



APPROFONDIMENTO

La notifica della cartella di pagamento direttamente ad opera di Equitalia

di Fabio Gallio^(*) e Federico Terrin^{(**)(***)}

Con la sent. 17 dicembre 2010, n. 2288, depositata in segreteria il 31 gennaio 2011, la Corte di Cassazione ha ribadito la sua posizione in merito alla legittimità della notifica della cartella di pagamento effettuata, ai sensi dell'art. 26, comma 1, primo periodo, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, direttamente dall'agente della riscossione mediante invio di raccomandata con ricevuta di ritorno.

A tale posizione, però, non sembra uniformarsi parte della giurisprudenza tributaria di merito.

1. Premessa

Come noto, il procedimento di riscossione coattiva a mezzo ruolo prevede che l'agente della riscossione, una volta ricevuto dall'ente impositore/creditore il titolo esecutivo, ossia il ruolo, notificati al debitore ivi iscritto o al soggetto obbligato in solido con quest'ultimo, la c.d. **cartella di pagamento**, ossia un atto contenente l'intimazione di adempiere, entro 60 giorni dalla notifica, l'obbligo risultante dal ruolo nonché l'av-

vertimento che, in caso di inadempimento, si procederà ad **esecuzione** forzata¹.

Se per determinati fini non sembra pertinente assimilare la cartella di pagamento al precetto di cui all'art. 480 del codice di procedura civile², per altri, al contrario, sicuramente lo è.

Ci si riferisce, in particolare, alla funzione che tali atti, ciascuno nel proprio ambito, svolgono: rendere edotto un determinato soggetto che, ove

¹ Il procedimento di riscossione coattiva a mezzo ruolo è regolato nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, recante norme sulla riscossione delle imposte sui redditi. Tale disciplina - in forza di quanto stabilito dagli artt. 17 e seguenti del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46 - si applica, almeno in linea di principio, anche a tutte le altre entrate pubbliche (e, peraltro, anche ad entrate non propriamente qualificabili come pubbliche).

Si evidenzia sin d'ora che, per effetto del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, il procedimento di riscossione coattiva delle entrate dovute all'Inps e di quelle dovute allo Stato per imposte dirette e Iva non si baserà più sul ruolo, ossia su di un atto che l'ente impositore/creditore consegna all'agente della riscossione, il quale dovrà portarlo a conoscenza del contribuente/debitore per il tramite della cartella di pagamento, ma su un atto (l'avviso di addebito per le somme dovute all'Inps e l'avviso di accertamento per le somme dovute allo Stato per imposte dirette e Iva) che è lo stesso ente impositore/creditore a portare a conoscenza del contribuente/debitore. Tuttavia, il procedimento di riscossione coattiva di molte altre entrate pubbliche (tributarie e non), almeno per quanto attualmente previsto, continua ad essere quello a mezzo ruolo, e quindi quello che prevede la previa notifica, al contribuente/debitore, della cartella di pagamento.

² Ad esempio, come ormai sembra pacifico nella giurisprudenza, non si può assimilare la cartella di pagamento al precetto al fine di sostenere che essa, alla pari del precetto, debba essere sottoscritta.

(*) Avvocato, dottore commercialista e revisore legale in Padova, cultore di diritto tributario presso l'Università di Trieste.

(**) Avvocato tributarista in Padova.

(***) Si ringrazia per la collaborazione l'Avv. Vittoria Mantovan.

non paghi entro un termine stabilito la somma dovuta, i suoi beni potranno essere oggetto di vendita forzata per soddisfare tale debito. Coerentemente a tale funzione, entrambi gli atti producono i loro effetti solo qualora vengano portati nella sfera legale di conoscenza del rispettivo destinatario, sono cioè atti recettizi.

Ciò significa che l'**inesistenza** o la nullità non sanata della **notificazione** della cartella di pagamento determina senza dubbio l'illegittimità di tutti gli atti che l'agente della riscossione possa aver compiuto, sul presupposto dell'avvenuta notifica della stessa, al fine di riscuotere la somma dovuta³ o, comunque, di tutelare le **ragioni creditorie** dell'ente impositore/creditore che ha formato il ruolo⁴.

2. Introduzione alla questione interpretativa relativa al comma 1 dell'art. 26 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602

Attesa l'importanza, nell'ambito del procedimento di riscossione a mezzo ruolo, della fase procedurale della notificazione della cartella di pagamento, e atteso il fatto che la legge, all'art. 26 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, dedica a tale fase una specifica disposizione, qualsiasi **contrasto giurisprudenziale** che la riguardi merita di essere segnalato.

