



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI TOSCANA

SEZIONE 8

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	GHELLI	PAOLO	Presidente
<input type="checkbox"/>	DI VIZIO	FABIO	Relatore
<input type="checkbox"/>	NICOLAI	STEFANO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 55/2017  
depositato il 11/01/2017

- avverso la sentenza n. 389/2016 Sez:2 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di PISA  
contro:

**difeso da:**  
MARRUCCI FEDERICO  
PIAZZA CURTATONE N.121 55100 LUCCA

**proposto dall'appellante:**  
AG. RISCOSSIONE ROMA EQUITALIA SERVIZI DI RISCOSSIONE S.P.A.

**difeso da:**  
CHIODINI FILIPPO  
VIA F. PETRARCA 9 52100 AREZZO AR

**Atti impugnati:**  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 IRPEF-ALIQUOTE 1995  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 IRPEF-ALIQUOTE 1996  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 IRPEF-ALIQUOTE 1997  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 IRPEF-ALIQUOTE 1999  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 IRPEF-ALIQUOTE 2010  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 IRPEF-ALIQUOTE 2011  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 IRPEF-ALTRO 1995

SEZIONE

N° 8

REG.GENERALE

N° 55/2017

UDIENZA DEL

26/06/2017 ore 15:00

N°

1783/2017

PRONUNCIATA IL:

26.06.17

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

14 LUG 2017

Il Segretario

**Il Collaboratore Tributario**  
(Giuseppe Ruo)





(segue)

SEZIONE

N° 8

REG.GENERALE

N° 55/2017

UDIENZA DEL

26/06/2017 ore 15:00

AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 IRPEF-ALTRO 1996  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 IRPEF-ALTRO 1997  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 IRPEF-ALTRO 1999  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 IRPEF-ALTRO 2007  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 IRPEF-ALTRO 2010  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 IVA-ALIQUOTE 1995  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 IVA-ALIQUOTE 1996  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 IVA-ALIQUOTE 1997  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 IVA-ALIQUOTE 1999  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 IVA-ALIQUOTE 2010  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 IVA-ALIQUOTE 2011  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 IVA-ALTRO 1995  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 IVA-ALTRO 1996  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 IVA-ALTRO 1997  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 IVA-ALTRO 1999  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 IVA-ALTRO 2010  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 IVA-ALTRO 2011  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 REGISTRO 1995  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 REGISTRO 1996  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 REGISTRO 1997  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 REGISTRO 1999  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 REGISTRO 2010  
AVVISO DI INTIMAZIONE n° 08720159005039016000 REGISTRO 2011

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Nel **procedimento RGA 55/2017**, con ricorso presentato da EQUITALIA SERVIZI DI RISCOSSIONE S.p.a., già Equitalia Centro Spa, come in atto rappresentata e difesa, veniva interposto appello avverso la **sentenza n. 389/2/2016** pronunciata dalla Seconda Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Pisa in data 21.9.2016 e depositata in data 4.11.2016, richiedendone la riforma, con conseguente dichiarazione di inammissibilità del ricorso proposto da [ ] e, in subordinata, il rigetto integrale del ricorso proposto dal contribuente, con vittoria di spese di lite.

La **controversia originaria** riguardava l'impugnazione da parte da [ ] dell'intimazione di pagamento n. 087/2015/9005039016/000, da parte di Equitalia Centro Spa, richiedendone l'annullamento/nullità relativamente alla cartelle esattoriali n. 087/2004/002614178/000, n. 087/2007/0013519554/000, n. 087/2011/0006722390/000 e n. 087/2013/00129299080/000 limitatamente alla parte recante il carico della somma di €. 114.365,05 relativo ad Irpef, comprese addizionali, Iva, CSSN, imposta di registro, ipotecaria e catastale, peri periodi d'imposta 1995, 1996, 1997, 1999, 2007 e 2010.

La **sentenza di primo grado** accoglieva il ricorso del contribuente, dopo aver ricostruito nei seguenti termini le contrapposte prospettazioni.

Il contribuente avanzava **quattro motivi di doglianza** in primo grado, chiedendo l'annullamento dell'atto impugnato, con condanna della resistente alla restituzione delle somme provvisoriamente introitate e condanna alla rifusione delle spese di lite. In particolare il [ ] eccepiva:

- (i) la violazione del diritto di difesa per **mancata indicazione sull'atto delle modalità per la presentazione del ricorso**;
- (ii) la **mancata instaurazione della fase del contraddittorio nella fase precedente l'esercizio dell'azione esecutiva**;
- (iii) la **mancata notifica delle cartelle nn. 0872004002614178000, 08720070013519554000, 08720110006722390000 e 08720130012929908000, nonché la mancata allegazione all'atto impugnato delle suddette cartelle** che lo stesso atto richiama, con conseguente difetto di motivazione ai sensi dell'art.6 della L.n. 212/2000;
- (iv) **nullità delle prime due cartelle sopra richiamate per intercorsa prescrizione del debito.**

Con successiva memoria il 9.9.2016, inoltre, eccepiva

- (v) **l'inammissibilità della costituzione in giudizio effettuata da parte del resistente mediante posta ordinaria in violazione dell'art. 23 del D.Lgs. n. 546/1992.**

Si era frattanto costituita Equitalia Centro Spa eccependo preliminarmente la **tardività del ricorso** in quanto l'atto impugnato sarebbe stato notificato al ricorrente in data 09.09.2015 (e non in data 29.09.2015, come affermato nel ricorso), mentre il ricorso risulterebbe spedito il 26.11.2015, quindi oltre il termine di 60 giorni stabilito dall'art.21 del D. Lgs. n. 546/1992.

La Commissione Provinciale riteneva **fondata l'eccezione di inammissibilità della costituzione in giudizio effettuata da parte del resistente** in quanto, mentre l'art. 22, comma 1 del D. Lgs. n. 546/1992 stabilisce che «il ricorrente, entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso, a pena d'inammissibilità deposita, nella segreteria della commissione tributaria adita, o trasmette a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, l'originale del ricorso», l'art. 23, comma 2, del D. Lgs. n. 546/1992 prevede un'unica modalità di costituzione della parte resistente, ovvero il **deposito presso la segreteria della commissione adita del proprio fascicolo.**

Alla tardiva costituzione realizzata con la comparsa del rappresentante della parte resistente all'udienza, inoltre, la Commissione riconnetteva la **decadenza dalla facoltà di**

proporre eccezioni processuali e di merito non rilevabili d'ufficio (cfr. Cass. Civ. sent. n. 8962/05 e n. 2925/10), mentre l'art. 32 co. 1, D.Lgs. 546/1992 escludeva la possibilità di considerare il materiale probatorio non ritualmente presentato almeno «venti giorni liberi prima della data di trattazione».

Nello specifico, ad avviso dei primi giudici, la data di notifica dell'atto impugnato asseritamente avvenuta in data 29.09.2015 (lo spazio per la relata di notifica sulla copia dell'atto allegata al ricorso era bianco) non poteva essere smentita se non dalla produzione da parte del resistente da cui risultasse incontrovertibilmente che la notifica era avvenuta in data anteriore e comunque oltre i sessanta giorni che avevano preceduto la data di notifica del ricorso. Ma tale prova era preclusa al resistente per la rilevata tardività della sua costituzione in giudizio.

In assenza di prova contraria, andava accolto, nel merito, il terzo motivo di ricorso con cui si lamentava la mancata notifica delle cartelle di pagamento richiamate nel provvedimento impugnato e la conseguente carenza di presupposto e di motivazione per mancata allegazione delle cartelle all'atto di intimazione di pagamento, risultando preclusa al resistente la dimostrazione di quanto dallo stesso asserito al riguardo nell'atto impugnato.

Equitalia Servizi Di Riscossione S.P.A. ha proposto in appello le seguenti questioni ed eccezioni, non accolte in primo grado, avanzando istanza di sospensione della pronuncia di primo grado, chiedendo la conseguente dichiarazione di *inammissibilità* del ricorso proposto da [redacted] e, in via subordinata, il rigetto integralmente del ricorso proposto dal contribuente, con vittoria di spese di lite.

In dettaglio, le doglianze possono essere schematizzate come di seguito indicato.

**1° motivo: Violazione degli artt. 24 e 32 D. Lgs. 546/92 — Omessa motivazione.**

L'eccezione del contribuente circa l'inammissibilità della costituzione in giudizio in primo grado da parte resistente mediante posta ordinaria, in pretesa violazione dell'art. 23 del D. Lgs. 546/1992, è irrituale, in quanto svolta con le memorie illustrative ex art. 32 d.lgs. 546/1992, e tardiva poiché proposta con memoria del 9.9.2016, oltre il termine perentorio di 60 giorni fissato dall'art. 24 D.Lgs. n. 546/02 a tutela del regolare svolgimento del processo. Trattandosi di inosservanza di termini perentori, l'inammissibilità/tardività dell'eccezione doveva essere rilevata d'ufficio dal Giudice di prime cure, con esclusione di ogni eventuale sanatoria. In concreto, la sentenza appellata ha omesso qualsiasi motivazione sulla procedibilità dell'eccezione accolta.

