

Commissione Tributaria Provinciale di Cuneo, 25 novembre 2009 – Est. Macagno.

Segnalazione del Dott. Paolo Giovanni Demarchi Albengo

Cartella di pagamento – Notificazione a mezzo posta – Mancata apposizione della relazione di notificazione sull'originale – Mera irregolarità.

Cartella di pagamento – Mancanza di sottoscrizione da parte del funzionario – Nullità – Esclusione.

Cartella di pagamento per somme dovute in forza di accertamenti fiscali definitivi – Mancanza di motivazione – Nullità – Esclusione.

Cartella di pagamento – Mancata indicazione dell'autorità cui proporre ricorso – Nullità – Esclusione.

La mancata apposizione della relazione di notificazione sull'originale o sulla copia della cartella di pagamento consegnata al destinatario integra una mera irregolarità della notificazione che non può essere fatta valere dal destinatario, non essendo tale adempimento previsto nel suo interesse. (mb) (riproduzione riservata)

Non è affetta da nullità la cartella di pagamento priva della sottoscrizione da parte del funzionario competente purché l'atto sia inequivocabilmente riferibile all'organo amministrativo titolare del potere di emetterlo. (mb) (riproduzione riservata)

Non è affetta da nullità la cartella di pagamento che sia priva di motivazione nel caso in cui venga richiesto il pagamento di somme dovute in forza di accertamenti fiscali divenuti definitivi. (mb) (riproduzione riservata)

La mancata indicazione nella cartella di pagamento della autorità verso cui proporre ricorso costituisce una mera irregolarità che resta priva di conseguenze se l'atto raggiunge lo scopo di consentire la tempestiva contestazione della pretesa tributaria ovvero che consente, in caso contrario, di richiedere la rimessione in termini. (mb) (riproduzione riservata)

IL CASO.it

omissis

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso presentato in data 23.4.2009, previamente notificato all'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Mondovì ed alla Equitalia Nomos S.p.A., C. M., B. G. e L. C., quest'ultima figlia ed erede beneficiata della sig.ra M. B., in qualità di soci amministratori della società "Albergo * di C. M., B. G. e M., & C. s.n.c.", domiciliati in Genova, Via * n. *, presso i difensori avv.ti V. U., C. C. O. ed E. G. C., impugnavano la cartella di pagamento n. 0372009000001427 notificata in data 2 febbraio 2009, con la quale veniva richiesto il pagamento della somma di € 113.146,92 a titolo di IRAP, IVA interessi e sanzioni pecuniarie.

Osservavano i ricorrenti che dalla cartella era possibile ricavare che l'importo sarebbe dovuto in seguito a decisione della Commissione tributaria provinciale di Cuneo, divenuta definitiva, relativamente ad un avviso di accertamento a suo tempo notificato alla società.

Affermavano i ricorrenti che di tali provvedimenti (avviso di accertamento e sentenza) non avevano mai avuto notizia alcuna.

Il ricorso si fondava sui seguenti motivi:

- a) Nullità della cartella di pagamento per omessa notifica degli atti presupposti;
- b) Inesistenza e/o nullità della notifica della cartella;
- c) Nullità della cartella per mancanza di sottoscrizione e per mancanza degli altri requisiti previsti dall'art. 7 l. 212/2000 e 12 dpr 602/73.

I ricorrenti chiedevano disporsi la sospensione dell'atto impugnato.

Si costituiva l'Ufficio, con memoria di controdeduzioni in data 12.5.2009, nella quale:

- a) eccepiva la tardività del ricorso;
- b) osservava che non solo l'accertamento era stato ritualmente notificato alla contribuente, ma che avverso tale atto era stato proposto tempestivo ricorso, respinto dalla Commissione Tributario Provinciale di Cuneo con sentenza passata in giudicato;
- c) contestava la fondatezza delle censure proposte in relazione ai vizi propri della cartella, pur affermando al riguardo la competenza del concessionario.

IL CASO.it

L'Ufficio produceva documentazione varia, tra cui copia dell'avviso di accertamento con relate di notifica, del ricorso e della sentenza della CTP di Cuneo in data 12.6.2007

Si costituiva anche il concessionario, Equitalia Nomos S.p.A., che affermava la correttezza del proprio operato e replicava analiticamente alle censure avversarie.

