speciale rispetto a quella, di carattere generale, di cui all'articolo 14 della Legge .890/1982 (modificato dall'art. 20 L. 89 maggio 1998, n. 146) il quale – nel prevedere che *la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente . . . può eseguirsi a mezzo della posta . . . a cura degli ufficiali giudiziari, dei messi comunali ovvero dei messi speciali autorizzati dall'Amministrazione finanziaria secondo le modalità previste dalla presente legge*”, afferma che *“sono fatti salvi i disposti di cui agli artt 26, 45 e ss. del D.P.R. 602 del 29/09/1973, e l'art. 60 del D.P.R. 600 del 20/09/1973, nonché le altre modalità di notifica previste dalle norme relative alle singole leggi di imposta”*; con l'espressione *“fatti salvi”* il legislatore ha dichiarato il carattere di generalità della disposizione appena riportata rispetto alle disposizioni, in tema di modalità di notificazione a mezzo della posta, di cui alle norme (speciali) espressamente richiamate (tra le quali quella dell'art. 26) e di cui alle *“singole leggi di imposta”*. Il *“fatto salvo”* articolo 26 del D.P.R. 602 del 29/09/1973 ha un ambito di applicazione ben definito, dettando regole in materia di notificazione delle cartelle di pagamento, anche relativamente all'indicazione dei soggetti abilitati (inquadrandone, al primo comma, quattro categorie ben definite), diverse da quelle di carattere generale previste per la notificazione degli atti amministrativi mediante il servizio postale, diversità che emergono chiaramente dalla integrale lettura di tale norma speciale nella sua formulazione attualmente vigente, applicabile *ratione temporis* nella controversia in esame la quale riguarda una cartella di pagamento notificata il 2 maggio 2011, data successiva a quella (31 maggio 2010), di entrata in vigore del Decreto – legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con legge n. 122/2010.

Tanto rilevato, questo Collegio osserva che la modalità di notifica della cartella di pagamento mediante invio di lettera raccomandata con avviso di ricevimento non può essere considerata, nel testo attualmente vigente del comma 1 dell'articolo 26 - sulla base di quell' *“anche”* tuttora presente nella disposizione di legge *de qua* – come *“alternativa”* a quelle di notifica degli *“atti giudiziari ed amministrativi”* stabilite dalla disposizione, avente carattere generale, di cui all'art. 14 della L. 890/1982, nel senso, cioè, che i soggetti abilitati alla notificazione delle cartelle di pagamento, indicati nel primo comma dell'articolo 26, possano avvalersi indifferentemente, ed alternativamente, delle modalità dell'art. 14 o di quella di cui all'art. 26 per effettuare la notificazione a mezzo posta delle cartelle di pagamento; al contrario, costoro (e non altri, una volta che è stato soppresso l'inciso *“da parte dell'esattore”* nel secondo alinea del comma 1 dell'art. 26) anche *“l'esattore”* suddetto) devono eseguire la notifica nelle forme previste dall'articolo 26, che, come già detto, è norma specifica e speciale *in subiecta materia* laddove stabilisce espressamente che la notificazione della cartella può essere effettuata *“anche”* con il mezzo della posta prevedendo le specifiche modalità con le quali tale forma di notificazione deve essere eseguita .



Pertanto si deve ritenere che la tuttora vigente disposizione *de qua*, così come risultata una volta che è stato soppresso dal legislatore il suddetto inciso, non sia affatto meramente ripetitiva nonché *inutiliter data* per essere i soggetti qualificati di cui al primo periodo del comma 1 dell'art.26 "già" muniti del potere di notificazione a mezzo posta, bensì, che la disposizione in esame abbia la precisa valenza di indicare ai soggetti abilitati le modalità di notifica a mezzo della posta che essi sono tenuti a seguire qualora intendano avvalersi di tale mezzo; né conduce a diversamente ritenere il richiamo normativo all'art. 60 del D.P.R. n. 600/73 concernente i casi previsti dall'art. 140 c.p.c. e (del tutto significativamente nel senso che precede) le ipotesi non regolate dall'art. 26..

Tanto emerge anche ove si tenga presente, oltre all'espressione "*Sono fatti salvi i disposti di cui agli artt 26, 45 e ss. del D.P.R. 602 del 29/09/1973, e l'art. 60 del D.P.R. 600 del 20/09/1973, nonché le altre modalità di notifica previste dalle norme relative alle singole leggi di imposta*" contenuta nell'art. 14, comma 1, L. 890/1982, l'intero disposto della norma speciale di cui all'articolo 26 nella sua formulazione attualmente vigente - applicabile *ratione temporis* nella controversia in esame la quale riguarda una cartella di pagamento notificata il 2 maggio 2011, data successiva a quella (31 maggio 2010), di entrata in vigore del Decreto - legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con legge n. 122/2010.

Il secondo comma dell'art. 26 (aggiunto dall'art. 38, comma 4, D.L.31 maggio 2010, n. 78) dispone che "*La notifica della cartella di pagamento può essere eseguita con le modalità di cui al D.P.R. 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'art.149 bis c.p.c.*", e si deve ritenere che, questa disposizione di legge evidenzia la fondatezza della tesi recedente che esclude l'Agente della riscossione sia, successivamente alla data del 30 giugno 1999, legittimato a notificare "direttamente" la cartella di pagamento mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento ai sensi del comma 1, secondo periodo, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 nel testo vigente. E' invero condivisibile l'affermazione di parte della dottrina secondo la quale dalla circostanza che il D. L. n. 78/2010, pur avendo introdotto nel testo dell'articolo 26 un comma *ad hoc* col quale è stata sancita la possibilità di notificare la cartella di pagamento a mezzo posta elettronica certificata (P.E.C.) ha espressamente escluso l'applicabilità dell'art. 149 *bis* del c.p.c., titolato "*Notificazione a mezzo posta elettronica*", si evince che ove fosse normativamente consentita la notifica della cartella di pagamento direttamente (da parte del concessionario) a mezzo del servizio postale, il legislatore tributario non avrebbe escluso espressamente, e soltanto per la notifica a mezzo P.E.C., l'applicabilità dell'art. 149-*bis* c.p.c., dovendosi invece fondatamente ritenere che, con il comma in questione, sia stato previsto che la sola notifica eseguibile dall' Agente della riscossione è quella attraverso P.E.C.; al riguardo si rileva, infatti, che , condivisibilmente osservato che la recente



precisazione in ordine all'inapplicabilità dell'art. 149-bis (si tenga presente che con la P.E.C. il concessionario non dà la cartella al pubblico ufficiale) avvalorata la tesi secondo la quale il concessionario non può eseguire la notifica della cartella di pagamento inviando "direttamente" lettera raccomandata, atteso che, data l'equiparazione della notifica via Pec a quella per posta (con raccomandata diretta, ovvero tramite pubblico ufficiale), la precisazione della legge sarebbe superflua se fosse ammessa la raccomandata diretta.

In realtà – osserva questo Collegio – con l'introduzione del citato comma 2 dell'articolo 26 il legislatore ha legittimato il "concessionario" (oggi agente della riscossione) alla notifica "diretta" della cartella di pagamento a mezzo posta elettronica certificata, dovendosi sottolineare, al riguardo, come non caso nello stesso comma 2 il legislatore, nell'indicare i soggetti i quali possono consultare, anche in via telematica, che gli elenchi previsti dalla legge al fine di individuare l'indirizzo di posta elettronica del destinatario usi l'espressione "dagli agenti della riscossione", senza alcun riferimento a quegli "ufficiali della riscossione " "altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme di legge", "messi comunali" e "agenti della polizia municipale" dai quali, ai sensi del comma 1 dell'art. 26, " la cartella è notificata", "anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento", come si legge nel secondo periodo di tale comma.

Nel successivo comma 3 si legge che "Nei casi previsti dall'art. 140 del c.p.c. la notificazione della cartella di pagamento si effettua con le modalità stabilite dall'art. 60, D.P.R. 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", e di dovrà convenire che - tenuto presente il disposto dell'articolo 140 del codice di rito, il quale regola le forme di notificazione che l'Ufficiale Giudiziario deve seguire nei casi di irreperibilità, incapacità o rifiuto da parte del destinatario dell'atto o di assenza dei soggetti abilitati alla consegna del medesimo – la statuizione di applicabilità in tali casi, per eseguire la notifica di cartella di pagamento, delle modalità previste dall'art.60 D.P.R. 600/73 è indubbiamente (atteso il rinvio in tale norma contenuto agli artt. 137 e segg. c.p.c., con modificazioni afferenti, tra l'altro, i soggetti notificatori, indicati nella lettera a) del comma 1 nei messi comunali o nei messi speciali autorizzati dall'ufficio) armonica con l'interpretazione che vede nei soggetti indicati nel comma 1, alinea primo, dell'articolo 26 i soggetti qualificati a notificare la cartella di pagamento anche con le modalità previste dal secondo alinea dello stesso comma, ed, invece, altrettanto indubbiamente disarmonica con l'assunto di legittimazione del concessionario alla notifica di tale atto mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento.

Deve essere ora esaminato il comma 4 dell'art. 26, dal cui *dictum* (" Il concessionario deve conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso del ricevimento ed ha obbligo di farne esibizione su richiesta del



contribuente o dell'amministrazione) la giurisprudenza di merito richiamata dalla resistente Equitalia ha sostenuto che, essendo i soggetti abilitati (diversi dal concessionario) tenuti a redigere una relazione di notifica anche quando eseguita con il mezzo della posta, la previsione alternativa di due diversi mezzi di prova dell'avvenuta notifica lascia intendere che l'obbligo di conservazione dell'avviso di ricevimento vada riferito al caso in cui il concessionario – a ciò, secondo la tesi in esame, tuttora abilitato – abbia proceduto egli stesso “direttamente” alla notifica per posta della cartella mediante invio di lettera raccomandata corredata da tale avviso, mentre, ove alla notificazione mediante l'uso del mezzo della posta o in altra forma, abbiano provveduto i soggetti indicati nel primo periodo del comma 1 dell'articolo 26 il concessionario debba conservare la relazione di notifica.

Tale considerazione ha un indubbio rilievo, in quanto tratta dalla citata disposizione di legge la quale, nel sancire in capo al concessionario, l'obbligo di conservazione, in via alternativa, della relazione di notifica, che va redatta qualora la notificazione della cartella di pagamento venga eseguita da uno dei soggetti qualificati, tassativamente elencati nel primo alinea del comma 1 dell'articolo 26, o dell'avviso di ricevimento, di cui all'alinea secondo della stessa norma, che, nel testo vigente prima dell'avvenuta soppressione dell'inciso “*da parte dell'esattore*”, doveva essere unito alla lettera raccomandata inviando la quale quest'ultimo poteva validamente notificare la cartella di pagamento, notifica la quale anche nel testo oggi vigente (“*si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento*”) sottoscritto da una delle persone legittimate a ricevere la raccomandata, sicché anche dopo l'intervenuta suddetta modificazione di tipo ablativo la ricevuta del suddetto avviso (recante le prescritte indicazioni di legge) fa prova dell'avvenuta rituale notificazione, al pari della relazione di notifica, il che spiega per quale ragione il concessionario è tenuto a conservare per il periodo temporale normativamente previsto, quello dei due citati documenti che è relativo alla specifica modalità di notificazione che è stata utilizzata nel caso concreto.