**2° motivo: Violazione dell'art. 24 della Costituzione - violazione degli artt. 156, 157 e 161, comma 2, c.p.c. - violazione dell'art. 23 D. Lgs 546/92 - Erronea motivazione**

Equitalia non si è costituita a mezzo di posta ordinaria, ma con raccomandata con avviso di ricevimento (del 23.03.2016, ricevuta in data 31.03.2016), dopo che il primo plico raccomandato, tempestivamente trasmesso in data 01.02.2016 (entro il termine di 60 giorni dalla notifica del ricorso avvenuta in data 02.12.2015), era risultato oggetto di furto.

Contrariamente a quanto affermato dal Collegio territoriale, la trasmissione del fascicolo di parte resistente a mezzo posta raccomandata, oltre ad essere conforme ad una prassi consolidata, è idonea al raggiungimento dello scopo della presa di contatto tra la parte e l'Ufficio Giudiziario, ovvero alla costituzione in giudizio come statuito dalla stessa Corte Costituzionale (sentenza n. 520/2012) nonché dalla giurisprudenza della Cassazione (cfr. Sezioni Unite, Sentenza n. 5160/09). In particolare, tale pronuncia, seppure riferita direttamente all'art. 22 D. Lgs 546/92 (nella parte in cui non consente, per il deposito degli atti ai fini della costituzione in giudizio, l'utilizzo del mezzo postale, segnatamente per contrasto con l'art. 24 della Costituzione atteso l'ostacolo all'accesso alla giustizia tributaria costituito dalla imposizione dell'onere di recarsi personalmente presso la segreteria delle Commissioni tributarie per il deposito degli atti) espone argomentazioni a sostegno della declaratoria di

illegittimità costituzionale della disposizione in commento che possono estendersi anche all'art. 23 D. Lgs 546/92 ed alla **costituzione in giudizio del resistente**.

La statuizione della CTP di Pisa è errata poiché il fascicolo di Equitalia (contenente controdeduzioni e documenti) è stato ricevuto dalla Segreteria della Commissione in data 31.03.2016 e quindi acquisito al fascicolo d'Ufficio del procedimento n. 591/2015, come confermato dalle comunicazioni e dagli avvisi trasmessi al difensore costituito dalla segreteria della Commissione; anche a voler ammettere un deposito irrituale, la modalità di trasmissione doveva essere dichiarata idonea a raggiungere lo scopo, con conseguente sanatoria del vizio ex art. 156, terzo comma, c.p.c. (prodottasi con la ricezione del fascicolo da parte della Segreteria e, comunque, con il suo inserimento nel fascicolo processuale, essendo facoltà della stessa, quale organo deputato al controllo sulla regolarità formale della costituzione delle parti e della documentazione che viene presentata, in presenza di irregolarità formali nella costituzione in giudizio, rifiutarsi di ricevere il fascicolo).

L'inammissibilità della costituzione in giudizio di Equitalia viola (oltre all'art. 24 della Costituzione) anche gli artt. 156, 157 e 161, comma 2, c.p.c. nonché lo stesso art. 23 D. Lgs 546/92. Lo confermerebbe il **principio di libertà delle forme**, il fatto che tale ultima norma prevede il **deposito degli atti in segreteria ma non ne specifica il *quomodo***, non richiedendo, in particolare, il contatto interpersonale tra depositante ed il segretario, anche perché è privo di qualsiasi contenuto volitivo ed in mancanza di specifiche esigenze è irrilevante il soggetto che materialmente procede alla consegna (Corte Costituzionale nella richiamata sentenza e dalla Cassazione Civile, Sezioni Unite, 04-03-2009, n. 5160).

In definitiva l'invio dell'atto per mezzo posta non determina una radicale difformità rispetto al deposito effettuato mediante consegna al segretario, ma **mera irregolarità**, in quanto non è prevista dalla legge una nullità in correlazione a tale tipo di vizio e l'attestazione da parte del segretario del ricevimento degli atti e, comunque, il loro inserimento nel fascicolo processuale, integrano il raggiungimento dello scopo della presa di contatto tra la parte e l'ufficio giudiziario, in linea con la pronuncia n. 5160/2009 della Cassazione Civile, Sezioni Unite, 04-03-2009, n. 5160, in cui è ribadito il seguente principio di diritto: *"l'invio a mezzo posta dell'atto processuale destinato alla cancelleria realizza un deposito dell'atto irrituale, in quanto non previsto dalla legge, ma che - riguardando un'attività materiale priva di requisito volitivo autonomo e che non deve necessariamente essere compiuta dal difensore, potendo essere realizzata anche da un nuncius - non appare compatibile con una valutazione di radicale difformità rispetto al deposito effettuato mediante consegna diretta ed è quindi idoneo a raggiungere lo scopo, con conseguente sanatoria del vizio ex art. 156, terzo comma, cod. proc. civ.. In tal caso, la sanatoria si produce con decorrenza dalla data di ricezione dell'atto da parte del cancelliere"*.

**3<sup>a</sup> motivo:** Contraddittoria motivazione - Violazione degli artt. 32, comma 1, e 24, comma 1, D. Lgs. 546/92 quanto alla **decisione della CTP di non prendere in considerazione il materiale probatorio per tardività della produzione**, in particolare poiché non presentato almeno venti giorni liberi prima dell'udienza di trattazione secondo quanto disposto dall'art. 32, comma 1, D. Lgs. 546/92.

Il difensore dell'odierna appellante aveva partecipato anche all'udienza di discussione della sospensiva tenutasi il 06.04.2016, data in cui, seguendo la logica ed il principio affermato dal Giudice di prime cure in sentenza [*"la costituzione può considerarsi avvenuta mediante la comparsa del rappresentante della parte resistente all'udienza"*], doveva considerarsi perfezionata la costituzione in giudizio con conseguente tempestività della produzione documentale, effettuata prima dei venti giorni liberi antecedenti all'udienza di trattazione tenutasi il 21.09.2016. Con conseguente esclusione di ogni *"decadenza sia di tipo assertivo che probatorio"*. **Quanto lamentato dal [redacted] nel terzo motivo di ricorso (accolto dalla CTP) risultava confutato dalle controdeduzioni dell'Agente dalla Riscossione e dalla produzione in giudizio della copia delle cartelle di pagamento e dei relativi referti di notifica (doc. n. 2 fascicolo di primo grado). Documentazione che la Commissione territoriale avrebbe dovuto esaminare poiché depositata tempestivamente e**

pacificamente acquisita nel fascicolo del procedimento prima della scadenza del termine fissato dall'art. 32, comma 1, D. Lgs. 546/92.

**4<sup>a</sup> motivo:** Violazione dell'art. 21 D. Lgs. 546/92 - Erroneità e contraddittorietà della motivazione, non essendo stata dichiarata l'inammissibilità del ricorso per assenza di prova in merito alla sua tempestività ex art. 21 D. Lgs 546/92.

L'inammissibilità del ricorso proposto oltre il termine perentorio fissato dall'art. 21 D. Lgs 546/92 costituisce un'eccezione rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio; onde, anche volendo astrattamente ritenere la costituzione di Equitalia avvenuta solo all'udienza di trattazione del merito, la produzione della relata di notifica dell'atto impugnato comprovante la tardività del ricorso non poteva essere considerata preclusa, poiché il termine di venti giorni liberi prima dell'udienza di trattazione fissato dall'art. 32, comma 1, D. Lgs. 546/92 non si applica ai documenti/prove afferenti le eccezioni rilevabili d'ufficio. Infatti, l'inammissibilità del ricorso proposto oltre il termine perentorio fissato dall'art. 21 D.Lgs 546/92 può essere eccepita dalla parte resistente o rilevata d'ufficio dal Giudice anche in appello, ovvero in ogni stato e grado del giudizio. Pertanto il Giudice di prime cure era tenuto a valutare la copia della relata di notifica dell'atto impugnato prodotta da Equitalia a dimostrazione dell'eccepita tardività del ricorso e, conseguentemente, provvedere alla declaratoria di inammissibilità dello stesso.

Veniva in rilievo una condizione di procedibilità del ricorso che doveva essere obbligatoriamente verificata ed accertata d'ufficio del Collegio (e persino dal Presidente della sezione in sede preliminare ex art. 27 D.Lgs. 546/92) e ciò a prescindere dal contegno processuale della parte resistente, dalla sua costituzione o meno in giudizio, o dalla formalizzazione di una specifica contestazione in merito, non essendo onere della parte convenuta/resistente dimostrare l'inammissibilità del ricorso, ma del ricorrente fornire la prova della condizione di procedibilità della domanda (a maggior se l'ammissibilità del ricorso è espressamente contestata dal resistente).

