

Avv. Sara Calzi

in collaborazione con dott.a Chiara Chignola

VIZI delle CARTELLE ESATTORIALI





VIZI DELLE CARTELLE ESATTORIALI

INDICE

1.	Tipologie di vizi.....	pg. 4
1.1.	Inesistenza	pg. 4
1.2.	Nullità	pg. 4
1.3.	Annulabilità	pg. 7
2.	Il ruolo: termini decadenziali per la formazione e per la notifica.....	pg. 8
3.	Decadenza iscrizione a ruolo previdenziale.....	pg.11
3.1	il ruolo previdenziale	pg.11
3.2	il ruolo tributario	pg.14
4.	Decadenza per la notifica del ruolo.....	pg.15
5.	Le opposizioni ai ruoli: competenza territoriale e termini.....	pg. 24
6.	La notifica delle cartelle in generale: modalita' e validita'	pg. 27
6.1.	Modalità di notifica degli atti.....	pg. 28
•	Notifica a mani proprie	
•	Notifica a terzi (obbligo seconda raccomandata)	
•	Notifica al portiere	
•	Notifica a mezzo posta	
•	Notifica per compiuta giacenza	

• Notifica presso il domiciliatario	
• Notifica alle persone giuridiche	
6.2. La relata di notifica.....	pg. 41
6.3. La sanatoria della notifica viziata.....	pg. 45
6.4. Altri problematiche e/o vizi di notifica.....	pg. 54
6.5. Onere della prova del concessionario.....	pg. 59
7. La prescrizione	pg. 60
8. Mancanza dell'avviso bonario	pg. 64
9. Mancata motivazione	pg. 67
10. Mancata sottoscrizione	pg. 73
11. Mancata indicazione del responsabile del procedimento.....	pg. 79
12. Le sanzioni su debiti contributivi: evasione ed omissione.....	pg. 83
12.1 Riduzione o inapplicabilità delle sanzioni civile.....	pg. 85
12.2 la Nullità e annullabilità delle sanzioni.....	pg. 87
12.3 Sanzioni tributarie: intrasmissibilità agli eredi.....	pg. 88
13. Mancata indicazione del termine per impugnare.....	pg. 90
14. Tassa automobilistica.....	pg. 91
15. L'ipoteca.....	pg. 92
16. Il fermo amministrativo	pg. 106
17. Cartelle per multe stradali	pg. 110
18. Il ricorso tributario	pg. 116
19. Casistiche particolari	pg. 124
20. INPS: Ispezione, verbale e ricorsi	pg. 126
21. Verbali DPL e Ordinanze ingiunzione.....	pg. 130
22. Erroneità del rito prescelto.....	pg. 135



1. TIPOLOGIE DI VIZI:

I vizi sulla regolarità formale della cartella sono deducibili con il rimedio dell'opposizione agli atti esecutivi per cui il ricorso va presentato entro 5 giorni dalla notifica:

1.1 L'INESISTENZA (mancanza di legittimazione passiva)

Comprende i provvedimenti impositivi che, benché apparentemente tali, sono in realtà **privi di vita ab initio**: ad esempio, un avviso di accertamento **intestato ad una società cancellata dal Registro delle imprese**, ovvero ad una **persona deceduta da oltre un anno** (la notifica a persona già deceduta –evento cui è da equipararsi l'estinzione della persona giuridica - è inesistente), non esistono per la semplice ragione che non esistono i destinatari del provvedimento, quindi l'atto è inesistente, quando **manca la legittimazione passiva**, in merito alla notifica di una cartella ad una società cancellata si veda **Corte di Cassazione, sez. Tributaria, sent. 10 ottobre 2005, n. 19732**. L'atto inesistente conta zero; non produce effetti giuridici; a chi ne pretendesse qualcuno sarebbe in ogni tempo opponibile l'inefficacia assoluta. Il giudice è tenuto, anche di ufficio, in ogni stato e grado del processo, a dichiarare che l'atto inesistente è solo un ectoplasma; la sentenza avrà natura dichiarativa: il relativo dispositivo recherà il sintagma "**la Commissione dichiara l'inesistenza dell'atto impugnato**". Sul punto si vedano anche le recenti argomentazioni della Commissione tributaria Regionale di Milano del 15 giugno 2011 n. 79 secondo cui “ Essendo il destinatario ormai estinto, sono da ritenersi del tutto illegittime le iscrizioni a ruolo e le cartelle notificate alla società di persone cancellata dal registro delle imprese. E lo stesso principio è da ritenersi applicabile anche nei confronti di tutti gli atti notificati all'ultimo legale rappresentante della società stessa in quanto non sussiste successione “né a titolo universale, né a titolo particolare. Ciò perché non vi sono eredi della società”.

1.2. LA NULLITA'

La nullità in diritto tributario, non ha la stessa efficacia rilevabile nel diritto civile, quindi niente imprescrittibilità della relativa azione o eccezione , niente rilevabilità di ufficio (oltre che dall'interessato) da parte del giudice in ogni stato e grado del processo.

La nullità dei provvedimenti tributari, **significa solo annullabilità**; cioè **l'atto fiscalmente nullo produce effetti** nel mondo giuridico **come se fosse valido**, tanto che costituisce titolo per la riscossione ed è suscettibile di divenire definitivo, rendendo irrilevanti gli eventuali

vizi di nullità, se l'interessato non ricorre al giudice tributario. Una volta impugnato il provvedimento, **la Commissione non può rilevare le nullità di propria iniziativa** ma solo a richiesta del ricorrente in virtù del **principio del chiesto e del pronunciato**.

LA RIFORMA DELLA L. 11 FEBBRAIO 2005, N. 15

La **L. 11 febbraio 2005, n. 15**, introduce nel testo della **L. n. 241 del 7 agosto 1990 l'art. 21-septies**. Questa norma prevede, al comma 1, che "È nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge". Accanto a questa norma ne è stata inserita un'altra: si tratta dell'**art. 21-octies** secondo cui "È annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza". Sulla base del quale le violazioni di norme sul procedimento o sulla forma degli atti amministrativi, non danno luogo all'annullabilità del provvedimento, se il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato.

In diritto amministrativo - e di riflesso in quello tributario dall'8 marzo 2005 abbiamo dunque, e questa è una novità rilevante, due categorie di atti invalidi: **gli atti nulli e gli atti annullabili**.

È nullo, come abbiamo visto, l'atto che:

- a) manca degli elementi essenziali (ad esempio, la sottoscrizione);
- b) è emesso da soggetto cui la legge non riconosce il potere di adozione di quell'atto (difetto assoluto di attribuzione);
- c) viola od elude il giudicato;
- d) negli altri casi stabiliti dalla legge.

La nuova legge non ha una grande portata innovativa ai fini della nullità degli atti tributari, ma ha effetto sull'annullabilità, anche se alcune considerazioni sulla nullità sono necessarie.

CASI PRATICI DI NULLITÀ

A questo punto dobbiamo chiederci: tutte le **ipotesi di nullità** previste dalla legge fiscale possono formare oggetto di azioni dichiarative davanti al giudice tributario? Se, ad esempio, un avviso di accertamento è nullo per difetto di motivazione ovvero perché manca l'indicazione del maggiore imponibile accertato, **si potrà adire la Commissione tributaria in ogni tempo, senza cioè dover osservare il termine di decadenza fissato per impugnare l'atto fiscale?**

SULLA NULLITA' ASSOLUTA

Un esempio rilevante è fornito dall'emissione della **cartella di pagamento senza la preventiva notifica del cosiddetto avviso bonario, richiesto a pena di nullità dall'art. 6, comma 5, della L. n. 212 del 27 luglio 2000** (Statuto del contribuente).

TESTO: Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma.

Ovvero l'emissione di un provvedimento impositivo emesso nonostante il contribuente si sia adeguato alla condotta fiscale che l'Agenzia delle Entrate (**interpello**), in esito ad istanza scritta dell'interessato, gli abbia indicato, ovvero quando l'Agenzia delle Entrate non abbia risposto all'istanza del contribuente entro il termine di **120 giorni** (ipotesi tipica di **silenzio-assenso**).

In questi casi di nullità assoluta, **non dovrebbero prevedersi termini di decadenza**, e quindi l'atto dovrebbe essere impugnabile anche oltre i 60 giorni previsti per l'impugnativa.

Il giudice, anche di ufficio, dovrebbe dichiarare la nullità del provvedimento impositivo.

SULLA NULLITA' RELATIVA (La carenza di motivazione dell'atto)

L'art. 61, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973 stabilisce, infatti, che "La nullità dell'accertamento ai sensi del terzo comma dell'art. 42 e del terzo comma dell'art. 43, e in genere per difetto di motivazione, deve essere eccepita a pena di decadenza in primo grado". Conseguente che qualunque vizio dell'avviso di accertamento (nessuno escluso: anche la mancanza di sottoscrizione, che, di solito, è causa di nullità se non di inesistenza), compreso il difetto di motivazione in tutte le sue articolazioni (inclusa la mancata allegazione del documento cui l'atto impugnato faccia riferimento), non può essere rilevato di ufficio dal giudice (la norma stabilisce infatti che la nullità deve essere eccepita) ma deve formare oggetto di specifico motivo di ricorso da proporre nel termine, stabilito a pena di decadenza, di 60 giorni. **La motivazione**, tuttavia, non è un elemento formale ma - lo stabiliscono gli **artt. 1 e 7 della L. n. 212 del 2000** (Statuto del contribuente) - **è un elemento essenziale di ogni provvedimento impositivo**

1.3 L'ANNULLABILITA'

L'annullabilità designa la (nuova) classe dei nuovi vizi degli atti tributari destinata sicuramente ad innescare rilevanti problemi interpretativi. Abbiamo visto che - prima della riforma del 2005 - sia in diritto amministrativo che in diritto tributario **l'atto predicato nullo dalla legge è in realtà un atto annullabile**, e quindi **produttivo di effetti** sino a che **non venga annullato dal Giudice** ovvero dall'Amministrazione in sede di autotutela. Sino a che venga annullato, l'atto annullabile possiede la stessa dignità (e gli effetti) dell'atto valido.

Essendo un istituto nuovo per l'ordinamento tributario, l'annullabilità - in quanto principio generale applicabile indistintamente a tutti gli atti amministrativi - vale anche nei confronti dei provvedimenti impositivi. La prima parte **dell'art. 21-octies della L. n. 241 del 1990** **ci dice che è annullabile il provvedimento impositivo: "adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza".**

CASI DI ANNULLABILITA'

L'eccesso di potere: Questo vizio è presente quando l'atto viene adottato per perseguire un interesse diverso dallo schema tipico suo proprio, ci sono ipotesi non irrilevanti - come l'atto di diniego di autotutela o l'equivalente silenzio-rifiuto - in cui è possibile ravvisare un cattivo uso, o un non uso illegittimo, del potere di autoannullare il provvedimento fiscale invalido.

La violazione di legge: la violazione di legge, relativamente ai provvedimenti impositivi, potrà al più dare luogo a mere irregolarità ininfluenti sulla validità dell'atto.

Incompetenza territoriale: La giurisprudenza - ante riforma 2005 - considera l'incompetenza territoriale dell'ufficio tributario un vizio mortale. Benché nessuna norma sanzioni così gravemente il provvedimento impositivo adottato da un'Agenzia delle Entrate diversa da quella che sarebbe territorialmente competente in base, ad esempio, al domicilio fiscale del contribuente, per la Cassazione si versa in una ipotesi di nullità insanabile, rilevabile anche di ufficio dal giudice in ogni stato e grado del processo. Dall'8 marzo 2005 la situazione dovrebbe mutare; il vizio di incompetenza territoriale integra il vizio meno grave dell'annullabilità con la conseguenza che: a) non è rilevabile di ufficio dal giudice; b) deve formare oggetto di specifico motivo di impugnazione.



2. IL RUOLO: termini decadenziali per la formazione e per la notifica

2.1. IN GENERALE

Il ruolo è un elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'ufficio ai fini della riscossione a mezzo del concessionario e costituisce titolo esecutivo. Prima della riforma del 1999 esistevano 4 tipi di ruoli: principale (in cui erano iscritte le imposte dichiarate), suppletivo (in cui erano iscritte le maggiori imposte accertate), speciale (in cui erano iscritte le maggiori imposte accertate in capo ai sostituti d'imposta) e straordinario (in cui erano iscritte le imposte per cui sussisteva un fondato pericolo per la riscossione). Dal 1 luglio 1999 esistono solo i ruoli ordinari e straordinari che, come nella previgente disciplina, vengono emessi solo in caso di pericolo fondato per la riscossione. Particolare rilevanza assume la sottoscrizione del ruolo (anche telematica) con la quale questo diviene esecutivo.

Tale sottoscrizione è obbligatoria, a pena di decadenza così come deciso anche in alcune sentenze della Corte di Cassazione che oltre a ribadire l'obbligo della sottoscrizione hanno attribuito l'onere della prova in capo all'ufficio infatti questo svolge il ruolo di attore sostanziale e se – indipendentemente dalla regime di pubblicità – il ruolo è il presupposto fondante la pretesa, fatta valere con la notificazione della cartella di pagamento e l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa, anche quelli eccepiti dal contribuente – attore soltanto

formale – grava sull’ufficio. Si citano le **sentenze n. 7093/2003 e 7439/2003 della sezione V della Corte di Cassazione**, nelle quali i giudici della Suprema Corte non solo hanno ribadito l’obbligo della sottoscrizione del ruolo, ma hanno anche attribuito l’onere della prova a carico dell’ufficio.

Nella **sentenza n. 7439/2003** i giudici della Suprema Corte si sono così espressi "*se si muove dal presupposto, in sé esatto, che il processo tributario ha la struttura di processo d’impugnazione, nel quale l’ufficio svolge il ruolo di attore sostanziale, e se, a prescindere dal regime della sua pubblicità, il ruolo svolge la funzione di atto presupposto fondante la pretesa fatta valere con la notificazione della cartella di pagamento, l’onere di provare i fatti costitutivi della pretesa, anche quelli che siano eccepiti dal contribuente, che è attore soltanto formale, grava sull’ufficio*".

Sulla base del ruolo, reso esecutivo, viene emessa la cartella di pagamento da notificare al contribuente.

Ci sono due formalità di formazione dei ruoli (decreto 321/99) direttamente ad opera dell’ente oppure attraverso il consorzio nazionale obbligatorio tra concessionari (CNC). In entrambi i casi i ruoli devono indicare un numero identificativo univoco a livello nazionale. L’art. 8 del D. Lgs. 26 gennaio 2001 n. 32 prevede l’obbligo di riportare nella cartella la data di esecutività del ruolo. **Commissione Tributaria regionale Trento sez. III 11 febbraio 2008 n. 160** “il D.lgs n. 32/01 ha reso obbligatoria l’indicazione nella cartella, della data di esecutività del ruolo, pertanto questo è applicabile esclusivamente ai fatti successivi alla sua entrata in vigore”.

Una volta che il ruolo è divenuto esecutivo questo deve essere consegnato al concessionario. Per l’Inps dalla data di consegna decorrono termini decadenziali per la notifica della cartella al debitore.

Una cartella può contenere diversi ruoli la cui opposizione compete giudici diversi. Bisogna avere riguardo alle singole iscrizioni a ruolo per determinare la competenza.

Cassazione Civile Tributaria n. 3408/05 del 22 febbraio 2005

Argomento: Riscossione - Cartella di pagamento – Termini da rivedere

Deve ritenersi decaduta la legittimità dell’Amministrazione finanziaria nel caso in cui, avvenuta l’iscrizione a ruolo, la relativa notifica della cartella di pagamento non rispetta i

termini previsti dalla legge (in particolare, secondo i giudici, la data del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione si deve riferire alla notifica della cartella e non alla sua formazione, questo per non prolungare la soggezione del contribuente alla indefinita azione del fisco).

In particolare, non è sufficiente la formazione del ruolo e la legittima esecutività temporale dello stesso, ma deve pure la cartella rispettare lo stesso termine mediante notifica da parte del concessionario, momento questo conclusivo e fondamentale dell'azione di recupero delle imposte e, pertanto, questione giuridica assorbente rispetto a ogni altra richiesta richiamata nell'appello che diventa non rilevante ai fini della controversia.

Cassazione civile Sez. Tributaria del 27 maggio 2011 n. 11736 – ruoli delle imposte:

Il momento determinante per l'instaurazione del rapporto giuridico di riscossione tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria è da identificarsi in quello della formazione del ruolo e non in quello della notifica della cartella esattoriale. Il ruolo, infatti, ancorché atto interno dell'amministrazione, costituisce lo strumento fondamentale della riscossione, poiché contiene l'indicazione del periodo di 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. L'iscrizione a ruolo della somma costituisce, dunque, il valido e legittimo titolo per la riscossione del tributo laddove la cartella esattoriale notificata al debitore di imposta, una volta che il ruolo sia stato formato e consegnato al concessionario, reca l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo, nel termine previsto dalla legge (sessanta giorni dalla notificazione), con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà all'esecuzione forzata (art. 25, comma 2 del D.P.R. n. 602/73). Ne discende che l'obbligo di pagamento a carico del contribuente viene ad esistenza già con la formazione del ruolo, atto prodromico all'esecuzione esattoriale.

In presenza di ricorso avverso accertamento è illegittima l'emissione della cartella se il Giudice non si è ancora pronunciato: la cartella esattoriale non può essere emessa se non dopo la sentenza di primo grado favorevole all'ufficio, e' illegittimo l'operato dell'amministrazione finanziaria che emette cartella preventivamente. **Commissione Tributaria Provinciale di L'Aquila Sez. 3 Sentenza n. 180/03/2007 Depositata il 26/10/2007 su ricorso di C.P. difeso dal Dott. Giuseppe Marino.**

3. DECADENZA DELL'ISCRIZIONE A RUOLO

3.1 Il ruolo previdenziale

L'art. 25 del D. Lgs. n. 46 del 1999 fissa i termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo dei crediti degli enti pubblici previdenziali, con il duplice obiettivo di accelerare la fase della riscossione, ed al tempo stesso di impedire che i debitori possano restare esposti a lungo al rischio di aggressione da parte del creditore.

Si tratta anche in questo caso di un impedimento, ma che qui opera come condizione risolutiva dell'esercizio della potestà di iscrizione a ruolo.

Più analiticamente, nel caso di crediti che scaturiscono da autodichiarazioni dei contribuenti il termine è stabilito alla fine dell'anno successivo alla scadenza del versamento, o dalla data di conoscenza da parte dell'ente se la comunicazione è tardiva, mentre **per i crediti accertati in sede ispettiva la decadenza si compie alla fine dell'anno successivo alla notifica del verbale**, salvo che quest'ultimo sia stato impugnato con giudizio di accertamento negativo, slittando in tal caso al 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui il provvedimento è divenuto definitivo.

Occorre comunque ricordare che le continue proroghe all'entrata in vigore della disciplina, fino alla attuale formulazione dell'art. 36 co. 6 del D. Lgs. n. 46 del 1999, come modificato da ultimo con l'art. 4 co. 25 della Legge n. 350 del 2003, secondo cui le disposizioni sulla decadenza contenute nell'articolo 25 del D.Lgs n. 46 del 1999, si applicano ai contributi e premi non versati e agli accertamenti notificati successivamente alla data del 1° gennaio 2004, comportano che le prime ipotesi di decadenza possono venire in essere solo dal 1° gennaio del 2006.

La dottrina ritiene che, stante anche l'inequivocabile titolo della rubrica dell'art. 25, il decorso del termine, determini una decadenza meramente procedimentale, con preclusione dall'utilizzo dello strumento della riscossione, e non con estinzione *ex lege* del diritto di credito, che può quindi essere fatto valere nelle vie ordinarie. E' questo un ulteriore profilo di accentuato distacco dalla materia tributaria, nella quale la decadenza dell'ufficio determina l'estinzione dell'obbligo. Considerato che nella materia previdenziale le scadenze hanno natura pubblicistica, sembra da preferire la tesi che inquadra il vizio di nullità della iscrizione a ruolo tardiva come rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

La perdita del diritto di iscrivere a ruolo il credito comporta per il concessionario l'impossibilità di procedere alla riscossione e questo dovrebbe produrre l'estinzione del rapporto obbligatorio, rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio (estinzione collegata all'iscrizione del ruolo e non al recupero del credito).

Sul punto si vedano Cass. 12 gennaio 2002 n. 330 in Foro It 2002, I, 2023; Cass. 16 agosto 2001 n. 11140 in Foro It 2001, I, 3604; Cass. 5 ottobre 1998 n. 9865.

Ed ancora nell'**Ordinanza del Tribunale di Genova – 19.05.2009 n. 540**: “ Per quanto riguarda l’eccezione di decadenza, essa si basa su quanto disposto dall’art. 25 D.Lgs n. 46 del 1999, secondo cui “i premi dovuti agli enti pubblici previdenziali sono iscritti nei ruoli resi esecutivi, a pena di decadenza.. b) per i contributi o premi dovuti in forza di accertamenti effettuato dagli uffici, entro il 31 dicembre dell’anno successivo alla data di notifica del provvedimento”. L’operatività di tale regime decadenziale è stata differita agli accertamenti e ai contributi relativi a periodi successivi alla data del 1.1.2004 (art. 4 comma 25 L. n. 350 del 2003). Nel caso in esame il verbale di accertamento ispettivo è successivo a tale data, per cui deve ritenersi applicabile la normativa in esame, anche se la maggior parte dei crediti si riferisce a periodi anteriori, dovendo assumere rilevanza la data in cui è stato effettuato l’accertamento ispettivo. E pacifico che i crediti azionati in cartella siano stati iscritti a ruolo in data 9.12.2008 per cui l’eccezione deve essere accolta. Il vizio della iscrizione a ruolo si ripercuote sull’atto successivo conseguente, e cioè nella cartella esattoriale che pertanto deve essere annullata”.

In conclusione, qualora venga proposta opposizione sia alla cartella esattoriale che all’iscrizione a ruolo dei crediti contributivi, questa si ripercuote sull’atto successivo conseguente, e cioè sulla cartella esattoriale, che deve pertanto essere annullata, ma non esclude la necessità di procedere ad un accertamento giudiziale relativo alla fondatezza delle pretese vantate.

Nel caso di gravame amministrativo si ha un differimento dell’iscrizione a ruolo che viene eseguita dopo la decisione del competente organo amministrativo e comunque entro i termini di decadenza previsti dall’art. 25 (comma 4).

Il Durc è probatorio dell’inesistenza di ruoli ad una certa data?

Personalmente ritengo di sì, ai sensi del DM del 24 ottobre 2007 Art. 5. Relativo alla regolarità contributiva.

TESTO ART. 5

1. La regolarità contributiva è attestata dagli Istituti previdenziali qualora ricorrano le seguenti condizioni:

- a) *correntezza degli adempimenti mensili o, comunque, periodici;*
- b) *corrispondenza tra versamenti effettuati e versamenti accertati dagli Istituti previdenziali come dovuti;*
- c) **inesistenza di inadempienze in atto.**

Art. 8.

Cause non ostative al rilascio del DURC

1. *Il DURC e' rilasciato anche qualora vi siano crediti iscritti a ruolo per i quali sia stata disposta la sospensione della cartella amministrativa a seguito di ricorso amministrativo o giudiziario.*

2. *Relativamente ai crediti non ancora iscritti a ruolo:*

a) *in pendenza di contenzioso amministrativo, la regolarità può essere dichiarata sino alla decisione che respinge il ricorso;*

b) *in pendenza di contenzioso giudiziario, la regolarità è dichiarata sino al passaggio in giudicato della sentenza di condanna, salvo l'ipotesi in cui l'Autorità giudiziaria abbia adottato un provvedimento esecutivo che consente l'iscrizione a ruolo delle somme oggetto del giudizio ai sensi dell'art. 24 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46.*

ATTENZIONE:

Si riapre l'iscrizione a ruolo dei contributi.

È la conclusione che si trae da una specifica norma della manovra correttiva – l'articolo 38 comma 12 della legge 122/2010, in vigore dal 31 maggio 2010 – che dà all'Inps il diritto di iscrivere a ruolo la gran parte dei crediti contributivi in essere, purché non prescritti, già scaduti ma non ancora incassati: la novità è che questa iscrizione a ruolo può avvenire anche senza tener conto dei termini di decadenza previsti dalla legge.

L'ente previdenziale nel triennio 2010/2012 può perciò ignorare i termini di decadenza (entro e non oltre il 31 dicembre dell'anno successivo alla data nel quale il credito è divenuto esigibile) e iscrivere a ruolo – andando indietro fino al 2004 – tutti i suoi crediti già scaduti e non prescritti. Se, ad esempio, un datore di lavoro a gennaio 2004 non ha versato i contributi di competenza del mese di dicembre 2003 e questo debito non è ancora prescritto e per qualche ragione (ritardo, errori, coincidenze fortuite) non è stato passato a ruolo entro il 31 dicembre 2005, lo stesso importo – più gli importi accessori, sanzioni e interessi – può ancora essere iscritto a ruolo fino al 31 dicembre 2012.

3.2 Il ruolo tributario

E' Necessario rispettare nella formazione del ruolo questi termini:

- 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui l'atto di accertamento in materia di imposte dirette e Iva è divenuto definitivo (articolo 17, comma 1, lettera c, Dpr n. 602/1973)
- 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione per le imposte dovute a seguito della liquidazione prevista dall'articolo 36-*bis* del Dpr 29/09/1973, n. 600, e articolo 54-*bis* del Dpr 26/10/1972, n. 633 (articolo 17, comma 1, lettera a, Dpr n. 602/1973); al riguardo deve essere precisato che il comma 2-*octies* dell'articolo 1 del decreto legge n. 143/2003, convertito nella legge 1° agosto 2003, n. 112, ha prorogato al 31 dicembre 2005 i termini di decadenza appena citati (articolo 17, comma 1, lettera a) relativamente alle dichiarazioni presentate negli anni 2001 e 2002. La proroga è connessa ai termini concessi dalla legge per aderire alle procedure di sanatoria previste dalla n. legge 289/2002, in particolare l'articolo 9-*bis*
- 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione per le imposte dovute in conseguenza del controllo formale previsto dall'articolo 36-*ter* del Dpr. Un caso particolare è quello dell'iscrizione a ruolo degli atti accertativi Iva soggetti, fino al 30 giugno 1999, al termine di prescrizione ordinaria e non alla più breve decadenza fissata dall'articolo 17 del Dpr n. 602/1973, come modificato dall'articolo 6 del Dlgs n. 46/1999 - in vigore a decorrere dal 1° luglio 1999 - che, per espressa previsione dell'articolo 23, stesso decreto legislativo, si applica anche all'Iva.

Nella successione delle norme è stato rappresentato il problema di quale disciplina applicare agli accertamenti in materia Iva definitivi al 30/06/1999.

La circolare n. 186/E del 17/09/1999 ha risolto la questione considerando quale termine iniziale per il decorso della decadenza annuale il 1° luglio 1999 e fissando al 31/12/2000 la data entro cui rendere esecutivi i ruoli 29/09/1973, n. 600 (articolo 17, comma 1, lettera b, Dpr n. 602/1973).

4. DECADENZA PER LA NOTIFICA DEL RUOLO (PREVIDENZIALE e TRIBUTARIO)

Dal 1° luglio 1999 i ruoli erariali non sono più cartacei, ma sono compilati con sistema elettronico e la firma di esecutività è apposta con modalità elettroniche o digitali. Ne consegue

che la trasmissione e la consegna del ruolo avviene contestualmente all'apposizione di detta firma digitale di esecutività.

Il ruolo tributario

La previsione di termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo ha lo scopo di evitare che il debitore rimanga a lungo esposto all'azione del creditore.

Si può però seriamente dubitare che questo obiettivo sia perseguito ponendo limiti temporali solo alla iscrizione a ruolo e non anche alla notifica della cartella di pagamento.