Da ciò non può peraltro trarsi, sulla sola base del disposto dell'attuale penultimo comma dell'art. 26 del D.P.R. 602/73, una volta che il legislatore ha soppresso la previsione che la particolare modalità di notifica della cartella di pagamento mediante invio di lettera raccomandata con avviso di ricevimento (modalità tuttora prevista nella norma *de qua*) fosse eseguibile “*da parte dell'esattore*” la conseguenza che l'odierno agente della riscossione (precedentemente denominato concessionario e, prima ancora, esattore) sia tuttora legittimato ad avvalersi di tale modalità di notifica direttamente, cioè senza doversi avvalere del tramite di uno dei soggetti espressamente e tassativamente qualificati a notificare lo specifico atto in questione.



Ciò per una serie di ragioni, che saranno indicate da questo Collegio dopo il compimento di un breve *excursus* sul tema della notificazione a mezzo del servizio postale, che deve necessariamente muovere dall'esame della specifica normativa in tema di notificazioni degli atti amministrativi sostanziali (nel cui novero la cartella di pagamento va indubbiamente compresa) a mezzo del servizio postale, normativa la quale è rappresentata dall'art. 149 c.p.c., richiamato dall'art. 60, D.P.R. n. 600/1973 e dall'art. 3 della Legge n. 890 del 20 novembre 1982, ed ai sensi della quale l'ufficiale giudiziario deve compiere le seguenti operazioni:

- a) 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;
- b) 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;
- c) apporre il numero del registro cronologico, la propria sottoscrizione ed il sigillo dell'ufficio;
- d) compilare, contemporaneamente, l'avviso di ricevimento con le indicazioni richieste dal modello predisposto dall'Amministrazione postale, con l'aggiunta del numero del registro cronologico; in ordine a tale specifico adempimento, che l'avviso di ricevimento è il solo documento idoneo a dimostrare sia l'intervenuta consegna che la data precisa di essa e l'identità e l'idoneità della persona a mani della quale è stata eseguita, sicché la mancata produzione dell'avviso di ricevimento comporta, l'inesistenza della notificazione (in tal senso, Cass., Sez. trib., 10 marzo 2009, n. 17066)
- e) infine, corrispondere le tasse postali dovute, compresa quella per l'avviso di ricevimento e della "raccomandazione", all'ufficio postale di partenza.

Orbene, tutte le suddette attività procedurali dell'ufficiale giudiziario devono essere compiute, in sede tributaria – nella prima fase: dal concessionario all'agente postale - dai quattro tipi di soggetti abilitati di cui al citato art. 26, comma 1, prima parte (gli ufficiali della riscossione, i messi di notificazione abilitati, i messi comunali) tra i quali non è compreso il concessionario, per espressa previsione legislativa, i quali possono materialmente presentare all'agente postale le cartelle esattoriali rispettando scrupolosamente le tassative disposizioni di cui agli artt. 149 c.p.c. e 3 della Legge n. 890/1992, mentre – nella seconda fase: dall'agente postale al contribuente), l'agente postale deve rispettare scrupolosamente per le notifiche gli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile, con le specifiche modifiche dell'art. 60, D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 26, D.P.R. n.



602/1973, ed 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, quarto comma, cit.).

Va di seguito osservato che la notificazione (art. 137 c.p.c.), a differenza della semplice comunicazione (art. 136 c.p.c.), è una fase di spettanza soltanto di determinati e qualificati soggetti, tassativamente previsti dalla legge, i quali sono, oltre a quelli indicati nel comma 1, periodo primo, dell'articolo 26. l'ufficiale giudiziario (art. 137 c.p.c.), gli uffici finanziari (art. 14, comma 1, della Legge n. 890 del 1982 cit., come modificata dall'art. 20 della Legge n. 146 dell'08/05/1998), ed i messi speciali autorizzati dall'Amministrazione finanziaria (art. 60, comma 1, lett. a), D.P.R. n. 600/73 cit. e art. 14, Legge n. 890 del 1982 cit.); inoltre, nelle notificazioni di atti impositivi ed esattivi relativi a tributi locali intervengono nuovi messi speciali, di nomina dirigenziale e con competenza territoriale limitata, i quali, al pari degli altri messi notificatori, devono essere ritualmente abilitati all'esercizio delle loro funzioni con "*provvedimento formale*", pena, in difetto, la giuridica inesistenza della notificazione (art. 1, comma 158, della Legge n. 296 del 27/12/2006).

Come sottolineato da attenta dottrina in riferimento alle notifiche a mezzo posta, quando il legislatore ha voluto autorizzare determinati ad usare direttamente il mezzo postale, lo ha detto a chiare e precise lettere, come emerge dall'esegesi normativa che evidenzia le diverse formulazioni giuridiche dell'art. 14 della Legge n. 890/1982, il quale mentre sino al 14 maggio 1998, recitava : "*La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente può eseguirsi a mezzo della posta 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 artt. 26, 45 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, e 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nonché le altre modalità di notifica previste dalle norme relative alle singole leggi di imposta*", a partire dal 15 maggio 1998 e sino ad oggi, a seguito delle sostanziali modifiche dell'art. 20 della Legge 8 maggio 1998 n. 146, è del seguente tenore : "*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 artt. 26, 45 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, e 60 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, nonché le altre modalità di notifica previste dalle norme relative alle singole leggi di imposta*".



Tanto premesso, questo Collegio enuncia le ragioni per le quali non si può fondatamente trarre dal disposto del quarto comma dell'art. 26 D.P.R. 302/73 e dall'alternatività dei documenti ("*la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso del ricevimento*") che "*il concessionario deve conservare per cinque anni*" (unitamente alla "*matrice o la copia della cartella*") e di "*farne esibizione su richiesta del contribuente o dell'amministrazione*" la conseguenza che il suddetto concessionario sarebbe tuttora abilitato alla notifica "diretta" della cartella di pagamento mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento.

La prima di tali ragioni, di immediata evidenza, è costituita dal fatto che non soltanto detta legittimazione non è prevista nel secondo periodo del primo comma dell'articolo 26, che prevede e regola la suddetta modalità di notificazione, ma, di più, la legittimazione ad eseguire direttamente la notifica della cartella di pagamento, originariamente stabilita nella disposizione in esame, è stata eliminata dal legislatore sopprimendo la locuzione "da parte dell'esattore", soppressione alla quale non si può, per le ragioni che sono state sopra indicate dal Collegio, attribuire, anche oltre il dato meramente letterale, il preciso senso di una così esplicitata volontà del legislatore di escludere la facoltà, precedentemente riconosciuta, dell' "*esattore*" ad eseguire direttamente la notificazione della cartella mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento, essendo, ad avviso di questo Collegio, evidente che, mentre la mancata indicazione *ab origine* di tale soggetto avrebbe forse (magari con il supporto della previsione di cui al comma 4 dell'art. 26) giustificato la prospettazione di una tesi quale quella in esame, viceversa l'avvenuta cancellazione *ex lege* di tale soggetto come titolare del potere di notifica mediante uso della posta con le citate modalità esecutive non lascia, in realtà, campo alla discussione (pur tuttora in atto e particolarmente serrata) sul fatto che la notificazione a norma dell'art. 1, secondo e terzo alinea, dell'articolo 26 non può essere effettuata dal "concessionario" se non avvalendosi dell'intermediazione di uno dei soggetti ai quali il primo periodo dello stesso comma attribuisce, in via tassativa, il potere di notifica *tout court* (cioè in ogni forma normativamente prevista, inclusa quella con il mezzo della posta). All'affermazione critica secondo la quale, così ritenendo, l'alternatività dell'oggetto della conservazione prevista nel comma 4 dell'art. 26 sarebbe inspiegabile (mentre lo sarebbe perfettamente ove si ritenesse il concessionario tuttora legittimato ad eseguire direttamente la notifica della cartella di pagamento mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento, in tal caso avendo egli l'obbligo conservazione della ricevuta del medesimo e non di una, inesistente, relata di notifica) questa Commissione deve opporre la considerazione che, nel caso di notificazione con il mezzo della posta è proprio l'avviso di ricevimento (debitamente compilato) il solo documento idoneo a dimostrare sia l'intervenuta consegna che la data precisa di essa e l'identità e l'idoneità della persona a mani della quale è stata eseguita - come è stato affermato anche dalle Sezioni Unite della Suprema Corte con sentenza 19 luglio 1995, n. 7821, e



ribadito da Cass. 13 febbraio 2009, n. 9493 , le quali hanno affermato che la relata non ha carattere e natura di requisito essenziale ai fini dell'esistenza giuridica della fase di documentazione dell'avvenuta notificazione – sicché è perfettamente logico che al concessionario si faccia carico dell'obbligo quinquennale di conservazione della ricevuta dell'avviso ai fini della dimostrazione, quando richiestone dal contribuente e dall'amministrazione dell'eseguita (da parte dei soggetti qualificati) rituale e tempestiva notificazione della cartella di pagamento, senza alcuna ragione per la quale si debba ritenere fondato l'assunto secondo il quale dalla previsione alternativa dell'oggetto che il concessionario deve conservare, di cui al comma 4 dell'art. 26 (coevo alla formulazione originaria del comma 1, secondo periodo, della stessa norma ma, a differenza di questa, mai modificato) emergerebbe la persistente legittimazione del medesimo (pur se cancellato dall'intervenuta modifica del citato comma 1, periodo secondo, dell'articolo 26) a notificare la cartella di pagamento mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento senza avvalersi dell'intermediazione di uno dei soggetti indicati nel primo comma della norma in esame.

Va anche osservato – conclusivamente sul punto – che l'essere il citato comma 4 dell' art. 26 rimasto immutato dopo l'intervenuta modifica del secondo periodo del comma 1 non depone certamente nel senso inteso da chi sostiene la ritualità, anche oggi, della notifica a mezzo posta della cartella di pagamento direttamente effettuata dall'agente della riscossione, in un contesto nel quale la lettura in senso inverso, che qui si opera, delle parti rilevanti della norma *de qua* trova fondamento nello specifico disposto normativo dal quale la volontà del legislatore emerge - per le ragioni sin qui esposte (e per altre delle quali si dirà appresso) in termini di sostanziale inequivocità, sì da non concedere spazio ad una interpretazione collidente con il suo tenore letterale (*in claris non fit interpretatio*).

Quanto, infine, al disposto del quinto ed ultimo comma (come modificato ad opera dell'art. 2, comma 1, D.L. 25 marzo 2010, n. 40) dell'art. 26, a tenore del quale “ *per quanto non è regolato dal presente articolo si applicano le disposizioni dell'art 60 del D.P.R. n. 600 del 29/09/1973*”, si deve osservare che dal carattere residuale di tale disposizione emerge, una volta di più, la natura di norma speciale dell'art. 26 D.P.R. 602/73, disciplinante in via del tutto autonoma la notificazione della cartella di pagamento ed includente, tra le modalità esecutive della notificazione di tale atto “anche” quella consistente nell'invio di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, non più eseguibile dall'attuale agente della riscossione - una volta soppresso l'inciso “*da parte dell'esattore*” che figurava nel testo originario – senza avvalersi, all'uopo, di uno dei soggetti tassativamente elencati nella norma *de qua*.