La rilevabilità d'ufficio dell'inammissibilità del ricorso tardivamente proposto in conformità a quanto disposto dalla Cassazione nella sentenza n. 4247/2013, imponeva di considerare che in virtù di tale pronuncia è stato statuito che *"il rispetto del termine di cui all'art. 21, primo comma, D.Lgs, 546/92 costituisce condizione dell'azione d'impugnazione"*, che *"grava sul ricorrente l'onere di provare la tempestività del proprio ricorso"*, che la tardività del ricorso *"è rilevabile anche di ufficio tanto in primo quanto in secondo grado"* e che *"in difetto di tale allegazione e prova il giudice di merito non potrà che rilevare la tardività del ricorso introduttivo e dichiararne l'inammissibilità e, ciò, anche in secondo grado"*.

Indi, l'appellante ripercorreva tutte le eccezioni e le deduzioni e le difese svolte nel corso del giudizio di primo grado.

**5<sup>a</sup> doglianza:** contraddittorie e destituite di fondamento le deduzioni del contribuente circa l'invalidità del procedimento di notifica dell'intimazione di pagamento opposta, per omessa spedizione della raccomandata informativa prevista dall'art. 60, comma 1, lettera b- bis) del D.P.R. 600/73 nell'ipotesi di consegna dell'atto nelle mani di soggetto diverso dal destinatario e per mancato perfezionamento del procedimento di notifica stante la trasmissione della raccomandata informativa ex art. 60, comma 1, lettera b- bis) del D.P.R. 600/73 a mezzo della società privata Nexive anziché a mezzo del servizio postale nazionale.

In conformità all'art. 139, secondo comma, c.p.c., l'atto di intimazione era stato consegnato in data 09.09.2015 nelle mani persona di famiglia (padre) rinvenuta dal messo notificatore nella casa di abitazione del contribuente e poi dell'avvenuta consegna il contribuente era stato avvertito con raccomandata spedita lo stesso giorno 09.09.2015 tramite servizio postale privato (Nexive) come comprovava l'elenco delle raccomandate prodotto in giudizio (doc. 1 fascicolo di primo grado). In conformità al combinato disposto dagli art. 139 c.p.c. e 60, comma 1, lettera b-bis) D.P.R. 602/73 l'invio della raccomandata (non di raccomandata a.r.) era necessaria solo nell'ipotesi in cui l'atto fosse stato consegnato al

portiere dello stabile o al vicino di casa che accettava di riceverlo e non anche nell'ipotesi di consegna ad un familiare (come nel caso che occupa).

Infondata la censura sollevata dal ricorrente secondo cui l'intervento di un operatore di posta privata nel procedimento di notifica dell'atto avrebbe dato luogo all'invalidità del procedimento di notifica e addirittura alla *inesistenza* della notifica, poiché con la novella del 2011 al vigente art. 4, comma 5, del d.lgs. n. 261/1999, l'ambito delle attività affidate in esclusiva al fornitore del servizio universale era stato sensibilmente ridotto, includendo soltanto le notificazioni e le comunicazioni di "atti giudiziari" e la notificazione dei verbali di contestazione delle violazioni al codice della strada, atti tra cui non rientrava quello oggetto di controversia, mentre nessuna ulteriore attività postale poteva ritenersi riservata al fornitore del servizio universale.

L'intimazione di pagamento opposta non era stata notificata direttamente dall'Agente della riscossione mediante lettera raccomandata A/R (peraltro come consentito dall'art. 26, primo comma, secondo periodo del d.P.R. n. 602/1973), ma a mezzo di messo notificatore che aveva provveduto alla consegna dell'atto nelle mani del padre del destinatario.


**6^ doglianza:** infondatezza dell'asserita **illegittimità dell'intimazione per violazione del diritto di difesa**, atteso che nell'intimazione di pagamento opposta era dato espresso avviso al contribuente della facoltà di proporre ricorso (limitatamente a vizi propri dell'atto) nei termini e dinnanzi alle autorità competenti a decidere in ragione della natura delle pretese incorporate nelle sottese cartelle di pagamento (cfr. pag. 2 intimazione di pagamento - doc. n. 1).

**7^ doglianza:** infondatezza dell'asserita **illegittimità dell'intimazione per omessa instaurazione del contraddittorio**, atteso che l'obbligatorietà del contraddittorio secondo il principio affermato dalla Corte Europea e dalla giurisprudenza investiva unicamente la fase genetica della pretesa tributaria in favore degli enti creditori e non l'attività esecutiva successivamente posta in essere dal concessionario.

**8^ doglianza:** infondatezza della dedotta **illegittimità dell'intimazione per omessa notifica delle sottese cartelle di pagamento - mancata allegazione delle cartelle e difetto di motivazione**; le cartelle di pagamento n. 087/2004/002614178/000, n. 087/2007/0013519554/000, n. 087/2011/0006722390/000 e n. 087/2013/00129299080/000 erano state ritualmente notificate in conformità alle disposizioni speciali previste dall'art. 26 del D.P.R. 602/73 che in parte richiamava l'art. 60 del D.P.R. 600/73 e l'art. 140 c.p.c. nell'ipotesi di irreperibilità del destinatario (doc. n. 2); l'obbligo di allegazione degli atti propedeutici non sussisteva per atti precedentemente notificati (come nel caso di specie), bastando il richiamo/riferimento all'atto già notificato ad assolvere l'onere motivazionale anche "*per relationem*". In ogni caso l'intimazione di pagamento conteneva uno specifico riepilogo ("dettaglio del debito") delle cartelle e delle pretese cui si riferiva, soddisfaceva i requisiti di forma-contenuto previsti dall'art. 50 D.P.R. 602/73 che direttamente la disciplina ("*intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo*") e conteneva una congrua sufficiente ed intellegibile motivazione.

**9^ doglianza:** tardive ed inammissibili erano le contestazioni circa la validità delle notifiche delle cartelle esattoriali svolte dal ricorrente nella memoria illustrativa depositata in data 09.09.2016, ma non nella memoria notificata in data 26.05.2016 pur avendo dato atto di aver avuto cognizione sin dal 06.04.2016 dei documenti prodotti da Equitalia; nella prima memoria ex art. 24 D. Lgs. 546/92 controparte non aveva svolto alcuna contestazione in merito alla validità della notifica delle cartelle come risultante dai referti prodotti dal concessionario, solo con memoria illustrativa ex art. 32 D. Lgs. 546/92 depositata in data 09.09.2016 tardivamente eccependo la invalidità del procedimento di notifica.

**10^ doglianza:** infondatezza della dedotta intervenuta prescrizione quinquennale dei crediti portati nelle cartelle n. 087/2004/002614178/000, n. 087/2007/0013519554/000; i crediti erariali IRPEF, IVA ed Imposte di Registro (iscritti a ruolo dall'Amministrazione Finanziaria - Ufficio delle Entrate di Pontedera) si prescrivevano nell'ordinario termine di dieci anni e non di cinque anni, in mancanza di altra disposizione speciale (per tutte Cassazione, sezione



tributaria civile, sentenza 23 febbraio 2010, n. 4283); peraltro nelle more tra la notifica delle cartelle in oggetto e l'intimazione di pagamento opposta l'Agente della Riscossione aveva posto in essere altri esecutivi/interruttivi della prescrizione a carico del contribuente (notifica nell'anno 2012 del pignoramento presso terzi, cui era seguita ordinanza giudiziale di assegnazione) e delle propedeutiche intimazioni di pagamento (doc.ti n. 3 e 4).

Quanti all'istanza di sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata ex art. 52 D. Lgs. 546/1992, l'appellante richiamava i motivi di appello quanto al *fumus boni iuris* e, quanto al *periculum in mora*, il pregiudizio cui risulterebbero esposti gli Enti impositori titolari dei crediti, relativamente al soddisfacimento della pretesa tributaria, in presenza di cartelle ritualmente notificate e mai impugunate nei termini.

Il contribuente presentava articolate controdeduzioni chiedendo il rigetto dell'istanza di sospensione (per carenza di *fumus* e di prova del *periculum in mora*) e dell'appello. In dettaglio, adduceva.

**1<sup>a</sup> controdeduzione: la costituzione del resistente nel processo tributario non può essere effettuata per posta** (come confermato dalla Circolare del Ministero delle Finanze, n° 291/96) a pena l'inammissibilità della stessa e comunque vi è divieto di utilizzare la busta (art. 22, comma 1, D. Lgs. n° 546/92)

In tal senso, parte resistente rileva che il valore precettivo della sentenza n. 520/2002 della Corte Costituzionale non è estendibile alle formalità della costituzione della parte resistente ex art 23 d.lgs.n. 546/1992, se non per effetto d'interpretazione creativa, sconfessata dal successivo intervento legislativo (Legge n° 248/2005 di conversione del D.L. n° 203/2005, ad. 3-bis, comma 6) che si limitava a novellare l'art. 22 cit.