Questa problematica ha investito di recente la riscossione dei crediti tributari, dando luogo alla importante pronuncia 4 maggio 2005 n. 280, con la quale la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 25 co. 1 del d.p.r. n. 602 del 1973, nella parte in cui non prevede un termine certo, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario deve notificare la cartella di pagamento.

Il legislatore – raccogliendo l'esortazione del giudice delle legge ad “un sollecito intervento legislativo con il quale si colmi ragionevolmente la lacuna che si va a creare”, ha modificato con il d.l. 17 giugno 2005, n. 106, convertito in l. 31 luglio 2005, n. 156, il citato art. 25, prevedendo l'obbligo per il concessionario di notificare la cartella entro termini certi, differenziati in base al tipo di attività di controllo svolta dall'ufficio.

Secondo la dottrina questa nuova regolamentazione della attività del concessionario, che la Corte di cassazione ritiene applicabile anche ai processi in corso, riguarda esclusivamente i ruoli tributari, e non è pertanto estensibile alla riscossione dei crediti contributivi.

Tali nuovi termini, risultano applicabili anche alle cartelle notificate anteriormente all'entrata in vigore del Decreto Legge del 17 giugno 2005 n. 106, sempre sulla base di quanto affermato dalla **Cassazione a Sezioni Unite nella sentenza del 30 novembre 2005**, secondo cui i nuovi termini previsti dal citato articolo 25 hanno efficacia retroattiva, salvo il particolare regime transitorio previsto per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'articolo 36 bis del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600.

Il ruolo previdenziale

Per la notifica dei ruoli resi esecutivi dopo il 1 luglio 2005, ai sensi dell'art. 1 co. 417 della legge n. 311 del 2004, **il termine di decadenza è quello dell'ultimo giorno del dodicesimo mese successivo a quello di consegna del ruolo.**

RIEPILOGO

	RUOLI TRIBUTARI	RUOLI CONTRIBUTIVI- PREVIDENZIALI
<p>Termine decadenziale per iscrizione a ruolo.</p> <p>Sulla cartella deve essere indicato la data in cui il ruolo è stato rese esecutivo (d.to 321/99)</p>	<p>Art. 6 del D. Lgs. n. 46 del 1999 (che innova art. 17 del dpr 602/73):</p> <p>Le somme dovute sono iscritte in ruoli resi esecutivi a pena di decadenza:</p> <p>a) <i>entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista da art. 36 bis dpr 600/73</i></p> <p>b) <i>entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme dovute a seguito dell'attività di controllo formale previsto da art. 36 ter dpr 600/73</i></p> <p>c) <i>entro il 31 dicembre dell' anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme</i></p>	<p>Art. 25 del D. Lgs. n. 46 del 1999: <i>“I contributi o premi dovuti agli enti pubblici previdenziali sono iscritti in ruoli resi esecutivi a pena di decadenza:</i></p> <p>a) <i>per i contributi e premi non versati dal debitore entro il 31 dicembre dell'anno successivo al termine fissato per il versamento; in caso di denuncia o comunicazione tardiva il termine decorre dalla data di conoscenza da parte dell'ente.</i></p> <p>b) <i>per i contributi o premi dovuti <u>in forza di accertamenti effettuati dagli uffici entro il 31 dicembre dell'anno successivo alla data di notifica del provvedimento</u> ovvero- per quelli sottoposti a gravame giudiziario- entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui il provvedimento è divenuto definitivo”.</i></p>

	<i>dovute in base ad accertamenti d'ufficio..</i>	N.B. Se c'è <u>ricorso amministrativo</u> l'obbligo di iscrizione a ruolo entro i termini di cui sopra permane
Termine decadenziale per la notifica del ruolo	<p>Per IVA vedi tabella qui sotto. Termini ai sensi dell' articolo 25, del dpr n. 602/1973, modificato dall'articolo 1, comma 5 bis del decreto legge n. 106, del 2005, approvato con legge del 27 luglio 2005).</p> <p><i>5-bis. Al fine di garantire l'interesse del contribuente alla conoscenza, in termini certi, della pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni e di assicurare l'interesse pubblico alla riscossione dei crediti tributari, la notifica delle relative cartelle di pagamento e' effettuata, a pena di decadenza:</i></p> <p><i>a) entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate a</i></p>	<p>Ultimo giorno del dodicesimo mese successivo a quello di consegna del ruolo; ai sensi dell'art. 1 co. 417 della legge n. 311 del 2004. La data di consegna del ruolo, ai sensi dell'art. 4 del d.to interministeriale del 321/99 si calcola così:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ruoli trasmessi tra 1 e 15 del mese si considerano consegnati il 25 dello stesso mese; - ruoli trasmessi tra 16 e ultimo giorno del mese si considerano consegnati il 10 del mese successivo.

	<p><i>decorrere dal 1° gennaio 2004;</i></p> <p><i>b) entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003;</i></p> <p><i>c) entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001.</i></p>	
--	--	--

- I termini di cui sopra si applicano alle imposte dirette mentre alle imposte indirette (IVA) si applicano i termini di cui qui sotto, ai sensi della legge n. 106/2005 art. 5 ter:

PER IVA

ARTICOLI	PERIODO D'IMPOSTA	DICHIARAZIONI	TERMINE PER NOTIFICA CARTELLA	SCADENZA
36 BIS D.P.R. N. 600 DEL 29 SETTEMBRE 1973	2003 E SUCCESSIVI	DICHIARAZIONI PRESENTATE A DECORRERE DAL 1 GENNAIO 2004	ENTRO IL 31 DICEMBRE DEL TERZO ANNO SUCCESSIVO A QUELLO DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE	

			E	
PERIODO TRANSITORIO (ART. 36 BIS D.P.R. N. 600/1973)	2001 E 2002	DICHIARAZIONI PRESENTATE NEGLI ANNI 2002 E 2003	ENTRO IL 31 DICEMBRE DEL QUARTO ANNO SUCCESSIVO A QUELLO DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE	- PER LE DICHIARAZIONI PRESENTATE NEL 2002 LA SCADENZA E' FISSATA AL 31 DICEMBRE 2006 - PER LE DICHIARAZIONI PRESENTATE NEL 2003 LA SCADENZA E' FISSATA AL 31 DICEMBRE 2007
PERIODO TRANSITORIO (ART. 36 BIS D.P.R. N.600/1973)	1999 E 2000	DICHIARAZIONI PRESENTATE FINO AL 31 DICEMBRE 2001	ENTRO IL 31 DICEMBRE DEL QUINTO ANNO SUCCESSIVO A QUELLO DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE	- PER LE DICHIARAZIONI PRESENTATE NEL 2000 LA SCADENZA E' FISSATA AL 31 DICEMBRE 2005 - PER LE DICHIARAZIONI PRESENTATE

				NEL 2001 LA SCADENZA E' FISSATA AL 31 DICEMBRE 2006
36 TER D.P.R. N. 600 DEL 29 SETTEMBRE 1973 N.B. NON E' STATA PREVISTA ALCUNA DISCIPLINA TRANSITORIA	2003 E SUCCESSIV I	DICHIARAZI ONI PRESENTATE A DECORRERE DAL 1 GENNAIO 2004	ENTRO IL 31 DICEMBRE DEL QUARTO ANNO SUCCESSIVO A QUELLO DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE	
SOMME DOVUTE IN BASE AGLI ACCERTAMEN TI DELL'UFFICIO	2003 E SUCCESSIV I	DICHIARAZI ONI PRESENTATE A DECORRERE DAL 1 GENNAIO 2004	ENTRO IL 31 DICEMBRE DEL SECONDO ANNO SUCCESSIVO A QUELLO IN CUI L'ACCERTAMENT O E' DIVENUTO DEFINITIVO	

Per l'Iva:

articolo 1 comma 5-ter Decreto Legge del 17 giugno 2005 n. 106. In conseguenza di quanto previsto dal comma 5-bis e al fine di conseguire, altresì, la necessaria uniformità del sistema di riscossione mediante ruolo delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto:

a) al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, sono apportate le seguenti modificazioni:

1) l'articolo 17 e' abrogato;

2) all'articolo 25, comma 1, le parole da: «l'ultimo giorno del dodicesimo mese» fino a: «straordinario» sono sostituite dalle seguenti: «il 31 dicembre:

a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;

b) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'articolo 36-ter del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973;

c) del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio»;

ISCRIZIONE A RUOLO DI ERRONEI RIMBORSI

«L'ufficio provvede mediante iscrizione a ruolo al recupero delle somme erroneamente rimborsate e degli interessi eventualmente corrisposti. La relativa cartella di pagamento è notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di esecuzione del rimborso o, se più ampio, entro il termine di cui all'articolo 43, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, maggiorato di dodici mesi».

Con l'introduzione di queste norme viene finalmente data la certezza di un termine, a pena di decadenza, che garantisce il contribuente. In altre parole, se la cartella non "arriva" al contribuente entro una certa data, il fisco perde il diritto ad incassare le somme. La legge in questione tuttavia, precedentemente citata, effettua un'importante distinzione riguardante i termini entro i quali possono essere notificate ai contribuenti le cartelle di pagamento tra, le norme transitorie (relative alle liti fiscali pendenti), e le norme a regime (periodo corrente).

Nel primo caso (liti pendenti), la notifica delle cartelle di pagamento è effettuata, a pena di decadenza, in base ai seguenti nuovi termini:

a) entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate a decorrere dal 1° gennaio

2004, (ad esempio, in relazione alla presentazione dell'Unico 2005, relativo ai redditi 2004, la notifica della cartella di pagamento, per le somme non pagate, dovrà essere effettuata entro il 31 dicembre 2008);

- b) entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003. (ad esempio, in relazione alla presentazione dell'Unico 2003, relativo ai redditi 2002, la notifica della cartella di pagamento per le somme non pagate, dovrà essere effettuata entro il 31 dicembre 2007);
- c) entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001, (ad esempio, in relazione alla presentazione dell'Unico 2001, redditi 2000, la notifica della relativa cartella di pagamento, per le somme non pagate dovrà essere effettuata entro il 31 dicembre 2006).

Per il periodo corrente invece, la nuova normativa stabilisce che, il concessionario della riscossione deve notificare la cartella di pagamento, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre:

- a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'art. 36-bis del Dpr 600/73;
- b) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'art. 36-ter del Dpr 600/73;
- c) del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti d'ufficio. La cartella esattoriale contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo che risulta dal ruolo entro 60 giorni dalla sua notifica, con l'avvertenza che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata.

ESEMPIO: Relativamente alla dichiarazione UNICO 2001 (periodo d'imposta 2000) il termine per notificare la cartella di pagamento derivante dalla liquidazione (prevista dall'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/73) è il 31 dicembre 2006.

Cassazione sez. trib. n. 1808/05 del 7 febbraio 2005 - Argomento: Riscossione - Iscrizione a ruolo – Termine

Il procedimento di rettifica della dichiarazione *ex* articolo 36-*bis* del Dpr n. 600/1973 avviene interamente nell'ambito dell'ufficio e diventa pubblico, e quindi ricorribile, solo con la notifica dell'iscrizione a ruolo che, in base alla normativa vigente, deve avvenire nel quinquennio. La normativa in essere, distinguendo il momento della liquidazione da quello della iscrizione a ruolo - prevedendo un "termine acceleratorio a rilevanza interna" per procedere alla liquidazione delle imposte e ai rimborsi *ex* articolo 36-*bis* - ha allungato da uno a cinque anni la decadenza prevista dall'articolo 17 del Dpr n. 602/1973 per la formazione dei ruoli.

Pertanto, si ha decadenza nel caso in cui sono stati superati tutti i termini previsti, con la conseguenza che l'eventuale iscrizione a ruolo operata dall'Amministrazione finanziaria è nulla, in quanto non può sfuggire che il termine di decadenza del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, fissato all'Amministrazione per la notifica degli avvisi di accertamento in rettifica, sia, a maggior ragione, applicabile agli avvisi di liquidazione *ex* articolo 36-*bis*.

Cassazione civile sez. tributaria del 25 gennaio 2006 n. 1435: In tema di riscossione delle imposte sui redditi, l'art. 1 d.l. 17 giugno 2005 n. 106, convertito con modificazioni nella l. 31 luglio 2005 n. 156 - dando seguito alla sentenza della Corte cost. n. 280 del 2005, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 25 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, nella parte in cui non prevedeva un termine di decadenza per la notifica delle cartelle di pagamento relative alle imposte liquidate *ex*, art. 36 bis d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 - ha fissato, al comma 5 bis, i termini di decadenza per la notifica delle cartelle di pagamento relative alla pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni, ed ha stabilito all'art. 5 ter, sostituendo il comma 2 dell'art. 36 d.lg. 29 febbraio 1999 n. 46, che per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione delle dichiarazioni, la cartella di pagamento debba essere notificata, a pena di decadenza, per le dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 2001, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. La norma, di chiaro ed inequivoco valore transitorio, trova applicazione, come tale, non solo alle situazioni tributarie, anteriori alla sua entrata in vigore, pendenti presso l'ente impositore, ma anche a quelle (come il caso di specie) ancora sub iudice.

I nuovi termini di notifica, tuttavia, non si applicano ai tributi diversi dalle imposte dirette e dall'Iva, come i tributi locali (ad esempio Ici) e a tutti gli altri crediti di natura pubblicistica.

5. LE OPPOSIZIONI AI RUOLI: competenza territoriale e termini

competenza territoriale

La competenza per territorio del giudice, spetta al giudice del luogo in cui ha sede l'ufficio dell'ente competente a ricevere i contributi (e che iscrive a ruolo il credito) come previsto da art. 444 comma 3 cpc o, in mancanza, nel luogo in cui viene effettuata la notificazione.

Nelle ipotesi di accentramento contributivo e di esistenza sul territorio di vari centri operativi vedi **Cass. 8 marzo 2001 n. 3366 e Cass. 17 dicembre 1996 in Foro It. 1997, I, 802.**

Competenza per materia e termini per impugnare:

- Commissione tributaria provinciale entro 60 giorni, se si tratta di: imposte sui redditi, imposta di registro, ipotecaria e catastale, imposta sulle successioni o donazioni, tasse automobilistiche, canone rai, tributi locali.
- Giudice del lavoro entro 40 giorni, se si tratta di contributi previdenziali.
- Giudice di Pace entro 30 giorni, se si tratta di sanzioni amministrative (tipicamente le multe previste dal Codice della Strada).
- Se la sanzione amministrativa è relativa a materie particolari (tutela del lavoro, di igiene sui luoghi di lavoro e di prevenzione degli infortuni sul lavoro, di previdenza e assistenza obbligatoria, urbanistica ed edilizia, di igiene degli alimenti e delle bevande, di società e di intermediari finanziari) oppure supera i 15.493,71 euro, ci si deve invece rivolgere al Tribunale ordinario (Articoli 22 e 22bis della Legge n. 689/81)

I ruoli previdenziali

Il contribuente può proporre opposizione per:

- **MOTIVI DI MERITO.** Questo tipo di opposizione è regolata dall'art. 24 c. 5 e 6 legge 46/99. Il ricorso va proposto al giudice del lavoro entro 40 gg dalla notifica. Tale tipologia di procedimento è regolata dalle norme sul processo del lavoro AD ECCEZIONE della **SOSPENSIONE DEI TERMINI FERIALI** (ossia non c'è sospensione dei termini!!!)

- **FATTI ESTINTIVI DEL CREDITO SOPRAVVENUTI ALL'ISCRIZIONE DEL TITOLO ESECUTIVO** (esempio avvenuto pagamento, morte del debitore, prescrizione e decadenza). In questo caso l'opposizione è regolata dall'art. 618 bis c.p.c.

- **VIZI FORMALI DELLA CARTELLA** (es. carenza di motivazione, vizi di notifica) In questo caso l'opposizione è regolata dall'art. 618 bis e 617 c.p.c (entro 20 gg). L'opposizione con la quale si denunciino vizi propri della cartella esattoriale, per carenze di elementi che essa dovrebbe contenere in base agli artt. 25 e 26 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, è qualificabile come opposizione agli atti esecutivi, ai sensi dell'art. 617 c.p.c., e deve quindi proporsi, come sancisce questa norma, nei cinque giorni dalla notificazione dell'atto impugnato. **VALE ANCHE PER IMPUGNAZIONI A CODICE STRADA.**

I ruoli tributari

Vanno impugnati entro 60 gg dalla notifica innanzi le commissioni tributarie.

Tabella riassuntiva

Tipo di credito	Tipo di vizio	Termini per ricorrere	Giudice competente
sanzioni amministrative	merito	30 giorni (artt. 22 e 22 bis L. 689/81)	Giudice di pace (*)
	vizi propri	20 giorni (art. 617 c.p.c.)	Tribunale ordinario
	diritto di procedere in via esecutiva	senza un termine (art. 615 c.p.c.)	Giudice di pace (*)
contributi	merito	40 giorni	Tribunale del lavoro
	vizi propri	20 giorni (artt. 617 e 618 bis c.p.c.)	Tribunale del lavoro
	diritto di procedere in via esecutiva	senza un termine (artt. 615 e 618 bis c.p.c.)	Tribunale del lavoro
tributi	qualsiasi vizio	60 giorni (art. 19, co. 1, lett. e-bis, D.lg. 546/92)	Commissione tributaria provinciale
crediti diversi da quelli su indicati	merito	30 giorni	Tribunale ordinario
	vizi propri	20 giorni (art. 617 c.p.c.)	Tribunale ordinario
	diritto di procedere in via esecutiva	senza un termine (art. 615 c.p.c.)	Tribunale ordinario

Cassazione Civile- Sanzioni amministrative - mancata indicazione del termine di impugnazione - 19.10.06

Nella giurisprudenza della Corte di Cassazione è consolidato il principio per il quale la mancata indicazione o l'erroneità del termine per proporre ricorso avverso il verbale di contestazione di violazioni al codice della strada o il provvedimento sanzionatorio emesso all'esito del procedimento di cui alla legge 24 novembre 1981, n. 689 non comporta nullità del procedimento stesso, ma mera irregolarità, la quale impedisce il verificarsi di preclusioni processuali a seguito del mancato rispetto da parte dell'interessato del termine di cui all'art. 22 della citata legge n. 689 del 1981 (**Cass., 9 dicembre 2005, n. 27283**). Tale principio opera anche in caso di opposizione proposta avverso cartella esattoriale per riscossione di somme dovute a titolo di sanzioni amministrative per violazioni al codice della strada, nei casi in cui sia mancata la notifica del verbale di accertamento, essendo questo rimedio concesso all'interessato per recuperare le difese che non ha potuto far valere avverso il provvedimento sanzionatorio, in difetto di notifica dello stesso.

Trib. Torre Annunziata - Sezione Lavoro Previdenza - Sent. n. 864/08: Quand'anche si ritenesse applicabile tale termine di decadenza deve rilevarsi tuttavia che, nell'ipotesi in esame, nessuna decadenza si è verificata in quanto la mancata, specifica indicazione del termine per proporre l'opposizione rende lo stesso inapplicabile; il mero richiamo al termine previsto per l'opposizione a cartella non accompagnato dalla indicazione dello stesso viola, infatti, il diritto alla difesa dell'intimato.



6. LA NOTIFICA DELLE CARTELLE IN GENERALE: MODALITA' E VALIDITA'

L'atto tributario, va sempre notificato direttamente all'interessato, quando la cartella esattoriale o l'avviso di accertamento va notificato a terzi (esclusi i familiari conviventi), ad esempio il Portiere, il vicino il parente del piano superiore, e' obbligatorio informarlo dell'avvenuta notifica, con la prescritta raccomandata di avvenuta notifica a terzi, come previsto dagli artt. **139 del c.p.c, comma 4 come modificato dall'art.174 comma 3 del Dlgs 30/06/2003 n. 196**. Se non è possibile eseguire la consegna per rifiuto delle persone indicate nell'art. 139 c.pc. o in caso di irreperibilità ai sensi dell'**art. 140 del cpc**, e' obbligatorio affiggere avviso del deposito in busta chiusa e sigillata sulla porta dell'abitazione e procedere a darne notizia per raccomandata.

Tale principio é stato affermato anche dalla suprema corte di Cassazione che ha stabilito che e' obbligatorio il deposito di copia nella casa comunale, l'affissione alla porta dell'abitazione e la spedizione di raccomandata con avviso di ricevimento, essendo questi i requisiti minimi da pretendersi per una corretta instaurazione del contraddittorio nel rispetto del codice di rito - **Sent. n. 5529 del 22 ottobre 1981 della Corte Cass.**

E' necessario, pertanto, che nella relazione di notifica si dia atto in modo specifico dell'esecuzione di tutti gli adempimenti richiesti dal citato art. 140 c.p.c.: deposito presso la casa comunale; affissione di un avviso di detto deposito alla porta dell'abitazione dell'ufficio o dell'azienda del destinatario; comunicazione al medesimo della notizia del deposito mediante raccomandata con avviso di ricevimento – **Cassaz. Sent. N. 1125 del 4.2.98**

6.1 MODALITA' DI NOTIFICA DEGLI ATTI

La fase della notifica della cartella di pagamento, è disciplinata dal DPR n 602/1973 che, sebbene intitolato "Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito", trova applicazione

alla riscossione coattiva di tutte le entrate dello Stato, in virtù del disposto dell'articolo 18 del D.Lgs. 46/1999.

Il DPR n 602/1973 non detta, però, una disciplina della notifica della cartella di pagamento differente da quella sancita per l'avviso di accertamento; infatti l'art. 26 del DPR 602/1973 rinvia in toto alle norme che disciplinano la notifica dell' avviso di accertamento ed, in particolare, all'articolo 60 del DPR n 600/1973.

Le modalità di notifica sono le stesse previste per l'accertamento e contenute nell'art. 60 del DPR 600/1973, e quindi:

- **notifica a mani proprie**, che può avvenire in qualsiasi luogo così come sancito dall'art. 138 del c.p.c.. L'ufficiale Giudiziario pertanto, può eseguire la notificazione mediante consegna nelle mani proprie del destinatario, ovunque lo trovi, la notifica è sempre valida a prescindere dalla circostanza che la consegna del piego , nel Comune in cui ha la propria residenza il destinatario del piego stesso, non sia avvenuta presso la casa di abitazione (anagrafica) del destinatario stesso – **Sent. N. 1887 del 30.1.2006**. Anche la notifica "a mani" si perfeziona per il notificante alla consegna dell'atto. (**Corte Costituzionale , sentenza 23.01.2004 n° 28**);
- **notifica a persona di famiglia o addetta alla casa o all'ufficio o azienda**; tale notifica può avvenire solo nel domicilio fiscale del destinatario.

La notificazione mediante consegna a una delle persone enumerate nell'art. 139 c.p.c, deve essere necessariamente eseguita nei luoghi indicati dalla norma stessa (nella casa di abitazione o dove ha l'ufficio o esercita l'industria e il commercio), giacché la certezza che la persona legata da rapporti di famiglia o di collaborazione con il destinatario provveda a trasmettergli l'atto ricevuto, può ritenersi pienamente raggiunta solo se la consegna avvenga in un luogo comune al consegnatario e al destinatario e nel quale, quindi, si presuma che costoro abbiano degli incombenzi quotidiani. Conseguo, quindi la nullità della notificazione per mancanza di detta certezza, qualora dalla relazione dell'Ufficiale giudiziario espressamente risulti che l'atto sia stato consegnato a una delle dette persone ma in un luogo diverso da quelli previsti dalla norma (si veda **Sent n. 3925 del 12.8.1986, ord.n. 737 del 12.4.96**).

Nei casi di consegna al portiere o al vicino di casa, il destinatario deve ricevere notizia della notifica tramite raccomandata a/r. In caso di notifica a mezzo posta questa regola, ovvero l'obbligo di avvisare il destinatario riguardo alla consegna fatta nelle mani di terzi

tramite un'ulteriore raccomandata a/r, è valida per le notifiche effettuate a partire dal 1/3/2008. Nella notificazione effettuata ex art. 139 c.p.c. devesi, infatti, distinguere, al fine di stabilire l'essenzialità dell'avviso d'avvenuta notifica al destinatario a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, l'ipotesi prevista al secondo comma da quella del terzo comma.

Nell'ipotesi del comma 2, la consegna del plico viene effettuata nelle mani di una persona di famiglia o addetta alla casa, all'ufficio o all'azienda, senza la necessità che l'Ufficiale Giudiziario dia notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto, quando, invece, la consegna avviene nelle mani del portiere dello stabile o ad un vicino di casa come previsto nel terzo comma tale formalità è necessaria in quanto espressamente prescritta dal successivo quarto comma, in ragione del minore affidamento prestato dal legislatore alla consegna dell'atto notificando a mani del portiere o del vicino di casa in luoghi diversi dall'ambiente proprio della sfera di stretto dominio del destinatario, tanto da indurlo a disporre, oltre alla sottoscrizione dell'originale da parte dei consegnatari, anche la spedizione, appunto, della raccomandata al destinatario (**Cass. 24.7.92 n. 8920, 7.6.78 n. 2847**).

Nella notifica eseguita ex art. 139 terzo comma c.p.c., l'omessa spedizione della raccomandata prescritta dal quarto comma della medesima disposizione non costituisce una mera irregolarità, ma un vizio dell'attività dell'ufficiale giudiziario che determina, la nullità della notificazione nei riguardi del destinatario (**Sent. N. 17915 del 30.06.2008, sent n. 7667 del 30.03.2009**).

Sentenza Cassazione 15.7.2009 n. 16444 In materia di notificazione degli atti tributari, è nulla la notifica mediante consegna a persona, occasionalmente rinvenuta nell'abitazione del destinatario, qualificatasi come nuora di quest'ultimo, ove sia giudizialmente provata l'effettiva insussistenza del vincolo di parentela o affinità o di servizio tra destinatario e consegnatario. Tale nullità non è suscettibile di sanatoria allorché essa riguardi la notifica dell'avviso di accertamento e venga eccepita in sede di impugnazione della conseguente cartella di pagamento, anch'essa affetta da nullità per effetto della omessa notifica dell'atto presupposto.

Pertanto con la notifica a terzi sempre obbligatoria la raccomandata al destinatario

L'art. 37, comma 27, del D.L. n. 223 del 4 luglio 2006 (convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, testo coordinato in ha apportato una serie di modifiche alla disciplina delle notificazioni in campo tributario, Vediamo, nel dettaglio, quali sono queste importanti

modifiche. Al citato art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, è stata aggiunta, dopo la lettera b) del comma 1, la lettera b-bis) che così dispone: "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 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". La portata della norma è semplice se prima la raccomandata di avvenuta notifica a terzi era necessaria solo per i terzi, ora è obbligatoria anche se si notifica a un familiare convivente.

- **Notifica al portiere**

Nell'ipotesi di notifica a mezzo posta, la Legge n. 890/82 stabilisce una successione preferenziale tra le persone alle quali, in assenza del destinatario, può essere consegnato il plico.

In particolare l'articolo 7 della Legge n. 890/82 prevede che, in assenza del destinatario, il plico può essere consegnato ai seguenti soggetti nell'ordine:

1. i familiari conviventi, gli addetti alla casa o al servizio.
2. il portiere dello stabile, solo nel caso di constatata assenza delle suddette persone (articolo 7: "*<.....>In mancanza delle persone suindicate, il piego può essere consegnato al portiere dello stabile ovvero a persona che, vincolata da rapporto di lavoro continuativo, è comunque tenuta alla distribuzione della posta al destinatario*").

L'ordine sopra indicato è tassativo e non può essere modificato.

Tanto è vero che negli stessi avvisi di ricevimento è indicata la dicitura "*portiere – solo in caso di constatata assenza del destinatario, del familiare convivente e dell'addetto alla casa, all'ufficio o azienda*", mentre analoga dicitura non è riportata per il caso del familiare convivente o dell'addetto alla casa o al servizio.