I rilievi che precedono, operati da questo Collegio, destituiscono di fondamento l'affermazione di incoerenza, sotto il profilo logico-sistematico, dell'interpretazione della disposizione in esame nel



testo vigente nel senso che va esclusa la facoltà, in capo al concessionario o agente di riscossione, di notificare la cartella di pagamento mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento "direttamente", cioè senza avvalersi dei soggetti ai quali (e solo ai quali) la stessa norma attribuisce, tassativamente indicandoli, il potere di notificare la cartella di pagamento, e valgono anche ad evidenziare la non conducenza dell'ulteriore argomentazione, sopra riportata *sub B*), che viene fondata sul disposto del penultimo comma dell'art. 26.

A sostegno della, qui condivisa, tesi di quella parte della giurisprudenza di merito, richiamata nella motivazione della presente sentenza, secondo la quale il concessionario della riscossione non è - a seguito della modifica apportata dal legislatore al comma 1, alinea secondo, dell'articolo 26 del D.P.R.n. 602/1973 - abilitato a notificare, con le modalità previste in tale disposizione di legge, la cartella di pagamento con il mezzo della posta senza l'intermediazione dei soggetti indicati nell'alinea primo del suddetto comma, militano anche le seguenti ragioni (ulteriori rispetto a quelle che rinvenibili sulla base dei rilievi già operati a confutazione della tesi di segno opposto) in gran parte esposte dalla citata giurisprudenza, ed anche evidenziate dalla dottrina prevalente,:

1) l'espressione (vedasi, in particolare, Commissione Tributaria Provinciale di Lecce 29 dicembre 2010, n. 533) "*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 come fanno i fautori della tesi - articolata sulla base del solo secondo periodo dell'articolo art. 26, comma 1 - della attuale legittimazione del concessionario a notificare la cartella di pagamento "direttamente" inviando raccomandata a.r. con avviso di ricevimento, l'infondatezza di tale assunto emergendo dalla semplice constatazione che, mentre il primo periodo si limita a 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 soltanto costoro) possono eseguirla, dovendosi in definitiva ritenere (non senza rilevare che una diversa interpretazione condurrebbe a ravvisare la sussistenza di un singolare esempio di cattiva tecnica normativa) che, pur rimanendo fermi i soggetti autorizzati, questi possono ricorrere all'ausilio del servizio postale per la notifica degli atti, ma che tale facoltà non possa (più) essere riconosciuta all'Agente della Riscossione, il quale, quindi, non può direttamente provvedere all'invio con lettera raccomandata dell'atto da notificare.

2) il citato articolo 14, 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 esclusione, pertanto, degli Agenti della riscossione i quali sono preposti alla sola fase riscossiva;

3) se nell'art. 14 L. 20 novembre 1982 n. 890 appena richiamato il legislatore ha inteso attribuendo agli uffici finanziari il potere di notificare "a *mezzo posta direttamente*" gli atti in esso indicati, inteso fornire una giustificazione *ratione subiecti*, alla differente disciplina ivi prevista sostituendo un pubblico funzionario all'organo della notificazione, limitatamente agli atti di cui trattasi, in considerazione di tale sua qualità, detta qualità non è rivestita, invece dal concessionario della riscossione, che è una società di diritto privato;

4) allorché (vedasi Commissione Tributaria Regionale di Milano n. 141/2009) la legge ha consentito che la trasmissione per posta avvenga senza il tramite di un soggetto abilitato, la norma relativa ha specificamente parlato di invio per posta dell'atto direttamente operabile fatto dall'autore dello stesso al suo destinatario, nel qual caso non vi è luogo alla redazione di relata di notifica (artt. 16, comma 3 del D.lgs. n. 546/92 e 14, parte prima, L. n. 890/1982", e l'art. 26 di tanto più non parla, a significare chiaramente che non sussiste tale possibilità a partire dal 1° luglio del 1999.

5) infine, come si legge nella motivazione della sentenza testé citata, l'art. 26 D.P.R. 602/73, nella vigente formulazione, esordisce affidando a soggetti specifici la funzione della notificazione delle cartelle, in primo luogo agli ufficiali della riscossione per i quali l'art. 42 del D.Lgs. 112/99 stabilisce criteri e modalità per la acquisizione della idoneità allo svolgimento delle funzioni e rimette al prefetto l'autorizzazione al loro esercizio, con il potere di revoca; la previsione di tale controllo - il quale suppone una abilitazione di partenza ed una verifica in corso di attività per la natura del ruolo svolto - lascia intendere come il sistema abbia apertamente escluso che lo stesso possa essere direttamente, quanto all'adempimento di cui si tratta, esercitato dal concessionario, tant'è che l'art. 43 afferma che " *l'ufficiale della riscossione non può, farsi rappresentare né sostituire*", dal che deriva che la previsione, di cui all'art. 26, di notifica mediante raccomandata con avviso di ricevimento, deve essere letta esclusivamente come modalità esecutiva, pur sempre affidata all'organo della notificazione, all'interno della struttura operativa (l'art. 45 D.Lgs. 112/1999 prevede che il concessionario per la notifica delle cartelle di pagamento e degli avvisi contenenti l'intimazione ad adempiere possa nominare uno o più messi notificatori i quali non possono farsi rappresentare o sostituire) ovvero all'esterno di essa (ex art. 26 D.P.R. 602/73, messi comunali o agenti della polizia municipale).

In definitiva, questa Commissione deve - non senza rilevare, incidentalmente e per quanto possa valere, che nel processo tributario, il contribuente il quale deduca un qualsiasi vizio relativo alla notificazione, non formula con ciò una "eccezione" in senso proprio, che lo rende attore nella dimostrazione dei fatti addotti a supporto del vizio denunciato, bensì svolge, in realtà, una "contestazione", avente ad oggetto proprio la illegittimità dell'esercizio in concreto del potere



notificatorio e, di conseguenza, spetta sempre all'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare l'esistenza delle condizioni (soggettive ed oggettive) di validità della procedura di notificazione (Cass. 23 marzo 2001, n. 1457; vedasi inoltre Cass. 20 novembre 2008, n. 2635) – pervenire, in forza di tutte le ragioni sin qui analiticamente e lungamente esposte, pervenire alle seguenti conclusioni :

- 1) la cancellazione dell'inciso "*da parte dell'esattore*" che figurava nel secondo periodo del primo comma dell'articolo 26 D.P.R. 602/1973 è la chiara dimostrazione del fatto che il legislatore ha voluto escludere il concessionario dal novero dei soggetti abilitati alla notifica della cartella di pagamento mediante invio di lettera raccomandata con avviso di accertamento;
- 2) pertanto la cartella esattoriale (al pari degli altri atti della riscossione) non può mai essere notificata direttamente dall'agente della riscossione attraverso 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, comma 1, del citato D.P.R.;
- 3) nel caso di specie, l'agente della Riscossione Equitalia Nomos non era legittimata a notificare direttamente mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento la cartella di pagamento impugnata dalla ricorrente ERRECI S.r.l.

La Commissione rileva che quanto affermato sub 3) rende del tutto irrilevante disquisire sulla mancata relazione della relata di notifica (anch'essa oggetto di censura in ricorso), posto che :

A), ove invece si fosse ritenuta la persistente legittimazione dell'agente della riscossione ad eseguire direttamente la notificazione della cartella mediante invio di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, con le modalità suddette senza doversi avvalere, all'uopo, dei soggetti qualificati citati nel primo periodo del comma 1 dell'art. 26 la redazione della relata di notifica sarebbe del tutto estranea alla procedura seguita da tale soggetto;

B) ove invece si ritenga (come deve) che la notifica *de qua* sia stata effettuata, con le modalità di cui al secondo periodo del medesimo comma, da un soggetto non legittimato ad eseguirla direttamente, è la suddetta mancanza di legittimazione (e non la mancanza di redazione della relata, a costui comunque non richiedibile) a rilevare decisamente nel senso dell'invalidità della notifica così come è stata effettuata nel caso concreto in esame).

Giunti a questo punto, si tratta di decidere se il vizio della notificazione dedotto - ad avviso di questo Collegio sussistente nei termini e per le ragioni sin qui illustrate - abbia dato causa alla giuridica inesistenza oppure alla nullità della notifica medesima, e, prima ancora - considerato che tale distinzione è stata fatta, dalle parti processuali resistenti, al fine di sostenere che, esclusa recisamente la (insanabile) inesistenza, la nullità, ove mai ravvisabile, sarebbe comunque sanata



dall'avvenuto "raggiungimento dello scopo" ai sensi dell'art. 156, comma terzo, del codice di procedura civile, dell'applicabilità o meno di tale sanatoria, prevista per i vizi di notifica degli atti processuali concernenti il giudizio civile, agli omologhi vizi di notificazione di atti "sostanziali" (come la cartella di pagamento) nel campo tributario.

A tal riguardo va subito richiamata la nota sentenza delle Sezioni Unite della Suprema Corte n. 19854/2004, nella quale il Giudice di legittimità ha affermato che anche in ordine a vizi di notifica di atti amministrativi "sostanziali" può trovare applicazione

In tale decisione il Giudice di legittimità, nella sua più autorevole composizione, ha affermato che anche in tema di vizi di notificazione di atti amministrativi "sostanziali" è applicabile quella sanatoria, costituita dal "*raggiungimento dello scopo*", prevista in tema di notificazione di atti qualificabili come "processuali" dal terzo comma dell'art. 156 c.p.c., e ciò per un duplice ordine di ragioni:

- a) perché il raggiungimento dello scopo ha la valenza o il rango di "principio generale", come tale applicabile anche al di là della sfera degli atti processuali per i quali esso è stato espressamente codificato;
- b) perché, l'articolo 156 suddetto viene richiamato in materia tributaria a proposito del procedimento di notificazione degli atti, in particolare essendo operato nell'articolo 60 del Dpr 600/1973) contiene un esplicito rinvio alle regole sulla notificazione previste dalle norme processuali, e perché il rinvio, nelle norme tributarie in tema di notificazione, non deve essere inteso soltanto come riferito alle "modalità" della notificazione, bensì quale rinvio a tutto il relativo regime, comprensivo, cioè, anche delle regole relative alle eventuali nullità e alle loro sanatorie, sicché il principio del raggiungimento dello scopo, ancorché previsto solo per gli atti processuali, è, per effetto del richiamo espresso contenuto nella disciplina fiscale correttamente applicabile anche per i vizi della notificazione degli atti tributari.

Tale insegnamento (seguito, ma non sempre, dalle Sezioni semplici: vedasi la sentenza n. 10477 /2008, che ha affermato l'operatività della sanatoria di cui all'art. 156, comma 3, c.p.c. sulle sole nullità concernenti la notificazione degli atti processuali) deve, ad avviso di questo Collegio, ritenersi applicabile anche qualora ad essere affetta da vizi comportati nullità (ma non già inesistenza, non essendo ovviamente sanabile ciò che giuridicamente non esiste) della notificazione di un atto amministrativo di diritto tributario che, come la cartella di pagamento, ha natura sostanziale in contenente una pretesa incidente sul patrimonio del contribuente destinatario.