Inoltre, Equitalia ha utilizzato la busta per l'invio del plico alla C.T.P. di primo grado, incorrendo in un'automatica inammissibilità del ricorso (arg. ex art. 22, comma 1, cit.) è rilevabile "d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio", errore insanabile, anche in caso di costituzione di controparte (arg. ex art. 22, comma 2, cit.), atteso che la sanatoria ex art. 156, co.3,c.p.p. si applica a nullità che colpiscono l'atto processuale in senso stretto (ad esempio nell'ipotesi di vizio di notifica) e non certamente per la costituzione in giudizio. Né potendo il Segretario rifiutare un atto consumando un reato.

**2<sup>a</sup> controdeduzione: i motivi aggiunti erano ammissibili in caso di produzione di documenti non conosciuti alla parte** (art. 24, comma 2, D. Lgs. n° 546/92), tale dovendosi considerare il deposito da parte di Equitalia della copia della relata di notifica dell'intimazione di pagamento (in possesso del resistente), difforme da quella in possesso del contribuente.


Piuttosto era Equitalia che soltanto con la presentazione dell'appello cercava di replicare tardivamente all'eccezione di inammissibilità del contribuente, introducendo un motivo nuovo ex art. 57, comma 1, D. Lgs. n° 546/92, mentre in precedenza non aveva contestato alcunché; per la precisione, parte resistente non aveva provveduto a depositare la propria memoria, né a contestare l'eccezione sollevata da controparte nel verbale di udienza del 21.09.2016; dunque, la presunta tardività dell'eccezione di inammissibilità di costituzione in giudizio di Equitalia costituiva domanda/difesa nuova, mai sollevata in primo grado, né nella memoria illustrativa (mai depositata), né contestata dal procuratore all'udienza di discussione.

**3<sup>a</sup> controdeduzione: nel processo tributario, la costituzione in giudizio avveniva unicamente con deposito in cancelleria, non con la presenza in udienza** (art. 23, D. Lgs. n° 546/92), nessun rilievo potendo rivestire la presenza all'udienza di sospensione del 06.04.2016 del difensore dell'Ente della Riscossione, peraltro sostituito da altro legale, le cui attività processuali non equivalgono a quelle del procuratore di Equitalia.

**4<sup>a</sup> controdeduzione: l'infondatezza dell'eccezione di decadenza di presentazione del ricorso, anche ai sensi dell'art. 2969 c.c., alla cui stregua "la decadenza non può essere rilevata d'ufficio dal giudice",** salvo che non ricorrano diritti indisponibili, tra cui non rientrava la riscossione di crediti erariali.







Infondato, inoltre, il rilievo dell'appellante secondo cui «*il termine di venti giorni prima dell'udienza di trattazione fissato dall'art. 32, comma 1, D. Lgs. n° 546/92, non può [...] applicarsi ai documenti/prove afferenti le eccezioni rilevabili d'ufficio*» e dunque la CTP avrebbe dovuto considerare i documenti prodotti nella costituzione in giudizio, compresa la relata di notifica in possesso di Equitalia; quest'ultima, depositando la costituzione in giudizio per posta e con l'utilizzo della busta, aveva commesso un errore insanabile e gli effetti del vizio si riverberavano anche rispetto ai documenti allegati e contenuti nella costituzione in giudizio.

Senza la costituzione del resistente per inammissibilità, il giudice era tenuto a basarsi unicamente sulla data indicata nella relata prodotta da contribuente, in bianco e comunque illeggibile. Essendo l'intimazione di pagamento stata consegnata al padre del ricorrente, la **prova della notifica non era rappresentata dalla relata stessa, ma dall'invio della c.d. lettera informativa, come imponeva l'art. 60, comma 1, b-bis), D.P.R. n° 600/73, documento sempre in possesso del notificante, non certo del contribuente, al quale non poteva chiedersi di sopportare l'insuccesso di probatorio per un documento in possesso di Equitalia; onere che Equitalia non solo non aveva assolto, ma non poteva più assolvere, alla luce dell'inammissibilità delle controdeduzioni, dovendosi espungere dagli atti dell'odierno giudizio altresì i documenti allegati dall'appellante, poiché quelli n° 2 — 5 sono gli stessi che prodotti in primo grado e dunque non si tratta di nuovi documenti ex art. 58, comma 2, D. Lgs. n° 546/92**

5<sup>^</sup> controdeduzione: **legittimità delle memorie presentate in data 09.09.2016: motivi nuovi introdotti da Equitalia nel giudizio di appello (art. 57, D. Lgs. n° 546/92).**

Nonostante Equitalia ritenga che con le memorie presentate dal ricorrente (art. 24, comma 2, D. Lgs. n° 546/92) in pendenza del giudizio di primo grado lo stesso abbia inserito un motivo non dedotto nel ricorso, la contestazione di mancata notifica delle cartelle esattoriali indicate nell'intimazione di pagamento era già nel ricorso introduttivo, mentre il ricorrente è stato "costretto" a presentare motivi nuovi (art. 24, comma 2, cit.), in quanto Equitalia, con la propria costituzione in giudizio, aveva depositato la propria copia della relata di notifica dell'intimazione di pagamento, del tutto difforme a quella in possesso del ricorrente. Da tale scenario documentale, il contribuente evidenziava la necessità di essere rimesso in termini per replicare alla presunta tardività di presentazione del ricorso.

**Ai fini devolutivi e in caso di appello incidentale condizionato, il contribuente illustrava le seguenti difese già esposte in primo grado.**

**6) Sulla tempestività della presentazione del ricorso:** - a) non esisteva una data certa di notifica dell'intimazione di pagamento; - b) il diritto del contribuente di contestare la notifica di una cartella esattoriale non poteva mai essere negato o compromesso, l'impugnazione di una cartella non notificata e/o dell'estratto di ruolo di Equitalia non essendo subordinata ad alcun termine decadenziale (Cass. SS. UU. n° 19704/15);

a) Mancata produzione della lettera raccomandata (art. 60, comma 1, lettera b-bis), D.P.R. n° 600/73) ed inesistenza della notifica di atti di Equitalia, se effettuata da società private ("Nexive").

Per comprovare la corretta notifica dell'*intimazione di pagamento*, Equitalia aveva allegato un generico elenco di raccomandate trasmesse dalla società privata "Nexive" (e non quindi da Poste Italiane); ma era numerosa la giurisprudenza che assumeva che la notifica di atti di Equitalia con la "collaborazione" di società private (c.d. in appalto) era inesistente (cfr. Cass. n. 2922 del 13 febbraio 2015; Cass., ord. n. 3932 del 2011; Cass. nn. 11095/2008, 20440/2006, 12533/2008), vizio non sanabile, la notificazione dovendo essere adempiuta dal c.d. "*servizio postale universale*", fornito da Poste Italiane S.p.a. su tutto il territorio nazionale (e non da aziende private).

b) Il diritto del contribuente di contestare la notifica di una cartella esattoriale non poteva mai essere negato: l'impugnazione di una cartella non notificata e/o dell'estratto di

ruolo di Equitalia non era subordinata ad alcun termine decadenziale (Cass. SS. UU. n° 19704/15).

7) **Istanza di rimessione in termini per presunta tardività di presentazione del ricorso ex art. 153, comma 2, c.p.c.:** errore scusabile del contribuente per difformità tra la relata in possesso di Equitalia e del contribuente (Cass. n° 398/12); tutela dell'affidamento, buona fede, principio di collaborazione tra contribuente e Fisco (art. 10, Legge n° 212/2000)

Dall'analisi della relata in possesso del contribuente, era evidente che non era stata rilasciata una copia velina al destinatario e vi erano due differenti relate dello stesso atto notificato. In tal caso, *«ai fini della validità della notifica ai sensi dell'art. 148 c.p.c., in caso di contrasto tra i dati risultanti della copia della relata allegata all'originale e i dati risultanti dalla copia consegnata al destinatario, occorre far riferimento alle risultanze ricavabili dalla copia in possesso del destinatario»* (Cass. n. 398/12, Cass. 14375/10). Soluzione in linea con i principi della tutela dell'affidamento e della collaborazione/buona fede tra Fisco e contribuente (art. 10, Legge n° 212/2000), oltre che con i pilastri costituzionali di imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione (art. 97 Cost.), secondo cui deve essere presidiato — principalmente — la posizione processuale del contribuente, soprattutto nell'esercizio del proprio diritto di difesa (art. 24 della Costituzione), non disconoscibile per un mero errore scusabile, specie se determinato da condizioni di incertezza.