E a tal fine, si rileva che la giurisprudenza tributaria, per lo meno quella di merito, non ha un'opinione univoca in ordine all'esatta interpretazione della disposizione di cui al comma 1 dell'articolo appena citato, dividendosi in due orientamenti. Come si dirà meglio nel prosieguo, uno di tali orientamenti, è stato anche condiviso dalla Corte di Cassazione in una recentissima sentenza.

Il fatto che la giurisprudenza di legittimità abbia dimostrato di condividere uno dei suddetti orientamenti, non toglie, per ciò stesso, interesse alla questione. E non solo in quanto l'esperienza dimostra che non si può mai escludere *a priori* un futuro **revirement** della **Cassazione** sul punto – il quale porterebbe certamente alla ribalta la questione interpretativa oggetto del contrasto che ci si appresta a segnalare – ma anche,

³ Esecuzione forzata.

⁴ Ad esempio, ipoteca *ex art. 77 del D.P.R. cit.*, fermo amministrativo *ex art. 86 del D.P.R. cit.*, esperimento delle azioni *ex art. 49 del D.P.R. cit.*

e forse soprattutto, considerando i tempi della giustizia italiana.

Per il momento, basti al riguardo solamente osservare che, ad esempio, un ricorso instaurato, ai sensi dell'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, avverso una cartella di pagamento – quindi introduttivo di un giudizio che verrà celebrato secondo un rito senza dubbio più celere di quello civile – può approdare al grado di legittimità dopo ben quattro anni dalla sua instaurazione, ed essere deciso dalla Corte di Cassazione dopo altri quattro anni dalla proposizione del relativo ricorso in cassazione.

3. La tesi condivisa dalla Corte di Cassazione

Come si è detto, la giurisprudenza tributaria di merito interpreta in due modi diversi il comma 1 dell'art. 26 *cit.*, a mente del quale "la cartella è notificata dagli ufficiali della riscossione o da altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge ovvero ... dai messi comunali o dagli agenti della polizia municipale. La notifica può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento ...".

Secondo una parte della giurisprudenza tributaria di merito – orientamento per l'appunto condiviso dalla Corte di Cassazione⁵, che l'ha recentemente ribadito in una recentissima sentenza⁶ e, a quanto sembra, anche dalla giurisprudenza civile di merito⁷ – il secondo periodo del comma 1 prevede una forma di notificazione **alternativa** rispetto a quella, che viene effettuata dall'agente della riscossione per il tramite dell'**ufficiale** della **riscossione** o di altro soggetto ivi menzionato, prevista dal primo periodo. Si osserva che, altrimenti, si finirebbe per giungere ad un'inammissibile *interpretatio abrogans* del testo legislativo, in quanto dall'art. 26 *cit.* si può desumere, anche senza considerarlo, che i soggetti indicati nel primo periodo possano notificare la cartella di pagamento avvalendosi del servizio postale.

⁵ Cfr., per tutte, Cass., sez. trib., n. 14327 del 19 giugno 2009, in banca dati "fisconline".

⁶ Cass., sez. trib., n. 2288, pronunciata il 17 dicembre 2010 e depositata in cancelleria il 31 gennaio 2011, in banca dati "fisconline".

⁷ Cfr. ad es., Trib. di Rovigo, 22 settembre 2010, in banca dati www.utetgiuridica.it.

Infatti l'ultimo comma dell'art. 26 *cit.* rinvia all'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 il quale, a sua volta, rinvia alle disposizioni di cui agli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile, tra cui compare, per l'appunto, quella secondo cui "se non è fatto espresso divieto dalla legge, la notificazione può eseguirsi anche a mezzo del **servizio postale**. In tal caso l'ufficiale giudiziario scrive la relazione di notificazione sull'originale e sulla copia dell'atto, facendovi menzione dell'ufficio postale per mezzo del quale spedisce la copia al destinatario in piego raccomandato con avviso di ricevimento ..."⁸.

Secondo tale orientamento, quindi, la disposizione di cui al secondo periodo del comma 1 dell'art. 26 *cit.* legittima gli agenti della riscossione – che, si badi, sono delle persone giuridiche e non fisiche⁹ – a notificare la cartella di pagamento servendosi del servizio postale "... **direttamente** ..." ¹⁰, cioè **senza** ricorrere all'attività dei soggetti, persone fisiche, espressamente **abilitati** ai sensi del primo periodo del comma 1.

