

CASI PRATICI

Casi pratici

Questioni risolte

di Provenzano Francesco, Gigliotti Giovanni, Zammarelli Marco

Impugnazione della cartella di pagamento non validamente notificata

Scheda aggiornata al 8.9.2016

Normativa di riferimento

*D.Lgs. n. 546/1992, art. 19; D.P.R. n. 600/1973: art. 60, comma 1, lett. e);
Codice di procedura civile: art. 149.*

la QUESTIONE

In quali casi la notificazione della cartella di pagamento può essere effettuata con le formalità stabilite dall'art. 60, comma 1, lett. e), D.P.R. n. 600/1973 per l'ipotesi di assoluta irreperibilità del contribuente?

Il contribuente, destinatario di una cartella di pagamento erroneamente notificata con le forme previste per l'assoluta irreperibilità, può impugnarla, venendone a conoscenza con un estratto di ruolo, o deve attendere che gli venga notificato un atto della riscossione?

Qual è la posizione della più recente giurisprudenza sul punto?

la RISPOSTA IN SINTESI

Ricorre l'ipotesi di irreperibilità assoluta quando nel Comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi sia l'abitazione, l'ufficio o l'azienda del contribuente. Tale condizione di fatto deve essere accertata dal soggetto notificatore attraverso ricerche nel Comune dov'è situato il domicilio fiscale del contribuente, per escludere che l'eventuale trasferimento non si sia risolto in

un mero mutamento di indirizzo nell'ambito dello stesso Comune e in tal caso la notifica può essere effettuata con le formalità stabilite dall'art. 60, comma 1, lett. e), D.P.R. n. 600/1973.

Il contribuente che, dall'esame dell'estratto di ruolo dell'Agente della riscossione, scopra di essere stato destinatario di una cartella di pagamento in realtà mai ricevuta (in quanto erroneamente notificata con le forme per l'irreperibilità cd. "assoluta"), può impugnare detta cartella non appena ne viene a conoscenza, non essendo necessario che attenda la notifica di un successivo atto della riscossione per impugnarlo unitamente alla cartella.

L'APPROFONDIMENTO

Modalità e tempistica per l'impugnazione della cartella di pagamento non validamente notificata alla luce della recente giurisprudenza delle Sezioni Unite della Cassazione

Mentre non sussiste alcun dubbio in merito all'impugnabilità della cartella di pagamento (rientrando tale atto nell'elenco di quelli impugnabili di cui all'art. 19, comma 1 del D.Lgs. n. 546/1992), profili di problematicità possono invece sorgere con riguardo alle modalità e alla tempistica dell'impugnazione della cartella di pagamento che non sia stata validamente notificata.

Tali criticità, essenzialmente, sono riconducibili al disposto dell'ultima parte del terzo comma dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, il quale prevede che «La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo».

Da un punto di vista strettamente letterale, la norma in questione sembrerebbe prescrivere che il contribuente che viene a conoscenza di un atto tributario che lo riguarda, ma che tuttavia non gli è stato validamente notificato, non può impugnare tale atto immediatamente, ma deve necessariamente attendere che l'Amministrazione finanziaria o l'Agente della riscossione gli notifichino un atto successivo.

Di conseguenza, nel caso della cartella di pagamento erroneamente notificata, il contribuente venuto comunque a conoscenza del predetto atto impositivo e che vorrebbe impugnarlo dinanzi al giudice tributario, sarebbe costretto ad attendere la notifica (questa volta valida) di un successivo atto della riscossione (a esempio, una intimazione di pagamento) e poi a esperire un ricorso avverso

quest'ultimo atto, onde consentire al giudice di conoscere anche della cartella illegittima.

Alla luce di quanto appena rilevato, appare evidente come una corretta interpretazione dell'art. 19, comma 3, ultima parte del D.Lgs. n. 546/1992, non possa fondarsi sul solo dato letterale della norma.

Infatti, ciò porterebbe a una ingiustificata e inaccettabile compressione del diritto di difesa del contribuente che, di fronte all'avanzare del procedimento impositivo o di riscossione avviato dall'Ufficio (o Agente della riscossione) con l'atto erroneamente notificato, si troverebbe impossibilitato a far valere le sue ragioni dinanzi al giudice tributario fino a quando, paradossalmente, lo stesso Ufficio non esegua una valida notifica di un atto successivo a quello illegittimo. È allora imprescindibile operare un'interpretazione costituzionalmente orientata della richiamata norma, per giungere alla conclusione che la stessa prevede solo la possibilità e non già l'obbligo per il contribuente di "posticipare" l'impugnazione dell'atto non notificato al momento in cui riceve la notifica dell'atto successivo.