8) **Sulla mancata notifica della comunicazione di avvenuta notifica riguardante la cartella di pagamento n°08720040026174178000: nullità della notifica della cartella di pagamento per violazione dell'art. 60, comma 1, lett. b-bis), D.P.R. n° 600/73, art. 7, comma 6, D.P.R. n° 890/82; nullità delle altre notifiche.**

Equitalia non aveva assolto l'onere probatorio in materia di notifica della cartella esattoriale n° 08720040026174178000, notificata in data 17.03.2005, con modalità affette da vizi di nullità/inesistenza. In particolare, era assente il nominativo del destinatario e violato il precetto previsto dall'art. 60, comma 1, lett. b-bis del D.P.R. n° 600/73 che statuiva, in materia di notifica di avvisi o altri a persona diversa dal destinatario, che *"il messo dà notizia dell'avvenuta notificazione dell'atto o dell'avviso, a mezzo di lettera raccomandata"* c.d. *"informativa"*, risultando chiara la volontà del legislatore di garantire attraverso l'invio della C.A.N./lettera informativa, l'effettiva conoscenza da parte del destinatario dell'avvenuta notifica di un atto. Nel caso di specie, la cartella in esame era stata consegnata alla madre del contribuente (soggetto rientrante tra quelli menzionati nell'art. 7 della L. 890/82 e diverso dal destinatario). La Suprema Corte aveva adottato, in caso di omessa spedizione della lettera informativa, un netto orientamento a favore della nullità della notificazione nei riguardi del destinatario (Cass. n. 1366/2010, n. 21725/2012, n. 6345/2013; n. 17915 del 2008) laddove venga consegnato il plico a persona diversa dal destinatario *"l'omessa spedizione della raccomandata"*, ossia la C.A.N. *"non costituisce una mera irregolarità, ma un vizio dell'attività dell'ufficiale giudiziario che determina, fatti salvi gli effetti della consegna dell'atto dal notificante all'ufficiale giudiziario medesimo, la nullità della notificazione nei riguardi del destinatario"* (sent. n. 12055/16).

I medesimi vizi di notifica erano rinvenibili anche per le altre cartelle esattoriali in discussione, dunque si chiedeva l'accertamento del vizio di notifica.

9) **Mancata identificazione del notificante.**

In base all'art. 60, comma 1, a), D.P.R. n° 600/73 il soggetto doveva essere un messo comunale o un messo speciale autorizzato dall'Ufficio, in assenza di tali requisiti la notifica è nulla e/o inesistente. Dalle relate, nello spazio dedicato alla *"sottoscrizione dell'addetto al recapito"*, si evince l'illeggibilità del nominativo e soprattutto Equitalia non aveva depositato alcuna prova circa la qualifica di messo comunale oppure di messo speciale autorizzato dall'ufficio.

10) **La prescrizione delle cartelle esattoriali e delle imposte è di cinque anni (Cass. 20213/15; sentenza Tribunale di Trento, n° 39/16)**

In breve, Equitalia, mediante l'intimazione di pagamento in questione, richiedeva importi a titolo di natura tributaria al contribuente, nonostante fossero decorsi 5 anni dalla (presunta) notifica delle cartelle. La notifica era avvenuta in data 17.03.2005 (cartella esattoriale n° 08720040026174178000) e il 22.02.2008 (cartella esattoriale n° 08720070013519554000), mentre l'intimazione era stata notificata in data 29.09.2015; precedentemente alla summenzionata intimazione di pagamento Equitalia non aveva dimostrato di aver interrotto la prescrizione.

In base ad un recente orientamento giurisprudenziale (Cass. n° 20213/15; Tribunale di Roma, n° 4549/15, Tribunale di Trento, n° 39/2016, Doc. 8) laddove il credito erariale si fonda su cartelle esattoriali, non opera la prescrizione decennale (ad. 2946 c.c.), bensì quella quinquennale (ad. 2948 c.c.). La cartella esattoriale non opposta (come nel caso in questione) non può "assimilarsi ad un titolo giudiziale", in quanto "formata unilateralmente dallo stesso ente", "motivo per cui non può applicarsi al credito ivi contenuto la prescrizione decennale conseguente ad una sentenza di condanna passata in giudicato". In breve, "solo l'accertamento giudiziale può determinare l'allungamento del periodo prescrizione del credito e ciò per effetto dell'intervento del sindacato del giudice che ha verificato la fondatezza della pretesa azionata". Il percorso logico adottato dai giudici è rinvenibile nell'art. 2948, numero 4, c.c., il quale prevede che le somme da corrispondere "periodicamente ad anno o in termini più brevi" soggiacciono alla prescrizione quinquennale. Le imposte hanno una durata prescrizione di 5 anni sia se derivano (a parere dello scrivente) da cartelle esattoriali, che da avvisi di accertamento dell'Ente impositore, a meno che (unica eccezione) il contribuente abbia impugnato il provvedimento amministrativo e quindi la sentenza abbia sostituito l'originario titolo esecutivo. Solamente in tale eccezione la durata prescrizione raddoppia, ossia da 5 anni (originari) a 10 anni; nel momento in cui il rapporto obbligatorio (dedotto in causa) viene definito attraverso una sentenza di condanna irrevocabile, esso si consolida e, poiché non può più essere oggetto di discussione, acquisisce nuova certezza (e "nuovi" termini prescrizione). In buona sostanza, il titolo esecutivo della Pubblica Amministrazione non è costituito più da un suo atto unilaterale (cartella esattoriale oppure avviso di accertamento), ma da una sentenza definitiva, nata al termine di un contraddittorio/dialettica processuale tra le parti innanzi ad un terzo soggetto (il giudice), il quale ha risolto la controversia giudiziale.

#### 11) Prescrizione quinquennale degli interessi maturati (art. 2948, n° 4, c.c.) e delle sanzioni

La legge sulla prescrizione delle sanzioni fiscali, stabilita in 5 anni dall'ordinamento (art. 20, comma 3, D. Lgs. n° 472/97), come del resto gli stessi interessi (art. 2948, n° 4, c.c.), i quali maturano sulle obbligazioni pecuniarie (nel caso, i crediti tributari). E' logico che gli elementi c.d. accessori di un credito (capitale), ossia le sanzioni ed interessi dovevano essere equiparati (da un punto di vista temporale) al medesimo capitale, cui erano fisiologicamente collegati. Era irragionevole ritenere che, se la legge imponeva la prescrizione quinquennale di sanzioni ed interessi, potesse operare una prescrizione doppia (decennale) per il capitale. Per tale ragione, le cartelle in questione si basavano su crediti tributari prescritti nel termine di cinque anni dalla notifica, atteso che Equitalia non aveva comprovato di aver interrotto la prescrizione nel passato.

#### 12) Sull'inesistenza circa l'interruzione della prescrizione con il pignoramento presso terzi del 2012 (assenza di data di notifica e delle cartelle in contestazione)

Non aveva valore probatorio la dedotta interruzione della prescrizione con la presunta notifica di un pignoramento presso terzi del 2012, di cui difettava la prova, né essendo allegata al pignoramento le cartelle esattoriali in discussione.

All'udienza del 27.4.2017 si è discussa l'istanza di sospensione avanzata dall'appellante.

In data 13.6.2017 il contribuente ha presentato memoria illustrativa ex artt 61 e 32 d.lgs. n. 546/21992, insistendo nelle ragioni già illustrate e chiedendo la conferma della sentenza appellata. Occorre notare che parte resistente ha addotto un nuovo motivo di

**diploma, eccedendo l'incapacità di Equitalia di stare in giudizio tramite un procuratore generale o speciale, in violazione dell'art. 11, comma 2, d.lgs. n. 546/1992.**

**All'udienza del 26.6.2017 si proceduto alla trattazione in pubblica udienza.**

### MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello dell'Agente della Riscossione è **parzialmente fondato**, nei limiti in appresso **indicati**, imponendosi per l'effetto **parziale riforma della sentenza appellata**.

1. Per l'evidente pregiudizialità, merita considerare anzitutto la **dedotta inammissibilità dell'atto di impugnazione per asserita violazione dell'art. 11, comma 2, d.lgs. n. 546/1992**. Si tratta di nuova deduzione della parte resistente, che per vero mira a segnalare un vizio che, ove sussistente, ingenererebbe l'inammissibilità del gravame, onde **merita** di essere esaminata.

Nel caso di specie, tale **deduzione è infondata**. Essa risulta sostenuta da una **riconoscibile confusione** tra la nozione di capacità di stare in giudizio (art. 11, d.lgs. n. 546/1992) e quella di assistenza tecnica (art. 12, d.lgs. n. 546/1992). Sotto il primo profilo, nel **caso che occupa**, scorrendo il ricorso in appello è agevole rilevare che l'Agente della Riscossione **sta in giudizio** (legittimazione processuale) nella persona di , responsabile U.O. **Contenzioso Regionale Toscana e procuratore speciale**. Con la legge n. 156/2015 la capacità di **stare in giudizio** è stata estesa all'Agente della riscossione che, ora al pari delle Agenzie **fiscali**, ha acquisito la facoltà di essere assistito da propri funzionari, senza necessità di **rivolgersi** a un difensore abilitato; necessità, per contro, confermata per le parti diverse dagli **enti** impositori e dagli agenti della riscossione. Ma appare evidente che da quest'ultima **facoltà**, non può farsi derivare l'impossibilità dell'Agente per la riscossione di ricorrere **all'assistenza tecnica** dei soggetti abilitati ex art. 12 d.lgs. n. 546/1992 che, come detto, per tale **soggetto** costituisce un'opportunità ma non un obbligo.