In tal modo, si ritiene rituale la notifica della cartella nonostante lo spazio in essa riservato alla **relata di notifica**, come concretamente accade¹¹, non sia stato compilato, circostanza che, al contrario, determinerebbe l'inesistenza della notifica qualora la cartella fosse stata notificata dall'ufficiale della riscossione che si sia avvalso, a tal fine, del servizio postale secondo quanto previsto dalla disciplina processualcivile. Rispetto alla non-necessità della notifica, ove quest'ultima sia effettuata ai sensi del secondo periodo del comma 1 dell'art. 26 *cit.*, la recentissima Cass., sez. trib., n. 2288/2011, cui si è fatto prima riferimento, è oltremodo esplicita, in quanto tale circostanza "... risulta confermata, per implicito, dal penultimo comma della disposizione in esame, secondo il quale l'esattore è obbligato a con-

servare per **cinque anni** la **matrice** o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento, in ragione della forma di notificazione prescelta, al fine di esibirla su richiesta del contribuente o dell'Amministrazione".

4. La tesi contraria

Altra parte della giurisprudenza tributaria di merito ritiene che il secondo periodo del comma 1 dell'art. 26 *cit.* non sia altro che una prosecuzione del primo, e che quindi la cartella di pagamento debba senz'altro essere notificata dai soggetti indicati nel primo periodo, i quali potranno, previa compilazione della relativa **relata**, effettuarla anche mediante **raccomandata** con avviso di ricevimento, ossia avvalendosi del servizio postale.

Sulla scorta di tale convincimento, questa parte della giurisprudenza ritiene che la notifica della cartella di pagamento sia **illegittima** – e a volte addirittura inesistente¹² – tutte le volte in cui accerti la non redazione della relata di notifica da parte del soggetto **abilitato**¹³.

Proprio a questo secondo orientamento, peraltro, avevano aderito sia la Commissione tributaria Provinciale, sia quella Regionale, nel giudizio poi sfociato, in virtù del ricorso per Cassazione proposto dall'agente della riscossione avverso la sentenza di secondo grado, dinanzi alla sezione tributaria della Suprema Corte e deciso con la sopra citata sent. n. 2288/2011.

Da notare – a proposito della lunghezza dei tempi della giustizia italiana – che il giudizio era stato instaurato dal contribuente alla fine del 2002, e che con la suddetta sentenza della Corte di Cassazione, pronunciata a distanza di otto anni e depositata in cancelleria oltre un mese dopo la sua pronuncia, il giudizio non si è ancora concluso. Infatti con tale decisione la Corte ha solo cassato la sentenza di secondo grado con **rinvio** alla medesima Commissione tributaria

⁸ Art. 149 del codice di procedura civile, "notificazione a mezzo del servizio postale".

⁹ Gli agenti della riscossione, infatti, sono le varie società per azioni appartenenti al Gruppo Equitalia (cfr. D.L. 30 settembre 2005, n. 203).

¹⁰ Comm. Trib. Prov. di Padova, n. 53/11/05.

¹¹ Nella prassi degli agenti della riscossione, le cartelle notificate ai sensi del secondo periodo del comma 1 dell'art. 26 *cit.* riportano stampato a macchina (quindi, non scritto "a mano") il numero della relativa raccomandata. In altre parole, la cartella "nasce" per essere inviata con una determinata raccomandata. Vale la pena di ricordare che nel nuovo modello di cartella di pagamento lo spazio riservato alla relata di notifica risulta apposto in calce all'atto (e non più sul frontespizio).

¹² Vale a dire *tamquam non esset*, senza quindi possibilità di essere sanata. In tal senso, ad esempio, Comm. Trib. Prov. di Padova n. 157, sez. IX, pronunciata il 13 novembre 2003 e depositata il 18 marzo 2004.

¹³ Si rinvia, per tutte, alla recente sent. n. 743 del 3 novembre 2010 (ud. del 12 ottobre 2010) della Comm. trib. prov. di Pescara, Sez. IV, in banca dati "fiscoonline". In merito alla problematica delle notifiche dirette, si segnala anche la sent. n. 533 del 29 dicembre 2010 (ud. del 26 novembre 2010) della Comm. trib. prov. di Lecce, Sez. IV, in banca dati "fiscoonline".

regionale che l'aveva pronunciata (in altra composizione).