Ciò non tanto per la prima delle ragioni illustrate nella motivazione della citata sentenza delle Sezioni Unite (invero, come osservato in dottrina, se la *ratio* – che è quella di evitare che ogni vizio



si trasformi in una causa ostativa alla prosecuzione del giudizio e preclusiva della pronuncia del giudice (risultato "ultimo" al quale tende il processo) - della norma che prevede la sanatoria per raggiungimento dello scopo vale indubbiamente nel campo degli atti processuali, altrettanto non vale, invece, nel *"campo degli atti amministrativi sostanziali, per i quali non sono irrilevanti, ai fini della tutela del destinatario, né le modalità secondo cui si sono formati né quelle con cui sono stati portati a conoscenza"*; inoltre, poiché *"secondo l'insegnamento della teoria generale, le forme di sanatoria, intese quali modalità di eliminazione del vizio o di mera neutralizzazione delle relative conseguenze, possono operare solo in quanto espressamente previste dalla legge"*, sicché è soltanto la legge *"che può prevedere un determinato fatto, atto o evento quale elemento sanante di una fattispecie viziata"*, senza che all'interprete sia consentito *"ricavare dalla previsione di una regola specifica, operante in un determinato settore, un principio di rango generale, applicabile al di là dei casi espressamente previsti"*, non sembra sostenibile che il disposto dell'art. 156, comma 3, c.p.c. esprima una regola generale e, non, piuttosto, codifichi semplicemente *"un principio applicabile soltanto alle ipotesi espressamente previste (gli atti processuali) ovvero ai diversi casi in cui esso venga espressamente richiamato"*; ed è proprio in riferimento ai casi di espresso richiamo che prende corpo la seconda argomentazione utilizzata dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione nella citata sentenza a sostegno dell'affermata estendibilità della disposizione dell'art. 156 c.p.c., e della sanatoria di cui al terzo comma del medesimo, al procedimento di notificazione degli atti tributari anche di quelli ai quali va riconosciuta natura sostanziale.

Invero l'art. 60, comma 1, del D.P.R. 600/1973 (richiama espressamente, per gli avvisi ed altri atti che devono essere notificati al contribuente, *"le norme stabilite dagli artt. 137 e seguenti del c.p.c."*), si da rendere applicabile l'art. 160 del codice medesimo, il quale, attraverso il rinvio al precedente art. 156, prevede che la nullità non possa essere dichiarata quando l'atto ha raggiunto il suo scopo, e la Suprema Corte ha affermato, su tale base, che la natura sostanziale dell'atto non costituisce un ostacolo insormontabile all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando, come nella specie, vi sia un espresso richiamo nella disciplina tributaria, ed ha inoltre sottolineato il fatto che, del resto, la sanatoria del raggiungimento dello scopo per atti non processuali non è estranea al sistema, apparendo significativo che per gli atti impugnabili dinanzi al giudice amministrativo la piena conoscenza dell'atto - secondo gli artt. 36 del r.d. 1054/1924 e 21, comma 1, della l. 1024/1971 - costituisce vicenda equipollente alla sua notificazione ed è perciò idonea a far decorrere il termine di decadenza per proporre il ricorso al giudice amministrativo, ed ha altresì affermato che *"Secondo le Sezioni unite, l'applicazione della sanatoria del raggiungimento dello scopo nel caso di impugnazione dell'atto la cui notificazione sia affetta da nullità significa che, se il contribuente mostra di aver avuto piena conoscenza del contenuto dell'atto e ha potuto adeguatamente esercitare il proprio diritto di difesa, lo stesso"*



contribuente non potrà, in via di principio, dedurre i vizi relativi alla notificazione a sostegno di una domanda di annullamento”.

Tanto premesso in ordine all'applicabilità della sanatoria per raggiungimento dello scopo, ai sensi dell'art. 156, comma 3, c.c. ove la notificazione di atti tributari, anche di quelli “ sostanziali” sia affetta da vizi causativi di nullità, questo Collegio deve decidere se il vizio dedotto (notificazione della cartella di pagamento eseguita “direttamente” dall'agente della riscossione mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento pur se sprovvisto del relativo potere) abbia dato luogo a nullità (sanabile per avvenuto raggiungimento dello scopo in quanto la società contribuente è stata posta in grado di conoscere perfettamente la pretesa dell'Amministrazione e di proporre tempestivo ricorso) o se invece, come si assume nell'atto di ricorso, il vizio dedotto abbia dato luogo alla giuridica inesistenza della notificazione (come tale non sanabile), comunicantesi all'atto impugnato; ove questo Collegio dovesse ravvisare ritenere, in riferimento al caso sottoposto al suo esame ed allo specifico (e, come già detto, sussistente) vizio dedotto la nullità (sanata dall'avvenuto raggiungimento dello scopo) della notificazione della cartella *de qua* occorrerebbe passare all'esame del motivo di merito posto a sostegno del ricorso, mentre, ove si dovesse affermare la (insanabile) giuridica inesistenza della stessa (comunicantesi all'atto impugnato), dovrebbe accogliersi il ricorso con pronuncia di annullamento dell'atto, assorbita la questione di merito concernente la legittimità del medesimo, e va qui subito osservato che individuare la corretta risposta da dare all'interrogativo che precede non è affatto semplice, sussistendo ragioni per aderire all'una od all'altra soluzione.

Il Collegio ritiene di dover, in primo luogo, distinguere i concetti di nullità ed inesistenza della notifica così come elaborati dalla giurisprudenza, ed a tal fine va per prima cosa richiamata la sentenza 29 aprile 2008, n. 10187, delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione civile, nella quale la Suprema Corte – premesso che il dibattito, da tempo in atto, in materia di nullità-inesistenza non è limitato all'ambito delle notificazioni, riguardando anche altri atti processuali, ma che, comunque, con riferimento alla notificazione la rilevanza è massima per gli effetti radicali che si ricollegano all'opzione per l'una o l'altra soluzione – ha dichiarato di condividere (in quanto espresso in termini idonei a tracciare una linea di demarcazione tra inesistenza e nullità adattabile in via generale per tutti gli atti processuali) il principio di diritto che era stato affermato nella risalente sentenza della Corte, Sez. I. n. 3078/1979, nella quale il suddetto Giudice, muovendo dall'implicito rilievo del carattere residuale della categoria dell'inesistenza giuridica dell'atto (nella specie, processuale, dal momento che la questione concerneva la notifica di un ricorso per cassazione), ha definito inesistente quell'atto che - per la mancanza di uno degli elementi costitutivi indispensabili per la sua identificazione come atto appartenente ad uno dei tipi previsti



dall'ordinamento – è assolutamente inidoneo a produrre alcun effetto, sostanziale o processuale, tanto da non poter essere preso in considerazione come atto di un determinato tipo, mentre va definito nullo quell'atto che, pur presentando tutti gli elementi necessari e sufficienti a qualificarlo come atto di un certo tipo, è affetto sotto il profilo sostanziale o formale, da carenze o vizi che incidono sulla sua validità, cioè sull'attitudine a produrre in modo definitivo gli effetti propri del tipo di atto cui appartiene.

Con specifico riferimento all'ambito delle notificazioni, le Sezioni Unite - richiamata, tra altre, una propria decisione (sentenza n. 22641/2007) nella quale è stata esclusa, in tema di contenzioso tributario, la giuridica inesistenza, ed affermata invece la "sola" nullità, di una notifica per la ragione che nella fattispecie in esame non potevasi escludere *"l'esistenza di un astratto collegamento tra il luogo di esecuzione della notifica ed il destinatario della stessa"*, e richiamate altresì altre pronunce che si sono poste negli stessi termini di cui alla citata decisione (Cass. 16952/2006, 27450/2005, 10728/2001, 12717/ 2000 e 211360/1999) – ha affermato che la notificazione è nulla, e non già inesistente, quando eseguita in un luogo diverso da quello prescritto *"ma non privo di qualche riferimento con il destinatario della notifica"*, enunciando così, in sostanza, la linea di discrimine tra "inesistenza" (insanabile) della notificazione e "nullità" (sanabile per raggiungimento dello scopo ai sensi del combinato disposto degli articoli 160 e 156 c.p.c.) risiede nella possibilità, nella seconda ipotesi, che la notifica, pur viziata, sia stata effettuata con modalità tali da rendere possibile, in capo al destinatario la conoscenza dell'atto e l'impugnazione (tempestiva) del medesimo.

Va inoltre richiamata la sentenza n. 2817 del 5 febbraio 2009, nella quale la Suprema Corte ha chiaramente delineato il confine tra il concetto di "nullità" e quello di "inesistenza" della notifica laddove ha affermato che *"nella giurisprudenza più recente si è andato consolidando il principio secondo il quale, per stabilire se sia ammissibile una impugnazione tardivamente proposta, sul presupposto che l'impugnante non abbia avuto conoscenza del processo a causa di un vizio della notificazione dell'atto introduttivo, occorre distinguere due ipotesi: se la notificazione è inesistente (cioè è stata eseguita in un luogo o con consegna a persona che non hanno alcun collegamento col destinatario), la mancata conoscenza della pendenza della lite da parte del destinatario si presume iuris tantum, ed è onere dell'altra parte dimostrare che l'impugnante ha avuto comunque contezza del processo; se invece la notificazione è nulla (perché è stata eseguita con modalità difformi da quelle prescritte, ma in luogo o con consegna a persone che hanno con la parte un collegamento che fa presumere che la parte stessa possa avere in concreto conosciuto l'atto), si presume iuris tantum la conoscenza della pendenza del processo da parte dell'impugnante, e dovrà essere quest'ultimo a provare che la nullità gli ha impedito la materiale conoscenza dell'atto (così, da ult., Cass. n. 18243 del 2008; cfr., già, Cass. Sez. un. N. 9938 del 2005 e, in tema di decorrenza del termine di cui all'art. 325 c.p.c., n. 14570 del 2007, nonché, in materia di contenzioso tributario, Cass. n. 11991 del 2006"*



Infine, nella recente sentenza della Corte di Cassazione, Sez.III, 25 gennaio 2011, n. 1750, il Giudice di legittimità ha nuovamente statuito sullo specifico tema affermando, come era stato fatto in antecedenti decisioni della stessa Corte, che la giuridica inesistenza della notificazione si configura nelle sole ipotesi in cui la notificazione manchi del tutto o sia effettuata in totale inosservanza della disciplina considerata in materia dal codice di rito.

I Giudici di legittimità hanno testualmente motivato come segue tale affermazione in punto di diritto: *" La dottrina com'è noto - accanto alla categoria della nullità degli atti (alla quale solo si riferisce il capo 3° del titolo 4° del libro primo del c.p.c.), ha elaborato la categoria dell'atto inesistente, che va ritenuta quando l'atto processuale manchi totalmente dei requisiti essenziali per la sua qualificazione come atto del tipo giuridico considerato.*

La giurisprudenza di questa Corte ha ravvisato l'inesistenza giuridica della notificazione quando questa manchi del tutto o sia effettuata in modo assolutamente non previsto dal codice di rito, tale, cioè, da non consentirne l'assunzione nel tipico atto di notificazione delineato dalla legge, ed ha pertanto ritenuto che importa semplice nullità, e non inesistenza, della notificazione, la effettuazione di essa in un luogo diverso o con consegna della copia a persona diversa da quella stabilita dalla legge, << ma che abbiano pur sempre qualche riferimento con il destinatario della notificazione medesima>>.