2. Devono ritenersi **meritevoli di accoglimento i primi tre motivi di impugnazione**, volti a censurare la ritenuta inammissibilità della costituzione nel giudizio di **primo grado** dell'Agente della Riscossione e la ritenuta impossibilità da parte del medesimo di **dimostrare l'intempestività** del ricorso del contribuente e la regolarità delle notifiche delle **cartelle** di pagamento richiamate dall'intimazione di pagamento.

Sebbene la diversità di indicazioni normative per la costituzione in giudizio della parte **ricorrente** (art. 22, comma 1, d.lgs. n. 546/1992) e di quella resistente (art. 23, comma 2, d.lgs. n. 546/1992) appaia alla mera considerazione del dato letterale, con particolare riferimento **alla possibilità di utilizzo del mezzo postale** in luogo del deposito fisico (avente ad oggetto il **fascicolo** contenente le controdeduzioni in tante copie quante sono le parti in giudizio e i **documenti** offerti in comunicazione), sono del tutto omogenee le ragioni, già individuate dalla **Corte costituzionale** (cfr. sentenza n. 520/2002) a conforto dell'incostituzionalità del **previgente sistema** delineato per la parte ricorrente dall'art. 22 citato, che impongono un'assimilazione delle modalità di costituzione.

La Corte di Cassazione (Sez. 5, Sentenza n. 17953 del 19/10/2012, Rv. 623994 - 01) ha riconosciuto che «nel processo tributario la costituzione in giudizio della parte appellata e la **proposizione dell'appello incidentale** possono avvenire non solo tramite materiale deposito delle proprie controdeduzioni e dell'atto di impugnazione, ma anche mediante trasmissione degli stessi con plico raccomandato spedito nel termine di sessanta giorni dalla notifica dell'appello principale, poiché, sebbene l'art. 54 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, richiami l'art. 23 del medesimo d.lgs., il quale fa riferimento al solo deposito degli atti, una soluzione che escluda l'ammissibilità del gravame incidentale spedito per posta sarebbe irragionevolmente diversa rispetto a quella prevista dal combinato disposto degli artt. 53 e 22 del d.lgs. citato che consente di spiegare appello principale anche a mezzo di invio postale, e quindi in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost., tanto più che il processo tributario è ispirato al modello della semplificazione delle attività processuali e che l'uso dei mezzi di trasmissione è ampiamente ammesso nel sistema dei processi civili e amministrativi». In motivazione, la

**Corte di Cassazione** ha esaminato le forme della costituzione in giudizio dell'appellante, specificamente disciplinata dal citato art. 23, D.Lgs. n. 546 del 1992, in quanto richiamato dall'art. 54. Anche in tal caso, ha osservato la Cassazione, «l'art. 54 unicamente prevede il deposito dell'atto di controdeduzioni, contenente anche l'appello incidentale, nei (modi e) termini di cui all'art. 23; e dunque entro sessanta giorni dal giorno in cui l'appello principale è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale». Ebbene così ha notato la Corte: «Ora, in base al combinato degli articoli citati, non è previsto, ai fini della costituzione dell'appellato, altro che il deposito dell'atto. E in particolare non è previsto, a differenza di quanto accade nell'art. 22 (costituzione in giudizio del ricorrente), richiamato - quanto all'appello principale - dall'art. 53, comma 2, il mezzo della spedizione dell'atto per posta. Va difatti osservato che il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 22, è stato riformulato nel senso di cui sopra dal D.L. n. 203 del 2005, conv. in L. n. 248 del 2005, a seguito della declaratoria che aveva sancito l'incostituzionalità del testo originario nella parte in cui - appunto - non consentiva, per il deposito degli atti ai fini della costituzione in giudizio innanzi alle commissioni tributarie, l'utilizzo del servizio postale (C. cost. n. 520/2002). Dacché, avendo la pronuncia investito (e il legislatore riformulato) il solo ridetto D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 22, commi 1 e 2, è derivata una evidente disarmonia sistematica, in quanto, attualmente, in base al testo normativo, la costituzione del ricorrente (e dell'appellante principale) può avvenire a mezzo posta, mentre la costituzione della parte intimata (appellante incidentale), ai sensi degli artt. 54 e 23, dovrebbe avvenire solo col materiale deposito degli atti all'uopo necessari». Ciò posto, la Corte ha puntualmente osservato: «Una simile disarmonia non si giustifica razionalmente, posto che non v'è ragione per affermare che adempimenti analoghi debbano avvenire con modalità differenti; e posto che vale anche per la parte resistente (o appellata) la ratio che indurrebbe a prevenire una analoga eccezione di incostituzionalità, traente base (artt. 3 e 24 Cost.) dalla considerazione che è irrazionale assoggettare il deposito di un ricorso - e degli atti relativi ai fini della costituzione delle parti - a un'unica modalità, consistente nella presentazione personale brevi manu, essendo il processo tributario ispirato al modello della semplificazione delle attività processuali (così C. cost. n. 520/2002) ed essendo l'uso dei mezzi di trasmissione ampiamente ammesso nel sistema dei processi civili e amministrativi proprio per la costituzione in giudizio e il deposito di atti e documenti (v. gli D.P.R. n. 123 del 2001, artt. 9 e 18, sulla disciplina dell'uso degli strumenti informatici e telematici nel processo civile, amministrativo e contabile; v. soprattutto l'art. 134 att. c.p.c., circa le possibilità di consegna del ricorso e del controricorso in cassazione giustappunto a mezzo posta)». Da quanto osservato la Corte di Cassazione ha tratto «da necessità di attuare un'esegesi delle disposizioni del processo (anche) tributario che sia idonea a garantire, per tale via, la tutela delle parti in posizione di parità, e che consenta di evitare la frapposizione di ostacoli non giustificati da preminenti interessi pubblici rispetto alla funzione - assegnata al processo - di generale tutela di situazioni soggettive (v. per la reiterata affermazione di simili concetti, C. cost. n. 522/2002; n. 63/1977; n. 214/1974; n.113/1963); ostacoli destinati a combinare in irragionevoli sanzioni di inammissibilità (v. al riguardo C. cost. n. 189/2000). Una esegesi siffatta impone di affermare - come unica prospettiva costituzionalmente compatibile - il principio che anche la parte appellata può costituirsi in giudizio - e in tal modo proporre appello incidentale - depositando l'atto di controdeduzioni o trasmettendolo in plico raccomandato». E' di tutta evidenza, quindi, che le considerazioni espresse appaiono estendibili anche alla vicenda esaminata.

La necessità di evitare la frapposizione di ostacoli non giustificati da preminenti interessi pubblici rispetto alla funzione - assegnata al processo - di generale tutela di situazioni soggettive consente di escludere che alla trasmissione delle controdeduzione (con fascicolo e documenti) a mezzo postale ma in busta chiusa possano riconnettersi le conseguenze in punto di inammissibilità invocate dal contribuente. Del resto, il fatto che

Atto con cui l'agente della riscossione si è costituito abbia raggiunto lo scopo appare incontestato anche nel caso che occupa (fascicolo ricevuto in data 31.3.2016, acquisito al fascicolo di ufficio, con conseguenti avvisi al difensore costituito e preliminare discussione da parte del medesimo in seno all'udienza per la sospensione), in linea con le previsioni della migliore giurisprudenza di legittimità (Sez. U, Sentenza n. 5160 del 04/03/2009, Rv. 607475 - 01). In via generale, infatti, l'invio a mezzo posta dell'atto processuale destinato alla cancelleria costituisce un'attività materiale priva di requisito volitivo autonomo e non deve necessariamente essere compiuto dal difensore, potendo essere realizzata anche da un "nuncius"; tale invio può essere idoneo a raggiungere lo scopo, con conseguente sanatoria del vizio ex art. 156, terzo comma, cod. proc. civ.; in tal caso, la sanatoria si produce con decorrenza dalla data di ricezione dell'atto da parte del cancelliere ai fini processuali.

La regolarità della costituzione in giudizio dell'Agente della Riscossione risolve in radice l'ammissibilità astratta delle deduzioni e della dimostrazione in punto di intempestività del ricorso del contribuente avverso l'intimazione di pagamento (che, per quanto si noterà in appresso, dovrà considerarsi infondata) ovvero della validità della notifica delle cartelle di pagamento richiamate dall'intimazione di pagamento (per contro, deduzione parzialmente fondata).