Da quanto affermato deriva la **nullità della notificazione** se:

- non è rispettato l'ordine preferenziale sopra indicato;

- non è specificamente indicata, nell'avviso di ricevimento, la ragione per la quale l'atto non è stato consegnato al destinatario a mani proprie o ad alcuna di quelle persone che nell'ordine tassativo precedono quella che viene indicata come consegnataria nella relazione di notifica.

Tale nullità si radica nell'articolo 160 del Codice di procedura civile, prima ipotesi (*“La notificazione è nulla se non sono osservate le disposizioni circa la persona alla quale deve essere consegnata la copia <....>“*).

In tal senso si sono espresse le seguenti sentenze:

- **Cassazione a Sezioni Unite, sentenza n. 1097/2000**, in materia di notifiche a mezzo posta *“<...> l'inosservanza dell'ordine delle persone indicate dall'articolo 7 della legge 20 novembre 1982 n. 890, quali possibili consegnatari dell'atto in caso di assenza del destinatario è causa di nullità della notificazione <...>“*;
- **Cassazione, sentenza del 10.01.2007, n. 279**, che ribadito il principio della necessaria certificazione dell'**avvenuta ricerca** delle ulteriori persone abilitate a ricevere l'atto, anche per la notificazione a mezzo del servizio postale;
- **Cassazione a Sezioni Unite, sentenza n. 8214/2005**, per la quale l'ufficiale notificante deve dare atto, oltre che dell'assenza del destinatario, delle **vane ricerche** delle altre persone preferenzialmente abilitate ad avere l'atto, onde il relativo accertamento, sebbene non debba necessariamente tradursi in forme sacramentali né riprodurre testualmente le ipotesi normative, deve, non di meno, **attestare chiaramente** l'assenza del destinatario e dei soggetti rientranti nelle categorie contemplate dal secondo comma dell'articolo 139 del Codice di procedura civile, la successione preferenziale dei quali è, ivi, tassativamente stabilita;
- **Cassazione, sezione civile, sentenza n. 6101/2006**, secondo cui l'ufficiale giudiziario non deve dare solo atto dell'inutile tentativo di consegna a mani proprie per l'**assenza del destinatario** e delle **vane ricerche** delle altre persone preferenzialmente abilitate a ricevere l'atto, ma deve anche attestare chiaramente, pur senza fare uso necessariamente di formule sacramentali, l'assenza del destinatario e dei soggetti rientranti nelle categorie contemplate dal secondo comma dell'articolo 139 del Codice di procedura civile. È pertanto **nulla** la notificazione nelle mani del portiere quando la relazione dell'ufficiale giudiziario **non contenga l'attestazione del mancato rinvenimento delle persone** indicate nella norma citata;

- **Giudice di Pace di Roma, sentenza del 14.12.2005, n. 55357**, che si è pronunciato proprio in materia di cartelle esattoriali *“In caso di opposizione avverso cartella esattoriale relativa al pagamento di sanzioni per violazioni al codice della strada, è nulla a notificazione dei verbali, oggetto della cartella, eseguita a mezzo posta e ricevuta dal portiere, qualora l’ufficiale giudiziario abbia omissis l’attestazione del mancato rinvenimento delle altre persone idonee di cui al secondo e terzo comma dell’articolo 7 l. 890/82”*
- E' interessante al riguardo la sentenza della **Corte di Cassazione sezione II civile, sentenza 19 gennaio 2007 n. 1258**, con la quale e' stato decretato che la notifica al portiere e' valida solo a condizione che l'ufficiale giudiziario dia atto non solo dell'assenza del destinatario ma anche delle vane ricerche delle altre persone abilitate a ricevere l'atto. Ne deriva che, qualora l'accertamento dell'ufficiale giudiziario non attesti chiaramente l'accertata assenza del destinatario e dei soggetti rientranti nelle categorie contemplate dal secondo comma dell'art. 139 c.p.c., la notificazione nelle mani del portiere è da considerarsi nulla. La relata di notifica, in sostanza, deve attestare l'assenza del destinatario e di tali persone. Questa sentenza conferma inoltre l'orientamento di Cassazione secondo cui, nel caso di notifica al portiere o al vicino di casa, quindi in luoghi diversi da quelli ove il destinatario ha uno "stretto dominio" , sia necessario l'invio di un avviso per raccomandata a/r. La mancanza di tale invio costituisce un vizio tale da comportare la nullità della notifica. La successione preferenziale delle persone alle quali, in virtù del secondo e terzo comma dell'art. 139 c.p.c., può essere consegnata, in caso di assenza del destinatario, la copia dell'atto da notificare, è tassativa.
- Da tale principio deriva la nullità della notificazione **se non è specificamente indicata, nella relata, la ragione per la quale l'atto non è stato consegnato** al destinatario a mani proprie o ad alcuna di quelle persone che nell'ordine tassativo precedono quella che viene indicata come consegnataria nella relazione di notifica (**Cass. civ. sent. n. 1131/1988; sent. n. 4739/1998**).
- È altresì nulla la notificazione effettuata al portiere dello stabile del destinatario qualora l'ufficiale giudiziario **si limiti a dare atto della precaria assenza dell'intimato** senza certificare l'avvenuta ricerca delle ulteriori persone abilitate a ricevere l'atto, salvo che le parole usate dall'incaricato della notifica indichino, nel loro complessivo significato, il mancato rinvenimento, nel luogo della notifica, del destinatario dell'atto e di ogni altra persona idonea ai sensi del secondo comma dell'art. 139 c.p.c.. In tal caso, la notificazione deve ritenersi, malgrado la imprecisione lessicale, validamente eseguita con la consegna della copia nelle mani del portiere (**Cass. civ. sent. n. 5637/1988**).

Il principio affermato dalla giurisprudenza, secondo cui l'accertamento del notificante deve attestare chiaramente l'assenza del destinatario e degli altri soggetti di cui al comma 2 dell'art. 139 c.p.c., non chiarisce i dubbi che nascono di fronte a casi particolari.

Per esempio, nel caso di notificazioni di violazioni del Codice della strada o di cartelle esattoriali, spesso la relata di notifica non è sufficientemente chiara. Specie quando si usa il prestampato, con gli spazi vuoti relativi alla identificazione del soggetto cui è consegnato l'atto. È frequente riscontrare come gli spazi siano riempiti erroneamente, nel senso che la ricerca delle persone abilitate a ricevere l'atto ai sensi del 2 comma dell'art. 139 c.p.c. risulta viziata dal fatto che viene scritto il nome del portiere in corrispondenza della frase prestampata "consegnandone copia, in assenza del destinatario, alle ore ... al sig. ...".

Il nominativo da riportare in tale spazio sarebbe quello del familiare capace, o del convivente, o dell'addetto alla casa, o dell'addetto all'ufficio, e non del portiere. L'identificazione del portiere dovrebbe essere scritta in corrispondenza dello spazio che segue alla frase prestampata " e in assenza dei citati soggetti: al portiere, o vicino di casa, sig. ...". In questo caso la notificazione, alla stregua del principio affermato in giurisprudenza circa la chiarezza e la certezza della ricerca e della identificazione del soggetto al quale l'atto è consegnato, dovrebbe essere considerata nulla, e ciò, aggiungerei, sia per violazione delle disposizioni circa la persona alla quale deve essere consegnata la copia, sia per incertezza sulla persona a cui è fatta la notificazione, ai sensi dell'art. 160 c.p.c. .

La giurisprudenza ha chiarito che in caso di notifica nelle mani del portiere, l'ufficiale giudiziario non deve dare solo atto dell'inutile tentativo di consegna a mani proprie per l'assenza del destinatario e delle vane ricerche delle altre persone preferenzialmente abilitate a ricevere l'atto, ma deve anche attestare chiaramente, pur senza fare uso necessariamente di formule sacramentali, l'assenza del destinatario e dei soggetti rientranti nelle categorie contemplate dal secondo comma dell'art. 139 c.p.c..

In tal senso la **Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite del 30 maggio 2005 n. 11332** ha stabilito che è nulla la notificazione nelle mani del portiere quando la relazione dell'ufficiale giudiziario non contenga l'attestazione del mancato rinvenimento delle persone indicate nella norma citata. Nella fattispecie, "dalla relazione di notificazione dell'atto di pignoramento alla Ro. Ve. si ricava che, verificata l'assenza del destinatario, l'ufficiale giudiziario non procedette alla pur necessaria ricerca delle altre persone abilitate a ricevere l'atto, che fu consegnato direttamente al portiere dello stabile."

- **Notifica a mezzo posta**

Se la notifica delle cartelle esattoriali o di altri atti emessi da Equitalia (ad es. un avviso di intimazione, un fermo amministrativo o avviso di ipoteca) viene effettuata per posta essa “*deve considerarsi **giuridicamente inesistente***”.

Infatti, secondo la Commissione Tributaria Provinciale di Genova (sent. n. 125 del 12/06/2008), deve ritenersi **giuridicamente inesistente** la notifica a mezzo posta della cartella esattoriale che l'Agente della riscossione ha direttamente notificato al contribuente, ai sensi dell'art. 26 del DPR 602/73, SENZA AVVALERSI DELLA INDISPENSABILE INTERMEDIAZIONE DELL'AGENTE DELLA NOTIFICAZIONE (ossia): 1) dell'ufficiale della riscossione; 2) del messo comunale; 3) degli agenti della polizia municipale; 4) altri soggetti sempre opportunamente autorizzati dal Concessionario.

Tale situazione comporta dunque la vera e propria inesistenza della notifica a fronte della quale non è richiamabile alcuna sanatoria degli atti (in quanto è come se non fossero mai esistiti).

Con sentenza **n. 909/05/09 del 23** ottobre scorso, la Commissione tributaria provinciale di Lecce ha affermato che è inesistente la notifica a mezzo posta degli atti di Equitalia eseguita direttamente e non tramite agente all'uopo abilitato. E' inesistente la cartella esattoriale notificata da Equitalia a mezzo di raccomandata!

Difatti, sebbene l'art. 26, comma 1, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, rubricato “Notificazione della cartella di pagamento”, preveda la possibilità, per gli Agenti della riscossione, di notificare i propri atti per posta mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento, esso, tuttavia, individua espressamente quali agenti notificatori gli ufficiali della riscossione o altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge ovvero, previa eventuale convenzione tra comune e concessionario, i messi comunali o gli agenti della polizia municipale. In base all'art. 26, comma 1, citato, quindi, secondo il contribuente, la notificazione deve sempre essere effettuata da un agente notificatore abilitato, il quale può anche avvalersi del servizio postale, mentre sono certamente illegittime le notifiche eseguite a mezzo del servizio postale direttamente e non tramite agente all'uopo abilitato.

Più di recente **la Commissione Tribunale provinciale Campobasso sentenza n. 36 del 21 febbraio 2013**, ha stabilito che “ il provvedimento tributario emesso dall'agente di riscossione, spedito a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, ma non notificato a mezzo di soggetto specificatamente abilitato dalla legge è nullo, e non può in alcun modo essere sanato, in quanto

la notifica si pone come requisito di perfezionamento della stessa efficacia giuridica del provvedimento di natura recettizia.”

Tra le altre anche **Commissione Tributaria Lecce n. 909/2009**, **Commissione Tributaria Lombardia n. 141/2009**, **Commissione Tributaria Genova n. 125/2008**, **Commissione Tributaria Lecce n. 533 del 29/12/2010**, **Commissione Tributale Campobasso n. 104/11 del 19/5/2011**, sentenze che hanno espressamente ritenuto affetta da nullità assoluta ed insanabile la cartella notificata da parte dell'Agente di Riscossione direttamente col mezzo della posta senza l'intermediazione di un soggetto abilitato alla notificazione, pertanto, notificazione da ritenere inesistente giuridicamente.

Tale orientamento è ora maggioritario ma non univoco.

Sul punto infatti, preme segnalare una recente sentenza di **Cassazione civile sez. tributaria, sentenza 17.01.2013 n. 1091** d'orientamento contrario. Tale orientamento seppur minoritario ed isolato stabilisce che la cartella esattoriale può essere notificata, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ex art. 26, anche direttamente da parte del Concessionario, mediante raccomandata con avviso di ricevimento, nel qual caso, secondo la disciplina del D.M. 9 aprile 2001, artt. 32 e 39, è sufficiente per il relativo perfezionamento della spedizione postale sia avvenuta con consegna del plico al domicilio del destinatario.

- **Notifica per compiuta giacenza**

Se l'atto non può essere personalmente notificato ne' al debitore ne' a soggetti terzi, esso viene depositato nella casa comunale con affissione di un avviso di deposito nell'albo del comune di residenza e contestuale suo invio al debitore tramite raccomandata a/r, con invito al ritiro dell'atto.

In questo caso la notifica si da' per avvenuta (perfezionata) il giorno successivo a quello dell'affissione all'albo comunale. Se invece l'addetto alla notifica accerta che il destinatario non ha più abitazione, ufficio o azienda nel comune di notifica e ne viene accertata l' "**irreperibilità assoluta**", la procedura e' la stessa (escluso l'invio della raccomandata a/r), ma la notifica si da' per avvenuta l'ottavo giorno successivo a quello di affissione.

Se viene utilizzato il servizio postale la cosa cambia un po', nel senso che in caso di mancata consegna l'atto viene depositato presso l'ufficio postale e al destinatario deve essere inviata una seconda raccomandata a/r (da parte delle poste) inerente la giacenza.

In questo caso l'atto si dà per notificato decorsi 10 giorni senza ritiro da parte del destinatario (ritiro che potrà comunque avvenire nei sei mesi successivi, decorsi i quali l'atto torna al mittente). La **Corte Costituzionale, nella sentenza n. 346/1998**, ha dichiarato l'illegittimità dell'art 8 della L. 890/1982 nella parte in cui non prevede la comunicazione, del rifiuto o dell'impossibilità della notifica, a mezzo raccomandata così come avviene ai sensi dell'art. 140 del CPC.

A riguardo è importante segnalare che la giurisprudenza in più occasioni ha riconosciuto a carico del notificatore l'obbligo di indicare nella relata di notifica le ricerche effettuate nonché i tentativi invano esperiti di procedere nelle modalità ordinarie. Si citano le seguenti sentenze della **Corte di Cassazione: n. 4927/87; n. 6065/1999; n. 1427/2000, n. 14475/03, Sezioni Unite n. 11331/2005**.

Il perfezionamento della predetta notificazione richiede il compimento degli adempimenti stabiliti dall'art. 140 c.p.c., ovvero deposito della copia dell'atto nella casa del comune dove la notificazione deve eseguirsi; affissione del deposito in busta chiusa sigillata alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario; notizia del deposito al destinatario mediante raccomandata con avviso di ricevimento, nel caso in cui siano state omesse le modalità di affissione dell'avviso, non consegue la nullità della notificazione ove si sia provveduto al rituale adempimento della terza formalità costituita dalla notizia dell'avvenuto deposito con raccomandata con ricevuta di ritorno, che deve essere allegata all'originale dell'atto e la cui mancanza, rendendo impossibile il controllo in ordine alla circostanza che l'avviso sia pervenuto nella sfera di conoscibilità del destinatario, determina la nullità della notificazione -**Sentenza n. 14817 del 14.07.2007**.

E' nulla la notifica del verbale di accertamento di violazione al codice della strada "mediante il deposito presso l'ufficio postale", senza che sia data notizia al destinatario, tramite raccomandata con avviso di ricevimento, del compimento delle formalità della notificazione nel senso chiarito dalla Corte costituzionale.

Lo ha stabilito la **Cassazione, con la sentenza n. 7815 del 4 aprile 2006**, richiamando la sentenza n° 346/1998 con la quale la Consulta aveva dichiarato «incostituzionale l'art. 8, comma 2, l. 890/1982, nella parte in cui non prevede che, per le notifiche a mezzo posta, in caso di rifiuto di ricevere il piego o di firmare il registro di consegna da parte delle persone abilitate alla ricezione ovvero in caso di mancato recapito per temporanea assenza del destinatario o per

manca, inidoneità o assenza delle persone sopra menzionate, del compimento delle formalità descritte e del deposito del piego sia data notizia al destinatario medesimo con raccomandata con avviso di ricevimento.

Importante ricordare che in tema di notifica degli avvisi di accertamento, quando il legislatore prescrive, per l'esecuzione di una notificazione il ricorso alla raccomandata con avviso di ricevimento, non può che fare riferimento al cosiddetto servizio postale universale fornito dall'Ente Poste sul territorio nazionale, con la conseguenza che, qualora tale adempimento sia affidato ad una agenzia privata di recapito, esso non è conforme alla formalità prescritta dall'art. 140 c.p.c. e pertanto, non è idoneo al perfezionamento del procedimento notificatorio - **Sent n. 11095 del 7.5.2008.**

- **Notifica presso il domiciliatario**

Ai sensi dell'art. 60, lettera e), del DPR 600/1973, il contribuente può eleggere domicilio presso una persona o un ufficio, nel comune del proprio domicilio fiscale, dandone comunicazione tramite la denuncia dei redditi o a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento. In questo ultimo caso la variazione sarà efficace a decorrere del sessantesimo giorno successivo alla comunicazione.

La **Corte Costituzionale con la sentenza n 360/2003** ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di tale termine in quanto eccessivamente lungo.

- **Notifica alle persone giuridiche**

Tale notifica va effettuata mediante consegna dell'atto alla persona fisica che rappresenta la società o alla persona incaricata a ricevere la notifica.

Nel caso di persone giuridiche per potere procedere alla notifica ai sensi dell'art. 140 è necessario che sussista anche l'impossibilità di notificare l'atto al rappresentante legale. A riguardo si segnala che la notifica al rappresentante della società può avvenire solo in caso in cui il domicilio dei due soggetti sia nello stesso comune (Corte di Cassazione n. 1709/1991).

La notifica di un atto ad un soggetto giuridico avviene presso la sede legale della ditta ove si trovano le persone legittimate a ricevere l'atto, ovvero:

- il legale rappresentante della ditta,

- impiegata/o addetta/o alla sede.

Pertanto è stato affermato che il solo fatto che una notifica venga eseguita nei confronti di una società, presso la sede, con la consegna dell'atto a persona che si trova nei locali, fa presumere che questa sia addetta alla ricezione, anche se non dipendente, mentre incombe sul destinatario l'onere della prova contraria (**Cass. S.U. 793/99; Cass. 24622/08, Cass. 12754/05, Cass. 11804/02, Cass.7466/02**). Sulla base di tale assunto la società che voglia contestare questa notificazione deve dimostrare non solo che quella persona non fosse dipendente, ma anche che non avesse mai ricevuto l'incarico alla ricezione delle notifiche.

L'ufficio, in caso di impossibilità a notificare alla persona giuridica, deve accertarsi se il rappresentante ha domicilio nel comune della società e, solo se manca anche quest'ultimo, è consentito procedere alla notifica ai sensi dell'art. 140 del CPC. La necessità dell'uguaglianza tra i due domicili deriva dall'art. 60 del DPR 600/1973. art. 40 dpr 600 notificazione a persone giuridiche in caso di irreperibilità della sede legale la notifica DEVE avvenire nel domicilio del legale rappresentante...purché questo sia posto nel comune del domicilio fiscale della società (**Cassazione 9.5.2002 n 6609**), in caso di irreperibilità della sede la notifica si perfeziona:

- attraverso il deposito dell'atto presso il municipio del comune,
 - attraverso l'affissione dell'avviso di deposito alla "porta" della sede della società,
 - attraverso la comunicazione al destinatario dell'avvenuto deposito con raccomandata a.r..
- Qualora non si rivenga la sede del contribuente la notifica deve essere effettuata mediante affissione dell'avviso di deposito all'albo del comune

In tema di accertamento delle imposte, la notificazione di un avviso di accertamento ad una società' di capitali, eseguita mediante consegna nelle mani del legale rappresentante dell'ente, deve considerarsi regolarmente effettuata anche nel caso in cui detta persona sia reperita in luogo diverso dalla sede ufficiale della società (nella fattispecie, nel proprio domicilio), per il medesimo principio sancito per le persone fisiche dall'art. 138 cod. proc. civ., secondo cui la consegna a mani proprie è valida ovunque sia stato trovato il destinatario dell'atto." (**Corte di Cassazione - Sezione V Sentenza del 22/08/2002 n. 12373**).

Nel caso di persone giuridiche per potere procedere alla notifica ai sensi dell'art. 140 è necessario che sussista anche l'impossibilità di notificare l'atto al rappresentante legale.

La notifica al rappresentante della società può avvenire solo in caso in cui il domicilio dei due soggetti è nello stesso comune (Corte di Cassazione n. 1709/1991). L'ufficio, in caso di impossibilità a notificare alla persona giuridica, deve accertarsi se il rappresentante ha domicilio nel comune della società e, solo se manca anche quest'ultimo, è consentito procedere alla notifica ai sensi dell'art. 140 del CPC. La necessità dell'uguaglianza tra i due domicili deriva dall'art 60 del DPR 600/1973. Inoltre è obbligatoria l'affissione sulla porta e la raccomandata di avvenuta affissione alla casa comunale o all'albo pretorio.

Corte di Cassazione – Sezione tributaria – **Sentenza del 12 marzo 2002, n. 3549**: “Nel caso di accertamento a carico di una società, la notifica del relativo avviso al domicilio del legale rappresentante è legittima solo qualora sia stata inutilmente tentata la notifica presso la sede della società stessa”.

Cosa si intende per sede:

La giurisprudenza ha ritenuto che è corretta la notificazione di un atto tributario eseguita presso la sede effettiva, anziché presso la sede legale di una società, in quanto, anche ai fini della disciplina delle notificazioni di cui all'articolo 145 c.p.c., laddove la sede legale sia diversa da quella effettiva, i terzi possono considerare sede anche quest'ultima (sentenza n. 17590 del 29 luglio 2009). A tal fine però occorre che nel luogo indicato abbiano concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente ed operino i suoi organi amministrativi e di direzione dell'ente (**Sent n. 3620 del 24.02.2004**).

Allorchè la notifica venga eseguita in un luogo diverso da quello in cui la società destinataria dell'atto ha la sede legale, quale risultante dalla visura della locale Camera di Commercio, e non risultando dalla relata in alcun modo che in tale luogo la società abbia la sua sede effettiva e che colui che ha ricevuto l'atto sia stato incaricato dalla società di riceverlo, è onere della parte attrice, quale soggetto interessato, dimostrare che tale luogo costituisce la sede effettiva della società (**Cassaz. Civile sez. II 17 dicembre 2012 n. 23200**).

E ancora sulla notifica al legale rappresentante:

Si deve ritenere validamente effettuata la notifica di un atto giudiziario a una società, ove venga eseguita a mani proprie del legale rappresentante, anche quando questi sia rinvenuto in un comune diverso dal domicilio fiscale della persona giuridica (ordinanza n. 19076 del 1° settembre 2009), In virtù del principio di immedesimazione organica, per cui la notifica di un atto giudiziario può avvenire mediante la consegna a mani del legale rappresentante, in

applicazione del disposto di cui all'art. 138 c.p.c., la consegna a mani proprie si considera valida ovunque sia stato reperito il destinatario (**Sent. 19468 del 20.09.2007**)

Il soggetto legittimato a ricevere la notifica dell'avviso di accertamento ad una società di capitali è l'amministratore legale in carica al momento della notifica stessa, allorquando tale soggetto abbia depositato il verbale assembleare di conferimento dei poteri alla cancelleria del tribunale competente e non anche alla camera di commercio ed all'ufficio i.v.a. Conseguentemente è nulla la notifica effettuata non presso la sede sociale, ma nei confronti e presso il domicilio della persona fisica non più legale rappresentante, ogni qualvolta non si verta in tema di responsabilità del cessato legale rappresentante ai sensi dell'art. 98 comma 6 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 602.
Comm. trib. reg. Firenze sez. XXXIII del 19 aprile 2000 n. 62

E' illegittima la notifica dell'avviso di rettifica al legale rappresentante di una società, già cessato dalla carica - **Corte di Cassazione Sezione Tributaria ordinanza n. 613/2011.**

Per la notificazione di atti alla società di persone vale la regola generale secondo cui essa va eseguita presso la sede sociale e, conseguentemente, **Cass. 12047/1995** ha stabilito che è nulla la notifica eseguita nei confronti del socio accomandante, presso la sua residenza, perché effettuata in un luogo non riferibile alla società destinataria e nei riguardi di un soggetto carente di legittimazione a ricevere l'atto.

- **Notifica a persone estranee**

Se la notifica è espletata in luoghi e nei confronti di persone che non abbiano alcuna relazione con il destinatario la stessa è inesistente, in quanto in tali casi l'attività compiuta è totalmente difforme dal modello legale di notificazione (**Corte di Cassazione nn. 10380/97; 9372/1997; 14393/99 e 5011/2000**).

6.2. LA RELATA DI NOTIFICA ED IL VALORE DEL SUO CONTENUTO:

La relazione di notificazione certifica l'attività del notificatore ed è l'unica fonte di riscontro, con la conseguenza che "...le risultanze di detta relazione non possono essere interpretate o integrate successivamente" (**Corte di Cassazione sentenze nn. 9217/1995; 5305 /1999 e 11315/2000**).

La relata di notificazione fa fede, fino a querela di falso, delle attestazioni che riguardano l'attività svolta dall'ufficiale giudiziario, nonché dei fatti avvenuti in sua presenza e delle dichiarazioni rese in sua presenza, mentre per le altre attestazioni, frutto di informazioni a lui

rese, la stessa fa fede fino a prova contraria (**Corte di Cassazione nn. 7573/1983; 13925/99; 4590/00; 8799/00 e 5305/99**).

In caso di discordanza tra la copia della relata in mano al contribuente e la copia della stessa in mano all'ufficio, prevale, ai fini della valutazione della correttezza della notificazione, la copia in mano al contribuente (**Corte di Cassazione sentenze nn. 111/1986; 10378/13; 6309/94; 12575/95 e 4358/2001**).

Ai fini della validità della notifica ai sensi dell'art 148 c.p.c. in caso di contrasto tra i dati risultanti dalla copia di relata allegata all'originale e i dati risultanti dalla copia di relata allegata all'originale e dati risultanti dalla copia consegnata al destinatario, occorre far riferimento alle risultanze ricavabili dalla copia in possesso del destinatario, mentre, ove in questa manchi qualche elemento essenziale, la sua presenza nella relata allegata all'originale non è idonea ad escludere la nullità della notifica ai sensi dell'art. 160 c.p.c.. Specificamente, con riguardo alla mancanza, nella copia notificata consegnata al destinatario, della indicazione della data dell'eseguita notifica, è stato affermato che ciò comporta la nullità insanabile della notifica, nel caso in cui da questa decorra un termine perentorio entro il quale il destinatario deve esercitare determinati diritti (**Cass. 19.01.07 n. 1210, Cass. 15 giugno 2010 n. 14375, Cassazione civile sezione lavoro Sent. N. 398 del 13.01.2012**)

Ai sensi dell'art. 148 del c.p.c. e dell'art. 60 del DPR 600/1973 la relata, in calce e sull'originale, deve contenere la data, la persona a cui è consegnato l'atto, le sue qualità, il luogo di consegna, le eventuali ricerche fatte o i motivi della mancata consegna e la sottoscrizione di chi riceve l'atto (peculiarità rispetto a quanto previsto dall'art. 148 del c.p.c.).

A questo punto è necessario porre in evidenza come l'art. 26 del DPR 602/1973 al comma II disponga che in caso di consegna a mani proprie o di persone abilitate non è richiesta la sottoscrizione del consegnatario dell'originale della cartella. Il concessionario della pubblica riscossione in varie occasioni ha interpretato tale disposto come una autorizzazione a non far sottoscrivere dal consegnatario la relata di notifica. Tale interpretazione è da ritenersi errata in quanto il legislatore sancisce, al successivo IV comma, l'obbligo per il concessionario di conservare la matrice o la copia della cartella per cinque anni con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento, ne consegue che al contribuente viene consegnato l'originale sul quale non occorre la sottoscrizione, mentre al concessionario resta la copia della stessa.