Si richiama la consolidata giurisprudenza di questa Corte, secondo la quale l'errore sulle generalità del destinatario dell'atto (nella specie, desumibile dalla relata di notificazione della citazione in appello) importa, al pari dell'errore sulle generalità del procuratore domiciliatario, la possibilità della prospettazione, in astratto, di una fattispecie di nullità (e non di inesistenza) della notificazione, ravvisabile, peraltro, solo nel caso in cui l'errore stesso sia intrinsecamente tale da determinare, in concreto, incertezza assoluta sulla persona cui la notificazione sia diretta (Cass. 8 ottobre 2001 n. 12325). Si configura la nullità della notificazione quando, nonostante l'inosservanza di formalità e di disposizioni di legge in tema di individuazione delle persone legittimate a ricevere la consegna dell'atto notificato o del luogo in cui detta consegna deve essere eseguita, una notificazione sia, comunque, materialmente avvenuta mediante rilascio di copia dell'atto a persona e in un luogo aventi un qualche collegamento con il destinatario della notificazione.

Alla luce di queste premesse, non appare configurabile quel tipo di radicale difformità dell'atto dal modello legale, con inerente assoluta inidoneità al perseguimento degli scopi tipici che solo può giustificare una valutazione in termini di inesistenza giuridica, quando, come nella specie, la notifica dell'atto di appello sia effettuata al procuratore costituito e domiciliatario dell'originario attore, ancorchè nella relativa relata quest'ultimo sia indicato con nome di battesimo errato. In detta ipotesi, infatti, non potendosi fondatamente sostenere che la notifica sia mancata del tutto o sia stata effettuata in modo assolutamente non previsto dal codice di rito, tale, cioè, da non



consentire l'assunzione nello schema tipico considerato dalla legge, si configura piuttosto un mero errore nella denominazione della parte destinataria dell'atto notificando, che non esclude la possibilità di riferire a questa la notificazione viziata e che, quando non è del tutto irrilevante, può dare luogo a una situazione sostanziale e formale riconducibile "in eventum" solo alla categoria giuridica della nullità".

Al di là dello specifico vizio di notificazione che era stato dedotto nella fattispecie interessata dalla sentenza 1750/2011, ciò che rileva, sul punto che qui interessa, è l'enunciazione (specificamente tripartita guardante gli atti processuali, ma da ritenersi valida, per il suo carattere generale, anche in materia di notifica di atti ai quali tale natura non possa essere riconosciuta) del criterio discrezionale dell'inesistenza della nullità della notifica che in tale decisione è stata operata.

La Suprema Corte ha, in primo luogo, sottolineato che quella dell'"inesistenza" della notificazione è una figura di esclusiva creazione dottrinale in quanto nel vigente codice di procedura civile, come per gli altri atti processuali civili, non è prevista tale figura in materia di notificazioni ma lo è soltanto la diversa figura della nullità, disciplinata dall'art 160 c.p.c, norma ai sensi della quale *"La notificazione è nulla se non sono osservate le disposizioni circa la persona alla quale deve essere consegnata la copia, o se vi è incertezza assoluta sulla persona a cui è fatta o sulla data, salva l'applicazione degli articoli 156 e 157"* (norme procedurali, queste ultime, che sanciscono una particolare disciplina per quanto riguarda la nullità degli atti processuali in genere, disponendo, l'art 156 c.p.c., che non può essere pronunciata nullità se l'atto ha comunque raggiunto il suo scopo e ponendo, l'art 157 c.p.c., dei limiti alla pronuncia, sia condizionandola all'istanza di parte, sia limitando tale istanza nel tempo) e non si è discostata dalla lettura in senso restrittivo del concetto di giuridica inesistenza della notificazione (ripetutamente operata in precedenza dallo stesso Giudice di legittimità), laddove ha affermato che la stessa ricorre quando la notificazione *"manchi del tutto o sia effettuata in modo assolutamente non previsto dal codice di rito, tale, cioè, da non consentire l'assunzione nel tipico atto di notificazione delineato dalla legge"*.

Un frutto paradigmatico di tale impostazione lo si rinviene nella reiterata affermazione della Suprema Corte che va ritenuta nulla, e non inesistente, la notificazione effettuata in luogo e a persona diversi da quelli stabiliti dalla legge ma che abbiano pur sempre qualche riferimento con il destinatario dell'atto notificato tale da far ritenere che malgrado la notificazione viziata, l'atto notificato sia pervenuto nella sfera di conoscibilità del suo destinatario (così Cass. Ord. 12 gennaio 2011 n. 632, Cass. Ord. 19 gennaio 2010 n. 83, Cass. S.U. Ord. 27 aprile 2008 n. 10817, Cassazione 28 agosto 2008 n. 21778, Cass. S.U. 29 ottobre 2007 n. 22641, Cass. 11 giugno 2007 n. 13667, Cass. 15 gennaio 2007 n. 621, Cass. 19 luglio 2006 n., 16573, Cass. 20 gennaio 2006 n. 1118, Cass. 13-12-2005 n. 27450, Cass. 19 luglio 2005 n. 15190, Cass. S.U. 05 ottobre 2004 n. 19854, Cass. 27 novembre 2003 n. 18130, Cass. Sez. Lav. 07 gennaio 2002 n. 102, Cass. 27



luglio 2001, n. 10278; Cass. 13 dicembre 2000 n. 15747; Cass. 18 novembre 1995 n. 11963, Cass. S.U. 23 aprile 1987 n. 3947, ecc...).

La dottrina ha puntualmente osservato (richiamando, al riguardo, le sentenze delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (Cass. S. U. 29 ottobre 2007 n. 2641, . S..U. 16 giugno 2006 n. 13916) che, del resto, l'orientamento ispirato alla regola della riduzione dell'area dell'inesistenza della notificazione degli atti processuali, è perfettamente sintonico con i principi espressi in materia dalla Consulta (Corte Cost. 13-06-2000 n. 189; 06-12-2002 n. 520; 18-03-2004 n. 98) in ordine alla necessità di evitare pronunce gravi come quella di inesistenza, da riservare ai casi in cui il vizio della notifica comprometta l'effettivo esercizio del diritto alla difesa ex art 24 Cost. del destinatario dell'atto, e trova, inoltre, piena legittimazione nei principi di ragionevolezza e del "del giusto processo", alla luce del quale ultimo, introdotto nell'ordinamento dall'art 111 Cost., la sanzione dell'inesistenza della notificazione deve essere relegata ad una posizione marginale nel nostro sistema, onde non si dia rilievo a meri formalismi non giustificati dalla esigenza di tutela di effettive garanzie difensive .

La nozione dottrinale di "inesistenza", riferita ai casi in cui l'atto sia affetto da un vizio talmente grave da renderlo insanabile in modo assoluto in quanto privo dei suoi elementi essenziali indispensabili e, dunque, posto in essere in grave disformità dal modello legale disposto dal codice di rito o da eventuali leggi in materia, ha dunque trovato, nel tempo ingresso, e riconoscimento, in numerose pronunce di legittimità, nelle quali si è giunti a disegnare il discrimine tra inesistenza e nullità della notificazione come segue: va considerata inesistente, in quanto lesiva del diritto di difesa, una notificazione la quale, esorbitando del tutto dai suoi paradigmi legislativi, non determini la conoscenza legale dell'atto notificato al suo destinatario, mentre va ritenuta "solamente" nulla la notificazione che, seppur effettuata in inosservanza delle norme che la disciplinano, sia in grado di portare l'atto a conoscenza del suo destinatario e metterlo nelle condizioni di difendersi in giudizio. La dottrina ha osservato che tale orientamento è stato assunto dalla Suprema Corte in un'ottica, del tutto logica e condivisa, di tutela di tutti i soggetti che interagiscono nel procedimento di notificazione (il soggetto attivo, notificante, ed il soggetto passivo, destinatario della notifica, i cui rispettivi diritti ed interessi sono tutti meritevoli di valutazione e tutela da parte dell'ordinamento), da attuarsi proteggendo, da un lato, il diritto del notificante ad intraprendere iniziativa giudiziaria, e salvaguardando, dall'altro lato, il diritto del destinatario della notifica a conoscere di un'iniziativa attivata nei suoi confronti ed eventualmente difendersi entro un contraddittorio regolarmente instauratosi (sul punto. Corte Cost. 26-11-2002 n. 477), diritti, ad agire ed alla difesa, costituenti entrambi situazioni giuridiche costituzionalmente tutelate in pari misura in forza del disposto dell'art 24 Cost.



E' alla luce di tale costante insegnamento del Giudice di legittimità che va esaminato l'assunto dell'odierna ricorrente secondo il quale sarebbe affetta da giuridica inesistenza (estendentesi all'atto notificato, o secondo la ricorrente medesima, meramente "comunicato") la notificazione della cartella di pagamento *de qua*, eseguita mediante invio di lettera raccomandata con avviso di ricevimento dall'Agente della riscossione, soggetto non provvisto del relativo potere e non avvalso, all'uopo, della intermediazione di uno dei soggetti abilitati, tassativamente indicati nel primo comma, primo periodo, dell'articolo 26 del D.P.R. n. 6702/1973.

A sostegno di tale eccezione la ricorrente - dopo avere sostenuto (richiamando unicamente, come già si è detto, allegandola all'atto di ricorso, la sentenza 23 ottobre 2009 n. 9090509 della Commissione Tributaria Provinciale di Lecce,) che, ai sensi del vigente articolo 26, comma 1, del D.P.R. 602/1973, i soli soggetti (*"la cui funzione non può essere esercitata da altri in loro vece, né sotto forma di rappresentanza, né sotto forma di sostituzione, come dispone l'art. 50 del D.Lgs. n. 112/99"*) abilitati alla notifica della cartella di pagamento, anche mediante utilizzo del servizio postale, sono quelli indicati in tale norma, - si è limitata ad affermare, testualmente, *"Ne consegue che la notifica effettuata dall'Agente della Riscossione, attraverso il servizio postale e non per il tramite dei soggetti indicati dal su citato art. 26 del D.P.R. 602/73, è inesistente perché effettuata da soggetti non abilitati"* (*rectius* da soggetto non abilitato, *n. d. e.*), così avendo dato per scontato che il vizio (fondatamente) dedotto (mancanza di legittimazione in capo allo specifico soggetto "direttamente" notificante) si risolvesse nella giuridica inesistenza, e non piuttosto nella mera nullità, secondo la linea discretiva delle due sanzioni tracciata dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione.