Deve pertanto essere lasciata intatta la facoltà del contribuente di anticipare l'accesso alla tutela giurisdizionale a un momento precedente (quello dell'effettiva conoscenza dell'atto non notificato), così da contrastare il prima possibile il procedimento di imposizione e riscossione.

Tale interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 19, comma 3, ultimo periodo del D.Lgs. n. 546/1992 è stata recentemente affermata dalla giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione che, nella sentenza n. 19704 del 2 ottobre 2015, hanno affermato il principio di diritto secondo cui: «È ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario, senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'ultima parte del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 3, posto che una lettura costituzionalmente orientata di tale norma impone di ritenere che la ivi prevista impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque legittimamente venuto a conoscenza e pertanto non escluda la possibilità di far valere tale invalidità anche prima, nel doveroso rispetto del diritto del contribuente a non vedere senza motivo compresso, ritardato, reso più difficile ovvero più gravoso

il proprio accesso alla tutela giurisdizionale quando ciò non sia imposto dalla stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione» (Cass. civ., Sez. Unite, 2 ottobre 2015, n. 19704).

Alla luce della più recente giurisprudenza della Corte di Cassazione, si ritiene pertanto che il contribuente dell'esempio il quale, dall'esame dell'estratto di ruolo dell'Agente della riscossione, scopre di essere stato destinatario di una cartella di pagamento in realtà mai ricevuta (in quanto erroneamente notificata con le forme per l'irreperibilità cd. "assoluta"), può impugnare detta cartella non appena ne viene a conoscenza, non essendo necessario che attenda la notifica di un successivo atto della riscossione per impugnarlo unitamente alla cartella.

Cause di illegittimità del procedimento notificatorio in caso di "irreperibilità assoluta" alla luce della più recente giurisprudenza della Corte di Cassazione

In sede di impugnazione il contribuente potrà inoltre far valere pienamente l'illegittimità della notifica sotto il profilo procedurale; nel caso in esame, infatti, la notifica non è andata a buon fine, in quanto il procedimento notificatorio si è svolto secondo la procedura prevista in caso di irreperibilità cd. assoluta, in assenza dei presupposti di legge come declinati ampiamente dalla giurisprudenza di merito e di legittimità.

Come noto, in ipotesi di "irreperibilità assoluta" non può avere luogo la procedura di notificazione della cartella di pagamento ai sensi dell'art. 140 c.p.c., il quale prevede, ai fini del perfezionamento del procedimento di notificazione, nell'ordine:

- a) il deposito di copia dell'atto nella casa del Comune in cui la notificazione deve eseguirsi;
- b) l'affissione dell'avviso di deposito alla porta dell'abitazione e dell'ufficio o dell'azienda del destinatario;
- c) la comunicazione, mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, dell'avvenuto deposito nella casa comunale dell'atto di accertamento;
- d) il ricevimento della lettera raccomandata informativa o, comunque, il decorso del termine di dieci giorni dalla data di spedizione di tale raccomandata.

L'art. 60, primo comma, lett. e), del D.P.R. n. 600/1973, disciplina una

fattispecie (“irreperibilità assoluta”) differente da quella prevista dall’art. 140 c.p.c. Tale ultima norma riguarda infatti l’ipotesi (cd. “irreperibilità relativa”) in cui nel Comune dove deve eseguirsi la notificazione è situata l’abitazione, l’ufficio o l’azienda del destinatario, ma non è possibile eseguire la consegna della copia dell’atto da notificare a una delle persone indicate nell’art. 139 c.p.c. per irreperibilità o per incapacità o rifiuto delle medesime.

L’irreperibilità assoluta si rinviene invece quando nel Comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi sia l’abitazione, l’ufficio o l’azienda del contribuente. Tale condizione di fatto deve essere accertata dal soggetto notificatore attraverso ricerche nel Comune dov’è situato il domicilio fiscale del contribuente, per escludere che l’eventuale trasferimento non si sia risolto in un mero mutamento di indirizzo nell’ambito dello stesso Comune. Solo in tal caso di irreperibilità assoluta – secondo la norma dell’art. 60, primo comma, lett. e), del D.P.R. n. 600/1973 - l’avviso del deposito prescritto dall’art. 140 c.p.c., in busta chiusa e sigillata, deve essere affisso 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.