**3. Infondata, invece, la deduzione dell'agente della Riscossione circa la tardività della impugnazione del ricorrente in primo grado, dovendosi ritenere nulla la notifica della intimazione di pagamento impugnata (rigetto del motivo di appello n. 4, con assorbimento delle successive ulteriori doglianze riproposte dall'appellante).**

Sin dalla presentazione della memoria di costituzione in giudizio (sul quale compare il timbro di deposito presso la CTP di Pisa del 31.3.2016) la parte resistente ha addotto e ritenuto di aver documentato la tardività del ricorso presentato dal contribuente avverso l'intimazione di pagamento, evidenziando come dalla relata emergesse che la notifica era avvenuta in data 9.9.2015 a mani del padre convivente. Onde, la spedizione del ricorso da parte del contribuente in data 26.11.2015 sarebbe apparsa ampiamente intempestiva rispetto al termine di sessanta giorni ex art. 21 d.lgs. n. 546/1992.

Occorre considerare, in proposito, che l'inammissibilità del ricorso è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, anche se la parte resistente si costituisce a norma dell'articolo 23 d.lgs. n. 546/1992 (art. 22, comma 2, d.lgs. n. 546/1992); unitamente al ricorso ed ai documenti previsti al comma 1, il ricorrente deposita il proprio fascicolo, con l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, se notificato, ed i documenti che produce, in originale o fotocopia (art. 22, comma 4, d.lgs. n. 546/1992); ove sorgano contestazioni il giudice tributario ordina l'esibizione degli originali degli atti e documenti di cui ai precedenti commi (art. 22, comma 5, d.lgs. n. 546/1992).

Da tale sistema normativo la Corte di Cassazione ha tratto il convincimento che «nel processo tributario, il giudice deve concedere termine al ricorrente affinché provveda al deposito dell'atto impugnato la cui mancata produzione determini incertezza in ordine alla tempestività del ricorso, atteso che l'art. 22, comma 5, del d.lgs. n. 546 del 1992, ai sensi del quale, ove sorgano contestazioni, il giudice tributario ordina l'esibizione degli originali degli atti e documenti di cui ai precedenti commi, consente di escludere la sanzione dell'inammissibilità, non espressamente comminata, se sia possibile accertare la sostanziale regolarità dell'atto e l'osservanza delle regole processuali fondamentali» (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 20612 del 12/10/2016, Rv. 641252 - 01).

Ciò posto, giusto il disposto dell'art. 60, comma 1, d.p.r. n. 600/73, la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente deve essere eseguita «secondo le norme stabilite dagli artt. 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; 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; b-bis) se il consegnatario non è il destinatario dell'atto o dell'avviso, il messo consegna o deposita la copia dell'atto da notificare in busta che provvede

COMMISSIONE  
a sigillare e su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella relazione in calce all'originale e alla copia dell'atto stesso. Sulla busta non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto. Il consegnatario deve sottoscrivere una ricevuta e il messo dà notizia dell'avvenuta notificazione dell'atto o dell'avviso, a mezzo di lettera raccomandata».

Emergono in termini piani alcune differenze tra il dettato normativo in esame (riferito ad ogni evenienza di consegnatario diverso dal destinatario dell'atto o dell'avviso) e quello dell'art. 139, comma 4 c.p.c. (che prevede solo per il portiere o il vicino l'obbligo di sottoscrivere una ricevuta e quello dell'ufficiale giudiziario di dare notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto, a mezzo di lettera raccomandata). Si tratta di differenza coerente con la volontà di introdurre sia pure parziali modifiche alla disciplina del c.p.c. e di favorire massimamente una conoscenza personale dell'avviso e dell'atto a cura del destinatario.

Nel caso di specie, è pacifico e documentato che la consegna sia avvenuta a mani del padre del destinatario dell'atto, onde era necessaria (e non facoltativa come ritenuto dall'odierno appellante) la spedizione della raccomandata informativa al destinatario.

Inoltre, è altrettanto incontrovertito e documentato il fatto che la raccomandata informativa ex art. 60, comma 1, b-bis, d.p.r. n. 600/73 non sia stata inviata tramite Poste Italiane ma tramite la società privata Nexive. Sul punto la Cassazione ha di recente affermato (sia pure in materia di comunicazione dell'esito del procedimento di accertamento del passivo da parte del curatore ex art. 97 l.fall. «data tramite raccomandata con avviso ricevimento») che vi è implicito riferimento al disposto dell'art.4 del D.Lgs.n.261/1999, secondo cui «per esigenze di ordine pubblico, sono affidati in via esclusiva al fornitore del servizio universale: a) i servizi inerenti le notificazioni di atti a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla legge 20 novembre 1982, n. 890, e successive modificazioni; b) i servizi inerenti le notificazioni a mezzo posta di cui all'articolo 201 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285.». Fornitore del servizio universale (art.1 D.Lgs.n.261 cit.) è l'Ente Poste. Ciò posto, dalla verifica in ordine alla comunicazione in questione eseguita dal curatore mediante posta privata, la Corte di Cassazione (Sez. I Civile con l'ordinanza n. 13870/17 depositata il 1° giugno 2017) ha chiosato: «ne deriva, alla stregua dell'orientamento più volte espresso sul punto da questa Corte (cfr.ex multis: Cass.n.2262 del 31/01/2013; n.2035 del 30/01/2014), che il Collegio condivide, la nullità della comunicazione, atteso che le attestazioni redatte dagli incaricati di un servizio di posta privata non sono assistite dalla funzione probatoria che il già richiamato D.Lgs.n.261 ricollega alla nozione di «invii raccomandati». Sì che, in mancanza di valida prova in ordine alla data di decorrenza iniziale -corrispondente a quella di consegna della comunicazione-, il termine per proporre l'opposizione non può considerarsi decorso al momento della proposizione».

Le Sezioni Unite (n. 197904/15) hanno ricordato, in proposito, che dalla disciplina connessa alla natura recettizia degli atti amministrativi in generale e degli atti tributari in particolare «emerge che la recettività è essenzialmente e innanzitutto posta a presidio e tutela del destinatario dell'atto, impedendo che l'atto recettizio, siccome negativamente incidente sulla sfera patrimoniale del contribuente, possa produrre i suoi effetti prima che siano scaduti i termini per impugnare, termini da calcolare a decorrere dalla conoscenza dell'atto, che non può essere ritenuta se non a seguito dell'avvenuto espletamento del procedimento all'uopo previsto dalla legge. Tuttavia, se è vero che, come sopra rilevato, non è sufficiente la prova della "piena conoscenza" dell'atto ai fini della decorrenza dei suddetti termini ma è necessaria una comunicazione effettuata nei modi previsti dalla legge, è anche vero che ciò non può impedire l'impugnabilità dell'atto (del quale il contribuente sia venuto "comunque" a conoscenza) ma soltanto, appunto, la decorrenza dei relativi termini di impugnazione in danno del contribuente, distinzione che risulta ben chiara nella giurisprudenza di questo giudice di legittimità (v. sul punto tra le altre s.u. n. 3773 del 2014 nonché cass. nn. 17010 del 2012 e 24916 del 2013) secondo la quale l'ammissibilità di

una tutela "anticipata" non comporta l'onere bensì solo la facoltà dell'impugnazione, il cui mancato esercizio non determina alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare successivamente, in ipotesi dopo la notifica di un atto "tipico", la pretesa della quale il contribuente sia venuto a conoscenza (eventualmente attraverso un atto "atipico", in quanto ad esempio non manifestato in forma "autoritativa" oppure privo delle indicazioni previste dal secondo comma dell'articolo 19 citato)».

**4. Infondata l'eccezione della parte resistente circa la mancata notifica delle cartelle di pagamento indicate sull'intimazione di pagamento, diverse dalla cartella di pagamento n. 08720040026174178000.**

L'Agente della Riscossione ha offerto documentata dimostrazione delle relative notifiche, riepilogate nell'intimazione di pagamento e comprovate dall'estratto di ruolo prodotto in primo grado.

Secondo recente insegnamento della Corte di Cassazione (Sez. 3 Civ., sentenza n. 15795 del 29/07/2016, Rv. 641156 - 01) «in tema di notifica della cartella esattoriale ex art. 26, comma 1, seconda parte, del d.P.R. n. 602 del 1973, la prova del perfezionamento del procedimento di notificazione e della relativa data è assolta mediante la produzione dell'avviso di ricevimento, non essendo necessario che l'agente della riscossione produca la copia della cartella di pagamento, la quale, una volta pervenuta all'indirizzo del destinatario, deve ritenersi ritualmente consegnata a quest'ultimo, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 c.c., superabile solo se il medesimo provi di essersi trovato senza sua colpa nell'impossibilità di prenderne cognizione». In linea con pregresso orientamento della Corte regolatrice «qualora la parte destinataria di una cartella di pagamento contesti di averne ricevuto la notificazione e l'agente per la riscossione dia prova della regolare esecuzione della stessa (secondo le forme ordinarie o con messo notificatore, ovvero mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento), resta preclusa la deduzione di vizi concernenti la cartella non tempestivamente opposti, né sussiste un onere, in capo all'agente, di produrre in giudizio la copia integrale della cartella stessa (Cass. n. 10326 del 2014). In quest'ultima occasione, la Corte ha altresì rimarcato che «dimostrata come sopra la regolarità di queste notificazioni [...], è rimasta preclusa - già nel grado di merito - la deduzione di vizi propri delle cartelle di pagamento che avrebbero dovuto essere fatti valere tempestivamente impugnando queste ultime».