5. Osservazioni finali

Le argomentazioni addotte a sostegno della tesi che ritiene legittima la notifica "diretta", da parte dell'agente della riscossione, della cartella di pagamento, condivisa dalla stessa Corte di Cassazione, hanno l'indubbio pregio di non sollevare alcun problema di coordinamento tra l'art. 26, comma 1, del D.P.R. *cit.* e l'art. 149 del codice di procedura civile per quanto riguarda il momento in cui si **perfeziona** la **notifica** nell'una e nell'altra ipotesi.

Non si nasconde, tuttavia, come la modalità di notifica in questione possa determinare, almeno in linea teorica, alcuni inconvenienti per l'agente della riscossione qualora, in sede giudiziale, il contribuente/ricorrente eccepisca di aver ricevuto un plico contenente una cartella di pagamento incompleta o, addirittura, un plico vuoto. L'eccezione potrebbe sembrare **pretestuosa**¹⁴,

¹⁴ Così, almeno, pare essere considerata anche dalla giurisprudenza, la quale tende a "liquidare" eccezioni di questo genere. Citiamo, ad esempio, la sentenza Trib. di Padova, n. 39/08, pronunciata il 14 gennaio 2008 e depositata il 28 maggio 2008, relativa ad un giudizio instaurato contro una cartella di pagamento per contributi previdenziali. Il Tribunale, con tale sentenza, ha rigettato l'eccezione, sollevata dal destinatario della cartella, di aver ricevuto un atto incompleto e basata sull'assunto che la relata di notifica redatta dal soggetto abilitato, essendo apposta sul frontespizio anziché in calce all'atto, non poteva far fede che la cartella stessa gli fosse stata notificata nella sua interezza. Il giudice infatti, dopo aver rilevato la tardività dell'eccezione, ha comunque, per l'appunto, liquidato la questione osservando che "peraltro è noto che il documento cartaceo, contenente la cartella di pagamento, è costituito da un tutt'uno inscindibile, per cui non è materialmente possibile consegnare al destinatario solo una parte dell'atto. La prova dell'avvenuta notifica di una parte dell'atto, proprio in virtù della struttura del documento, consente di ritenere raggiunta la prova della notifica dell'atto nella sua integralità. Il raggiungimento dello scopo del procedimento di notificazione sana ogni eventuale vizio di forma".

dato che il contribuente/ricorrente è sicuramente in grado di risalire al soggetto che ha spedito il plico raccomandato (agente della riscossione) e, contattando i relativi uffici territoriali dell'agente, all'atto che il plico stesso avrebbe dovuto contenere (infatti, come si è già precisato, nella prassi degli agenti della riscossione ogni cartella notificata mediante raccomandata "nasce" per essere notificata mediante l'invio di una determinata raccomandata).

Tuttavia, il problema teorico rimane, dal momento che, nella forma di **notifica "diretta"** della cartella di pagamento da parte dell'agente della riscossione, manca del tutto una **dichiarazione fidefacente** che quel determinato plico recapitato al destinatario mediante raccomandata contenga, nella sua interezza, quella determinata cartella di pagamento¹⁵, come invece si verifica nel caso in cui la cartella venga notificata, per il mezzo del servizio postale, dall'ufficiale della riscossione o da altro soggetto indicato dal primo periodo del comma primo dell'art. 26 *cit.*¹⁶.

¹⁵ Ciò significa che, per contestare tale circostanza, il contribuente/ricorrente non ha l'onere di proporre querela di falso (che costituisce, come si può immaginare, un forte deterrente ad eccezioni di questa specie).

¹⁶ Un aspetto che sarebbe interessante approfondire, per constatare se vi siano altri eventuali profili di diversità tra la notifica per mezzo di ufficiale della riscossione o altro soggetto abilitato (effettuata cioè ai sensi dell'art. 149 del codice di procedura civile), e quella "diretta" mediante raccomandata con ricevuta di ritorno (effettuata cioè ai sensi dell'art. 26, comma 1, secondo periodo, del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602), riguarda le conseguenze sanzionatorie che possono ravvisarsi nell'uno e nell'altro caso a carico di un soggetto che, nel ricevere una cartella di pagamento dal "postino", attesti falsamente a quest'ultimo, ad esempio, di essere un "familiare convivente" del destinatario della cartella. Ciò in quanto, quando la notifica avvenga ai sensi dell'art. 149 del codice di procedura civile sembra difficile negare ad una simile condotta una rilevanza penale (artt. 476 e seguenti del codice penale), ma - almeno in prima battuta - tale conclusione non è altrettanto evidente quando la notifica avvenga ai sensi dell'art. 26, comma 1, secondo periodo, D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602.