Al contrario, in ipotesi di “irreperibilità relativa” le notifiche degli avvisi di accertamento e degli atti della riscossione devono avere luogo rispettando tutte le formalità previste dall’art. 140 c.p.c. e si perfezionano al momento del ricevimento, da parte del destinatario stesso, della cd. raccomandata informativa o comunque decorsi dieci giorni dalla relativa spedizione.

Al riguardo, la Corte di Cassazione ha affermato il principio di diritto secondo cui «la notificazione degli avvisi e degli atti tributari impositivi, nel sistema delineato dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, va effettuata secondo il rito previsto dall’art. 140 c.p.c., quando siano conosciuti la residenza e l’indirizzo del destinatario, ma non si sia potuto eseguire la consegna perché questi, nella circostanza, non è stato ivi rinvenuto, mentre va effettuata secondo la disciplina di cui all’art. 60 cit., lett. e), quando il messo notificatore non reperisca il contribuente, perché risulta trasferito in luogo sconosciuto; accertamento, questo, cui il messo deve pervenire dopo aver effettuato ricerche nel Comune dov’è situato il domicilio fiscale del contribuente, per verificare che il suddetto trasferimento non si sia risolto in un mero mutamento di indirizzo nell’ambito dello stesso Comune» (cfr. Cass., Sez. V, 3 luglio 2013, n. 16696; nello stesso senso Cass., Sez. V, 8 giugno 2016, n. 11720; Cass., Sez. V, 17 maggio 2002, n. 7268; Cass., Sez. V, 26 giugno 2003, n. 10189; Cass., Sez. V, 20

febbraio 2006, n. 3618; Cass., Sez. V, 28 settembre 2007, n. 20425; Cass., Sez. V, 17 marzo 2008, n. 7067; Cass., Sez. V, 7 luglio 2009, n. 15856; Cass., Sez. V, 12 febbraio 2010, n. 3426; Cass., Sez. V, 27 giugno 2011, n. 14030).

Inoltre, la Corte di Cassazione ha affermato che, in tema di notificazione degli atti in materia tributaria, qualora risulti che il contribuente si sia trasferito in località sconosciuta, «il messo notificatore, prima di procedere alla notifica ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, comma 1, lett. e), deve effettuare ricerche nel Comune dov'è situato il domicilio fiscale del contribuente, per verificare che il suddetto trasferimento non si sia risolto in un mero mutamento di indirizzo nell'ambito dello stesso Comune» (cfr. Cass., Sez. V, 22 gennaio 2013, n. 1440, e nello stesso senso Cass., Sez. V, 8 giugno 2016, n. 11720).

Nel caso esaminato, invece, la notifica della cartella di pagamento è stata eseguita in modo non conforme a quanto normativamente previsto poiché, sulla base della documentazione recuperata dal contribuente, essa era stata tentata all'indirizzo precedente del contribuente, che si trova comunque nel medesimo Comune in cui è stato fissato il nuovo domicilio fiscale.

Inoltre, dalla relata di notifica non si evince con un sufficiente grado di dettaglio lo svolgimento dell'attività di ricerca che l'Ufficiale giudiziario avrebbe dovuto svolgere al fine di appurare il mutamento dell'indirizzo del destinatario della notificazione, come richiesto dalla giurisprudenza di legittimità formatasi sull'argomento (cfr., in particolare, Cass., Sez. V, 3 luglio 2013, n. 16696 e Cass., Sez. V, 22 gennaio 2013, n. 1440, *supra* menzionate). E ancora, del tutto insufficiente è quanto addotto dall'Agente della riscossione con riferimento alle informazioni (asseritamente) ricevute dal portiere circa l'avvenuto trasferimento del domicilio del contribuente in luogo diverso da quello in cui doveva essere eseguita la notificazione. L'eventuale trasferimento avrebbe dovuto essere, infatti, oggetto di adeguato accertamento da parte dell'Ufficiale giudiziario; accertamento che non ha mai avuto luogo.