All'udienza del 30.6.2009, fissata per la discussione della istanza di sospensione, i ricorrenti disconoscevano espressamente, ai sensi dell'art. 2719 c.c., le copie fotostatiche degli avvisi di ricevimento delle raccomandate relative agli atti impositivi, nonché dei ricorsi avverso gli avvisi di accertamento – documenti prodotti dall'Agenzia delle Entrate e da Equitalia Nomos. I ricorrenti depositavano relazione di perizia grafologica avente ad oggetto le sottoscrizioni apposte in calce ai ricorsi depositati presso la CTP di Cuneo. Contestavano infine l'eccezione di tardività del ricorso sollevata dall'Ufficio.

La Commissione disponeva la sospensione della cartella impugnata.

L'Ufficio depositava in data 8.7.2009 memorie illustrative, nelle quali richiamava le propri difese, ribadiva la validità delle notifiche degli atti di accertamento, osservava che la società aveva presentato anche istanza di accertamento con adesione, sottoscritta dai tre soci.

I ricorrenti presentavano infine in data 24.9.2009 memorie aggiuntive per l'udienza del 6 ottobre, rilevando che l'Ufficio non aveva prodotto nel termine di 20 giorni di cui all'art. 32 d.lgs. 546/92 gli originali dei documenti di cui era stata disconosciuta la copia fotostatica; manifestando l'intenzione di proporre impugnazione per revocazione avverso alla sentenza 12.6.2007, di cui chiedeva alla Commissione di non tener conto; disconosceva anche la copia della istanza di accertamento con adesione; richiamava le ulteriori difese.

I ricorsi, previa riunione, venivano discussi alla pubblica udienza del 6.10.2009, all'esito della quale la Commissione riservava la decisione ai sensi dell'art. 35 d. lgs. 546/1992.

MOTIVI DELLA DECISIONE

a) Omessa notifica degli atti presupposti. Ogni eventuale nullità relativa alla notifica dell'avviso di accertamento deve ritenersi sanata a seguito della proposizione del ricorso avverso lo stesso e – soprattutto – in presenza della sentenza 12.6.2007 della CTP di Cuneo, non impugnata, che ha riconosciuto la debenza del tributo.

L'esistenza di una sentenza irrevocabile rende ininfluenza il disconoscimento dei documenti relativi alle fasi precedenti (relata di notifica, istanza di accertamento con adesione, sottoscrizione del ricorso alla CT), venendone meno la rilevanza nel presente giudizio.

I ricorrenti, peraltro, hanno anche eccepito la natura apocrifa delle sottoscrizioni apposte alla procura alle liti - apparentemente resa al difensore nel procedimento tributario esitato con la sentenza di cui si discute.

Trattasi di questione che deve essere fatta valere, qualora ammissibile (contraria Cass. Civ., sez. 5, 24 febbraio 2005, n. 3872) mediante impugnazione per revocazione della sentenza de quo, se necessario preceduta da proposizione di querela di falso in via principale – e non incidentalmente rispetto al presente procedimento (per una applicazione dell'enunciato principio cfr. Cass. Civ. Sez. 3, Sentenza n. 986 del 16/01/2009). Occorre inoltre ribadire che con la querela di falso si può inibire l'efficacia di un documento rilevante per il giudizio, ma non si può elidere l'efficacia di una sentenza irrevocabile, essendo al tal fine previsto in casi tassativi il rimedio di cui agli artt. 395 c.p.c. ss., richiamati dagli artt. 64 ss. d.lgs. 546/92, che contempla a sua volta (art. 402 c.p.c.) uno specifico strumento cautelare.

Il motivo non può pertanto essere accolto.

b) Inesistenza della notifica della cartella impugnata per mancata apposizione della relata di notifica.

IL CASO.it

Vi è sì contrasto nella giurisprudenza di legittimità al riguardo, ma tra la tesi che ritiene che tale omissione comporti la nullità della notifica e quella – prevalente – che ne circoscrive le conseguenze alla mera irregolarità: è comunemente esclusa la fattispecie della inesistenza.