La pronuncia n. 15795/2016 del giudice di legittimità ha ricordato i seguenti principi di diritto, anticipati in situazioni processuali analoghe a quella che occupa: «- l'estratto di ruolo è la fedele riproduzione della parte del ruolo relativa alla o alle pretese creditorie azionate verso il debitore con la cartella esattoriale, contenente tutti gli elementi essenziali per identificare la persona del debitore, la causa e l'ammontare della pretesa creditoria (così Cass. n. 11141 del 2015 e n. 11142 del 2015, già citate); precisamente, il ruolo è il titolo esecutivo in forza del quale l'agente della riscossione esercita il diritto di procedere in via esecutiva (arg. ex art. 49 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602) ed il ruolo, in quanto posto a base della riscossione coattiva, fornisce il riscontro dei dati indicati nella cartella esattoriale; questa, infatti, in conformità al relativo modello ministeriale, contiene l'indicazione del credito così come risultante dal ruolo, ai sensi dell'art. 25, comma 2, del D.P.R. n. 602 del 1973 (così Cass. n. 24235 del 2015, in motivazione); - l'estratto del ruolo non è una sintesi del ruolo operata a sua discrezione dallo stesso soggetto che l'ha formato, ma è la riproduzione di quella parte del ruolo che si riferisce alla o alle pretese impositive che si fanno valere nei confronti di quel singolo contribuente con la cartella notificatagli (così Cass. n. 11111 del 2015 e n. 11142 del 2015 cit.); - ne consegue che l'estratto di ruolo «costituisce idonea prova della entità e della natura del credito portato dalla cartella esattoriale ivi indicata, anche al fine della verifica della natura tributaria o meno del credito azionato, e quindi della verifica della giurisdizione del giudice adito» (Cass. n. 11141 e n. 11142 del 2015 cit.); in tema di esecuzione esattoriale, qualora la parte destinataria di una cartella di pagamento contesti di averne ricevuto la notificazione e l'agente per la riscossione dia prova della regolare esecuzione della stessa (secondo le forme ordinarie o con messo





notificatore, ovvero mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento), resta preclusa la deduzione di vizi concernenti la cartella non tempestivamente opposti, né sussiste un onere, in capo all'agente, di produrre in giudizio la copia integrale della cartella stessa (Cass. n. 10326 del 2014); la cartella esattoriale non è altro che la stampa del ruolo in unico originale notificata alla parte, ed il titolo esecutivo è costituito dal ruolo (così Cass. n. 12888 del 2015, nonché Cass. n. 24235 del 2015); - in tema di notifica della cartella esattoriale ex art. 26, comma 1, seconda parte, del D.P.R. n. 602 del 1973, la prova del perfezionamento del procedimento di notificazione e della relativa data è assolta mediante la produzione dell'avviso di ricevimento, non essendo necessario che l'agente della riscossione produca la copia della cartella di pagamento, la quale, una volta pervenuta all'indirizzo del destinatario, deve ritenersi ritualmente consegnata a quest'ultimo, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 c.c., superabile solo se il medesimo dia prova di essersi trovato senza sua colpa nell'impossibilità di prenderne cognizione (così Cass. n. 9246 del 2015, nonché Cass. n. 24235 del 2015)». Non si tratta di definitiva di non permettere l'impugnazione di cartelle di pagamento non notificate, quanto di non ritenere ammissibili le doglianze tardive contro cartelle di pagamento regolarmente notificate, deducendo vizi di esse che avrebbero dovuto essere fatti valere tempestivamente.

Le cartelle di pagamento n. 087/2007/0013519554/000, n. 087/2011/0006722390/000 e n. 087/2013/00129299080/000 risultano ritualmente notificate in conformità alle disposizioni speciali previste dall'art. 26 del D.P.R. 602/73 che in parte richiama l'art. 60 del D.P.R. 600/73 e l'art. 140 c.p.c., nell'ipotesi di irreperibilità del destinatario (doc. n. 2 della memoria di costituzione presentata in primo grado).

Con l'eccezione della cartella di pagamento n. 08720040026174178000, non si ravvisano ragioni per dubitare della correttezza della notifica delle altre cartelle di pagamento indicate in seno all'intimazione di pagamento. Per tali cartelle non si ravvisa il decorso del termine quinquennale di prescrizione (Sez. U, Sentenza n. 23397 del 17/11/2016, Rv. 641632 - 01), anche in ragione, quanto a quella contesta dalla difesa del contribuente (087/2007/0013519554/000 in data 22.2.2008), in ragione della documentata attivazione della procedura di pignoramento presso terzi nel 2012, cui allegato l'estratto di ruolo anche ad essa riferito.

5. Infondato il preteso vizio addotto dal contribuente di mancata identificazione del notificante delle cartelle di pagamento.

Secondo la giurisprudenza di legittimità (Sez. 5, Sentenza n. 7838 del 17/04/2015, Rv. 635231 - 01), «la nullità di un atto non dipende dall'illeggibilità della firma di chi si qualifichi come titolare di un pubblico ufficio, ma dall'impossibilità oggettiva di individuare l'identità del firmatario, senza che rilevi la soggettiva ignoranza di alcuni circa l'identità dell'autore dell'atto. Pertanto, nel caso di sottoscrizione illeggibile della relata di notificazione di un avviso di accertamento, spetta al contribuente, superando la presunzione che il sottoscrittore aveva il potere di apporre la firma, dimostrare la non autenticità di tale sottoscrizione o l'insussistenza della qualità indicata, con la conseguenza che, in assenza di una tale prova, va escluso il vizio di nullità (o di inesistenza) della notificazione». Nel caso di specie era dunque il contribuente a dover assolvere a tale onere, in concreto inadempito.

6. Nulla deve ritenersi la notifica della cartella di pagamento n. 08720040026174178000 per violazione dell'art. 60, comma 1, lett. b-bis), D.P.R. n° 600/73 (di rilievo ai sensi dell'art. 26 d.p.r. n. 602/73). L'Agente della Riscossione, a seguito della contestazione del contribuente, non ha assolto l'onere probatorio in materia di notifica della cartella esattoriale n° 08720040026174178000, notificata in data 17.03.2005, con modalità affette da vizi di nullità/inesistenza. In particolare, non risulta osservato il precetto dell'art. 60, comma 1, lett. b-bis del D.P.R. n° 600/73 che statuisce, in materia di notifica di avvisi o altri a persona diversa dal destinatario, che "il messo dà notizia dell'avvenuta notificazione dell'atto o dell'avviso, a mezzo di lettera raccomandata" c.d. "informativa", risultando chiara la volontà del legislatore di garantire attraverso l'invio della C.A.N./lettera informativa, l'effettiva conoscenza da parte del destinatario dell'avvenuta notifica di



un atto. Nel caso di specie, la cartella in esame è stata consegnata alla madre del contribuente (soggetto diverso dal destinatario). La Suprema Corte, in caso di omessa spedizione della lettera informativa, assume la nullità della notificazione nei riguardi del destinatario (Cass. n. 1366/2010, n. 21725/2012, n. 6345/2013; n. 17915 del 2008) laddove venga consegnato il plico a persona diversa dal destinatario l'omessa spedizione della raccomandata non costituisce una mera irregolarità, ma un vizio dell'attività dell'ufficiale giudiziario che determina, fatti salvi gli effetti della consegna dell'atto dal notificante all'ufficiale giudiziario medesimo, la nullità della notificazione nei riguardi del destinatario (sent. n. 12055/16).

Appaiono assorbiti dalle statuizioni che precedono tutti gli ulteriori motivi di doglianza delle parti costituite.

La soccombenza reciproca giustifica ampiamente la compensazione delle spese di lite del presente giudizio e di quelli di primo grado.

PQM

In parziale riforma della sentenza appellata,  
dichiara la nullità della notifica della intimazione di pagamento n. 087 2015 90050390 16/000 e della notifica della cartella di pagamento n. 08720040026174178000;  
conferma la regolarità della notifica delle altre cartelle di pagamento richiamate nella intimazione di pagamento.

Compensa le spese dei due gradi di giudizio

Firenze, 26/6/17

Il Relatore  
Dott. Fabio Di Vizio



Il Presidente  
Dott. Paolo Ghelli