Di conseguenza l'esonero vale solo per l'originale nelle mani del contribuente e non per la copia in mano al concessionario.

Ai sensi dell'art. 160 del C.p.C. la notificazione è nulla se non sono osservate le disposizioni circa la persona alla quale deve essere consegnata la copia, o se vi è incertezza assoluta sulla persona a cui è fatta o sulla data, salva l'applicazione degli artt. 156 e 157 del C.p.C.

La giurisprudenza in più occasioni ha sancito la necessaria compilazione della relata in caso di notifica a mezzo posta: in particolare si citano **Commissione Tributaria Centrale, sentenza n. 385/03; CTP Salerno, sez. XV, sentenza n. 291/03; CTP Torino, sez. XIV, sentenza n. 13/03.**

Comm. Trib. Regionale della Lombardia n. 61/22/2010 del 15/04/2010 “La mancata compilazione della relata in violazione dell’art. 148 c.p.c., determina non la semplice nullità della notifica, bensì la “giuridica inesistenza della stessa”, patologia non sanabile in senso assoluto [...] a fronte della quale non è richiamabile l’applicazione della sanatoria del raggiungimento dello scopo prevista dall’art. 156 c.p.c. solo per i casi di nullità.”

- La relata di notifica va apposta in calce e non sul frontespizio della cartella, questo ne comporta la nullità - **Cass. 21/03/2007**-

Sentenza n. 6750 del 21 marzo 2007 della Corte di Cassazione Sez. Tributaria. (Pres. Paolini Rel. Genovese)

La sentenza in questione offre lo spunto per una riflessione sulla correttezza della prassi che dovrebbe seguire l’Agente della Riscossione nel procedimento di notificazione delle Cartelle di pagamento.

Ben noto, infatti, è lo schema adottato nel modello della Cartella di Pagamento, approvato con provvedimento del direttore generale del dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze del 28 giugno 1999 e successive modificazioni, di cui ultima modifica apportata con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate del 13 febbraio 2007 pubblicata in G.U. n. 43 del 21-2-2007.

Detto modello, come noto, prevede che la relazione di notificazione sia apposta nel frontespizio dell’atto da notificare.

Diversamente, l’art. 148 c.p.c., rubricato “Relazione di notificazione”, in astratto applicabile anche alla fattispecie della notifica della cartella di pagamento, intesa come atto impositivo - riscossivo sostanziale il cui perfezionamento avviene con la notifica al destinatario, al comma 1 tanto statuisce: *«L’ufficiale giudiziario certifica l’eseguita notificazione mediante relazione da lui datata e sottoscritta, apposta in calce all’originale e alla copia dell’atto».*

La Suprema Corte, con la sentenza di cui al commento, ha chiarito che la relata anziché essere apposta sul frontespizio dell'atto da notificare, dovrà essere apposta, in ottemperanza all'art. 148 c.p.c., in calce all'atto.

La ratio di tale necessaria ubicazione sarà individuabile nella circostanza che, laddove essa venga apposta sul frontespizio dell'atto, al destinatario sarebbe stato, al più, notificato il solo frontespizio e non anche la parte restante del documento.

I giudici hanno specificato che l'articolo 148, al primo comma c.p.c., ove prevede che *"l'Ufficiale Giudiziario certifica l'eseguita notificazione mediante relazione da lui datata e sottoscritta apposta in calce all'originale e alla copia dell'atto"*, va sempre rigorosamente rispettato nella forma prescritta. La legge dispone quindi che la relazione di notifica sia apposta solo in calce alla copia dell'atto notificato e non in qualsiasi altra sede *"topografica"* del documento.

Se la *relata* di notifica viene apposta, anziché "in calce", sul frontespizio dell'originale della sentenza, non trova applicazione il principio secondo cui si presume fino a querela di falso che l'atto sia stato consegnato nella sua integralità e, di conseguenza, la notificazione così eseguita è nulla ai sensi dell'art. 156, comma 2, del codice di procedura civile, perché "l'atto manca dei requisiti formali indispensabili per il raggiungimento dello scopo".

La ratio va ricercata nella funzione garantistica della notifica che deve dare certezza dell'integralità dell'atto. La notifica sul frontespizio comporta così la **nullità della notificazione** e l'**inesistenza giuridica** dell'atto. Infatti, ai sensi dell'articolo 156, secondo comma CPC, "l'atto manca dei requisiti formali indispensabili per il raggiungimento dello scopo" realizzando la mancata produzione dell'effetto giuridico.

Il caso esaminato dalla Corte concerne la notificazione di una sentenza di una Commissione Tributaria Provinciale che portava la relata di notifica non in calce ma sul frontespizio. Il principio è particolarmente importante perché estendibile a qualsiasi atto impositivo: l'articolo 60 del DPR n. 600/1973 (Accertamento) richiama esplicitamente, ai fini delle notificazioni le norme del codice di procedura civile. Solitamente, gli avvisi di accertamento portano la relata di notifica sul frontespizio e le cartelle di pagamento vengono spedite a mezzo posta, con semplice raccomandata, senza compilazione della relata posta graficamente sul frontespizio.

Obbligo di esibizione da parte del concessionario delle relate di notifica permane **anche oltre il termine quinquennale**, previsto dall'art.26 c.4 D.p.r. 602/73 a garanzia dei diritti del contribuente, per cui la semplice dichiarazione del concessionario non costituisce prova dell'avvenuta notifica.

Commissione Tributaria di Caserta Sez. 10 Sent. n. 371 del 20 novembre 2006 dep. il 8 gennaio 2007 su ricorso di V.D.G.

6.3. LA SANATORIA DELLA NOTIFICA VIZIATA:

Nell'ambito dei vizi che possono interessare il procedimento di notificazione dobbiamo necessariamente introdurre i concetti di irregolarità, nullità e inesistenza, poiché costituiscono i tre aspetti patologici del procedimento.

L'irregolarità, secondo quella che è la definizione generalmente accettata, comprende quei vizi non eccessivamente rilevanti, tali cioè da non incidere sull'intero procedimento di notifica. Si tratta di vizi che non impediscono il perfezionamento del procedimento di notifica.

Cassazione civile sez. Tributaria n. 3366 12 febbraio 2013: In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, l'omessa comunicazione dell'invito al pagamento prima dell'iscrizione a ruolo, con la riduzione e per gli effetti previsti dall'art. 2, comma 2, del d.lg. n. 472 del 1997, non determina la nullità di tale iscrizione e degli atti successivi, ma una mera irregolarità, inidonea ad incidere sull'efficacia dell'atto, sia perché non si tratta di condizione di validità, stante la mancata espressa sanzione della nullità, avendo il previo invito al pagamento l'unica funzione di dare al contribuente la possibilità di attenuare le conseguenze sanzionatorie dell'omissione di versamento, sia perché l'interessato può comunque pagare, per estinguere la pretesa fiscale, con riduzione della sanzione, una volta ricevuta la notifica della cartella.

L'ipotesi, ovviamente più grave, è quella della **inesistenza**. La categoria della inesistenza degli atti giuridici non è prevista dalla disciplina positiva: è categoria di origine dottrinale e giurisprudenziale. La Suprema Corte ha costantemente chiarito che "*l'inesistenza giuridica della notificazione ricorre quando questa manchi del tutto o sia effettuata in modo assolutamente non previsto dal codice di procedura civile, tale, cioè, da non consentirne l'assunzione nel tipico atto di notificazione delineato dalla legge*" (**Cassazione, n. 4910 del 15/5/1998**).

La notifica eseguita a soggetti diversi da quelli dovuti - infatti - comporta l'inesistenza della notifica stessa in difetto di alcuna attinenza, o riferimento, o collegamento di quel soggetto con il destinatario della notificazione medesima (**Cassazione, n. 11623/03**). Sussiste una netta distinzione tra inesistenza e nullità della notificazione. La prima si verifica quando la notificazione sia del tutto mancata, o sia avvenuta in luogo o a persona che non hanno alcun

riferimento con il destinatario della notificazione stessa, risultando a costui del tutto estranea (laddove, invece, la notificazione). è affetta da nullità (sanabile con effetto ex tunc con la costituzione del convenuto, ovvero attraverso la rinnovazione della notifica cui la parte istante provveda spontaneamente o in esecuzione dell'ordine impartito dal giudice), quando, pur eseguita mediante consegna a persona o in luogo diversi da quelli stabiliti dalla legge, un collegamento risulti tuttavia ravvisabile" Nel primo caso, di inesistenza della notificazione, la costituzione della parte nei cui confronti è stata omessa la notificazione non vale a sanare il vizio genetico relativo all'instaurazione del rapporto processuale d'impugnazione (**T.A.R. Catania Sez. IV 27 marzo 2013 n. 880**).

Pertanto, non è affetta da inesistenza, bensì da nullità, l'effettuazione della notifica in un luogo e a persona diversi da quelli stabiliti dalla legge, ma che abbiano pur sempre qualche rife Qualora il procuratore, svolgendosi il giudizio fuori della propria circoscrizione di assegnazione, non elegga domicilio nel luogo in cui ha sede il giudice adito, il domicilio stesso si intende eletto presso la cancelleria dell'autorità giudiziaria procedente; e ivi correttamente è notificato - al fine del decorso del termine breve per l'impugnazione - il provvedimento emesso al termine di quel grado del giudizio. Qualora, peraltro, in occasione della notificazione del detto provvedimento presso la cancelleria sia indicato, in luogo del nominativo del procuratore di quella parte, quello dell'altra parte, non si è in presenza di una mera irregolarità della notifica ma alla sua inesistenza, con conseguente inidoneità di tale notifica a far decorrere il termine breve di impugnazione (**Cassazione civile sez. VI 28 giugno 2012 n. 10968**).

La Suprema Corte ha perfezionato il concetto affermando che "*quando il procedimento notificatorio non si è concluso mediante consegna di copia conforme all'originale dell'atto da notificare, per il che essa debba ritenersi non compiuta, ma solo tentata, si è di fronte ad un atto non già nullo, ma del tutto inesistente*" (**Cassazione, n. 4746 del 29/5/1997**). Ovviamente inesistente sarebbe anche la notificazione eseguita da soggetti non abilitati e quella eseguita da soggetti abilitati ma al di fuori del territorio di propria competenza (ad esempio, messi comunali fuori dal territorio del Comune di appartenenza oppure messi speciali fuori dal distretto di competenza del proprio ufficio). Altrettanto inesistente è la notificazione eseguita a mezzo del servizio postale, in assenza dell'avviso di ricevimento (**Cassazione, n. 5141 del 26/5/94**).

La notificazione inesistente non produce effetti giuridici e non può essere oggetto di sanatoria né ai sensi dell'articolo 156 c.p.c. né ai sensi dell'articolo 291 c.p.c.. **In altri termini, la**

notificazione inesistente non potrà mai essere sanata né attraverso il raggiungimento dello scopo (ex articolo 156 c.p.c.) né attraverso la rinnovazione dell'atto (ex articolo 291 c.p.c.). La giurisprudenza afferma infatti che *"solo la notificazione nulla, e non quella giuridicamente o materialmente inesistente, è passibile di rinnovazione sanante ai sensi dell'art. 291 c.p.c."* (**Cassazione, n. 1084 del 13/2/1996**).

Circa l'ipotesi di notifica inesistente e quindi insuscettibile di sanatoria si veda la **sentenza n. 25350 del 2009 della Corte di Cassazione**: *"La notificazione è inesistente quando sia stata effettuata in un luogo o con riguardo ad una persona che non presentino alcun riferimento con il destinatario dell'atto, risultando a costui del tutto estranei, mentre è affetta da nullità (sanabile con effetto ex tunc attraverso la costituzione del convenuto, ovvero attraverso la rinnovazione della notifica cui la parte istante provveda spontaneamente o in esecuzione dell'ordine impartito dal giudice), quando, pur eseguita mediante consegna a persona o in luogo diversi da quello stabilito dalla legge, un simile collegamento risulti tuttavia ravvisabile, così da rendere possibile che l'atto, pervenuto a persona non del tutto estranea al processo, giunga a conoscenza del destinatario"; conf. Cass. ord. n. 9904/2010), e, nella specie, la sola erronea indicazione del nominativo del legale rappresentante della società destinataria (essendo gli atti impositivi rivolti alla Rossi srl ed all'amministratore non più in carica) non può valere a rendere inesistente la notifica degli atti, eseguita comunque presso la sede legale della società Rossi srl."* Non si discosta poi dal superiore orientamento la **pronuncia n. 14925 del 06.07.2011**, afferente ad un caso del tutto analogo.

Vediamo adesso di chiarire il concetto **di nullità**.

La nullità è prescritta dal codice di rito e precisamente all'articolo 160 c.p.c. Detto articolo sancisce che *"la notificazione è nulla se non sono osservate le disposizioni circa la persona alla quale deve essere consegnata la copia, o se vi è incertezza assoluta sulla persona a cui è fatta, o sulla data, salva l'applicazione degli artt. 156 e 157 c.p.c."*. L'articolo 156 c.p.c., al III comma, afferma che *"la nullità non può mai essere pronunciata se l'atto ha raggiunto lo scopo cui è destinato"*. Tale comma riveste un'importanza fondamentale, poiché permette di sanare tutte le ipotesi di nullità della notifica. Tutte le volte in cui la notificazione è affetta da nullità, quest'ultima può essere sanata se l'atto ha raggiunto il suo scopo. Poiché lo scopo della notificazione, lo abbiamo già visto sopra, è quello di portare l'atto a conoscenza del destinatario, se questo scopo si è comunque realizzato, se il destinatario ha avuto effettiva conoscenza dell'atto, la nullità resta sanata con effetto *ex tunc*.

Nell'ambito delle notificazioni tributarie, molto si è discusso sull'applicazione o meno dell'articolo 156 c.p.c. alla notificazione degli avvisi di accertamento. La giurisprudenza largamente maggioritaria (con un orientamento pressoché costante) ha sempre sostenuto l'applicabilità dell'articolo 156 c.p.c. agli avvisi di accertamento con la conseguenza che, avendo l'avviso di accertamento natura di *provocatio ad opponendum*, l'eventuale impugnazione dell'atto sana con efficacia *ex tunc* la nullità dell'avviso stesso (**Cassazione, n. 3294 del 7/4/1994; n. 5100 del 9/6/1997; n. 7284 del 29/5/2001; n. 3549 del 12/3/2002; n. 17762 del 12/12/2002**).

Detto questo, dobbiamo dare conto di un isolato orientamento della Suprema corte che (con sentenze n. 5924 del 21/4/2001 e n. 3513 del 11/3/2002) ha affermato l'inapplicabilità dell'articolo 156 c.p.c. alle notificazioni degli avvisi di accertamento, essendo questi ultimi atti amministrativi, esplicativi della potestà impositiva degli uffici finanziari e non atti processuali. Dalla distinzione tra atti processuali e atti amministrativi deriverebbe la inapplicabilità ai secondi della sanatoria di cui all'articolo 156 c.p.c. La giurisprudenza maggioritaria sostiene, al contrario, che in virtù del richiamo operato dall'articolo 60 del Dpr n. 600/73 alle norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti, non v'è motivo di escludere l'applicazione dell'articolo 156 che, di quelle norme, fa parte integrante. A dirimere la questione sorta in seno alla sezione tributaria della Corte di cassazione è intervenuta la **Corte di Cassazione a Sezioni unite che, con sentenza (n. 19854 del 3 giugno 2004, depositata il 5 ottobre 2004)**, ha aderito alla tesi maggioritaria, sancendo l'applicabilità della sanatoria di cui agli articoli 156 e 160 c.p.c., anche se per ragioni non del tutto coincidenti con quelle poste a base delle citate decisioni.

Secondo le Sezioni unite, "*l'applicazione della sanatoria del raggiungimento dello scopo nel caso di impugnazione dell'atto la cui notificazione sia affetta da nullità significa che, se il contribuente mostra di avere avuto piena conoscenza del contenuto dell'atto e ha potuto adeguatamente esercitare il proprio diritto di difesa, lo stesso contribuente non potrà, in via di principio, dedurre i vizi relativi alla notificazione a sostegno di una domanda di annullamento. A diverse conclusioni deve peraltro pervenirsi se la sanatoria, costituita dalla proposizione del ricorso alle commissioni sia intervenuta quando il termine per l'esercizio del potere di accertamento è scaduto*".

In altri termini, secondo i giudici delle Sezioni unite, la nullità della notificazione dell'accertamento può essere sanata dal raggiungimento dello scopo, ma non può mai valere

ad attribuire *ex tunc* validità a un intempestivo atto di esercizio del potere di accertamento, salvo che il conseguimento dello scopo avvenga entro il termine previsto dalle singole leggi d'imposta per l'esercizio di tale potere. La sanatoria, pertanto, può evitare la decadenza dal potere di accertamento soltanto ove sia intervenuta prima della scadenza del termine: occorre che entro detto termine il contribuente proponga ricorso alla commissione tributaria. Il vizio di decadenza, ribadiscono i giudici, deve necessariamente essere dedotto dalla parte, escludendosi un potere di declaratoria *ex officio* del giudice.

Questo orientamento è stato ribaltato con **la pronuncia 10447 del 23 aprile 2008, con la quale, la Cassazione fa un passo indietro rispetto alle conclusioni raggiunte dalle Sezioni Unite e sulla scorta del carattere “solo” processuale della disposizione dell’articolo 156 Cpc ne ha negato l’applicazione agli avvisi di accertamento, in quanto atti amministrativi, espressivi della pretesa fiscale, la cui notificazione “non attiene all’avvio della fase giurisdizionale contenziosa” (affermazione, quest’ultima, che riprende letteralmente alcuni precedenti di data anteriore alla citata pronuncia delle sezioni unite).**

In linea con quanto già **stabilito Corte di Cassazione a Sezioni unite n. 19854/04, l’ordinanza n. 11350 del 5 luglio 2012 stabilisce che:** “In tema di accertamento tributario, qualora la notifica sia effettuata a mezzo del servizio postale, la fase essenziale del procedimento è costituita dall’attività dell’agente postale, mentre quella dell’ufficiale giudiziario (o di colui che sia autorizzato ad avvalersi di tale mezzo di notificazione) ha il solo scopo di fornire al richiedente la prova dell’avvenuta spedizione e l’indicazione dell’ufficio postale al quale è stato; consegnato il plico: pertanto, qualora all’atto sia allegato l’avviso di ricevimento ritualmente compilato, la mancata apposizione sull’originale o sulla copia consegnata al destinatario della relazione prevista dalla L. 20 novembre 1982, n. 890, art. 3, non comporta l’inesistenza della notifica, ma una mera irregolarità, che non può essere fatta valere dal destinatario, trattandosi di un adempimento che non è previsto nel suo interesse” **(Cass. Sez. 5, Sentenza n. 21762 del 14/10/2009).**

Consegue all’anzidetto principio che la natura dell’asserito difetto nel procedimento di notifica (da qualificarsi semmai come nullità) giustifica in ogni caso l’applicazione della sanatoria prevista dall’art. 156 c.p.c., per l’ipotesi di raggiungimento dello scopo dell’atto, norma la cui applicabilità anche alla notifica dell’avviso di accertamento è stata definitivamente sancita da **Cass. Sez. Unite, Sentenza n. 19854 del 05/10/2004:** “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. Pertanto, 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 cod. proc. civ.. Tuttavia, tale sanatoria può operare soltanto se il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza – previsto dalle singole leggi d'imposta – per l'esercizio del potere di accertamento”.

Da ultimo con recente sentenza **n. 6613 del 15 marzo 2013**, la Suprema Corte si è pronunciata nei superiori termini circa un caso di cartella pervenuta senza relata di notifica e senza data.

La Cassazione ha disposto che **l'omessa compilazione della relata di notifica di una cartella Equitalia non dà luogo a inesistenza della stessa bensì a nullità. Quindi secondo la Cassazione è nulla la cartella esattoriale in mancanza di compilazione della relata di notifica e non c'è inesistenza. In ogni caso la nullità è sanabile proponendo ricorso da parte del destinatario dell'atto.**

Tale sentenza è dunque manifesta conseguenza dell'applicazione al caso di specie del principio del raggiungimento dello scopo dell'atto per il quale la nullità non può essere pronunciata se l'atto viziato ha comunque raggiunto lo scopo cui era destinato.

Resta inteso che il principio del raggiungimento dello scopo non può essere applicato qualora si abbia inesistenza della notifica, ossia quando il relativo tentativo sia avvenuto in luogo e con modalità tali che non sussista alcun collegamento con il destinatario, oppure quando la notificazione sia effettuata in modo assolutamente non previsto dalla normativa (circostanza questa che lo scrivente tende a escludere nel caso di specie).

Di seguito alcuni passaggi della sentenza in rassegna: “**questa Corte intende dare continuità al principio (Cass. n. 2272 del 2011, SU n. 19854 del 2004)** - che può estendersi al caso, qui rilevante, di cartella di pagamento emessa del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis - secondo cui la natura sostanziale e non processuale dell'avviso di accertamento tributario non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina

tributaria. Pertanto, 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.. Nella specie, la circostanza che la relata non sia stata compilata non da luogo ad inesistenza della notifica - che si verifica quando il relativo tentativo sia avvenuto in luogo e con modalità tali che non sussista alcun collegamento con il destinatario - ma a nullità, che è stata sanata con la proposizione del ricorso da parte della destinataria stessa.**

Di uguale tenore e contenuto le successive pronunce di legittimità in rassegna.

Così **Cassazione civile sez. trib., n. 15252 del 12.09.2012**: “Va osservato infatti, da un lato, che la natura sostanziale e non processuale (nè 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 (**Cass. n. 2272/2011**, nella quale si è ribadito, in forza dell'applicazione del regime delle nullità processuali e delle relative sanatorie, **che la proposizione del ricorso del contribuente produce l'effetto di sanare la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento per il raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 c.p.c.**, sempre che il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza - previsto dalle singole leggi d'imposta - per l'esercizio del potere di accertamento; **vedasi pure Cass. n. 6347/2008, Cass. n. 590 del 13/01/2006 e Cass. S.U. n. 19854 del 05/10/2004; Cass. n. 15554/2009**, secondo la quale appunto "In tema di sanatoria per raggiungimento dello scopo di atti invalidi, **il principio generale enunciato espressamente per gli atti processuali dall'art. 156 c.p.c., comma 3 è applicabile per analogia a tutti gli atti amministrativi, dunque anche agli atti di imposizione tributaria e l'invalidità sanabile si estende anche ai vizi attinenti all'atto in senso stretto**") e, dall'altro lato, che la notifica degli avvisi di accertamento, solo se eseguita nei confronti di altro soggetto (persona fisica) e priva di qualsiasi collegamento con il contribuente, sarebbe da considerare, non affetta da nullità (sanabile), ma addirittura inesistente, con conseguente insuscettibilità di sanatoria.

Fac simile motivazioni per inapplicabilità art. 156 cpc

Controparte afferma che la nullità/inesistenza della notifica sarebbe stata sanata, ex art. 156, ult. comma cpc, dalla proposizione del ricorso.

Tale pretesa è infondata.

Infatti **nel caso di specie**- ossia sia per la notifica a Alfa che per quella al legale rappresentante- **si verte nell'ipotesi dell'inesistenza e non della nullità**. La categoria della inesistenza degli atti giuridici non è prevista dalla disciplina positiva: è categoria di origine dottrinale e giurisprudenziale. La Suprema corte ha costantemente chiarito che "l'inesistenza giuridica della notificazione ricorre quando questa manchi del tutto o sia effettuata in modo assolutamente non previsto dal codice di procedura civile, tale, cioè, da non consentirne l'assunzione nel tipico atto di notificazione delineato dalla legge" (Cassazione, n. 4910 del 15/5/1998).

Sarebbe affetta da nullità e non da inesistenza l'effettuazione della notifica in un luogo e a persona diversi da quelli stabiliti dalla legge, ma che abbiano pur sempre qualche riferimento con il destinatario della notificazione medesima (Cassazione, n. 11623/03).

Infatti il vizio di notificazione è **insanabile quando questa sia eseguita in luogo e presso persona che non siano in alcun modo e per nessuna via riferibile al soggetto passivo della notificazione medesima**, essendo riferibile a tutt'altro soggetto, assolutamente estraneo al destinatario e all'atto da notificare (Cass. 14393/1999; 5788/1955).

Nel caso che qui ci occupa **la notifica alla società** è stata effettuata **in luogo ed a persona del tutto estranea** (ossia una signora del piano superiore al luogo in cui la società ha la sua sede che, peraltro ha consegnato il documento notificato solo il 20 febbraio 2008, al limite della prescrizione!) sicchè si verte nell'ipotesi dell'inesistenza della notifica.

Ovviamente l'onere di provare a chi è stato notificato il documento (nome e cognome del materiale destinatario) grava sul concessionario o sull'ente notificatore. Per Alfa sarebbe una prova impossibile risalire da una mera firma illeggibile.

Quanto alla notifica al legale rappresentante la stessa è stata eseguita senza la prescritta notizia dell'avvenuta notificazione. L'inesistenza della notifica si è verificata in questo caso in quanto la notifica è uscita dallo schema legale degli atti di notificazione, poichè difetta totalmente degli elementi caratterizzanti e delle necessarie certezze giuridiche e garanzie procedurali.

La notificazione inesistente non produce effetti giuridici e non può essere oggetto di sanatoria né ai sensi dell'articolo 156 c.p.c. né ai sensi dell'articolo 291 c.p.c.. In altri termini, la notificazione inesistente non potrà mai essere sanata né attraverso il raggiungimento dello scopo (ex articolo 156 c.p.c.) né attraverso la rinnovazione dell'atto (ex articolo 291 c.p.c.).

La giurisprudenza afferma infatti che "solo la notificazione nulla, e non quella giuridicamente o materialmente inesistente, è passibile di rinnovazione sanante ai sensi dell'art. 291 c.p.c." (Cassazione, n. 1084 del 13/2/1996).

*Peraltro quand'anche si volessero considerare nulle (e non inesistenti) le notifiche de qua comunque deve evidenziarsi che nell'ambito delle notificazioni tributarie o quelle della pubblica Amministrazione, molto si è discusso sull'applicazione o meno dell'articolo 156 c.p.c. alla notificazione degli avvisi di accertamento. Sul punto la Suprema Corte (con sentenze n. 5924 del 21/4/2001, n. 3513 del 11/3/2002 e 12 aprile 1984 n.2358) **ha affermato l'inapplicabilità dell'articolo 156 c.p.c. alle notificazioni degli avvisi di accertamento**, essendo questi ultimi atti amministrativi, esplicativi della potestà impositiva degli uffici finanziari e non atti processuali.*

*Infatti è indubbio che il verbale di illecito è un atto amministrativo e non un atto processuale, né funzionale al processo poiché, non ad esso ma alla presentazione del ricorso al Giudice si correla l'instaurazione del procedimento. Ne deriva che alla notificazione di un verbale o di una cartella **non è applicabile la disciplina della sanatoria della nullità delle notificazioni degli atti processuali, con la conseguenza** (vd. anche Commissione Tributaria Provinciale di Latina, Sezione VI, Sentenza n. 211/2001)- **che la proposizione del ricorso avverso la cartella o il verbale non è idonea ad escludere la possibilità di rilevare la nullità della notifica.***

6.4 ALTRE PROBLEMATICHE E/O VIZI DI NOTIFICA - Sentenze

- Secondo la Commissione Tributaria Provinciale di Parma è giuridicamente inesistente la cartella esattoriale priva dell'indicazione della data di consegna, del modo di notifica e del ricevente la notifica. Con la **sentenza 60 del 18 giugno 2008, la sezione 7 della Commissione Tributaria Provinciale di Parma** ha accolto la richiesta di dichiarazione di inesistenza della cartella in quanto priva dei requisiti di notificazione (mancata indicazione della data di consegna, del modo di notifica e del ricevente la notifica).
- E' nulla la notificazione di un avviso di accertamento a mezzo del servizio postale se mancano sulla relata di notifica e sulle buste degli avvisi il numero cronologico del notificatore, la sottoscrizione o firma dello stesso sulla busta, la firma del direttore responsabile dell'avviso di rettifica, la sottoscrizione o firma sulla busta da parte del notificatore, l'indicazione del soggetto notificante o la sottoscrizione del medesimo, trattandosi di irregolarità non sanabili ex art. 156, comma 3, del codice di procedura civile. - **Sentenza Comm. Trib. Prov. Torino 11.6.2002**

- **Illegittima la notifica postale se la busta è priva di firma o numero cronologico.** In mancanza del numero o della firma sulla busta con cui un avviso di accertamento viene notificato tramite il servizio postale, la notifica stessa deve essere considerata come inesistente. Da qui, l'invalidità dell'atto, non sanabile dal fatto che il ricorso presentato dal contribuente alla Commissione tributaria attesta in pratica la conoscenza del contenuto della notifica, e quindi la sua "riuscita".(Commissione Tributaria Provinciale di Torino, Sezione XIV, Sentenza n. 12/2003)
- **La mancanza di ora e luogo nella relata di notifica rende nulla la notifica.**La mancata indicazione del luogo e dell'ora della relata di notifica dell'avviso di accertamento comporta la nullità della notifica con la conseguente nullità dell'accertamento, che non può essere sanata dalla proposizione del ricorso.(Commissione Tributaria Provinciale di Torino, Sezione XXX, Sentenza n. 14/2002)
- Nell'ipotesi in cui la notificazione risulti eseguita a familiare del destinatario dell'atto in un luogo non precisato, la mancata indicazione del luogo della notifica (prescritta dall'art. 148, co. 2, c.p.c) non consente di ritenere applicabile la presunzione della convivenza del familiare con il destinatario dell'atto (desumibile dall'art. 139, co. 2, c.p.c.), con conseguente inidoneità della notifica allo scopo (T.A.R. Napoli Campania sez. II n. 1165 del 27 febbraio 2013).