La recente Cass. civ., sez. trib., 21 aprile 2009, n. 9377, maggiormente rigorosa, ha affermato che "in tema di notificazione a mezzo del servizio postale, costituendo la relata di

notifica momento fondamentale del procedimento notificatorio, sia ai sensi del codice di rito che delle norme speciali del processo tributario, la mancata apposizione della stessa sull'originale o sulla copia consegnata al destinatario, ai sensi dell'art. 3 l. n. 890 del 1982, comporta - non l'irregolarità - ma la nullità della notificazione". Peraltro tale vizio 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", escludendosi che "la mancata apposizione sull'originale o sulla copia consegnata al destinatario della relazione prevista dalla l. n. 890 del 1982, art. 3, comporti l'inesistenza della notificazione effettuata a mezzo del servizio postale".

IL CASO.it

Merita evidenziare che (come affermato da Cass., sez. un., 5 ottobre 2004, n. 19854 e richiamato dalla successiva Cass. civ. sez. trib., 22 maggio 2006, n. 12010) "la natura sostanziale e non processuale (né assimilabile a quella processuale) dell'avviso di accertamento tributario - che costituisce un atto amministrativo autoritativo attraverso il quale l'amministrazione enuncia le ragioni della pretesa tributaria - non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria (...) L'applicazione, per l'avviso di accertamento, in virtù del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, delle norme sulle notificazioni nel processo civile comporta, quale logica necessità, l'applicazione del regime delle nullità e delle sanatorie per quelle dettato, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente produce l'effetto di sanare la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 c.p.c.", purché tale sanatoria, qualora nel ricorso sia stata eccepita la decadenza della potestà impositiva, "avvenga prima della scadenza del termine di decadenza - previsto dalle singole leggi d'imposta - per l'esercizio del potere di accertamento".

Tanto basterebbe ai fini della reiezione del motivo di ricorso in oggetto: va comunque ricordato che le Sezioni Unite già con sentenza n. 7821 del 19 luglio 1995 hanno affermato il differente e più condivisibile orientamento, maggiormente rinvenibile nella giurisprudenza di legittimità e recentemente ribadito dalla stessa Cass. civ. sez. trib., con sentenza 22 aprile 2009, n. 9493, secondo il quale "in tema di notificazione a mezzo del servizio postale, la mancata apposizione della relata di notifica sull'originale o sulla copia consegnata al destinatario, ai sensi dell'art. 3 della legge n. 890 del 1982 - comporta, non l'inesistenza, ma la mera irregolarità della notificazione, atteso che la fase essenziale del procedimento notificatorio è costituita dall'attività dell'agente postale, mentre quella dell'ufficiale giudiziario (o di colui che sia autorizzato ad avvalersi di tale mezzo di notifica) 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; conseguentemente, qualora sia allegato l'avviso di ricevimento ritualmente completato, l'omessa apposizione della relata integra un semplice vizio, che non può essere fatto valere dal destinatario, non essendo tale adempimento previsto nel suo interesse".

c) Nullità della cartella per mancanza di sottoscrizione

In tema di riscossione delle imposte sul reddito, la mancanza della sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto, la cui esistenza non dipende tanto dall'apposizione del sigillo o del timbro o di una sottoscrizione leggibile, quanto dal fatto che, al di là di questi elementi formali esso sia inequivocabilmente riferibile all'organo amministrativo titolare del potere di emetterlo (cfr. Cass. civ. sez. trib., 27 febbraio 2009, n. 4757).

In particolare, la cartella esattoriale, prevista dall'art. 25 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 quale documento per la riscossione degli importi contenuti nei ruoli, dev'essere predisposta secondo il modello approvato con decreto del Ministero delle Finanze che non prevede la sottoscrizione dell'esattore, essendo sufficiente la sua intestazione per verificarne la provenienza nonché l'indicazione, oltre che della somma da pagare, della causale tramite apposito numero di codice (cfr. Cass. civ. sez. trib., 5 giugno 2008, n. 14894).

d) Nullità della cartella per mancanza di motivazione e per carenza dei requisiti previsti dall'art. 12 dpr 602/73.