La ricorrente ha allegato all'atto di ricorso copia della sentenza della Suprema Corte n. 9493/1999, nella quale, peraltro, il Giudice di legittimità non ha affatto trattato il tema (che interessa il caso all'esame di questa Commissione) relativo all'inesistenza o nullità della notificazione di cartella di pagamento eseguita direttamente (e, quindi, senza redazione di relata di notifica) con il mezzo della posta da parte dell'agente della riscossione, ma ha affermato, in riferimento ad una notifica di atto d'appello eseguita dall'Ufficio a mezzo posta, che (come già statuito dalle Sezioni Unite in sentenza n. 7821/95) l'omessa indicazione, sull'atto da notificare, della relazione prevista dall'art. 3 della L. n. 890/1982 *"comporta mera irregolarità della notificazione e non già inesistenza della stessa"* in quanto la relata *"non ha carattere e natura di requisito essenziale ai fini dell'esistenza giuridica dell'avvenuta notificazione"*, sicché, quando sia allegato l'avviso di ricevimento, ritualmente completato, l'omissione dell'apposizione della relazione, non solo nella copia per il destinatario (e ciò risulta incontestabile sol che si consideri che tutti i dati del procedimento notificatorio per lui essenziali sono enunciati nella busta consegnatagli), ma altresì nell'originale, non può determinare l'inesistenza giuridica della documentazione della notifica e, con ciò, della notifica stessa; e, correlativamente, che siffatta omissione realizza un semplice vizio che,

comunque, a tutto concedere, non può essere fatta valere dal destinatario, una volta che l'adempimento non è previsto nel suo interesse (arg. Art. 157 c.p.c., comma 2 . . . v. anche sent. N. 1210 del 2006).

Ben si vede, quindi, come la motivazione di tale sentenza non si presti a sorreggere l'eccezione di inesistenza sotto il profilo (nella suddetta decisione non preso in considerazione) della mancanza di legittimazione alla notifica diretta a mezzo posta in capo all'agente della riscossione, e come, di più, la stessa non sostenga neppure, laddove parla di "mera irregolarità" l'altra eccezione della parte ricorrente di "nullità" della notifica *de qua* per mancata compilazione della relata, a parte ogni possibile considerazione sulla sanabilità di tale nullità, ove ravvisabile, ai sensi dell'art. 156 c.p.c., a proposito della quale è stata allegata all'atto di ricorso la notizia che con sentenza n. 9377 del 21 aprile 2009 la Corte di Cassazione – ponendosi in consapevole contrasto con quanto affermato dalle Sezioni Unite con sentenza n. 7821/95, ma subito contraddetta da altra sentenza, quella emessa il 232 aprile 2009, n. 9493, la quale ha riaffermato che l'omissione della relata di notifica costituisce una mera irregolarità) - ha statuito che la mancata apposizione della suddetta relazione (ritenuta essere "momento fondamentale del procedimento notificatorio, sia ai sensi del codice di rito che delle norme speciali del processo tributario" "comporta non l'irregolarità, ma la nullità della notificazione".

E' evidente che anche quanto affermato nella citata sentenza 9377/2009 non soltanto nulla ha che vedere con lo specifico profilo di inesistenza eccepito dalla ricorrente, ma, poiché in detta sentenza è stato anche affermato che la ravvisata nullità per mancanza della relata di notifica "è sanabile a seguito della costituzione della controparte, a meno che la stessa sia avvenuta in modo invalido, come nel caso di mancato rispetto del termine di costituzione", non è neanche utile ai fini dell'accoglimento dell'eccezione di nullità per tale ragione formulata in ricorso, in un contesto nel quale la ricorrente si è ritualmente e tempestivamente costituita in giudizio (ed ha avuto modo di attuare pienamente il proprio diritto di difesa)

A prescindere da tali rilievi concernenti le argomentazioni della parte ricorrente *in partibus quibus* la Commissione osserva – tenendo presenti i sopra riportati principi di diritto elaborati dalla giurisprudenza di legittimità in ordine alla distinzione tra notificazione giuridicamente inesistente e notificazione nulla - che quella parte della giurisprudenza di merito la quale sostiene (così come nella presente sentenza) che la cartella di pagamento non può essere notificata senza la intermediazione dei soggetti muniti del potere di notifica indicati nel primo periodo del comma 1 ll'art. 1, secondo periodo, dell'art. 26 del D.P.R. n. 602/1973, afferma anche che la cartella così irrualmente notificata (cioè senza la suddetta necessaria intermediazione di tali soggetti, ma direttamente dal concessionario della riscossione) è affetta non già da mera nullità bensì da invalidità originaria ed insanabile (*id est* giuridica inesistenza).

Nella già richiamata sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Bari n. 110/2010 si afferma, invero, che alla notifica della cartella mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento eseguita direttamente dal concessionario della riscossione, altro valore non è riconoscibile se non quello di una semplice "comunicazione" effettuata dal soggetto tenuto al recupero del credito, la quale esorbita dallo schema legale degli atti di notificazione, rendendo così la notifica inesistente).

Inoltre, nella sentenza 8 gennaio 2010, n. 3, della Commissione Tributaria Regionale Abruzzo, Sez. X, (nella quale viene rimarcata la natura atto amministrativo unilaterale recettizio propria della cartella di pagamento, implicante la conseguenza che, per la sua efficacia, essa deve essere portata nella sfera di conoscenza del destinatario mediante notifica a norma degli artt. 26 D.P.R. 602/12973 e 60 D.P.R. 600/1973) si sostiene che, in particolare la violazione del disposto dell'art. 26, commessa dall'agente della riscossione nel notificare direttamente (senza cioè avvalersi dei soggetti che la legge indica tassativamente come possibili agenti della notificazione delle cartelle di pagamento) – si risolve nella giuridica inesistenza della cartella di pagamento impugnata.

A tali pronunce devono essere aggiunte anche quelle delle seguenti Commissioni Tributarie Provinciali : di Parma, sentenza n. 103/07/2009 del 3 novembre 2009, di Genova, Sez. XII, sentenza n. 125 del 12 giugno 2008, di Milano, sentenza del 02 dicembre 2007, di Treviso, sentenza n. 44 del 2 luglio 2002, nonché quella della Commissione Tributaria di 1° grado di Trento, n. 23/5/2009 del 23 febbraio 2009), dai cui complessivi *dicta* si evince quanto sopra in termini di giuridica inesistenza della notificazione eseguita mediante diretto accesso, da parte dell'agente della riscossione o di un semplice dipendente del suo ufficio e non per il tramite di un intermediario qualificato né con il rispetto, quindi, delle prescritte formalità, all'Ufficio postale per l'invio di lettera raccomandata con avviso di ricevimento.

Vanno anche richiamate le seguenti sentenze:

Commissione Tributaria Provinciale di Taranto, Sez. III, 27 agosto 2010, n. 770 secondo la quale " *Gli atti del concessionario direttamente notificati dallo stesso, tramite i propri dipendenti, a mani o mezzo posta, e non attraverso l'ufficiale giudiziario, in violazione dell'art. 26 d.p.r. 602/73, della legge 890 del 1982 e dell'art. 149 del codice di procedura civile, sono giuridicamente inesistenti*".

Commissione Tributaria Provinciale di Foggia n. 348/7/10, depositata il 29 settembre 2010, nella quale è stato affermato che, poiché " *L'art. 26 . . . e l'art. 60 D.P.R. n. 600/73 indicano le tassative prescrizioni cui attenersi per attribuire certezza al procedimento notificatorio, individuando esattamente i soggetti abilitati alla notifica a mezzo posta*", e poiché " *La possibilità di procedere direttamente alla notifica è riservata soltanto agli uffici finanziari, secondo quanto previsto dall'art. 14 L. 890/92 e quindi con esclusione degli agenti della riscossione*", la notifica della cartella di pagamento " *può avvenire anche mediante invio di lettera raccomandata, ma sempre per il tramite di uno dei soggetti previsti dalla legge*", con la conseguenza che " *La notifica avvenuta in contrasto*





con quanto disposto dalle norme sopra richiamate deve intendersi . . . giuridicamente inesistente”.

La giuridica inesistenza della notifica della cartella di pagamento, in quanto inviata direttamente dall'Agente della riscossione a mezzo posta senza l'ausilio dei soggetti normativamente, e tassativamente, indicati come muniti del relativo potere è stata altresì affermata nelle decisioni adottate dalle seguenti Commissioni Tributarie Provinciali: di Lecce, 29 dicembre 2010, di Parma n. 53/07/11 , depositata il 15 giugno 2010, e di Milano, n. 264/9/10, nonché dalla Commissione Tributaria Regionale di Milano n. 141/2009, già richiamata nella motivazione della presente sentenza, nella quale all'affermazione che il sistema ha escluso che la notificazione mediante invio di lettera raccomandata con avviso di ricevimento possa essere eseguita direttamente dal concessionario della riscossione segue quella che ove questi operi direttamente tale notifica con la suddetta modalità *“ la attività che a riguardo sia da lui compiuta è inesistente e il vizio relativo non è sanabile ai sensi dell'art. 156 c.p.c. che . . . non può essere invocato al di fuori delle ipotesi di nullità”.*

Tanto premesso, questa Commissione - nel precisare che le decisioni sin qui citate presentano interesse ai fini della soluzione del dilemma in esame soltanto laddove fanno discendere la giuridica inesistenza della notificazione della cartella di pagamento con il mezzo della posta alla circostanza che la stessa è stata eseguita “direttamente” da soggetto a ciò non legittimato (e non dalla mancata redazione della relata di notifica *tout court* , conseguente all'assenza della veste legittimante in capo a chi l'ha eseguita, e comunque costituente, alla luce della giurisprudenza di legittimità sopra citata, una mera irregolarità e non mai una causa di giuridica inesistenza della notificazione, quand'anche eseguita da soggetto, invece, legittimato) – ritiene che non possa essere ignorata la, pur risalente, sentenza n. 563 del 21/01/1994 pronunciata dalla Suprema Corte di Cassazione, nella quale il Giudice di legittimità ha statuito che la notificazione deve essere eseguita secondo le disposizioni previste dalle leggi vigenti o dal codice di procedura civile e che la stessa è valida solo se effettuata dai soggetti specificamente abilitati a eseguirla, nelle forme e secondo le prescritte modalità, ed ha pertanto affermato che la notificazione eseguita da soggetti non specificamente abilitati è giuridicamente inesistente.

Si tratta dunque di decidere se tale affermazione del Giudice di legittimità (inesistenza della notificazione quando eseguita da soggetto non abilitato) abbia o meno trovato riscontro nel consolidato orientamento della Corte di Cassazione (espresso nelle decisioni che sono state sopra riportate, fatto proprio anche dalla dottrina) secondo il quale soltanto la notificazione effettuata in modo assolutamente non previsto dalla vigente normativa, tale, cioè, da impedire che possa essere assunta nel modello legale della figura, è giuridicamente inesistente.



Per ragioni di ancor maggiore chiarezza sul significato di tale affermazione può essere qui nuovamente richiamata la sentenza 22 giugno 2007, n. 154570, delle Sezioni Unite Civili della Corte di Cassazione nella quale il Giudice di legittimità ha affermato che la giuridica inesistenza di un atto si configura allorché esso sia carente degli estremi e dei requisiti essenziali per la sua qualificazione come atto del tipo normativamente considerato, ovvero sia non soltanto inidoneo a produrre gli effetti propri degli atti riconducibili al corrispondente tipo, ma addirittura non passibile di considerazione sotto il profilo giuridico, nel qual caso non può, evidentemente, essere concepibile la sanatoria per raggiungimento dello scopo (non si può invero, sanare ciò che "non esiste" giuridicamente), a differenza di quanto si dà per l'atto nullo (vedansi, *ex pluribus*, le , conformi, .Cass., Sez. II Civile, 27 febbraio 1998, n. 2147, 26/ novembre 1998 , n. 12002, nonché Cass.; Sez. Lavoro, 14/12/1999, n. 14068).