SENTENZE SUL NUOVO INDIRIZZO:

La notifica dell'avviso di accertamento deve essere effettuata nel domicilio che il destinatario ha al tempo della notifica e non in quello risultante in atti. Sull'Ufficio grava l'onere di verificare la permanenza del ricorrente nel domicilio originariamente risultante in atti ed in caso negativo usare la normale diligenza per conoscere il nuovo indirizzo.

- la **Corte di Cassazione, sez. Civile**, si è pronunciata in tal senso con Sentenza del **11.06.2009, n. 13510** con la quale ha dichiarato **l'illegittimità della notifica eseguita nel vecchio indirizzo** (ex casa coniugale) del contribuente nella mani della ex coniuge, nonostante la stessa si fosse qualificata come ancora "convivente" con il destinatario dell'avviso, e che l'indirizzo risultasse ancora valido dalla ultima dichiarazione dei redditi. Più precisamente la Corte ha sentenziato:” *la notificazione degli avvisi deve essere eseguita presso il domicilio fiscale del contribuente, ma le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo non risultanti dalla dichiarazione annuale hanno comunque effetto, ai fini della notificazioni, dall'avvenuta variazione anagrafica (comma3).*

- Obblighi del Fisco in caso di variazione di domicilio comunicata dal contribuente Ai sensi dell'art. 58, D.P.R. n. 600/1973, “le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato hanno il domicilio fiscale nel Comune nella cui anagrafe sono iscritte”, e in tutti gli atti che vengono presentati agli uffici finanziari deve essere indicato il comune di domicilio fiscale e l'indirizzo che può coincidere o non coincidere con quello dell'anagrafe fiscale per vari motivi tra cui la mancata denuncia di cambio di indirizzo”. Nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria notificò l'atto nell'ultimo domicilio eletto dal contribuente, nella specie in risposta a un questionario, qualora il messo non lo reperisse avrebbe l'onere di acquisire tutte le informazioni necessarie ad accertare la veridicità delle informazioni fornite dallo stesso contribuente secondo i documenti di cui sia in possesso.
- **È nullo l'atto notificato nel vecchio domicilio del contribuente.** Ai fini della notificazione degli atti relativi all'applicazione delle imposte sui redditi, le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo del contribuente nell'ambito dello stesso Comune di domicilio fiscale esplicano efficacia *ex lege*, e senza alcun onere di specifica comunicazione all'ufficio tributario da parte del contribuente stesso, dal sessantesimo giorno successivo a quello dell'intervenuta variazione anagrafica e determinano la nullità della notifica dell'atto impositivo (nel caso di specie avviso di accertamento e conseguente cartella esattoriale) avvenuta con le modalità di cui all'articolo 140 del codice di procedura civile senza che sia stata preventivamente tentata la notifica nel (nuovo) domicilio del contribuente (**Cassazione, Sezione tributaria, Sentenza n. 4997/2001**).
- Nell'ipotesi in cui la notificazione risulti eseguita a familiare del destinatario dell'atto in un luogo non precisato, la mancata indicazione del luogo della notifica (prescritta dall'art. 148, co. 2, c.p.c) non consente di ritenere applicabile la presunzione della convivenza del familiare con il destinatario dell'atto (desumibile dall'art. 139, co. 2, c.p.c.), con conseguente inidoneità della notifica allo scopo - **T.A.R. Napoli Campania Sez. II del 27 febbraio 2013 n. 1165**.
- Non è valida la notifica della cartella esattoriale fatta presso l'abitazione in cui era rimasta ad abitare la ex moglie che aveva accettato l'avviso di accertamento qualificandosi come moglie convivente (nella specie, la Corte ha confermato la decisione della commissione tributaria regionale, che aveva ritenuto illegittima la cartella in quanto il precedente avviso era stato notificato presso il vecchio indirizzo del ricorrente e ricevuto da persona qualificatasi moglie convivente, mentre dalla documentazione prodotta risultava che

l'interessato si era trasferito e non era più convivente con la moglie essendosi separato) - **Cassazione civile sez. trib. dell'11 giugno 2009 n. 13510.**

- E' invalida la notifica dell'accertamento fiscale al vecchio indirizzo del contribuente se la variazione del domicilio fiscale del contribuente stesso è divenuta inefficace in epoca precedente la notifica dell'avviso di accertamento- avendo detta variazione effetto immediato, poiché avvenuta prima dell'entrata in vigore del d.l. n. 223/06 - **Cassazione civile sez. trib. 24 novembre 2011 n. 24877.**

SENTENZE SU NOTIFICHE FATTE DA SOGGETTO NON QUALIFICATO

- **Il tribunale di Lecce con sentenza del 8 maggio 2006 nr. 39/2006** ha giudicato inesistente la **notificazione di un verbale di accertamento di illecito amministrativo** in materia di lavoro effettuata da soggetto sprovvisto della qualifica di funzionario. Sul punto anche Cass. Civ. sez.I, nr 563/1994. Vedi Guida al lavoro nr. 23 del 2 giugno 2006
- **Inesistente la notifica effettuata da soggetto non qualificato.** La notifica dell'avviso di accertamento effettuata da soggetto che non aveva poteri per eseguire la notifica è inesistente per vizio radicale. L'impugnazione da parte del contribuente non sana il vizio della notifica, infatti la disciplina che si evince dagli articoli 156, comma 3, e 160 del C.P.C. ha una valenza eminentemente, se non esclusivamente, processuale, sicchè in materia tributaria la sanabilità vale solo per le notificazioni eseguite nel quadro del processo tributario, ma non per l'avviso tributario. Il processo tributario comincia con la proposizione del ricorso e non con la comunicazione da parte del Fisco, per cui il vizio di notifica rileva quale vizio dell'atto e non è suscettibile di sanabilità. - **Commissione Tributaria Provinciale di Latina, Sezione VI, Sentenza n. 211/2001.**
- Molti concessionari della Riscossione si avvalgono per la notifica delle cartelle di Agenzie private, non lo possono fare, la legge stabilisce che le notifiche le devono effettuare tramite i loro messi notificatori o in alternativa tramite Poste Italiane, circuito atti amministrativi e giudiziari, per cui l'affidamento ad agenzie private rende inesistenti le notifiche. **Sentenza del Giudice di pace di Catania Sez. I, del 31-08-2006, Sentenza della Corte di Cassazione Sez. I civile, del 19-10-2006, n. 22375.**

SENTENZE A SOGGETTO DECEDUTO ED EREDI

- In caso di notifica dell'avviso di accertamento intestato a contribuente defunto, l'art. 65 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, pone un obbligo di comunicazione a carico degli

eredi, dalla cui inosservanza deriva che la notifica degli atti intestati al dante causa può essere effettuata agli eredi impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio dello stesso; pertanto, se l'atto viene notificato ad uno solo degli eredi deriva la nullità assoluta ed insanabile della notifica e dell'avviso di accertamento - **Cassazione, Sezione tributaria, Sentenza n. 11447/2002.**

- Nullo l'avviso di accertamento notificato a **persona deceduta**. L'avviso di accertamento, intestato a un contribuente deceduto e notificato allo stesso nell'ultimo domicilio mediante consegna a un custode, è affetto da nullità assoluta ed insanabile, atteso che, ai sensi dell'articolo 65 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, l'atto impositivo intestato al dante causa può essere notificato nell'ultimo domicilio dello stesso solamente indirizzando la notifica agli eredi collettivamente ed impersonalmente e purchè questi, almeno trenta giorni prima, non abbiano comunicato all'ufficio delle imposte del domicilio fiscale del dante causa le proprie generalità e il proprio domicilio fiscale - **Cassazione, Sezione tributaria, Sentenza n. 3865/2001.**
- Per l'avviso di accertamento intestato e diretto ad un contribuente deceduto, l'art. 65 del d.P.R. n. 600 del 1973 stabilisce che gli eredi del contribuente hanno l'obbligo di comunicare il decesso del loro dante causa e il nominativo di tutti gli aventi causa, in modo che gli uffici finanziari possano azionare direttamente nei confronti degli eredi le obbligazioni tributarie, il cui presupposto si sia verificato anteriormente alla morte del de cuius. Se tale comunicazione è stata eseguita, gli atti impositivi devono essere notificati personalmente e nominativamente agli eredi nel domicilio fiscale da costoro comunicato; se, invece, tale comunicazione non sia stata eseguita, gli atti intestati al dante causa possono essere notificati nell'ultimo domicilio dello stesso, ma devono essere diretti agli eredi collettivamente e impersonalmente e tale notifica sarà efficace nei confronti degli eredi che, almeno trenta giorni prima, non abbiano effettuato la comunicazione predetta. Il rispetto di tale procedimento notificatorio non costituisce dato puramente formale ma, incidendo sul rapporto tributario, perché relativo ad un soggetto non più esistente, è causa di nullità assoluta ed insanabile della notifica e dell'avviso di accertamento - **Commissione tributaria prov.le Novara sez. I. del 14 marzo 2005 n. 13.**
- Nel caso di notificazione dell'impugnazione di una sentenza a eredi di soggetto deceduto dopo l'udienza di discussione del precedente grado del processo, ma prima della ricezione della notifica, la notifica stessa, anche in sede rinnovatoria, deve essere effettuata impersonalmente e collettivamente agli eredi presso l'ultimo domicilio che il defunto aveva al tempo della morte ovvero può essere effettuata anche personalmente e

individualmente a ciascun erede, purché nel luogo sopra indicato. La notifica dell'impugnazione effettuata presso il difensore costituito nel pregresso grado del giudizio e nel domicilio ivi eletto è nulla, ma se il destinatario si costituisce spontaneamente in giudizio il vizio di notifica viene sanato, in applicazione del principio del raggiungimento dello scopo dell'atto, inapplicabile al solo caso di notifica inesistente - **Cassazione civile sez. un. 18 giugno 2010 n. 14699.**

ALTRE SENTENZE VARIE

- Nell'ipotesi in cui l'agente postale si è limitato ad annotare sull'avviso di ricevimento della raccomandata la scritta "trasferito" senza svolgere alcuna altra attività, la notificazione non può ritenersi valida, richiedendo necessariamente per essere tale l'espletamento delle formalità previste dall'art. 140 c.p.c. per il caso di irreperibilità del destinatario. La disposizione dell'Art.201 comma 3 secondo cui le notificazioni si intendono validamente eseguite quando siano fatte alla residenza, domicilio o sede del soggetto, risultante dalla carta di circolazione o dall'archivio nazionale dei veicoli istituito presso la direzione generale della M.C.T.C. o dal P.R.A. o dalla patente di guida del conducente, secondo quanto stabilito dalla Suprema Corte, deve esser interpretata nel senso che la validità della notificazione non è fondata sul semplice tentativo della stessa presso uno dei luoghi summenzionati, bensì sul necessario espletamento delle formalità previste per l'ipotesi di irreperibilità del destinatario, sia per quanto riguarda la notificazione ordinaria, sia quella postale. Corte di cassazione, Sentenza 15 febbraio 2007, n. 3453 (cfr. Cass., 5789/1992; 7044/1999; 5907/2002).
- **Sentenza Cassazione 2.10.2008 n. 24442** La sottoscrizione dell'atto di notifica di un avviso di accertamento è elemento costitutivo essenziale di tale atto giuridico, sicché la sua mancanza ne determina la giuridica inesistenza. Questa situazione è del tutto insuscettibile di sanatoria in applicazione del principio del raggiungimento dello scopo, la quale è prevista solo per la sanatoria della nullità.

6.5. ONERE DELLA PROVA DEL CONCESSIONARIO

- Una recente **sentenza del Trib. Reggio Cal., 15 ottobre 2009** stabilisce che, in materia di notifica, ha sì dato ragione al Concessionario ma poiché ha ritenuto raggiunta la prova della correttezza della notifica a seguito della riproduzione fotografica dell'avviso di ricevimento con attestazione di consegna a mani di persona che si era qualificata anche specificando la relazione con il destinatario. Da tale pronuncia si ricava- ragionando al

contrario- che una notifica non può essere ritenuta valida a priori addirittura senza il bisogno che il Concessionario produca una prova che ne attesti la regolarità.

- L'onere della prova in capo al Concessionario è rinvenibile anche nella pronuncia della **Cassazione 18/3/2009 n. 6510** laddove si enuncia il principio secondo cui, *“in tema di notificazione di atti impositivi, nel caso di notifica effettuata a norma dell'art. 140 cpc, allorché venga eccetto il mancato recapito di uno di essi, è onere dell'amministrazione provare in giudizio la regolarità e la ritualità della notifica, mediante deposito dell'avviso di ricevimento. In difetto, la notificazione deve considerarsi come non avvenuta”*.
- In altre occasioni la **Corte di Cassazione** ha avuto modo di affermare, con la **sentenza n. 2722 del 10/02/2005, sez. prima**, che *“l'avviso di ricevimento prescritto dall'art. 149 cod. proc. civ. e dalle disposizioni della legge 20 novembre 1982, n. 890 è il solo documento idoneo a dimostrare sia l'intervenuta consegna che la data di essa e l'identità e l'idoneità della persona a mani della quale è stata eseguita. Ne segue che la mancata produzione dell'avviso di ricevimento comporta, non la mera nullità, ma l'inesistenza della notificazione.”*
- Ed ancora. Le sentenze della **Corte di Cassazione nn. 9328/94; 965/99 e 6599/95** confermano il principio per cui la mancata produzione dell'avviso di ricevimento determina l'inesistenza della notifica. Le sentenze della **Corte di Cassazione nn. 9217/1995; 5305 /1999, 11315/2000 e Sez. 1, Sentenza n. 13748 del 18/09/2003** evidenziano che la relazione di notificazione certifica l'attività del notificatore ed è l'unica fonte di riscontro.
- Se nella copia della cartella esattoriale consegnata dal concessionario alla società non risulta indicata la data della consegna, ne consegue la nullità insanabile della notifica, a norma dell'art. 160 c.p.c. e quindi la non decorrenza del termine per proporre della relativa opposizione, da ritenere pertanto regolare (Alla nullità insanabile della notifica consegue la mancata decorrenza del termine per proporre opposizione – **Cass. civile Sez. lavoro . 398 del 13.01.2012**)



7. LA PRESCRIZIONE:

Come già visto, la cartella esattoriale è il mezzo con il quale i concessionari riscuotono, come intermediari, cifre relative a tasse, tributi, sanzioni, dovute allo Stato, ad enti pubblici, previdenziali, etc.etc.

Per tale motivo non si puo' dire che esista un termine di prescrizione proprio della cartella. Esso c'e' ma e' diverso a seconda del tipo di tributo oggetto dell'iscrizione a ruolo e della riscossione.

Il termine di prescrizione della cartella (ovvero il termine entro il quale la cartella deve essere notificata), segue quello del tributo riscosso.

Nulla autorizza gli enti previdenziali a ritenersi sottratti alla regola di cui all'art. 2943 cc, sicché per atto idoneo ad operare l'interruzione non possono certo considerarsi i tabulati da cui risulterebbe il credito. Si tratta di atti fatti ad uso e consumo di una parte e mai portati a conoscenza dell'altra parte. Ad ogni modo l'atto è interruttivo se da questo si evinca in modo non equivoco la volontà di messa in mora del debitore.

L'iscrizione a ruolo (prima della notifica) **non è atto interruttivo della prescrizione.** I termini di prescrizione, ove non rispettati, comportano l'estinzione del diritto: pertanto, una volta decorsa la prescrizione, l'ente creditore non può più chiedere il pagamento né tramite ruolo, né tramite altre procedure.

I termini di prescrizione possono essere sospesi o interrotti. Ad esempio, interrompe la prescrizione la richiesta di pagamento o il riconoscimento del debito da parte del debitore. Dal giorno dell'interruzione, inizia a decorrere ex novo il termine di prescrizione.

Il termine di decadenza sostanziale stabilito in favore del contribuente non può essere rilevato d'ufficio ex l'articolo 2969 del codice civile; b) l'eccezione di decadenza che non abbia formato oggetto d'esame in primo grado, poiché non proposta sulla base della allora vigente normativa sostanziale, non può essere formulata per la prima volta in sede di appello ex articolo 57 del dlgs 546/92 sulla base della asserita retroattività della legge n. 156/2005.

Esempi:

- **Multe al codice della strada e sanzioni amministrative in genere:** il termine di prescrizione e' di cinque anni dalla data dell'infrazione. La corretta notifica del verbale (atto precedente la cartella) interrompe il termine facendolo ripartire, pertanto la prescrizione della cartella e' di cinque anni dalla notifica del verbale (codice della strada art.209 e legge 689/81 art.28);

- - **PRESCRIZIONE ICI** In base all'art 11 del Dlgs 504/92 gli avvisi di liquidazione dell'imposta, per errori materiali o di calcolo devono essere emessi obbligatoriamente:

Entro il secondo anno successivo alla presentazione della dichiarazione o al versamento se la dichiarazione e' regolare.

Entro il terzo anno successivo alla presentazione della dichiarazione o al versamento se la dichiarazione e' infedele, incompleta o inesatta.

Entro il quinto anno successivo alla presentazione della dichiarazione o al versamento se la dichiarazione e' omessa

- PRESCRIZIONE TASSA RIFIUTI SOLIDI URBANI (TARSU)

I tributi locali si prescrivono nel termine di **cinque anni** dal giorno in cui il tributo è dovuto o dal giorno dell'ultimo atto interruttivo tempestivamente notificato al contribuente (articolo 2948 n. 4 del Codice civile).

L'applicazione del termine breve di cinque anni (in luogo di quello ordinario di dieci anni) è stata affermata dalla **Cassazione con sentenza del 23 febbraio 2010**.

In particolare la Cassazione sostiene che i tributi locali (a differenza di quelli erariali) sono "prestazioni periodiche" e, come tali, rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 2948 n. 4 del Codice civile, che stabilisce appunto la prescrizione quinquennale.

I tributi locali (tassa per lo smaltimento rifiuti, per l'occupazione di suolo pubblico, per concessione di passo carrabile, contributi di bonifica) - dice la Corte - sono "*elementi strutturali di un rapporto sinallagmatico caratterizzati da una 'causa debendi' di tipo continuativo suscettibile di adempimento solo con decorso del tempo in relazione alla quale l'utente è tenuto ad una erogazione periodica, dipendente dal prolungarsi sul piano temporale della prestazione erogata dall'ente impositore, o dal beneficio dallo stesso concesso*" (**Cassazione, sezione tributaria civile, sentenza 23 febbraio 2010, n. 4283**).

Prima della cartella esattoriale, il contribuente deve ricevere un avviso di accertamento motivato (Legge 27 dicembre 2006, n. 296, articolo 1, commi 161 e 162).

Fanno eccezione alcuni tributi, quale la TARSU, per i quali, non essendo prevista una denuncia annuale, non è neppure prevista la notifica dell'avviso di accertamento.

Per i tributi successivi al 1 gennaio 2007

A partire dal 1 gennaio 2007, per effetto della Legge 27 dicembre 2006, n. 296, articolo 1, comma 161, gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il **31 dicembre del quinto anno** successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati.

Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni.

Per i tributi anteriori al 1 gennaio 2007

Il suddetto termine quinquennale è stato introdotto dalla Legge 27 dicembre 2006, n. 296, in vigore dal 1 gennaio 2007.

Per i tributi locali relativi agli anni anteriori al 2007, le nuove regole si applicano solo se i rapporti di imposta erano ancora pendenti alla data del 1 gennaio 2007, ossia se a tale data non erano ancora decorsi i previgenti termini previsti dall'articolo 71 del Decreto Legislativo n. 507/1993.

Ciò in base al comma 171, dell'articolo 1 della Legge n. 296, secondo cui: "*Le norme di cui ai commi da 161 a 170 si applicano anche ai rapporti di imposta pendenti alla data di entrata in vigore della presente legge*".

Al contrario, per i rapporti di imposta non più pendenti alla data del 1 gennaio 2007 valgono i termini in precedenza vigenti (previsti dall'articolo 71 del Decreto Legislativo n. 507/1993), ossia:

- in caso di denuncia infedele o incompleta, il Comune deve notificare un avviso di accertamento in rettifica entro il **31 dicembre del terzo anno** successivo a quello di presentazione della denuncia stessa, a pena di decadenza.
- in caso di omessa denuncia, il Comune deve notificare l'avviso di accertamento d'ufficio entro il **31 dicembre del quarto anno** successivo a quello in cui la denuncia doveva essere presentata, a pena di decadenza.

Dopo l'avviso di accertamento, l'ente creditore iscrive il credito a ruolo.

Entro quali termini?

Si ritiene tacitamente abrogato il termine annuale di decadenza previsto per l'iscrizione a ruolo dall'articolo 72 del Decreto Legislativo n. 507/93.

Tale abrogazione ha effetto dal 1 gennaio 2007, per effetto della entrata in vigore della Legge 27 dicembre 2006, n. 296.

Se, dunque, si riceve una cartella per tributi locali relativi ad anni anteriori al 2007, è bene verificare che il Comune abbia effettuato l'iscrizione a ruolo entro l'anno successivo a quello per il quale è dovuto il tributo. **Altrimenti si può eccepire la decadenza ai sensi dell'articolo 72 citato, allora vigente.**

Successivamente al 1 gennaio 2007, non rileva la data dell'iscrizione a ruolo.

- **Bollo auto:** il termine di prescrizione e' in pratica di quattro anni, perché cade alla fine del terzo anno successivo a quello in cui doveva avvenire il versamento.
- **Canone RAI:** la prescrizione e' quella ordinaria, 10 anni dalla scadenza.
- **Imposte dirette:** Per le attività di liquidazione, accertamento e controllo formale delle imposte dirette i termini di prescrizione per la notifica delle cartelle esattoriali sono specificate dall'art.25 del dpr 602/73, così' come modificato dalle leggi 156/2005 e 248/2006.
- **Contributi inps:**L'articolo 3, comma 9, della legge 335 dell'8 agosto 1995, stabilisce che il termine decennale relativo alla prescrizione dei contributi, a decorrere dal 1° gennaio 1996 e con effetto retroattivo in mancanza di atti interruttivi, viene ridotto a **cinque anni**.



8. MANCANZA DELL'AVVISO BONARIO

L'emissione della cartella di pagamento senza la preventiva notifica del cosiddetto avviso bonario, richiesto a pena di nullità dall'art. 6 comma 5 della legge n. 212/2000, rientra tra i casi di nullità assoluta della cartella esattoriale.

L'invio al contribuente dell'avviso bonario prima dell'iscrizione a ruolo delle imposte dovute in base alle dichiarazioni, è un adempimento obbligatorio per l'Amministrazione ed è comunque indispensabile perché il contribuente sia messo in grado di presentare la documentazione ed esprimere le motivazioni utili a contrastare o correggere l'operato dell'ufficio; sicché l'omissione di tale adempimento si sostanzia in una lesione dei diritti del contribuente, in una compressione del suo diritto di difesa, riducendosi i tempi consentiti al contribuente per l'impugnazione della cartella, posto che dei sessanta giorni previsti per la proposizione del ricorso, già trenta giorni verrebbero assorbiti dal termine per l'esame da parte dell'ufficio delle osservazioni del contribuente medesimo e la cartella e l'iscrizione a ruolo opposte, la cartella e l'iscrizione a ruolo per l'effetto vanno annullate (**Comm. Trib. Prov.le Bari sez. VII n. 15 del 9 marzo 2007**).

Sul punto vi è ormai giurisprudenza consolidata confermata dalla **Commissione Tributaria** di Secondo Grado della Campania, con la **sentenza n. 52/05/08**, con la quale è stato **annullato l'atto di riscossione dell'Agenzia delle Entrate emesso in violazione dello Statuto del contribuente**. Infatti, l'art. 6 della L. 212/2000 sancisce la necessità che il contribuente venga messo nelle condizioni di chiarire la propria posizione nei confronti del Fisco ogni volta che risultino incertezze

sulle dichiarazioni del primo. Dunque, l'Amministrazione, attraverso il mezzo postale o quello telematico, deve invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine non inferiore a 30 giorni dalla ricezione della richiesta. **Senza questo previo avviso la notifica delle cartelle esattoriali è da ritenersi nulla.**

Ed ancora la **Cassazione SSUU 4.3.2008 n. 5791** stabilisce che: la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa. Nella predetta sequenza, l'omissione della notificazione di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato e tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta o di impugnare, per tale semplice vizio, l'atto consequenziale notificatogli - rimanendo esposto all'eventuale successiva azione dell'amministrazione, esercitabile soltanto se siano ancora aperti i termini per l'emanazione e la notificazione dell'atto presupposto - o di impugnare cumulativamente anche quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria: con la conseguenza che spetta al giudice di merito - la cui valutazione se congruamente motivata non sarà censurabile in sede di legittimità - interpretare la domanda proposta dal contribuente al fine di verificare se egli abbia inteso far valere la nullità dell'atto consequenziale in base all'una o all'altra opzione.