IL CASO.it

Occorre distinguere tra le cartelle non precedente da altri provvedimenti accertatori notificati al contribuente (ad es. a seguito di accertamento formale ex art. 36 bis e ter dpr 600/73) e cartelle con le quali viene richiesto il pagamento di somme dovute in forza di accertamenti fiscali definitivi, a norma dell'art 14, lett. b) d.P.R. n. 602 del 1973, non è un atto di

accertamento, ma applicativo di precedenti avvisi mai impugnati e resisi definitivi ovvero impugnati con esito sfavorevole per il contribuente. Tali atti non necessitano, quindi, di alcuna motivazione, dovendosi intendere già conosciuta la pretesa fiscale iscritta a ruolo, ma è sufficiente che siano indicati gli elementi essenziali previsti dalla normativa (cfr art. 25 dpr. 602/73: "2. La cartella di pagamento, redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze, contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata. 2-bis. La cartella di pagamento contiene anche l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo"; art 6 DM 231/1999: 1. Il contenuto minimo della cartella di pagamento è costituito dagli elementi che, ai sensi dell'art. 1, commi 1 e 2, devono essere elencati nel ruolo, ad eccezione della data di consegna del ruolo stesso al concessionario e del codice degli articoli di ruolo e dell'ambito; art. 1 DM 231/1999; 1. I ruoli (...) sono costituiti (...) da un elenco contenente l'indicazione dei seguenti dati: a) l'ente creditore; b) la specie del ruolo; c) il codice fiscale e i dati anagrafici dei debitori; d) il codice di ogni componente del credito, di seguito denominata articolo di ruolo; e) il codice dell'ambito; f) l'anno o il periodo di riferimento del credito; g) l'importo di ogni articolo di ruolo; h) il totale degli importi iscritti nel ruolo; i) il numero delle rate in cui il ruolo deve essere riscosso, l'importo di ciascuna di esse e la cadenza delle stesse; l) la data di consegna al concessionario. 2. Nell'elenco di cui al comma 1 è contenuta, per ciascun debitore, anche l'indicazione sintetica degli elementi sulla base dei quali è stata effettuata l'iscrizione a ruolo; nel caso in cui l'iscrizione a ruolo consegua ad un atto precedentemente notificato, devono essere indicati gli estremi di tale atto e la relativa data di notifica).

Tutti gli elementi indicati risultano presenti nella cartella impugnata.

IL CASO.it

e) Violazione dell'art. 7, comma 2 l. 212/2000

Contrariamente a quanto affermato dal ricorrente, l'indicazione del responsabile del procedimento è precisa ed esaustiva, come si può ricavare dalla semplice lettura dell'atto.

Anche modalità ed autorità a cui proporre ricorso sono chiaramente indicate; non è indicato specificamente il soggetto a cui ricorrere in autotutela, ma per la sua individuazione di fa correttamente riferimento all'ente creditore: è una conseguenza della natura della cartella, emessa per il pagamento di somme dovute in forza di accertamenti fiscali definitivi (v. supra al punto d).

A chiusura, si rammenta che – comunque – la giurisprudenza di legittimità esclude che la mancata indicazione dell'autorità verso cui proporre ricorso sia fonte di nullità dell'atto, ma che costituisca mera irregolarità, che resta comunque priva di conseguenze se l'atto raggiunge lo scopo di consentire la tempestiva e consapevole contestazione della pretesa tributaria, come nella specie è accaduto con la proposizione del ricorso (v. Cass. n. 12070 del 2004; Cass. 15 gennaio 2009, n. 880); sarà invece possibile in caso contrario richiedere la rimessione in termini.

Il ricorso deve essere per quanto osservato, respinto.

Le spese seguono la soccombenza e, non ravvisandosi le "gravi ed eccezionali ragioni" di cui all'art. 92, secondo comma, c.p.c., vengono liquidate come in dispositivo, previo positivo controllo di congruità della nota depositata dall'Ufficio e dandosi atto che la Equitalia Nomos non ha depositato la nota.

p.q.m.

La Commissione Provinciale, a scioglimento della riserva assunta ex art. 35 d.lgs. 546/92, revoca la sospensione dell'atto impugnato;

respinge i ricorsi riuniti;

condanna i ricorrenti a rimborsare all'Ufficio di Mondovì dell'Agenzia delle Entrate le spese, liquidate in complessivi € 2.540,25, di cui € 258,00 per diritti, € 2.000,00 per onorari, € 282,25 per rimborso forfetario 12,50%;

condanna i ricorrenti a rimborsare alla Equitalia Nomos S.p.A. in persona del legale rappresentante pro tempore, le spese che, in assenza di nota, vengono liquidate in complessivi € 2.750,00 per diritti, onorari e spese, oltre IVA e CPA di legge.

Cuneo, 24.11.2009

Despositata in segreteria il 25/11/2009