E' giunto il momento di decidere, alla luce di tale insegnamento del Giudice di legittimità ed esaminando le ragioni sulla base delle quali i citati giudici di merito hanno affermato la giuridica inesistenza della notificazione della cartella di pagamento per la ragione che investe il caso all'esame di questa Commissione, se dalla violazione consistita nell'aver l'agente della riscossione effettuato, *sine titulo* , la notifica di tale atto sostanziale mediante invio "diretto" di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, sia discesa la nullità di tale notifica o l'inesistenza della medesima perché effettuata secondo forme e modalità assolutamente non previste dalla legge, tali da non consentirne la sussunzione nella sfera del rilevante giuridico, sì che l'atto debba essere considerato *tamquam non esset*, con la logica conseguenza della insuscettibilità della sanatoria per raggiungimento dello scopo *ex art. 156 del codice di procedura civile*.

In definitiva, l'interrogativo è il seguente: nel caso di specie la notifica si è semplicemente discostata dalle disposizioni di legge (quelle della legge tributaria e del codice civile di rito richiamate dalla prima artt. 137 e seguenti c.p.c.) od è, invece, totalmente fuoriuscita dal modello legale previsto?

Nel dare risposta a tale interrogativo, che concerne un punto cruciale e decisivo, non si può non tener conto, ad avviso della Commissione, del fatto che la notificazione è stata puntualmente definita, da autorevole dottrina, come quel " ... *procedimento preordinato, attraverso l'attività di un soggetto qualificato, a conseguire la certezza legale della conoscenza di un atto da parte di uno o più soggetti determinati, ogniqualvolta tale certezza sia necessaria perché si producano, in tutto o in parte, gli effetti propri dell'atto stesso* ... " ed altresì del fatto che lo scopo della notificazione degli atti elencati nell'articolo 19, comma 1, del D.Lgs n. 546/92 dalla lettera a) alla lettera i) - nel novero dei quali è compresa, alla lettera d), la cartella di pagamento (che il Giudice delle leggi ha



qualificato come atto “. . . *conclusivo ed esterno del procedimento* ...” preordinato al recupero coattivo delle prestazioni dovute dal debitore) non è quello di provocare l'impugnazione dell'atto emesso, ma quello di rendere valido o efficace l'atto adottato.

Ancora, è stato affermato in dottrina che la notificazione degli atti impositivi rappresenta un elemento intrinseco essenziale per il perfezionamento dei medesimi i quali, in difetto di esso, giuridicamente non esistono.

Ciò posto, se, come già detto, in tanto si può parlare di “notificazione” in quanto la stessa sia stata posta in essere “*attraverso l'attività di un soggetto qualificato*”, qualora, come nel caso di specie, l'attività notificatoria sia stata eseguita da un soggetto non (più) qualificato (l'agente della riscossione il quale ha provveduto a notificare la cartella di pagamento *de qua* mediante invio di lettera raccomandata senza essersi avvalso dell'indispensabile intermediazione dei “soggetti qualificati” che sono indicati tassativamente nel comma 1, alinea primo, dell'art. 26 D.P.R. 602/73, sembra fondata l'affermazione che, in realtà, non si è in presenza di una notificazione, bensì di una mera comunicazione, improduttiva, come tale, degli effetti della notifica, atteso che, come è stato puntualmente osservato in un recente studio dottrinario, la “comunicazione” – costituente un'attività di esclusiva pertinenza della segreteria/cancelleria, ed avente una disciplina particolare, esaustivamente trattata nell'art 16 del D.Lgs. n. 546 del 31/12/1992 – si distingue principalmente dalle “notificazione” non tanto per le modalità con le quali l'una e l'altra vengono posta in essere, quanto per la circostanza che la prima, quando non riguardi un mero fatto, non mira ad assicurare la conoscenza integrale dell'atto, o del provvedimento che ne è oggetto, bensì a fornire una notizia sintetica ed essenziale, mentre la notificazione costituisce un procedimento, preordinato, il quale si svolge attraverso l'attività di soggetti qualificati e inquadrati a priori dal legislatore, ed è diretto a far conseguire la certezza legale della conoscenza di un atto da parte di uno o più soggetti determinati, ogni qual volta tale certezza sia il presupposto necessario affinché si producano, in tutto o in parte, gli effetti propri dell'atto stesso, oppure altri effetti relativi al processo in cui l'atto si riferisce.

Va a questo punto ricordato che, secondo i principi generali del diritto, si è soliti distinguere varie gradazioni di invalidità degli atti giuridici, a seconda della gravità del vizio e dell'incidenza che esso può avere sull'efficacia dell'atto stesso, e che, in ordine crescente di gravità sono riscontrabili:

1) l'irregolarità, la quale si riferisce a violazioni di disposizioni non essenziali al raggiungimento dello scopo del processo, in quanto dettate al solo fine di consentire semplicemente un più ordinato svolgimento delle attività processuali; trattasi di violazioni che danno luogo unicamente a vizi sostanzialmente innocui perché non influenti sulla efficacia dell'atto, avendo come unica conseguenza, di solito, l'obbligo per le parti e per il giudice di provvedere alla regolarizzazione



dell'atto medesimo, salve le diverse sanzioni previste dalla legge (solitamente di natura pecuniaria e disciplinare;

2) l'annullabilità, la quale ricorre quando, a causa di un determinato vizio, l'atto (pur se di per sé efficace) si trovi in una situazione di precarietà, potendo essere eliminato dal mondo giuridico con un provvedimento del giudice, su iniziativa della parte interessata, provvedimento che deve essere emesso entro un certo termine, scaduto il quale l'atto diviene inattaccabile;

3) la nullità vera e propria, che individua la condizione dell'atto affetto da vizio insanabile che ne preclude, *ab origine* i consueti effetti; in presenza di tale vizio la parte interessata può in ogni momento, e senza limiti di tempo, chiedere al giudice che dichiari la giuridica inefficacia dell'atto;

4) infine, l'inesistenza, categoria di creazione esclusivamente dottrinale, che ricorre quando l'atto è privo finanche dei requisiti minimi indispensabili per essere riconosciuto come appartenente ad un determinato modello legale (vedansi le sopra richiamate sentenze della Suprema Corte che hanno tracciato la linea di confine tra nullità e giuridica inesistenza della notificazione).

Tanto premesso, la Commissione deve osservare che un vizio così radicale qual'è quello di avvenuta esecuzione della notifica di una cartella di pagamento da parte di un soggetto non rientrante nel novero di coloro ai quali è normativamente conferito il "potere" notificatorio non può dar luogo né ad una mera irregolarità dell'atto di notificazione (trattasi, invero, di un vizio che influisce sull'efficacia dell'atto), né ad annullabilità, appunto perché tale da rendere l'atto inefficace, sì da non essere rimovibile da un provvedimento adottabile dal giudice.

Tanto affermato, non si è ancora sciolto il dilemma relativo al se il vizio della notificazione dedotto in ragione della correttamente eccepita mancanza di legittimazione in capo al soggetto notificante abbia dato luogo alla nullità ovvero all'inesistenza della notificazione medesima, e va allora rilevato, con specifico riguardo alla speciale procedura di notifica degli atti a mezzo posta – premesso che il richiamo alle norme del codice di procedura civile (artt.137 e seguenti), operato nel secondo comma dell'articolo 16 del D.Lgs 31 dicembre 1992, n. 546 ("*Disposizioni sul processo tributario*") rende applicabile, in tale sede, la normativa del codice di rito che concerne le ipotesi di nullità della notificazione e di sanabilità della stessa che l'articolo 160 del suddetto codice dispone che la notifica è nulla con riguardo a casi tassativamente previsti (nessuna nullità può, invero, essere pronunciata ove non espressamente prevista dalla legge), che sono quelli di inosservanza delle disposizioni circa la persona alla quale deve essere consegnata la copia dell'atto da notificare, e di assoluta incertezza sulla persona cui è fatta la consegna o sulla relativa data. Il vizio dell'atto di notifica qui in esame, dedotto dalla ricorrente, niente ha, manifestamente, a che vedere con le ipotesi di nullità indicate nel citato articolo 160, posto che queste riguardano



una devianza dallo schema legale che é collegata alla persona del destinatario della notificazione, mentre nel caso di specie si discute di una devianza che concerne il soggetto che detta notificazione ha eseguito, sicché già sulla sola base del rilievo che precede l'opzione "nullità" della notifica dovrebbe essere esclusa e, con essa, l'applicabilità (in un contesto nel quale, per le ragioni che sono state sopra illustrate, non può parlarsi né di mera irregolarità né di annullabilità in ordine al vizio dedotto) del disposto dell'art. 156 c.p.c., a tenore del quale la nullità di un atto del processo non può essere fatta valere se lo stesso ha comunque raggiunto lo scopo per il quale era stato formato.

Ma al di là delle argomentazioni appena svolte, che potrebbero essere ritenute meramente ed ingiustificatamente formalistiche, è proprio richiamando il concetto di giuridica inesistenza della notificazione come elaborato - sia pur in via restrittiva e conservativa e precipuamente in tema di notifica di atti processuali, nei quali non può essere incluso l'atto amministrativo sostanziale costituito dalla cartella di pagamento (alla quale non può neppure essere attribuita quella natura di "*provocatio ad opponendum*" che una certa giurisprudenza, attualmente declinante, conferisce all'avviso di accertamento al fine di inserirlo nel novero degli atti *latu sensu* processuali) - dalla Suprema Corte che emerge come la notifica della cartella non effettuata da soggetto cui la funzione notificatoria non è normativamente attribuita non possa essere considerata affetta da semplice nullità ma, invece, da giuridica inesistenza.

Ciò in quanto non par dubbio che la notificazione eseguita da un soggetto estraneo al *numerus clausus* di quelli ai quali la legge attribuisce, con previsione assolutamente tassativa nonché, in più casi, con enunciazione di regole volte al controllo della relativa legittimazione, la funzione notificatoria integra proprio quella situazione di carenza di un requisito essenziale per la sua qualificazione come atto del tipo normativamente considerato, in quanto la notifica è effettuata in modo assolutamente non previsto dalle disposizioni di legge, sì da non consentirne l'assunzione nel modello tipico di notificazione normativamente identificato alla quale la Corte di Cassazione ricollega la giuridica inesistenza.

Né pare potersi fondatamente obiettare, onde sminuire l'effetto radicalmente invalidante che scaturisce dalla mancanza di legittimazione di colui che la notifica ha eseguito e tradurre il tutto in termini di mera nullità sanabile, che in fin dei conti l'agente della riscossione ha notificato un atto emesso dal proprio Ufficio, o che, essendo egli stato un tempo abilitato alla notifica diretta con il mezzo della posta, sarebbe eccessivo stigmatizzare sotto il profilo della giuridica inesistenza una condotta notificatoria che *illo tempore* era prevista dalla legge come tenibile da quel soggetto, od ancora che non si può accomunare nella medesima sanzione la notifica eseguita dall'agente della riscossione a quella in ipotesi effettuata da un *quivis de populo* in alcun modo connesso all'attività riscossiva, od infine, che il legislatore avrebbe mostrato di "gradire" la veste di notificatore



dell'agente della riscossione allorché ha affidato, nel 2010, al medesimo (e non ad altri) la notificazione delle cartelle di pagamento a mezzo P.E.C.; trattasi, invero, di affermazioni prive di giuridica consistenza e, in particolare nel caso dell'ultima appena riportata, deponenti in senso contrario a quello che sottendono, in una sorta di eterogenesi dei fini.