- **Liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione:** l'omesso invio dell'avviso bonario è vizio procedurale che comporta la nullità della cartella di pagamento — *Commissione Tributaria Provinciale di Cosenza - Sezione I - Sentenza n. 306 del 1° luglio 2008*
- **Cartella di pagamento ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600/73:** nulla se manca la notifica dell'avviso bonario — *Commissione Tributaria Provinciale di Roma - Sezione LXV - Sentenza n. 282 del 10 luglio 2008*
- Nulla la cartella di pagamento se l'Ufficio non prova il ricevimento da parte del contribuente del cosiddetto "avviso bonario" — *Commissione Tributaria Provinciale di Torino - Sezione XIV - Sentenza n. 42 del 25 settembre 2008*
- Prima della Cartella esattoriale è obbligatorio notificare un avviso di pagamento o avviso bonario da parte dell'Ente creditore, se la cartella non è stata preceduta dall'invito di pagamento, la cartella è nulla. In tal senso **Commissione Tributaria di Milano Sezione**

40 Sentenza N. 220/40/2006 Depositata il 28/11/2006 su ricorso di D.S. difeso dal Dott. Giuseppe Marino - **Commissione Tributaria di Napoli Sez. 12 Sentenza N. 517/12/2005** Depositata il 16/11/2006 su ricorso di coop S. a.r.l. difesa dal Dott. Giuseppe Marino, **Commissione Tributaria di Napoli sez. 9 Sentenza n. 576/09/2007** Depositata il 06/12/2007 su ricorso di R.B. difesa da Dott. Giuseppe Marino

- E' nulla la cartella di pagamento contenente l'iscrizione a ruolo di imposte se la stessa non è preceduta dalla notifica al contribuente, che costituisce adempimento obbligatorio ed indispensabile per la regolarità del procedimento di riscossione dei tributi quando la pretesa impositiva non riguarda imposte dichiarate e non versate, bensì imposte dovute a seguito di attività accertativa dell'ufficio – Commissione Tributaria regionale Bari - Sez IX – **Sentenza n. 154 del 16 settembre 2011**
- Vero che, come ribadito da questa Corte (**Cass. Trib. 7 95 e 7 536/2011; Cass.Trib. 8342/2012**) in tema di riscossione delle imposte, anche l'art. 6, comma 5, della legge 27 luglio 2000, n. 212, Statuto del Contribuente (in vigore dal 1°/8/2000: “5. Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma.”), non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere ad iscrizione a ruolo, ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ma soltanto “qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione”, situazione, quest'ultima, che non ricorre nel caso in cui nella dichiarazione vi sia stato un mero errore materiale, che è l'ipotesi tipica disciplinata dall'art. 36 bis citato, poiché in tal caso non v'è necessità di chiarire nulla e, se il legislatore avesse voluto imporre il contraddittorio preventivo in tutti i casi di iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione dei tributi, non avrebbe indicato quale presupposto di esso l'incertezza riguardante “aspetti rilevanti della dichiarazione” - **Cassazione civile sez. trib. n. 3366 del 12 febbraio 2013.**

ATTENZIONE: Per i ruoli contributivi l'Inps non ha l'obbligo di inviare preventivamente l'avviso bonario



9. MANCATA MOTIVAZIONE

Attenzione il vizio motivazionale si ritiene sanato in tutte le ipotesi in cui il contribuente abbia proposto opposizione contestando nel merito la pretesa, avendo l'atto raggiunto lo scopo a cui è destinato.

La legge 27 luglio 2000, n. 212 "Statuto dei diritti del contribuente", al fine di salvaguardare il diritto del contribuente al contraddittorio, prevede che tutti gli atti dell'Amministrazione finanziaria devono essere motivati e cioè devono indicare le ragioni che stanno alla base della pretesa tributaria. Ciò vale anche per le Cartelle di Pagamento.

Infatti, l'art. 7 - legge 212/2000 citata, rubricato "Chiarezza e motivazione degli atti", recita: «comma 1 - Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Comma 2 - Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono indicare Comma 3 - Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria».

Ed ancora, l'art. 17 - legge n. 212/2000, intitolato "Concessionari della riscossione", prevede che: «Le disposizioni della presente legge si applicano anche nei confronti dei soggetti che rivestono la qualifica di concessionari e di organi indiretti dell'amministrazione finanziaria, ivi compresi i soggetti che esercitano l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi di qualunque natura».

Inoltre, il D. Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, contenente disposizioni correttive di leggi tributarie vigenti, a norma dell'art. 16 - legge n. 212/2000, ha apportato con l'art. 8 modifiche al Dpr. n. 602/1973, concernente la riscossione dei tributi, stabilendo tutta una serie di adempimenti essenziali, in mancanza dei quali l'iscrizione a ruolo non può avere luogo con conseguente maggiore tutela del contribuente.

Sul punto molto esaustiva è stata una sentenza della Corte di Cassazione la quale ha statuito che: «La cartella esattoriale deve indicare espressamente, oltrechè l'ammontare del tributo eventualmente recuperato a tassazione ai sensi dell'art. 36 bis, Dpr. 29 settembre 1973, n. 600,

la natura stessa di tale tributo, non competendo al cittadino il quale si veda recapitare una cartella esattoriale priva di qualsiasi riferimento alla natura suddetta, pervenire alla ricostruzione della stessa attraverso operazioni interpretative condotte sulla base di elementi offerti in forma criptica in cartella». (Cfr. **Ex Multis: Corte di Cassazione Civile, Sez. I, 20 dicembre 1999, n. 14306 - Pres. Cantillo; Corte di Cassazione - Sezione Tributaria, sentenza 11 novembre 2003, n. 16875**)

Con la **sentenza n. 18385 del 16 settembre 2005**, la Suprema corte ha sancito che "*...l'ente impositore ha sempre l'obbligo di chiarire nella cartella esattoriale, sia pure succintamente, le ragioni - intese come indicazione sia della mera causale che della motivazione vera e propria - dell'iscrizione a ruolo dell'importo preteso, in modo da consentire al contribuente un non eccessivamente difficoltoso esercizio del diritto di difesa "atteso che alla cartella di pagamento devono ritenersi comunque applicabili i principi di ordine generale indicati per ogni provvedimento amministrativo dall'art. 3 della L. 7 agosto 1990, n. 241, e successivamente recepiti, per la materia tributaria, dall'art. 7 della L. 27 luglio 2000, n. 212, ponendosi una diversa interpretazione della norma in insanabile contrasto con gli artt. 3 e 24 della Costituzione, tanto più quando la cartella non sia stata preceduta da un motivato avviso di accertamento"*.

▪ **Commissione Tributaria Provinciale di Lecce Sentenza 15 marzo 2010, n. 206.**

Con questa sentenza la Commissione Tributaria Provinciale di Lecce in linea con le precedenti pronunce del 2009 e 2010 in materia di notifica della cartella di pagamento, continua nell'opera di strenua difesa del contribuente, occupandosi di **trasparenza e diritto di difesa**. Appare chiaro che la serie di codici e numeri riportata usualmente nella cartella esattoriale, non consente al destinatario di controllarne la fondatezza né la dovutezza. Su questo punto si è pronunciato il Giudice di Lecce che ha ritenuto il difetto di trasparenza nella compilazione della cartella esattoriale lesivo del diritto di difesa oltre che posto in essere il violazione del principio di collaborazione e buona fede ai quali si deve improntare l'azione amministrativa. In altre parole, il Giudice ritiene la cartella impugnata illegittima giacché non vi erano riportate né le date dell'invio degli avvisi di mora, ritenuti dalla Commissione elementi particolarmente significativi in quanto capaci di rendere effettivo, di dare contenuto concreto al diritto di partecipazione del contribuente che, altrimenti, resterebbe lettera morta, né i calcoli giustificativi degli interessi e, conseguentemente, dell'aggio del concessionario sui quali si basa.

- Nella sentenza la **Commissione Tributaria Provinciale di Avellino del 17 marzo 2008** dichiara che occorre rispettare il costante indirizzo giurisprudenziale (cfr. Cass. Sez.I 20

dicembre 1999 n.14306) che raccomanda all'Amministrazione Finanziaria una chiara motivazione della cartella con cui si effettui un recupero a tassazione ai sensi dell'articolo 36 bis DPR 602/1973 in quanto non compete al cittadino pervenire alla ricostruzione della stessa attraverso operazioni interpretative condotte sulla base di elementi offerti in forma criptica in cartella.

- **Sentenza Cassazione 16.5.2007 n. 11251** “Alla cartella di pagamento devono ritenersi applicabili i principi di ordine generale indicati per ogni provvedimento amministrativo dall'art. 3 della L. 7 agosto 1990, n. 241 (poi recepiti, per la materia tributaria, dall'art. 7 della L. 27 luglio 2000, n. 212), ponendosi una diversa interpretazione in insanabile contrasto con gli artt. 3 e 24 della Costituzione, tanto più quando tale cartella non sia stata preceduta da un motivato avviso di accertamento. Pertanto anche nella cartella di pagamento l'ente impositore ha "l'obbligo di chiarire, sia pure succintamente, le ragioni - intese come indicazione sia della mera causale che della motivazione vera e propria - dell'iscrizione nel ruolo dell'importo dovuto, in modo tale da consentire al contribuente un non eccessivamente difficoltoso esercizio del diritto di difesa”.
- Con la mancata conoscenza dell'aliquota applicata e dell'importo sui cui è determinato il contributo richiesto, viene a mancare la parte essenziale della motivazione che rende chiara e visibile la "*corretta formazione della volontà dell'Ufficio tributario*" (**Cassazione, 17/6/2002, n. 2254**).
- La **Corte di Cassazione con sentenza n. 4516/2012 del 21.03.2012** ha stabilito che le cartelle esattoriali devono considerarsi nulle se non contengono l'indicazione della base di calcolo degli interessi, ossia omettano di indicare, in modo dettagliato, le aliquote applicate per ciascuna annualità di mora. Saranno, quindi, illegittime tutte le cartelle che riportino solo la cifra globale degli interessi dovuti, senza indicare come si è arrivati a tale calcolo, non specificando le singole aliquote prese a base delle varie annualità. E' irrilevante che l'accertamento si sia concluso e che il cittadino ne sia stato messo a conoscenza e neanche che la cartella sia stata emessa sulla base dell'art. 20 del D.P.R. n. 602 del 1973.

Si rammenta che i contenuti obbligatori minimi della cartella esattoriale sono il tributo, il periodo d'imposta, l'imponibile e l'aliquota applicata. Tale motivazione minima fornisce al contribuente i riferimenti precisi degli atti che sono stati verificati e dei dati che esso ha esposto in dichiarazione. La mancanza del citato contenuto minimo costituisce violazione di uno dei principi cardini del diritto tributario e importa la nullità dell'atto. L'assenza della

motivazione minima lede il diritto di difesa del cittadino contribuente, il quale, non conoscendo i motivi, nonché le somme su cui grava la pretesa azionata nei propri confronti, ha difficoltà a difendere la propria posizione.

La cartella esattoriale, emessa ai sensi dell'articolo 36-*bis* del Dpr 600/1973, deve essere fornita di motivazione adeguata, con l'evidenziazione degli eventuali errori di calcolo o di indebite detrazioni o deduzioni rilevati nella dichiarazione, in modo che il contribuente (e anche il giudice) sia messo in grado di comprendere immediatamente, dalla semplice lettura della cartella esattoriale, la causale della richiesta del fisco (**Cassazione, sezione I, sentenza n. 14306 del 20/12/1999**).

Le informazioni sul debito, contenute nella cartella esattoriale, mirano ad assicurare al debitore il consapevole esercizio del diritto di difesa, anche in ossequio alle disposizioni previste dalla legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), i cui articoli 6 e 7 garantiscono al contribuente la possibilità di avere esatta conoscenza degli atti a lui destinati e di essere in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali, per potere efficacemente contestarne l'*an* e il *quantum*. Questi deve poter verificare l'esattezza dell'operato dell'ufficio allo scopo di comprendere il fondamento della maggiore pretesa; pertanto, una cartella esattoriale priva di motivazione rende illegittima l'iscrizione a ruolo (**Cassazione 20/12/1999, n. 14306**).

Diviene irrilevante che il contribuente, nonostante la mancanza di motivazione dell'atto, abbia, comunque, argomentato nel merito, ma solo dal punto di vista generale, senza un'appropriate e adeguata difesa di merito, senza avere, cioè, la possibilità di conoscere l'iter, o meglio, il calcolo di come si è giunti all'imposta richiesta (**Cassazione, 1/3/1999, n. 1697**). Con la mancata conoscenza dell'aliquota applicata e dell'importo, sui cui è determinata l'imposta richiesta, viene a mancare la parte essenziale della motivazione che rende chiara e visibile la "*corretta formazione della volontà dell'Ufficio tributario*" (**Cassazione, 17/6/2002, n. 2254**), in ossequio a quanto statuisce l'articolo 42 del Dpr 29 settembre 1973, n. 600.

Invero, non sono difese di merito, ma difese di principio, di carattere preliminare, rispetto a una sostanza della controversia che l'immotivata rettifica lascia nel vago, poiché la difesa è fondata sui dati meramente supposti e non reali. Da ciò discende la consequenziale affermazione che l'esercizio del diritto di difesa non costituisce sanatoria del vizio di omessa motivazione dell'atto impugnato. E' il caso di evidenziare che la motivazione dell'atto deve

considerarsi "sostanza" dell'atto stesso e non può che essere contestuale e integrante a esso (**Cassazione, 21/4/2001, n. 5924**).

Le cartelle di pagamento sintetiche sono nulle perchè poste in essere in violazione delle disposizioni dello Statuto del Contribuente. Sono nulle, per palese violazione alle disposizioni contenute nello statuto del contribuente (legge n. 212/2000), le cartelle di pagamento che non riportano gli estremi o le motivazioni dell'atto cui si riferiscono.

Lo precisa l'ottava sezione della **Commissione tributaria regionale del Veneto Sezione VIII nel testo della sentenza n. 56/2006**, con la quale viene nel solco del costante orientamento giurisprudenziale, ribadita l'illegittimità di quella prassi amministrativa consolidata che si sostanzia nell'emanazione di atti e provvedimenti privi della esposizione dell'iter logico-giuridico che ha portato alla relativa adozione, dell'indicazione degli atti e provvedimenti cui si fa riferimento (qualora non siano conosciuti o conoscibili dal contribuente), della individuazione del funzionario responsabile e della sottoscrizione da parte di quest'ultimo.

In tutti questi casi, viene rilevato dal collegio, vengono poste in essere palesi violazioni dell'art. 7 dello Statuto del contribuente, che non possono certamente essere giustificate sulla base della semplice conformità degli atti emessi al modello ministeriale.

La Cassazione tributaria, con sentenza **Sentenza 16/09/2005, n. 18415**, ha avuto modo di osservare che: "L'Amministrazione non può limitarsi a indicare i codici tributo...La cartella esattoriale non può riportare solo i codici del tributo richiesto, lasciando al contribuente l'onere della ricostruzione dell'operato dell'Ufficio attraverso difficili operazioni interpretative di codici e numerazioni."

Cassazione Tributaria 21 dicembre 2005 sentenza n. 28318, secondo cui, non compete al cittadino la ricostruzione dell'operato dell'Ufficio Tributario attraverso difficili operazioni interpretative di codici e numerazioni, e perciò la cartella di pagamento emessa deve contenere, in forma comprensibile e non criptica, l'indicazione della qualifica e dell'ammontare del tributo richiesto, in modo da permettere la piena conoscenza delle ragioni dell'iscrizione a ruolo. In questa occasione, la Suprema Corte ha correttamente messo in luce come il formale rispetto del modello ministeriale della cartella di pagamento, indipendentemente dalla sinteticità dei ruoli che vengono predisposti dagli enti impositori per essere affidati al sistema di riscossione, non possano essere aditi a giustificazione della completa assenza di motivazione dell'atto de quo.

ATTENZIONE!!! I vizi sulla regolarità formale della cartella sono **deducibili con il rimedio dell'opposizione agli atti esecutivi** per cui il ricorso va presentato entro 20 giorni dalla notifica. Il vizio di motivazione della cartella, costituendo motivo sulla regolarità formale della cartella, è deducibile con il rimedio dell'opposizione agli atti esecutivi.

Inoltre con **circolare n. 77/E del 3 agosto 2001**, in commento alle disposizioni in esame dello Statuto dei diritti del contribuente ed in tema di enunciazione del principio di chiarezza e motivazione degli atti dell'Amministrazione Finanziaria, è stata **ribadita la circostanza che gli atti di natura tributaria devono essere motivati con l'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni di diritto che hanno determinato l'adozione del provvedimento amministrativo** e che, qualora nella motivazione si faccia riferimento ad altro atto, quest'ultimo deve essere allegato all'atto che lo richiama.

Si tratta, com'è noto, degli stessi principi che già in precedenza avevano trovato generale accoglienza nell'ordinamento con la Legge 7 agosto 1990, n. 241, recante nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi. In base all'articolo 3 della Legge n. 241 del 1990, infatti, è stato previsto che ogni provvedimento amministrativo debba essere congruamente motivato e che, nei casi di motivazione *per relationem* (ossia quando la motivazione non risulta dal corpo del provvedimento finale, ma dai precedenti atti procedurali), l'atto da cui risultino le ragioni della decisione debba essere indicato e reso disponibile.

Pertanto, al fine di stabilire una continuità logico-sistematica con i suddetti principi, il Decreto Legislativo n. 32 del 2001 ha apportato nell'ambito dell'ordinamento tributario una serie di necessarie modifiche ed integrazioni, integrando l'articolo 42 del D.P.R. n. 600 del 1973, in materia di accertamento delle imposte sui redditi e modificando l'articolo 56 del D.P.R. n. 633 del 1972, **in materia di IVA, con la esplicita previsione di nullità degli atti di accertamento nel caso di inosservanza delle prescrizioni dettate in materia di obbligo della motivazione.**



10. MANCATA SOTTOSCRIZIONE

- **La cartella di pagamento è atto di precetto:**

la cartella di pagamento è atto di precetto. Tale equipollenza deriva dal confronto della disciplina della cartella di pagamento con quella del precetto, ed in particolare delle norme che disciplinano il contenuto dei due atti, nonché gli effetti degli stessi:

- ai sensi dell'art. 25 del DPR 602/1973, la cartella di pagamento deve contenere "... *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*";
- ai sensi dell'art. 480 del C.p.C., il precetto consiste "... *nell'intimazione di adempiere l'obbligo risultante dal titolo esecutivo.....con l'avvertimento che in mancanza si procederà a esecuzione forzata*";
- ai sensi dell'art. 50 del DPR 602/1973, così come modificato dall'art. 16 del D. Lgs. n. 46/1999, "... *il concessionario procede all'espropriazione forzata quando è inutilmente decorso il termine di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento*";
- ai sensi dell'articolo 482 del C.p.C. "... *non si può iniziare l'esecuzione forzata prima che sia decorso il termine indicato nel precetto*".

Dalle norme citate si evince chiaramente che la cartella di pagamento è il precetto, con conseguente applicazione alla prima, tranne esplicite deroghe, delle norme del c.p.c. ed in particolare dell'art. 480, IV comma, e dell'art. 125 del c.p.c.

Ai sensi del disposto di tali articoli il precetto deve essere sottoscritto dalla parte ("...tanto nell'originale quanto nelle copie da notificare debbono essere sottoscritti dalla parte"). Si pone in evidenza che con la notifica della cartella di pagamento si realizza la fattispecie prevista dall'art. 479, comma 3, del C.p.C. ai sensi del quale "... *il precetto (ossia la cartella di pagamento, N.d.r.) può essere redatto di seguito al titolo esecutivo (ovvero l'iscrizione a ruolo, N.d.R.) ed essere notificato insieme con questo, purchè la notificazione sia fatta alla parte personalmente*".

L'equipollenza del precetto con la cartella di pagamento, nonché la necessità della firma della seconda, è stata più volte ribadita dalla giurisprudenza ed in particolare nelle seguenti sentenze: **Cassazione, sez. Trib., sentenza n. 11227; C.T.R. del Veneto, sezione VI, sentenza n. 153/1997; CTP di Padova, sezione I, sentenza n. 325/1999.**

In queste occasioni la giurisprudenza ha sancito l'equipollenza tra l'avviso di mora e il precetto, con conseguente applicazione al primo della disciplina relativa al precetto. Oggigiorno non essendo più previsto l'avviso di mora, tranne il caso di mancato inizio dell'azione di esecuzione entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, le sue

funzioni sono esplicate dalla cartella di pagamento che quindi, al pari dell'avviso di mora, costituisce precetto.

La conclusione di quanto detto è che se la cartella di pagamento non contiene la firma del rappresentante del concessionario la stessa è inesistente.

In che modo l'ente impositore può dimostrare l'avvenuta sottoscrizione del ruolo?

Il disposto del comma quarto dell'art. 12 del DPR 602/1973 stabilisce che: "Il ruolo è sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato. Con la sottoscrizione il ruolo diviene esecutivo". Quanto ai ruoli trasmessi in via telematica e dunque sottoscritti digitalmente, è da chiedersi se l'opponente possa contestare che la firma digitale sia stata generata mercé utilizzo di una chiave privata la cui corrispondente chiave pubblica non risulti scaduta di validità ovvero non risulti revocata o sospesa ad opera del soggetto pubblico o privato che l'ha certificata (ex art. 23, comma 4, del DPR 445/2000). A parere di chi scrive, la risposta è positiva.

La sottoscrizione del ruolo è l'atto per mezzo del quale il ruolo stesso diviene esecutivo, indi si verifica un presupposto di emissione della cartella esattoriale.

La verifica del presupposto assume valore fondamentale ai fini della declaratoria di legittimità/illegittimità della cartella esattoriale.

Dispone infatti il comma 5 dell'art. 23 del DPR 445/2000 che l'uso della firma apposta o associata mediante una chiave revocata, scaduta o sospesa equivale a mancata sottoscrizione.

A decorrere dal 1° gennaio 2006 è entrato in vigore il "**Codice dell'amministrazione digitale**" (D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82), che fornisce una definizione della firma elettronica ancora più dettagliata rispetto alla precedente normativa, indicando, in particolare, le specifiche modalità di riproduzione proprio al fine di garantire, in ogni momento, la sua autenticità in riferimento al soggetto legittimato ad apporla.

Risultano, nello specifico, disciplinate due forme di firma elettronica, la firma cosiddetta **digitale** e quella **autenticata**.

Articolo 24 - definizione di firma digitale

1. La firma digitale deve riferirsi in maniera univoca ad un solo soggetto ed al documento o all'insieme di documenti cui è apposta o associata.

2. L'apposizione di firma digitale integra e sostituisce l'apposizione di sigilli, punzoni, timbri, contrassegni e marchi di qualsiasi genere ad ogni fine previsto dalla normativa vigente.

3. *Per la generazione della firma digitale deve adoperarsi un certificato qualificato che, al momento della sottoscrizione, non risulti scaduto di validità ovvero non risulti revocato o sospeso.*

4. *Attraverso il certificato qualificato si devono rilevare la validità del certificato stesso, nonché gli elementi identificativi del titolare del certificatore e gli eventuali limiti d'uso.*

Articolo 25 - definizione di firma autenticata

1. *Si ha per riconosciuta, ai sensi dell'articolo 2703 del Codice Civile, la firma digitale o altro tipo di firma elettronica qualificata autenticata dal notaio o da altro pubblico ufficiale a ciò autorizzato.*

I termini adottati dal legislatore inducono a ritenere che l'utilizzo di forme elettroniche di sottoscrizione di un documento siano incentivate, ma a condizione che vengano impiegate modalità idonee a garantire in qualsiasi momento la paternità e l'autenticità della sottoscrizione digitale.

Applicando i predetti principi all'esecuzione erariale ne deriva che, in caso di contestazione giudiziaria del ruolo, la prova della sua sottoscrizione consiste nell'identificazione certa del suo autore, al fine di constatarne la legittimazione in base all'articolo 12 del DPR 602/73 (*"Il ruolo è sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato"*). Tale prova, in caso di sottoscrizione manuale, si risolve nella produzione del documento cartaceo che la contiene.

Nel caso, invece, di sottoscrizione mediante firma elettronica, l'Amministrazione sarà tenuta a provare, sulla base delle disposizioni dettate dal "Codice dell'amministrazione digitale", chi sia stato l'autore della stessa, affinché la sua paternità possa essere attribuita ad un soggetto legittimato, ossia al titolare dell'ufficio o ad un suo delegato.

Ma non finisce qui.

Infatti, in caso di sottoscrizione da parte di chi sia stato delegato dal titolare dell'ufficio, incomberà sull'Amministrazione anche l'onere della produzione della delega, al fine di verificare la sussistenza dei presupposti sanciti dal legislatore per l'esercizio del potere di delega da parte dei dirigenti della pubblica amministrazione. Ai sensi dell'articolo 17, comma 1 bis, del D.Lgs. 30 marzo 2001 n. 165 il potere di delega dei dirigenti è subordinato alla ricorrenza di particolari condizioni, cumulativamente prescritte. In particolare, viene sancito che la delega può essere rilasciata *"con atto scritto e motivato"* e *"per specifiche e comprovate ragioni di servizio"*, nonché *"per un periodo di tempo determinato"*.

In buona sostanza e sotto il profilo pratico, nel giudizio di opposizione dovremo contestare, oltre alla data di consegna del ruolo, anche la mancanza della sottoscrizione di esso da parte di un soggetto legittimato.

Il giudice investito dell'opposizione alla cartella esattoriale, quando vi sia contestazione dell'opponente e l'ente impositore non fornisca la relativa prova certa, dovrà necessariamente accogliere il ricorso ed annullare la cartella di pagamento per intervenuta decadenza dell'azione esecutiva e per illegittima iscrizione a ruolo.

In ogni caso, non si può ritenere assolto l'onere della prova relativo alla sottoscrizione del ruolo e alla data di consegna di esso mediante la semplice produzione della stampa della schermata a video dei dati contenuti nell'elaboratore elettronico e relativi al ruolo, anche se essi riportassero, tra le altre informazioni, la data della sua sottoscrizione. Ciò si risolverebbe in una palese riduzione della portata della disciplina dettata dal "Codice dell'amministrazione digitale" e, quindi, della volontà del legislatore di consentire l'utilizzo di modalità elettroniche di sottoscrizione degli atti amministrativi purché venga garantita la prova dell'effettiva sua apposizione e della legittimazione del suo autore. In particolare, perderebbe rilevanza la definizione di firma digitale, nonché le modalità della sua apposizione, dettate dall'articolo 24 del "Codice dell'amministrazione digitale", di cui sopra.

Questa considerazione risulta ancora più legittima se si considera che il legislatore ha definito il termine di "*validazione*" dei documenti informatici come "*il risultato della procedura informatica, con cui si attribuisce, ad uno o più documenti informatici, un riferimento temporale opponibile ai terzi*" (art. 1 n. bb del Codice dell'amministrazione digitale). Il successivo articolo 44 stabilisce che la validazione si effettua mediante l'apposizione di una **marca temporale** generata da un apposito **sistema elettronico sicuro in grado di apporre anche la sottoscrizione digitale**.

In particolare, l'articolo 44 sancisce che:

1. *"Una evidenza informatica è sottoposta a validazione temporale con la generazione di una marca temporale che le si applichi;*
2. *"Le marche temporali sono generate da un apposito sistema elettronico sicuro in grado di:*
 - a) *mantenere la data e l'ora conformemente a quanto richiesto dal presente decreto;*
 - b) *generare la struttura di dati secondo quanto specificato negli articoli 45 e 48;*
 - c) *sottoscrivere digitalmente la struttura di dati.*

La "validazione" delle evidenze informatiche costituisce, quindi, l'esplicazione di una modalità di apposizione della sottoscrizione elettronica, ma deve possedere le caratteristiche previste dalla disciplina innanzi illustrata.

E' interessante ricordare la pronuncia della **Commissione Tributaria Regionale della Puglia 27 febbraio 2006**, nella quale viene sancito che *"... la indicazione contenuta nella cartella non è coperta da fede privilegiata e deve essere provata da parte dell'ente impositore; tale prova non può essere fornita con la produzione dei dati contenuti nell'elaboratore dell'anagrafe tributaria in quanto non si tratta di altro che degli stessi dati contenuti nella cartella. Né si può ammettere che una circostanza risulti provata solo perché una parte del processo dichiara che è così. Significherebbe ammettere che un processo potrà essere definito unicamente sulla base di una dichiarazione unilaterale, il che renderebbe inutile il processo stesso. **Va ribadito che di nessun ausilio sono i flussi dei ruoli che non sono altro che la stampa di una videata dei dati contenuti nell'elaboratore della concessionaria. La stessa videata, proprio perché di parte e non coperta da alcuna fede privilegiata, non può assumere valore di prova delle circostanze contestate dai contribuenti"***.

Un'ulteriore questione si pone relativamente alla possibilità di chiedere al giudice l'**ordine esibizione ex art. 210 c.p.c.** della documentazione probatoria della data di consegna del ruolo all'agente per la riscossione.