Ne consegue che la notificazione della cartella di pagamento non si è mai perfezionata e, nel caso di specie, l'unica procedura applicabile era quella data dall'art. 140 c.p.c., con la conseguenza che il tentativo di eseguire la notifica ai sensi dell'art. 60, comma 1, lett. e) del D.P.R. n. 600/1973, in carenza dei presupposti per eseguire la notifica ai sensi di tale norma, costituisce un vizio del procedimento di notifica che inficia, come affermato più volte dalla Corte di Cassazione, anche il procedimento di riscossione conseguente (Cass., 19

febbraio 2009, n. 3983; Cass., Sez. Un., 4 marzo 2008, n. 5791; Cass., 25 luglio 2007, n. 16412).

la SELEZIONE GIURISPRUDENZIALE

Cassazione civ., Sez. V, 8 giugno 2016, n. 11720

È illegittima la notificazione degli avvisi e degli atti tributari impositivi (nella specie, cartella di pagamento) effettuata ai sensi dell'art. 60, comma 1, lett. e), del D.P.R. n. 600/1973, laddove il messo notificatore abbia attestato la sola irreperibilità del destinatario nel Comune ove è situato il suo domicilio fiscale, senza ulteriore indicazione delle ricerche compiute per verificare che il trasferimento non sia un mero mutamento di indirizzo all'interno dello stesso Comune, dovendosi procedere secondo le modalità di cui all'art. 140 c.p.c. quando non risulti un'irreperibilità assoluta del notificato all'indirizzo conosciuto, la cui attestazione non può essere fornita dalla parte nel corso del giudizio. In sostanza, la notificazione con la procedura prevista per gli irreperibili presuppone, non già un'assenza momentanea del destinatario, ma l'impossibilità che, ricorrendo ai mezzi di ricerca previsti, venga individuato un recapito utile. Il notificatore può ricorrere a tale procedura quando abbia dato atto, o risulti dalla relata, che l'irreperibilità è definitiva.

Cassazione civ., Sez. VI, ordinanza, 25 novembre 2015, n. 24082

L'accertamento della irreperibilità assoluta del destinatario di una notifica, legittimante il ricorso alla procedura notificatoria di cui all'art. 60, lett. e), D.P.R. n. 600 del 1973 presuppone l'accertamento che le ricerche sia state effettuate, che siano attribuibili al messo notificatore e che siano riferibili alla notifica in esame.

Cassazione civ., Sez. Unite, 2 ottobre 2015, n. 19704

Il contribuente può, ai sensi dell'art. 19, comma 3, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, impugnare una cartella di pagamento invalidamente notificata e conosciuta tramite l'estratto del ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario, in quanto una lettura costituzionalmente orientata delle disposizioni di cui alla suindicata norma non appare ostativa alla possibilità per lo stesso di far valere l'invalidità della notifica di quell'atto di cui sia venuto, comunque, a conoscenza tramite l'estratto di ruolo contenente gli elementi dell'atto impositivo così come formato dal concessionario della riscossione.

Cassazione civ., Sez. VI, ordinanza, 3 febbraio 2014, n. 2248

Il ruolo, benché atto interno dell'Amministrazione, costituisce lo strumento fondamentale della riscossione, poiché contiene l'indicazione del periodo d'imposta, cui l'iscrizione si riferisce, dell'imponibile, dei versamenti e dell'imposta effettivamente dovuta, oltre che degli interessi e delle sanzioni pecuniarie eventualmente irrogabili al contribuente, sicché momento determinante per l'instaurazione del rapporto giuridico di riscossione è proprio la sua formazione e non già quello della notificazione della cartella esattoriale, che costituisce solo lo strumento mediante il quale la pretesa tributaria viene portata a conoscenza del debitore d'imposta. Ne consegue che, nel caso in cui il dipendente addetto all'Ufficio abbia consegnato al contribuente copia dell'estratto del ruolo, questi è legittimato alla sua impugnazione, essendo il ruolo l'unico valido e legittimo titolo per la riscossione dei tributi.

la PRATICA

IL CASO CONCRETO

Il contribuente, dall'esame dell'estratto di ruolo dell'Agente della riscossione, scopre di essere stato destinatario di una cartella di pagamento in realtà mai ricevuta perché è stato destinatario di un tentativo - non perfezionatosi - di notifica, tentata al suo indirizzo precedente, che si trova nel medesimo Comune in cui è stato fissato il nuovo domicilio fiscale. Dopo opportuno accesso agli atti, si scopre che nonostante dalla relata di notifica non si evincesse con sufficiente grado di dettaglio lo svolgimento dell'attività di ricerca che il soggetto notificatore avrebbe dovuto svolgere al fine di appurare il mutamento dell'indirizzo del destinatario della notificazione, la notifica era stata nuovamente tentata ai sensi dell'art. 60, comma 1, lett. e) del D.P.R. n. 600/1973.

La questione è stata elaborata dall'Avv. Giovanni Gigliotti, dall'Avv. Francesco Provenzano e dall'Avv. Marco Zammarelli.