Va altresì osservato che tutto il discorso di dottrina e giurisprudenza richiamante i principi di ragionevolezza e del "del giusto processo", si adatta perfettamente ai vizi di notificazione degli atti processuali, ma meno a quelli di notifica di atti sostanziali direttamente incidenti sul patrimonio del contribuente, i quali si perfezionano proprio con la notifica rituale, quale non può essere considerata quella effettuata direttamente da soggetto ad essa non legittimato, tenuto conto del fatto che, se la mancanza di un elemento "oggettivo" della notificazione eseguita a mezzo posta (ad esempio, la mancanza della relata di notifica) dà luogo (secondo la giurisprudenza di legittimità sopra richiamata, ad una mera irregolarità (o, secondo altre pronunce, ad una nullità sanabile), invece quella di un requisito "soggettivo", quale l'abilitazione ad eseguire la notifica ne determina inevitabilmente l'inesistenza (vizio mai sanabile; vedasi Cass. n. 24442 del 9 luglio 2008); ciò tanto più quando si tratti, (come nel caso di specie) la notifica di un atto avente natura recettizia, il quale soltanto a seguito di un procedimento notificatorio giuridicamente corretto, può considerarsi legalmente conosciuto dal soggetto passivo destinatario, sicché solo quando l'attività notificatoria sarà stata portata a compimento dai soggetti ai quali ne compete l'esercizio, ed entro i prescritti limiti temporali, potrà considerarsi, almeno in ordine a detti profili, immune dalla censura di giuridica inesistenza.

Vi è di più. Nessuna delle sentenze di legittimità che hanno operato la radicale distinzione tra nullità ed inesistenza della quale si è detto, ed ha elaborato una nozione giustamente restrittiva e residuale della inesistenza della notificazione ha riguardato un vizio quale quello in esame, sì che in esse non si afferma che la mancanza di legittimazione del soggetto che ha eseguito la notificazione non rientra nel novero dei vizi causativi di giuridica inesistenza della stessa, mentre l'unica rinvenuta da questo Collegio che si è occupata degli effetti della carenza di tale requisito "soggettivo" (Cass. 21 gennaio 1994, n. 563, sopra richiamata) ha statuito che la notificazione eseguita da soggetti non specificamente abilitati è giuridicamente inesistente.

Ne consegue che deve essere inquadrato come una delle ipotesi di inesistenza il caso (ricorrente nella specie, per le ragioni già dette) della notificazione effettuata da soggetto a ciò non abilitato.

Questa Commissione ritiene, peraltro, di dover concludere come segue l'indagine sin qui svolta, riassumendo i termini argomentativi della presente motivazione..

Si è visto come l'inesistenza della notifica della cartella di pagamento effettuata con il mezzo della posta direttamente da parte dell'Agente della Riscossione (a ciò non abilitato) sia stata considerata



causa di giuridica inesistenza della notifica medesima (inesistenza che si estende all'atto notificato) in numerose sentenze, sopra richiamate, dei giudici di merito, e si è visto, altresì, come dalle decisioni rese dalla Suprema Corte non sia possibile evincere un univoco orientamento, in sede di legittimità, contrastante con quello appena indicato (ed anzi la Commissione ha citato una, sia pur risalente, decisione del Giudice di legittimità affermativa dell'inesistenza della notifica quando operata da soggetti non legittimati.

Sono state già ampiamente illustrate le ragioni per le quali deve essere condivisa l'affermazione dei giudici di merito, conseguente ad una corretta lettura unitaria dell'intero disposto del primo comma dell'articolo 26 del D.P.R. n. 602/1973, che l'Agente della Riscossione non rientra nel novero dei soggetti abilitati indicati tassativamente nella norma suddetta, anche nel caso in cui la notificazione sia stata effettuata avvalendosi del mezzo della posta ai sensi del secondo periodo del suddetto comma primo.

Va qui ribadito che se, dunque, la notificazione deve ritenersi operata, nel caso di specie, da un soggetto a ciò non abilitato, devesi ritenere che – essendo in giurisprudenza ed in dottrina stato concordemente affermato che l'inesistenza giuridica della notificazione ricorre non soltanto quando quest'ultima manchi del tutto, ma anche quando essa sia effettuata in modo assolutamente non previsto dalla normativa (tale, cioè, da impedire che possa essere assunta nel modello legale della figura), che tale, evenienza non possa non essere ravvisata qualora il soggetto che abbia eseguito la notificazione era privo (nel caso di specie, deprivato *ex lege*) della relativa abilitazione, sì da essersi verificata una situazione estranea al modello legale, ricorrendo un significativo e radicale discostamento dal suddetto modello.

Invero una notifica effettuata da soggetto non abilitato ad eseguirla deve essere ritenuta giuridicamente *tamquam non esset*, dal momento che il modello legale prevede che la notificazione possa essere eseguita esclusivamente da taluni soggetti tassativamente indicati, avendo la Corte di cassazione affermato, nella sentenza n. 14571 del 23 marzo 2001, che soltanto la legge conferisce la legittima investitura per il legittimo esercizio dei poteri di notifica, ed avendo inoltre la stessa Corte – il che qui maggiormente rileva - affermato con sentenza delle Sezioni Unite n. 14570 del 22/6/2007, che nel campo dell'esercizio dei poteri e dei diritti non basta prendere in considerazione la semplice attività umana, comunque e da chiunque svolta, ovvero i suoi risultati materiali ottenuti, ma occorre risalire al soggetto che ne è l'autore e verificare la particolare qualità, per cui soltanto se quell'attività è stata posta in essere dal soggetto titolare del potere o del diritto, ed è stata espressa nelle forme stabilite dalla legge con l'uso dello strumento previsto, se ne potranno far discendere gli effetti giuridici, che l'ordinamento ricollega all'esercizio di quel potere o di quel diritto.



Se, dunque, deve considerarsi "inesistente" quell'atto (nella specie, quello di notificazione *de quo*) che sia mancante degli estremi e dei requisiti essenziali per la sua qualificazione come atto del tipo normativamente considerato, sì da essere non soltanto inidoneo a produrre gli effetti processuali propri degli atti riconducibili al corrispondente tipo, ma addirittura non passibile di considerazione sotto il profilo giuridico (nozione di inesistenza elaborata dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione, sentenza n. 9859/1997, e ribadita dalla costante successiva giurisprudenza di legittimità), mentre deve essere considerato semplicemente nullo quell'atto che sia soltanto privo di un elemento essenziale a determinarne gli effetti processuali od inficiato da un vizio formale parimenti rilevante (in tale secondo caso troverebbe applicazione il principio di diritto previsto dall'art. 156, ultimo comma, c.p.c.) – non si può dubitare che la mancanza del requisito soggettivo nella procedura di notificazione (leggasi, con riferimento al caso di specie, della veste soggettiva cui è connessa per legge l'abilitazione ad eseguire la notifica) determini sempre l'inesistenza, vizio da ritenersi insanabile, ed al riguardo questa Commissione richiama anche la sentenza 23 marzo 2000, n. 14571. nella quale la Corte di Cassazione ha affermato che soltanto la legge conferisce la legittima investitura per il legittimo esercizio dei poteri di notifica, sicché quando la notificazione sia effettuata da soggetto privo di tale abilitazione, si è usciti dallo schema legale dell'atto di notifica con riguardo all'aspetto "soggettivo", e tutt'al più può essere ravvisata come esistente una mera comunicazione, ma non già una notificazione, la quale ultima costituisce un procedimento posto in essere attraverso l'attività di soggetti qualificati e inquadrati a priori dal legislatore e volto a far conseguire la certezza legale della conoscenza di un atto da parte di uno o più soggetti determinati, ogni qual volta tale certezza sia il presupposto necessario affinché si producano, in tutto o in parte, gli effetti propri dell'atto stesso.

A fronte di tutte le considerazioni sin qui svolte, alla luce delle quali emerge che la notifica della cartella di pagamento in questione è stata effettuata da soggetto sicuramente non munito del relativo potere – e quindi in modo assolutamente non previsto dal codice di rito, tale, cioè, da non consentire l'assunzione nel tipico atto di notificazione delineato dalla legge – deve ravvisarsi la giuridica inesistenza dell'atto di notificazione della cartella esattoriale, osservandosi che una volta accertata la giuridica inesistenza della notificazione di un atto (cartella esattoriale o avviso di accertamento, ecc.) quest'ultimo è come se non esistesse ed è, comunque, privo di effetti giuridici nei confronti del contribuente.

Soltanto per esigenze di completezza motivazionale questa Commissione osserva, inoltre, che la rilevata giuridica inesistenza della notifica dell'atto in questione non potrebbe di certo essere esclusa affermando che in ogni caso la notificazione è stata effettuata dall'agente postale, sicché poco rileverebbe se a portare l'atto all'ufficio delle Poste sia stato l'Agente della Riscossione piuttosto che uno dei soggetti indicati nell'art. 26; infatti, ragionando in questi termini, si cadrebbe

nell'errore di non considerare che, in tema di notificazione per posta della cartelle di pagamento, l'agente postale non può essere confuso con l'agente notificatore – agendo egli come mero *nuncius*, cioè ausiliario di quest'ultimo, il quale altri non può essere se non uno dei soggetti normativamente e tassativamente indicati come abilitati ad eseguire la notifica delle cartelle di pagamento.

Per tutte le ragioni sin qui illustrate deve essere affermata, in accoglimento del relativo motivo di ricorso la inesistenza “derivata” dell'impugnata cartella di pagamento, in tale statuizione restando assorbita ogni altra questione, inclusa quella concernente il *meritus causae*.

L'oggettiva difficoltà del tema trattato e le incertezze interpretative che lo riguardano, il vivo contrasto giurisprudenziale in atto sulla legittimità della notificazione delle cartelle di pagamento eseguita direttamente dall'agente della riscossione mediante invio di lettera raccomandata con avviso di ricevimento senza avvalersi del tramite dei soggetti qualificati indicati nel primo comma dell'art. 26 del D.P.R. n. 602 del 1973 ed, infine, l'opinabilità delle argomentazioni svolte dalle parti processuali (incluse tra le stesse anche alcune di quelle proposte dalla parte ricorrente) inducono il Collegio a ritenere sussistente il presupposto di cui al novellato articolo 15 del D.P.R. n. 546/92 in presenza del quale va disposta la compensazione delle spese del giudizio.

P.Q.M.

In accoglimento del ricorso, annulla l'impugnata cartella di pagamento per la giuridica inesistenza della sua notificazione.

Dichiara integralmente compensate le spese di giudizio.

Così deciso in Vicenza il 9 novembre 2011.

Il Presidente estensore