A mio parere, poiché l'onere della prova è a carico dell'amministrazione, non deve essere l'opponente a proporre una siffatta istanza, né dovrebbe essere il giudice a disporla d'ufficio, sostituendosi alla parte, ma questi dovrebbe prendere atto semplicemente che l'opposto non ha fornito la prova che la notifica è avvenuta nei due anni dalla consegna del ruolo e, conseguentemente, annullare la cartella esattoriale.

La mancata sottoscrizione degli avvisi di mora

- La firma del Collettore è requisito di validità dell'avviso di mora, quindi la mancata sottoscrizione comporta l'inesistenza giuridica dell'atto - **Comm. Trib. reg. Venezia sez. VI n. 153 del 6 novembre 1997.**
- La mancata sottoscrizione dell'avviso di mora comporta l'inefficacia dell'atto - **Comm. Trib. prov.le Padova sez. II n. 325 del 13 marzo 1999.**

● La riferibilità dell'atto amministrativo all'organo competente ad emanarlo se non risulta chiaramente dal timbro e dalla firma del funzionario responsabile - l'autografia della quale non è requisito di esistenza giuridica dell'atto stesso -, deve essere, in caso di contestazione sul punto da parte dell'interessato, accertata dal giudice. Perciò, in caso di mancanza o illeggibilità [equiparabile sotto il profilo della (ir)riconoscibilità della provenienza dell'atto, all'ipotesi di mancanza della firma] della sottoscrizione di un avviso di mora, il giudice deve, qualora sorga contestazione fra le parti circa la provenienza e la regolarità dell'atto, accertare, con giudizio di fatto, la riferibilità dell'atto stesso all'autorità legittimata ad emanarlo (viene perciò cassata la sentenza di merito che aveva ritenuto che la mancanza di sottoscrizione fosse, di per sé, causa di inesistenza dell'avviso di mora, senza alcuna indagine sulla provenienza dell'atto) . (Oggetto della controversia: avviso di mora Irpef ed Ilor anni 1982-1986 / **CASSAZIONE, Sez. trib. - Sent. n. 4923 del 16 gennaio 2007, dep. Il 2 marzo 2007**)



11. MANCATA INDICAZIONE DEL RESPONSABILE DEL PROCEDIMENTO

ATTENZIONE: la legge di conversione del decreto mille proroghe del 2008, ha introdotto al comma 4 ter dell'articolo 36:“*La causa di nullità di una Cartella di pagamento priva dell'indicazione del responsabile del procedimento viene riconosciuta solo dal 1 giugno 2008*”. Finalmente la Commissione Tributaria Regionale del Veneto con ordinanza n.8 dell'11/03/2008 ha portato la questione di legittimità costituzionale del decreto mille proroghe innanzi alla Corte Costituzionale attendiamo l'esito.

La cartella esattoriale priva dell'indicazione del responsabile del procedimento è da considerare illegittima e quindi nulla.

L'importante principio è contenuto nella **recente sentenza n. 230/1/08** depositata il 21 maggio 2008 emessa dalla Commissione tributaria regionale Lazio (Sez. 1) in cui viene affermato in modo innovativo che - in conformità a quanto statuito dalla ordinanza n. 377/07 della Corte Costituzionale -, gli atti dei concessionari della riscossione “devono tassativamente indicare, tra l'altro, il responsabile del procedimento”.

L'art. 7, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente) stabilisce che gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare, tra l'altro, il responsabile del procedimento. Successivamente a detta previsione normativa contenuta nello Statuto del contribuente i giudici delle leggi hanno disposto la

manifesta infondatezza della questione di legittimità in merito alla sollevata questione di legittimità dell'art. 7, comma 2, lettera a), legge n. 212/00, nella parte in cui prevede che gli atti dei concessionari della riscossione “devono essere tassativamente indicare, fra l'altro, il responsabile del procedimento.

Su detta questione è intervenuto il legislatore che, uniformandosi a quanto statuito dalla Corte Costituzionale, con l'art. 4-ter del d.l. 31 dicembre 2007, n. 248 (cosiddetto Milleproroghe) legge 28 febbraio 2008, n. 31, ha previsto che a decorrere dal 1° giugno 2008 le cartelle esattoriali devono contenere, a pena di nullità, l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione, nonché quello di emissione e notificazione della cartella stessa.

E, infatti, dalla mancata indicazione del responsabile del procedimento in adempimento previsto dal D.L.248/2007, art. 36 comma 4°ter, deriva la nullità del ruolo solo però a far tempo dal 01.06.2008 (questione su cui la Corte Costituzionale si è pronunciata - **Ordinanza 211\2009** - ribadendone la legittimità).

In tema di atti tributari, l'art. 7 comma 2 lett. a) l. 27 luglio 2000 n. 212, il quale dispone che per qualsiasi atto dell'Amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione - e, quindi, anche per le cartelle esattoriali - si debba "tassativamente" indicare il responsabile del procedimento, non comporta, nel caso di omissione di tale indicazione, la nullità dell'atto, non equivalendo la predetta espressione ad una previsione espressa di nullità, come confermato anche dall'art. 36 comma 4 ter d.l. 31 dicembre 2007 n. 248, conv. nella l. 28 febbraio 2008 n. 31 - norma ritenuta dalla Corte cost., con sent. n. 58 del 2009, non in contrasto con gli art. 3, 23, 24, 97 e 111 cost. - che, nell'introdurre specificamente la sanzione di nullità per le cartelle non indicanti il nome del responsabile del procedimento, fissa la decorrenza di tale disciplina dall'1 giugno 2008, precisando, con portata interpretativa, che "la mancata indicazione dei responsabili dei procedimenti nelle cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati prima di tale data non è causa di nullità delle stesse" (**Cassazione civile sez. trib. n. 8613 del 15 aprile 2011**).

Commissione tributaria provinciale di Genova, con la sentenza n. 42 del 2012.

Per i giudici tributari genovesi, l'indicazione del responsabile del procedimento nella cartella esattoriale, non può “essere elusa dall'indicazione generica del direttore dell'ufficio o di un suo delegato, impersonalmente indicato”, come si legge nella sentenza. Così, nella pronuncia

in oggetto, si precisa che il Fisco non ha rispettato l'obbligo di legge indicando genericamente nel ruolo il «funzionario apicale» e come tale la cartella esattoriale è illegittima.

Dalla mancata indicazione del responsabile del procedimento in adempimento previsto dal D.L. 248/2007, art. 36 comma 4-ter deriva la nullità del ruolo solo a far tempo dal 1.06.2008. È però doveroso dare atto del un nuovo orientamento affermato dalla Suprema Corte tale da attenuare nella sua portata generale il predetto principio.

Con sentenza n. 3754 del 15.02.2013, la quale ha osservato che la L. n. 212 del 2000, art. 7, pur qualificando come "*tassativo*" l'obbligo dell' indicazione del responsabile del procedimento negli atti dell'Amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione, **non sanziona la violazione dell'obbligo e, dall'altro, che non può trovare applicazione alla fattispecie, ratione temporis, il D.L. 31 dicembre 2007, n. 248, art. 36, comma 4ter, convertito, con modificazioni, con L. 28 febbraio 2008, n. 31, che, invece, contempla espressamente la sanzione della nullità nel caso di omessa indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo, ma soltanto in relazione alle cartelle riferite ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1 giugno 2008 (là dove, nel nostro caso, la cartella risulta notificata in data 6 febbraio 2004).**

Prima della citata norma le **Commissioni Tributarie Bari e Lecce avevano sostenuto (sentenza n. 517/2/07 e sentenza n. 445/4/07)** che **il concessionario DEVE NECESSARIAMENTE INDICARE LE GENERALITA' DEL RESPONSABILE del procedimento** nella sezione della cartella destinata alle informazioni su quando e come presentare il ricorso contro il ruolo e, più nello specifico, nella parte dedicata alle indicazioni sulla richiesta di informazioni e di riesame in autotutela dello stesso. A poco serve anche **l'espedito adottato dalle Entrate che si limita semplicemente ad indicare come responsabile il Direttore dell'Ufficio locale o un suo delegato.** Secondo i giudici tributari **rileva solo l'indicazione precisa ed esplicita del NOME e del COGNOME del funzionario.**

ATTENZIONE! La Commissione tributaria provinciale di Messina Sez. VIII, con sentenza 11 giugno 2008 ha stabilito che è nulla la cartella priva dell'indicazione del responsabile **anche se emessa prima del 1 giugno 2008** purché sia stata proposta la specifica eccezione (vd. corriere tributario nr. 29 pag. 2379).

In sintesi: in merito ai dati che devono essere contenuti nella cartella di pagamento, si ricorda, quindi, l'obbligo per gli enti creditori e i concessionari di riportare sui rispettivi atti di competenza il nominativo del responsabile del procedimento per i ruoli consegnati dal 1 giugno 2008.

Come cambia il modello della Cartella di pagamento dal 31 luglio 2012

Sempre in tema di cartella si ricorda che, per i ruoli consegnati agli agenti della riscossione successivamente al 31 luglio 2012, viene adottato un nuovo modello di cartella di pagamento, che nasce dall'esigenza di assicurare chiarezza dei dati ivi contenuti e migliore fruibilità delle informazioni fornite. Tra le novità più evidenti si segnala innanzitutto la rielaborazione del frontespizio, dove viene inserita, nella parte sottostante i dati del destinatario, la posizione degli Enti creditori, a cui le somme richieste sono dovute, e quella dell'Agente della riscossione, incaricato dai suddetti Enti per il recupero delle stesse. Proprio queste informazioni, come l'obbligo di indicare il nome del soggetto incaricato e responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo delle somme pretese con la cartella esattoriale, sono informazioni molto importanti, soprattutto per il contribuente che deve conoscere con esattezza non solo l'importo della cartella esattoriale pervenuta, ma anche l'ente creditore e chi sia stato delegato dallo stesso ente creditore a riscuotere le somme dovute. Informazioni importanti ai fini di un probabile ricorso, in caso di opposizione alla cartella di pagamento.



12. LE SANZIONI SU DEBITI CONTRIBUTIVI: evasione ed omissione

A) L'evasione contributiva.

Si verifica in caso di registrazioni contabili o denunce obbligatorie false, **finalizzate all'occultamento di rapporti di lavoro o di retribuzioni erogate** (ad esempio, mancata iscrizione dell'azienda all'INPS, mancata iscrizione dei dipendenti, retribuzioni c.d. "fuori busta") e in tutti gli altri casi in cui l'importo dei contributi previdenziali dovuti non è rilevabile da nessuna registrazione o denuncia obbligatoria prevista dalla legge¹.

Le "denunce obbligatorie" sono le comunicazioni che i soggetti obbligati devono effettuare nei confronti degli enti previdenziali.

Le “registrazioni obbligatorie” sono le annotazioni che i soggetti obbligati devono fare nei libri di cui è obbligatoria la tenuta.

Quando ricorre tale fattispecie si applica la sanzione civile, determinata **in ragione d’anno**, in misura pari del 30% dei contributi evasi.

Tale sanzione deve essere calcolata fino alla data di pagamento di quanto dovuto e non può essere superiore al 60% dell’importo dei contributi evasi (c.d. tetto).

Dopo il raggiungimento del suddetto tetto massimo senza che si sia provveduto al pagamento, sulla sorte contributiva maturano anche gli interessi di mora.

B) L’omissione contributiva.

Si verifica quando l’importo del mancato versamento è rilevabile dalle denunce e/o registrazioni contabili obbligatorie.

Appare utile specificare alcune ipotesi in cui tale fattispecie ricorre:

- quando, a fronte della regolarità delle denunce e delle registrazioni obbligatorie, manca solo il pagamento dei contributi;

- quando manca solo la denuncia mensile connessa al pagamento dei contributi, ma risulta possibile ugualmente desumere l’ammontare dei contributi dovuti dalle denunce annuali o dalle altre registrazioni obbligatorie.

Se ricorre tale fattispecie si applica la sanzione, determinata **in ragione d’anno**, in misura pari al tasso ufficiale di riferimento (TUR), più una maggiorazione del 5,5%.

In tal caso, il tetto massimo è del 40% dell’importo dei contributi non versati.

Dopo il raggiungimento del suddetto tetto massimo senza che si sia provveduto al pagamento sulla sorte contributiva maturano anche gli interessi di mora.

DISTINZIONE TRA EVASIONE E OMISSIONE CONTRIBUTIVA

La norma di riferimento per distinguere le due fattispecie è l’art.116 comma 8 legge n.388/2000 che testualmente recita:

“ I soggetti che non provvedono...al pagamento dei contributi o premi...ovvero vi provvedono in misura inferiore a quella dovuta, sono tenuti:

1. nel caso di mancato o ritardato pagamento di contributi o premi, il cui ammontare è rilevabile dalle denunce e/o registrazioni obbligatorie...al pagamento di una sanzione civile...;
2. in caso di evasione connessa a registrazioni o denunce obbligatorie omesse o non conformi al vero, cioè nel caso in cui il datore di lavoro, con l'intenzione specifica di non versare contributi o premi, occulta rapporti di lavoro in essere ovvero le retribuzioni erogate, al pagamento di una sanzione civile...”

La giurisprudenza è intervenuta più volte per enunciare e precisare i criteri di differenziazione tra le due fattispecie.

Attualmente vi sono due orientamenti: secondo un primo orientamento (**sentenze nnn.1552 e 5386 del 2003**), basato soprattutto sull'interpretazione letterale della norma, per l'integrazione della fattispecie di evasione è sufficiente che sia omesso uno degli adempimenti obbligatori, in quanto la norma utilizza la disgiuntiva “o” (“registrazioni o denunce obbligatorie”).

L'altro orientamento (**sentenza n.533/2003**), fondato su un'interpretazione teleologica, poggia sul criterio della pericolosità sociale della condotta: quando è possibile rilevare l'ammontare dei contributi non versati basandosi sui dati indicati dallo stesso contribuente in denunce o registrazioni obbligatorie, ricorre l'ipotesi meno grave dell'omissione; per contro, la mancanza di dati contabili relativi al rapporto di lavoro indica la presenza della fattispecie di evasione.

Tale orientamento è avvalorato dal fatto che la norma richiede il dolo specifico dell'evasione (“intenzione specifica di non versare contributi o premi”); tale elemento psicologico si può agevolmente escludere nel caso in cui il contribuente effettua regolarmente le denunce e le registrazioni obbligatorie, manifestando così una volontà contraria all'occultamento dell'attività o del rapporto di lavoro.

La **sentenza n. 14727/2003** accoglie tale ultime conclusioni: “In tema di obbligazioni contributive nei confronti delle gestioni previdenziali ed assistenziali, l'art 1, comma 217, l. 23 dicembre 1996 n. 662 va interpretato nel senso che sussiste omissione contributiva quando il soggetto obbligato tenga regolarmente, effettuando la denuncia annuale all'Inps le

registrazioni obbligatorie ed effettui la denuncia annuale all'Inps, dalle quali l'istituto può desumere l'ammontare dei contributi dovuti, e manchi solo il pagamento o, eventualmente, la denuncia mensile ad esso connessa; viceversa sussiste l'evasione contributiva quando l'istituto assicuratore non possa accertare dalle denunce o registrazioni obbligatorie l'ammontare dei contributi dovuti. La sentenza n. 14727/2003 accoglie tale ultime conclusioni”.

12.1 RIDUZIONE O INAPPLICABILITA' DELLE SANZIONI CIVILI

Le sanzioni tributarie non sono applicabili allorché la violazione discende da incertezza normativa ovvero dall'interpretazione non univoca delle disposizioni tributarie accertata dal giudice, ai sensi dell'art. 8 D Lgs n. 546 del 1996

Il principio di cui sopra è contenuto anche nella sentenza n. 26142 del 13 dicembre 2007 con cui la Corte di Cassazione ha ribadito che la situazione di obiettiva incertezza della norma determina l'esclusione dell'applicabilità delle sanzioni .

Il citato art. 8, che riproduce quanto contenuto nell'art. 39-bis del D.P.R n. 636 del 1972, stabilisce che la commissione tributaria dichiara la non applicabilità delle sanzioni non penali nel caso in cui la violazione è giustificata condizioni di incertezza sulla portata e sull'applicazione della norma a cui si riferisce. Tale disposizione contiene, quindi, l'esimente in tema di sanzioni amministrative (sanzioni non penali) per la violazione delle disposizioni tributarie che assume rilievo allorché la disciplina normativa si articola in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento risulti concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto derivante da elementi positivi di «confusione» ovvero dalla equivocità di singole prescrizioni. Per sanzioni non penali (o amministrative) devono intendersi le pene pecuniarie, le sanzioni accessorie, nonché le soprattasse in quanto queste ultime hanno natura meramente afflittiva e non meramente risarcitoria.

Peraltro anche la legge n. 212 del 2000 all'Art. 10 stabilisce che: *“le sanzioni non sono comunque irrogate allorché la violazione è legata ad obiettive condizioni di incertezza sull'ambito e la portata di applicazione della disposizione tributaria* (Vd. **Anche Comm. trib. reg. Roma, sez. XIX, 12 luglio 2005, n. 146**).

La riduzione delle sanzioni è prevista solo se ricorre la fattispecie di omissione e nei seguenti casi espressamente previsti dalla legge (Art.116 commi 15 e 16 legge n.388/2000 e Circolare INPS n.88/2002):

1. rilevanti, oggettive incertezze connesse a contrastanti o sopravvenuti diversi orientamenti giurisprudenziali o amministrativi (art.116 c.15 lett.a);

2. fatto doloso del terzo denunciato all'Autorità giudiziaria;
3. aziende in crisi con richiesta di cassa integrazione guadagni;
4. aziende in fase di riorganizzazione, riconversione, ristrutturazione, che abbiano particolare rilevanza sociale ed economica nell'ambito territoriale e il cui stato di crisi sia accertato dagli ispettori del Ministero del Lavoro;
5. aziende sottoposte a procedure concorsuali;
6. enti non economici, enti, fondazioni e associazioni senza fini di lucro, nel caso in cui l'inadempienza contributiva sia dipesa da ritardata erogazione di contributi pubblici previsti per legge o convenzione.

Presupposto della concessione della riduzione delle sanzioni è il pagamento dell'intero debito o la rateazione per l'importo dovuto

MISURA DELLA RIDUZIONE DELLE SANZIONI

Le sanzioni, nei suddetti casi, possono essere ridotte fino alla misura degli interessi legali (attualmente 2,5%) vigenti alla data della presentazione dell'istanza oppure fino alla misura degli interessi legali maggiorati del 50%, secondo i seguenti criteri:

- livello di correttezza del comportamento pregresso dell'azienda in relazione agli obblighi contributivi;
- correttezza dei versamenti contributivi;
- situazione patrimoniale complessiva;
- rilevanza delle cause che hanno determinato il mancato pagamento dei contributi;
- riflessi sui livelli occupazionali;
- importo delle somme da recuperare;
- incidenza della concessione rispetto alle possibilità di recuperare il credito.

12.2 LA NULLITA' E ANNULLABILITA' DELLE SANZIONI

L'art. 16, comma 2, del D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997 stabilisce che l'atto di contestazione delle sanzioni (sia esso contestuale all'avviso di accertamento o costituisca un atto autonomo) deve contenere l'indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità nonché dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni ...". **La mancanza o l'insufficienza nell'atto degli**

elementi indicati nella norma conduce alla nullità della contestazione della sanzione; pertanto, in relazione alla descrizione dei fatti costituenti l'illecito tributario, all'indicazione delle fonti probatorie, eccetera, **si applica il regime delle nullità assolute.**

12.2 SANZIONI TRIBUTARIE - LA INTRASMISSIBILITA' AGLI EREDI

Dottrina e giurisprudenza di merito, hanno sempre concordato nello stabilire che la pena pecuniaria, comminata per la violazione della legge tributaria, non si trasmette agli eredi dell'autore della violazione, essendo applicabile anche alle pene pecuniarie previste per violazioni delle leggi finanziarie non depenalizzate la norma della non trasmissibilità di cui all'art. 7 della L. 24 novembre 1981, n. 689. In realtà non sembra necessario il richiamo alla L. n. 689 per affermare l'intrasmissibilità della pena pecuniaria agli eredi del trasgressore di leggi tributarie. Il principio, anche se non espressamente stabilito, e' insito nella L. n. 4 del 1929 ed il legislatore, forse per evitare nella più recente materia delle sanzioni amministrative il ripetersi di interpretazioni contrastanti, ha ritenuto di introdurre esplicitamente nelle leggi n. 706 del 1975 e n. 689 del 1981 quella disposizione di intrasmissibilità che, quantunque non espressa, e' tuttavia connaturata nella legge del 1929. Gli artt. 3 e 15 della L. 7 gennaio 1929, n. 4 esplicitamente considerano la pena pecuniaria nascente dalla violazione, per cui l'obbligazione per il pagamento della pena pecuniaria sorge al momento della violazione ed il successivo provvedimento di irrogazione costituisce non un provvedimento costitutivo, ma un semplice provvedimento di liquidazione di un'obbligazione già sorta, con valore dichiarativo (**Cassazione 30 novembre 1985, dec. n. 5980**).

Ne deriva, in relazione a tale natura, che deve ritenersi fondata la concezione che considera non trasmissibile agli eredi la pena pecuniaria, di guisa che la sua applicazione e determinazione in concreto non puo' non avvenire che nei confronti dell'autore della violazione. Se, pertanto, esiste un principio presuntivo di carattere generale di non trasmissibilità agli eredi della sanzione pecuniaria, già nella stessa L. n. 4/1929 si sarebbe dovuto sancire, per la sua trasmissibilità, una regola espressa contraria al detto principio, che invece nella legge del 1929 manca del tutto. Espressione di tale principio generale di intrasmissibilità e' stato, invero, confermato nella disposizione contenuta nell'art. 7 della succitata legge di depenalizzazione n. 689/1981, che sancisce l'intrasmissibilità agli eredi dell'obbligo di pagare le somme dovute a titolo di sanzione amministrativa, posto che l'art. 12 della stessa legge stabilisce che i principi ivi contenuti sono applicabili in tutti i casi in cui "non sia diversamente stabilito". Motivo di ulteriore convincimento e delle affermazioni del

ricorrente deriva dall'art. 39 della stessa L. n. 689/1981 nel sancire che alle violazioni finanziarie depenalizzate si applicano le disposizioni della L. n. 4/1929 "salvo che sia diversamente disposto da leggi speciali". E poiché la L. n. 4/1929 non contiene alcuna norma contraria al principio generale di intrasmissibilità della pena pecuniaria, la quale è affine alla sanzione pecuniaria amministrativa, ne discende che "in mancanza di espressa diversa disciplina sul punto contenuta nella legge speciale, la normativa della L. n. 689 e, specialmente, i principi generali da essa codificati debbono ritenersi applicabili", dal momento che il principio generale di intrasmissibilità appare coesistente alla natura della sanzione ed è prevista dall'art. 7 della L. n. 689/1981, non potendo l'applicazione di un principio generale essere escluso se non da una contraria espressa previsione normativa. Ved. Commissione Tributaria di Monza primo grado 14 aprile 1994 Numero 1130 Tale interpretazione è stata alla fine recepita dall'art. 8 D.Lgs. n. 472/1997 che prevede, in linea con l'art. 7 della legge n. 689 del 1981, la non trasmissibilità della sanzione agli eredi dell'obbligazione avente ad oggetto il pagamento. Questa disposizione non fa venir meno la responsabilità degli obbligati in solido che, come si dirà, assume particolare rilevanza nel nuovo sistema sanzionatorio anche quando la morte dell'autore della violazione si sia verificata anteriormente all'irrogazione della sanzione, secondo l'espressa prescrizione della delega.

Mentre le sanzioni civili sono sanzioni aggiuntive, destinate a risarcire il danno ed a rafforzare l'obbligazione con funzione di deterrente per scoraggiare l'inadempimento, le sanzioni amministrative (di cui alla legge n. 689 del 1981) e quelle tributarie (di cui al d.lg. n. 472 del 1997) hanno un carattere afflittivo ed una destinazione di carattere generale e non settoriale, sicché rientra nella discrezionalità del legislatore stabilire, nei limiti della ragionevolezza, quando la violazione debba essere colpita da un tipo di sanzione piuttosto che da un altro. A tale scelta si ricollega il regime applicabile, anche con riferimento alla trasmissibilità agli eredi, prevista solo per le sanzioni civili, quale principio generale in materia di obbligazioni, e non per le altre, per le quali opera il diverso principio dell'intrasmissibilità, quale corollario del carattere personale della responsabilità - **Cassazione civile sez. lav. N. 15067 del 06 giugno 2008.**



13. MANCATA INDICAZIONE DEL TERMINE PER IMPUGNARE

La Cartella di pagamento non indica il termine entro il quale il contribuente può fare opposizione?

È valida. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione che con sentenza del 26 giugno 2009 n.15143 ha precisato, facendo espresso riferimento alla giurisprudenza in materia, che “la mancata indicazione nell’atto amministrativo del termine d’impugnazione e dell’organo dinanzi al quale può essere proposto ricorso, prevista dall’art.3, comma 4, l.7 agosto 1990 n.241, non inficia la validità dell’atto, ma comporta sul piano processuale il riconoscimento della scusabilità dell’errore in cui si eventualmente incorso il ricorrente, con conseguente riammissione in termine per l’impugnativa, ove questa sia stata proposta tardivamente (**Cassazione civile, sez. trib. 6 settembre 2006, n.19189**) e tale principio - continua la Corte – può ritenersi applicabile pur in esito all’entrata in vigore dell’art.5 della legge n.21/2000, dal momento che, in ogni caso, la norma non prevede espressamente la nullità dell’atto tributario per il sol fatto che le richiesta indicazioni non siano presenti”.

La mancata apposizione in calce al provvedimento amministrativo della formula recante il termine e l'autorità presso cui impugnarlo, sancita dall'art. 3 comma 4, l. n. 241 del 1990, può implicare, in caso di eventuale ritardo nell'impugnazione, il riconoscimento dell'errore scusabile e dei suoi effetti, solo in presenza di una situazione normativa obiettivamente inconoscibile o confusa, uno stato di obiettiva incertezza per le oggettive difficoltà di interpretazione di una norma, per la particolare complessità della fattispecie concreta, per i contrasti giurisprudenziali esistenti o per il comportamento dell'Amministrazione idoneo, perché equivoco, ad ingenerare convincimenti inesatti. Infatti, la mancanza del requisito in esame può integrare errore scusabile non automaticamente, ma solo in relazione alle circostanze concrete, da esaminarsi caso per caso, laddove tali circostanze rivelino che sussisteva una giustificata incertezza sugli strumenti di tutela utilizzabili da parte del destinatario - **T.A.R. Napoli Campania sez. IV del 06 luglio 2012 n. 3277**.

La violazione dell'art. 3 comma 4, l. n. 241 del 1990, per omessa indicazione nel provvedimento impugnato dell'autorità e del termine entro il quale ricorrere non assume effetto invalidante, ma sostanzia una mera irregolarità tale da comportare eventualmente la sola concessione del beneficio dell'errore scusabile - **T.A.R. Roma Lazio sez. III, n. 2687 del 14 marzo 2013**.



14. TASSA AUTOMOBILISTICA

Il termine per l'ACCERTAMENTO della tassa automobilistica dovuta è fissato dall'art. 5 l. n. 53/1983 e dall'art. 94 co. 1 l.r. n. 10/2003 al 31 dicembre del 3^o anno successivo all'ultimo giorno utile per il pagamento. Tuttavia, l'art. 37 d.l. n. 269/03, convertito in l. n. 326/03, ha prorogato i termini per l'accertamento dei tributi de quibus per gli anni 2000/01/02 al 31 dicembre 2005. Per il 2003 il termine per l'accertamento è il 31 dicembre 2006.

Per ciò che concerne invece la RISCOSSIONE (ergo Equitalia e cartelle), l'art. 94 comma 3 l.r. 10/03 dice(va) che entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, devono essere resi esecutivi i ruoli coattivi..". Di conseguenza, i ruoli per gli anni 2000/01/02 dovevano essere resi esecutivi entro il 31/12/08 e quelli per l'anno 2003 entro il 31/12/2009.

Ora, il difficile problema di collegamento normativo si pone sulla NOTIFICA di tali cartelle. Sino alla legge cd. finanziaria 2007 (l. n. 296/06, art. 1 co. 161-167, che ha modificato le norme relative alla riscossione dei tributi locali), non vi era una scadenza ope legis per la notifica della cartella esattoriale, ma solo quella per la formazione del ruolo. Con tale novella legislativa, invece, si è stabilito che dal momento in cui l'accertamento è divenuto definitivo (id est 60 giorni dalla notifica dell'avviso se questo non sia stato opposto ovvero la pretesa tributaria non sia stata versata), il debito venga iscritto a ruolo e diventi titolo esecutivo da notificarsi al contribuente entro il 31/12 del terzo anno successivo.

Conseguentemente, la finanziaria 2007 ha de facto eliminato i termini per l'iscrizione a ruolo stabilendo scadenze perentorie per la notifica del titolo esecutivo (cartella).



15. L'IPOTECA

L'iscrizione dell'ipoteca esattoriale e' illegittima senza la valida notifica della cartella,
Commissione Tributaria Provinciale di Napoli Sez. 15 Sentenza n. 482/15/2007
Depositata il 15/10/2007 su ricorso di V.C. difeso dal Dott. Giuseppe Marino.

Ricevuto l'avviso di trascrizione dell'ipoteca sulla casa, ci sono 6 mesi di tempo per pagare, poi l'esattoria procede. **Alcuni concessionari mandano questi atti per posta ordinaria, quando devono essere notificati e addebitano le spese di iscrizione e cancellazione quando sono esenti da imposte e tasse ex art. 16 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, modificativo dell'art. 47 del D.p.r. 602/73.**

Cosa fare.

La prima cosa da verificare è se le cartelle esattoriali a cui si riferisce l'ipoteca, sono state realmente notificate, se non è così bisogna fare subito ricorso alla Commissione Tributaria o al Giudice ordinario.

- art. 76 dpr. 602/1973 (modificato dall'art. 3 del dl n. 203 del 2005 conv. in legge n. 248 del 2005): Il concessionario può procedere all'espropriazione immobiliare se l'importo complessivo del credito per cui si procede supera complessivamente ottomila euro. Tale limite può essere aggiornato con decreto del Ministero delle finanze. 2. Il concessionario non procede all'espropriazione immobiliare se il valore del bene, determinato a norma dell'art. 79 e diminuito delle passività ipotecarie aventi priorità sul credito per il quale si procede, è inferiore all'importo indicato nel comma 1.
- Il successivo art. 77, stabilisce che decorso inutilmente il termine di cui all'art. 50, comma 1 (pari a 60 giorni dalla notifica della cartella), il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili.
- se l'importo complessivo del credito per cui si procede non supera il cinque per cento del valore dell'immobile da sottoporre ad espropriazione, determinato a norma dell'art. 79 del D.P.R. n. 602 del 1973, il concessionario, prima di procedere all'esecuzione, deve iscrivere ipoteca e, solo dopo che siano decorsi sei mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto, può procedere all'espropriazione .

Con sentenza del 10 aprile 2012, n. 5771 la Cassazione a Sezioni Unite ha annullato l'iscrizione di ipoteca esattoriale dell'Agente della Riscossione in quanto relativa ad un debito inferiore ad 8 mila euro.

E questo anche se si trattava di ipoteca iscritta prima del 26 maggio 2010, data di entrata in vigore della Legge n. 73/2010, che ha vietato espressamente l'iscrizione di ipoteca per debiti inferiori alla soglia di 8 mila euro.

La Cassazione, richiamando l'orientamento già consolidato, ha ribadito la non iscrivibilità di ipoteca esattoriale per un importo inferiore ad 8 mila euro, poichè – essendo l'ipoteca

esattoriale preordinata e strumentale all'espropriazione immobiliare – soggiace anch'essa al limite stabilito per l'espropriazione immobiliare, che è appunto di 8 mila euro.

Orientamento confermato con **sentenza n. 4777/13 del 26.02.2013**, La suprema Corte, analizzando le regole vigenti ai fini dell'iscrizione ipotecaria effettuata dall'Ente della Riscossione, ex art. 77 D.P.R. 602/73 – ha stabilito che la validità, nonché l'efficacia della stessa ipoteca è subordinata al rispetto sia del “principio di legalità, tramite la stretta osservanza delle procedure stabilite”, sia “degli adempimenti di carattere generale diretti allo scopo di permettere all'esecutato di far valere le sue ragioni”, ossia “i termini e le modalità con cui può proporre opposizione”. Orbene i giudici richiamando un costante orientamento della giurisprudenza di legittimità, ha confermato che l'ipoteca prevista dall'art. 77, D.P.R. 602/73, pur non essendo atto di esecuzione, “è tuttavia strettamente preordinata e strumentale all'espropriazione immobiliare, e pertanto è soggetta agli stessi limiti stabiliti per quest'ultima dall'art. 76 del medesimo D.P.R. come da ultimo modificato dall'art. 3 del D.L. n. 203 del 2005 conv. in legge n. 248 del 2005”: in buona sostanza l'ipoteca non può essere iscritta se il debito del contribuente non supera il valore debitorio di Euro 8.000,00 (si veda anche **Cass. civ. Sez. Unite 22 febbraio 2010 n. 407**).

GIUDICE COMPETENTE

Bisogna verificare se le cartelle di pagamento cui è seguito il fermo amministrativo o l'iscrizione si riferiscano a tributi o sanzioni amministrative irrogate da uffici finanziari oppure riguardino addebiti di diversa natura.

Ne segue che, ad esempio, se il fermo o l'ipoteca non fanno riferimento a tributi ma a sanzioni amministrative per violazione del Codice della Strada o a contribuzioni previdenziali, si dovrà ricorrere, nel primo caso, dinanzi al Giudice di Pace e, nel secondo caso, dinanzi al Tribunale del Lavoro.

Bisogna, quindi, fare delle distinzioni in base alla tipologia di credito su cui si fonda l'ipoteca e al tipo di vizio che si vuole eccepire

Tipo di credito	Tipo di vizio	Termini per ricorrere	Giudice competente
sanzioni	Merito	30 giorni (artt.	Giudice di pace o Tribunale

amministrative		22 e 22 bis L. 689/81)	ordinario
Sanzioni amministrative	vizi propri dell'iscrizione ipotecaria	20 giorni (art. 617 c.p.c.)	Tribunale ordinario
Sanzioni amministrative	diritto di procedere in via esecutiva	senza un termine (art. 615 c.p.c.)	Giudice di pace o Tribunale ordinario
contributi	Merito	40 giorni	Tribunale del lavoro
contributi	vizi propri dell'iscrizione ipotecaria	20 giorni (artt. 617 e 618 bis c.p.c.)	Tribunale del lavoro
contributi	diritto di procedere in via esecutiva	senza un termine (artt. 615 e 618 bis c.p.c.)	Tribunale del lavoro
Tributi	qualsiasi vizio	60 giorni (art. 19, co. 1, lett. e-bis, D.lg. 546/9254	Commissione tributaria provinciale

Per redditi diversi da quelli su indicati

	Merito	30 giorni	Tribunale ordinario
	vizi propri dell'iscrizione ipotecaria	20 giorni (art. 617 c.p.c.)	Tribunale ordinario
	diritto di procedere in via esecutiva	senza un termine (art. 615 c.p.c.)	Tribunale ordinario

Occorre precisare:

- riguardo i vizi attinenti il **merito** del credito, è possibile eccepirli solo se non si è ricevuta regolare notifica della cartella e dell'eventuale verbale di accertamento presupposti.
- per **vizi propri** dell'iscrizione ipotecaria si intendono, ad esempio: debito inferiore ad € 8.000,00; mancata comunicazione dell'avvenuta iscrizione; mancata indicazione del responsabile del procedimento; mancata notifica dell'intimazione di pagamento.
- i vizi che incidono sul **diritto di procedere in via esecutiva** sono, ad esempio: prescrizione del credito sopravvenuta alla notifica della cartella; avvenuto pagamento; mancata notifica della cartella presupposta.

I termini sopra indicati sono previsti a pena di decadenza. Questi termini decorrono da quando si è ricevuta la comunicazione dell'iscrizione ipotecaria.

Se non si è mai mai ricevuta la comunicazione, l'impugnazione può essere proposta in ogni tempo.

Se l'ipoteca è stata iscritta per una pluralità di crediti di diversa natura (tributi, sanzioni amministrative, crediti previdenziali, etc.) bisognerà proporre tante azioni quante sono le diverse Autorità competenti.

A conferma di quanto esposto si evidenzia che le **Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione, con la sentenza 8 febbraio 2008, n. 3001**, hanno confermato la predetta tesi rilevando che “rientra nella giurisdizione del giudice ordinario e non di quello tributario la controversia avente a oggetto sanzioni irrogate per infrazioni valutarie, anche se la pretesa sia stata azionata a mezzo di cartella esattoriale, ciò in quanto tale atto costituisce uno strumento in cui viene enunciata una pregressa richiesta di natura sostanziale e non possiede alcuna autonomia; pertanto la cartella esattoriale deve essere impugnata dinnanzi al giudice competente a decidere in ordine al rapporto cui la cartella stessa è funzionale”.

Ne segue che se gli addebiti cui il provvedimento di iscrizione ipotecaria si riferisce sono conseguenti al mancato versamento di contributi previdenziali deve restare ferma la giurisdizione del giudice ordinario e la competenza per materia del Giudice del Lavoro. Come sappiamo l'iscrizione di ipoteca è un provvedimento che può trovare il proprio fondamento in un'unica come in una pluralità di cartelle.

Allo stesso tempo, un'unica cartella può contenere più di un titolo corrispondente ad un determinato addebito.

Proprio per quest'ultimo motivo, l'interpretazione proposta, definita in dottrina “*criterio sistematico*”, unica possibile sulla base del dettato legislativo, crea nell'applicazione concreta una serie di problematiche. Ad esempio risulta ardua l'individuazione del Giudice che possa disporre la cancellazione dell'iscrizione di ipoteca nelle ipotesi in cui **il concessionario va ad**

attuare illegittimamente misure di garanzia operando per il contestuale recupero di crediti di diversa natura (previdenziali, tributari, sanzionatori amministrativi).

Il criterio proposto dalla dottrina al fine di poter superare le citate problematiche, consiste nel temperamento del proposto criterio sistematico mediante l'applicazione del c.d. criterio “*ratione temporis*”.

In virtù di quest’ultima ricostruzione della normativa *supra* citata, sarebbe sempre pacifica la competenza del giudice amministrativo (commissioni tributarie) in materia di provvedimenti di cui a n. e-bis) ed e-ter) dell’articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 31.12.1992, n. 546, anche per crediti INPS e relativi a sanzione amministrativa, in conseguenza del momento storico e delle finalità perseguite dal legislatore con l’introduzione delle due lettere in questione al comma citato.

Tale radicale interpretazione, che non può essere di per se accolta, trascurando la stessa il dettato del citato art. 2 del D. lgs 546/92 e tutta la giurisprudenza e la prassi precedente alla legge Bersani, può, comunque, offrire spunti utili alla risoluzione delle citate problematiche di applicazione pratica del criterio “*sistematico*”.

Secondo tale ultima ricostruzione, Il fermo o l’ipoteca dovranno essere impugnati, nel rispetto del dettato normativo, e qualunque sia il credito sotteso alla cartella cui la proposta misura di garanzia è riferita, dinanzi alla competente commissione tributaria. Ma la commissione investita dall’opposizione non potrà che fermarsi a valutare la sola legittimità del fermo (Es. per vizi di notifica, inesistenza del credito per intervenuto pagamento).

Successivamente, la commissione potrà entrare nel merito della cartella di cui si chiede l’eventuale annullamento solo ed esclusivamente ove si verta in materia di tributi, pena lo sconfinamento nella giurisdizione del giudice ordinario.

Questa pare, peraltro, la posizione fatta propria dalla **Suprema Corte di Cassazione con l’ordinanza 3171/07** con cui si è stabilito che possono essere attribuite ai giudici tributari quelle controversie che riguardano atti c.d. “*neutri*”, cioè utilizzabili a sostegno di qualsiasi pretesa patrimoniale, quali il fermo e l’iscrizione ipotecaria.

Diversamente, se il contribuente, contestualmente alla impugnazione dell’iscrizione o del fermo amministrativo, intende ottenere la declaratoria di nullità delle cartelle di pagamento per cui si è operata la tutela, magari per nulla od omessa notifica delle stesse (come accade sempre più spesso) dovrà rivolgersi al Giudice all’uopo competente, nel rispetto del citato art. 2, senza

che però ciò intacchi la verifica sulla legittimità del fermo o dell'ipoteca operata della Commissione Tributaria.

Le controversie concernenti l'impugnazione di un' iscrizione ipotecaria fondata su un credito di imposta sono devolute alla giurisdizione tributaria per effetto delle disposizioni del d.l. 4 luglio 2006 n. 223. Ne consegue che, in applicazione del principio della perpetuatio iurisdictionis, di cui all'art. 5 c.p.c., tale ius superveniens comporta il radicamento della giurisdizione in capo alle Commissioni tributarie anche se le medesime ne erano prive al momento in cui la domanda era stata proposta dinanzi ad esse - **Cassazione civile sez. VI del 23 luglio 2012 n. 12861.**

Le controversie in tema di iscrizione ipotecaria ai sensi e per gli effetti dell'art. 77 d.P.R. n. 602 del 1973, rientrano nella giurisdizione delle commissioni tributarie limitatamente ai crediti di natura tributaria, con la conseguenza che, relativamente ai crediti di natura non tributaria, la Commissione deve dichiarare il proprio difetto di giurisdizione - **Comm.trib. prov.le Roma sez. XLVII dell'01 febbraio 2010 n. 40.**

I casi più frequenti di invalidità dell'iscrizione ipotecaria sono:

- mancata comunicazione dell'iscrizione ipotecaria
- soglie minime euro 8.000,00 e euro 20.000,00
- mancata notifica dell'intimazione di pagamento

Mancata comunicazione dell'iscrizione ipotecaria

A partire dal 13 luglio 2011, data in entrata in vigore della Legge n. 106/2011, Equitalia dovrà inviare una comunicazione con l'avviso che, in assenza di pagamento delle somme dovute entro trenta giorni, si procederà all'iscrizione ipotecaria.

Prima dell'entrata in vigore della Legge n. 106/2011, accadeva ben di frequente che l'Agente della Riscossione iscrivesse l'ipoteca su un immobile del contribuente, senza mandargli alcun avviso, cosicchè il contribuente ne veniva a conoscenza in modo del tutto casuale.

Le norme previgenti non prevedevano, infatti, l'obbligo di comunicare l'iscrizione ipotecaria.

La giurisprudenza, tuttavia, in alcune pronunce, si era orientata nel senso che l'iscrizione ipotecaria, ove non tempestivamente comunicata, fosse illegittima per violazione degli obblighi di pubblicità e trasparenza che gravano sull'Amministrazione.

In particolare ha fatto riferimento all'articolo 6 della Legge n. 212/2000, secondo cui l'amministrazione finanziaria (e quindi anche il concessionario, in forza dell'estensione a detto

soggetto operata dall'articolo 17 della stessa Legge) deve assicurare al contribuente l'effettiva conoscenza degli atti a lui destinati - **Commissione tributaria provinciale di Cosenza, sentenza n. 138/01/09 del 14/01/2009.**

A ciò si aggiunga che l'articolo 21 del Decreto Legislativo n. 546/92 stabilisce che il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato e che l'articolo 19 dello stesso Decreto Legislativo indica, tra gli atti impugnabili, anche "*l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del DPR 29.09.1973 n.602, e successive modificazioni*" (articolo 19, lettera *e-bis*).

Queste norme confermano che il provvedimento di iscrizione ipotecaria deve essere necessariamente comunicato al debitore.

Se così non fosse, sarebbe leso il diritto di difesa dell'interessato, il quale potrebbe non venire mai a sapere di una iscrizione ipotecaria su un suo bene e, conseguentemente non potrebbe impugnarlo.

Ammissa dunque la necessità della comunicazione, qual è il termine entro cui l'Agente della riscossione deve provvedere in tal senso?

In mancanza di una norma espressa, devono applicarsi i principi generali, ed in particolare quelli di cui alla Legge 241/90, che prevede, per la conclusione dei procedimenti amministrativi, il termine di novanta giorni dall'inizio degli stessi.

Nel caso dell'iscrizione ipotecaria, per la decorrenza dei novanta giorni, può farsi riferimento alla data dell'iscrizione stessa.

La questione comunque è superata per le iscrizioni successive al 13 luglio 2011, per le quali sussiste oggi l'obbligo di preventiva comunicazione in forza della Legge n. 106/2011, come sopra indicato; resta invece aperta per le iscrizioni di data anteriore.

Soglie minime: 8.000,00 euro e 20.000,00 euro

L'iscrizione ipotecaria è ammessa solo se il credito vantato dall'Agente della riscossione supera determinate "soglie", stabilite dal legislatore.

Queste soglie hanno subito delle variazioni a seguito di diversi interventi legislativi:

a) Legge n. 73/2010 (conversione del Decreto Legge n. 40/2010)

La Legge del 22 maggio 2010, n. 73, entrata in vigore il 25 maggio 2010, vietò l'iscrizione ipotecaria per crediti inferiori ad 8.000 euro (articolo 3, comma 2 ter).

Con la Legge n. 73/2010 il legislatore non ha fatto altro che recepire un indirizzo giurisprudenziale ormai consolidato e culminato con la sentenza della Cassazione a Sezioni Unite del 22 febbraio 2010, n. 4077.

Secondo la Cassazione, l'iscrizione ipotecaria è un atto preordinato e strumentale all'espropriazione immobiliare, e, come tale, soggiace ai limiti previsti per quest'ultima dagli articoli 76 e seguenti del D.P.R. n. 602/1973, secondo cui l'espropriazione immobiliare è ammessa solo per crediti superiori ad 8.000 euro (**vedi Cassazione, Sezioni Unite, sentenza del 10 aprile 2012, n. 5771**).

La soglia minima di 8.000,00 euro è stata confermata dalla Legge n. 106/2011, fatta eccezione per l'abitazione principale del debitore.

b) Legge n. 106/2011 (conversione del Decreto Legge n. 70/2011)

La Legge n. 106/2011, in vigore dal 13 luglio 2011, infatti, ha introdotto una soglia ulteriore (20.000 euro) per gli immobili di proprietà del debitore adibiti a sua abitazione principale, qualora la somma iscritta a ruolo sia contestata in giudizio ovvero sia ancora contestabile in tale sede.

Pertanto, a partire dal 13 luglio 2011 la soglia minima per poter iscrivere ipoteca è 20.000,00 euro, purchè ricorrano congiuntamente tutte le condizioni sopra indicate (casa di proprietà del debitore; abitazione principale del debitore; contestazione o contestabilità in giudizio della somma iscritta a ruolo).

Se manca anche una sola di queste condizioni, resta comunque ferma la soglia minima di 8.000 euro.

c) Decreto Legge n. 16/2012

Dal 2 marzo 2012 trova applicazione il nuovo Decreto Legge n. 16/2012, che ha introdotto disposizioni ancor più favorevoli al contribuente.

In particolare, è stata eliminata ogni distinzione tra immobili adibiti ad abitazione principale e non: in ogni caso si applica la soglia minima di 20.000 euro.

Oggi pertanto l'Agente della riscossione non può in nessun caso iscrivere ipoteca sugli immobili del contribuente se l'importo del credito non supera appunto 20.000 euro.

Attenzione: le norme sopra citate non hanno efficacia retroattiva.

Per verificare quindi la validità di una ipoteca bisogna considerare la normativa vigente al tempo dell'avvenuta iscrizione.

Di seguito si riporta una tabella riassuntiva

ipoteche iscritte tra il 25.5.2010 ed il 13.5.2011	norma vigente: L. n. 73/2010 soglia minima: 8.000 euro
ipoteche iscritte tra il 13.7.2011 ed il 1.3.2012	norma vigente: L. n. 106/2011 soglia minima: 8.000 euro

	soglia minima: 20.000 euro (in caso di abitazione principale + contestazione/contestabilità del credito in giudizio)
ipoteche iscritte dal 2 marzo 2012	norma vigente: D.L. n. 16/2012 soglia minima: 20.000 euro

ILLEGITTIMITA' IPOTECA PER MANCANZA INTIMAZIONE AD ADEMPIERE

L'art. 50, comma 2°, del D.P.R. 602/1973 dispone: **“Se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione stessa deve essere preceduta dalla notifica... di un avviso che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni”**. La mancata attivazione della fase espropriativa nel termine annuale fissato dalla predetta disposizione, **determina il venir meno della capacità del ruolo a valere come titolo esecutivo**, essendo la sua efficacia sospesa ex lege fino a quando non è ripristinata dalla notifica dell'intimazione ad adempiere.

La C.T.P. di Milano con sentenza n. 13703/09, in particolare, ha rilevato che l'ipoteca si attegga come una misura cautelare conservativa strumentalmente connessa all'espropriazione forzata immobiliare e dunque soggetta all'applicazione non solo della disposizione dell'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973 (Espropriazione immobiliare), ma anche dei precetti consacrati negli art. 49 e seguenti (Espropriazione forzata – Disposizioni Generali). L'ipoteca, infatti, sebbene non sia un atto di espropriazione forzata in senso stretto, rimane comunque un provvedimento funzionale alla fase esecutiva.

Ad ogni modo anche le Sezioni Unite della Suprema Corte (**Cass. SS.UU., sentenza n. 2053 del 31.01.2006**) hanno osservato che l'iscrizione d'ipoteca - equiparabile al fermo amministrativo- *“è preordinata all'espropriazione forzata e dunque è un atto funzionale all'espropriazione medesima, ovvero un mezzo teso ad agevolare la realizzazione del credito”*.

A pari conclusioni è giunta anche la Commissione Regionale della Puglia con **sentenza n. 117/14/09 del 18 settembre 2009**, per la quale: *“indiscutibile che espropriazione, ipoteca legale e fermo amministrativo, benché non vincolati gli uni agli altri, vantano comunque identici presupposti e condizioni, posto che gli stessi dipendono direttamente e immediatamente dalla concreta ed attuale piena efficacia della prodromica notifica della cartella di pagamento. Nel caso, quindi, sia decorso più di un anno dalla notificazione della cartella, l'espropriazione potrà essere avviata – e l'iscrizione ipotecaria potrà essere disposta – solo*

dopo la notifica dell'intimazione di pagamento di cui al secondo comma dell'art. 50 del DPR n. 602/1973. Nel caso in esame la notifica della cartella esattoriale – si ripete- è avvenuta il 17.7.2006. La mancata attivazione della fase espropriativa nel termine annuale fissato dalla predetta disposizione, determina il venir meno della capacità del ruolo (ossia del credito contenuto nella cartella esattoriale) a valere come titolo esecutivo, essendo la sua efficacia sospesa ex lege sino a quando non è ripristinata dalla notificazione dell'intimazione ad adempiere”.

Ed ancora. La sentenza della **Ctp Brindisi n. 99 del 12/7/07** evidenzia che: “Ai sensi dell'art. 50 secondo comma del D.P.R. n. 602/73, nel testo vigente alla data del 20/12/2006, se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione stessa deve essere preceduta dalla notifica di un avviso contenente l'intimazione ad adempiere, nel termine di cinque giorni, l'obbligazione tributaria risultante dal ruolo. Decorso un anno dalla notifica della cartella di pagamento senza che sia iniziata l'espropriazione forzata, il ruolo perde efficacia di titolo esecutivo, di talché come non può essere iniziata detta espropriazione forzata senza la preventiva notifica dell'intimazione, nemmeno può farsi luogo, in mancanza della stessa notifica dell'avviso-intimazione, all'iscrizione ipotecaria”.

Medesimo orientamento anche per la **Commissione Tributaria Regionale di Roma, Sez. 29°, sent. n. 222/29/09 del 1°.12.2009**, la cui sentenza è stata pubblicata sulla rivista Fiscalitax 2/10. In tale sentenza si legge: “L'interessante sentenza dei Giudici di appello di Roma consolida il recente orientamento giurisprudenziale secondo cui l'Agente della Riscossione, qualora sia decorso più di un anno dalla notifica al contribuente della cartella di pagamento, non può procedere alla diretta iscrizione di ipoteca se prima non ha provveduto a notificare al debitore la specifica intimazione ex art. 50, comma 2, d.P.R. n. 602/1973, ad adempiere al pagamento di quanto dovuto entro cinque giorni”.

Ed ancora **Commissione tributaria regionale per il Lazio**, secondo cui “se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, essendo venuta meno la capacità del ruolo a valere quale titolo esecutivo, è necessaria la notificazione dell'intimazione ad adempiere, in mancanza l'iscrizione ipotecaria deve essere annullata” - **sentenza del 22 febbraio 2010, n. 31**);

Commissione tributaria provinciale di Bari, secondo cui “l'iscrizione dell'ipoteca è illegittima allorchè, essendo decorso un anno dalla notifica della cartella di pagamento, non sia preceduta dalla intimazione di pagamento prevista dall'art. 50 secondo comma del D.P.R. n.

602/73 atteso che soltanto detta intimazione fa riacquistare al ruolo la sua efficacia di titolo esecutivo che il decorso dell'anno aveva temporaneamente sospeso" (**sentenza del 25 giugno 2009, n. 164**).

Commissione Tributaria Reg. di Firenze sent. n. 26/2010 e Commissione Tributaria Prov. di Milano n. 156/2010: la mancata notifica dell'avviso ex art. 50 dpr 602/73 (laddove sia trascorso oltre un anno dalla notifica della cartella esattoriale) rende radicalmente nulla l'iscrizione ipotecaria eseguita in suo difetto, ed incombe sull'Agente della Riscossione l'onere di provare di avervi piuttosto provveduto.

Parimenti si è espressa la giurisprudenza che segue, citata a titolo esemplificativo e non esaustivo:

- Commissione Tributaria di Pisa Sez. 4 Sentenza N. 58/04/2008 –
- Commissione Tributaria di Napoli Sez.20 Sentenza n. 620/20/2007
- Commissione Tributaria di Napoli Sez. 20 sentenza n. 630/20/2007
- Commissione Tributaria di Napoli Sez.20 Sentenza n. 620/20/2007
- Commissione Tributaria Provinciale di Firenze Sez. 20 sentenza n. 57/20/2008
- Giudice di Pace di Frattamaggiore, sent. 09/11/2007 n. 4338;
- Giudice di Pace di Pozzuoli, sent. 28/12/2006
- Commissione Tributaria Provinciale di Treviso - Sezione VII - Sentenza n. 1 del 14 gennaio 2009;
- Commiss. Tribut. Reg. di Bari - Sezione XIV - Sentenza n. 117 del 25 settembre 2009

Attenzione non è giurisprudenza univoca.

In particolare, in giurisprudenza si dibatte sulla necessità che l'iscrizione ipotecaria ex art. 77 dpr 602/73 venga adottata solo a seguito della notifica dell'atto di intimazione ad adempiere.

In senso contrario il Giudice Ordinario (cfr. **sentenza Tribunale di Roma n. 5216 del 10/03/2011**), invece, "...ai fini dell'iscrizione di ipoteca è sufficiente rispettare il termine dilatorio di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento restando, a tal fine, irrilevante la previsione di cui all'art. 50 comma 2...".

In realtà, il contrasto giurisprudenziale sopra segnalato affonda le sue radici nella qualificazione giuridica da attribuire all'iscrizione ipotecaria ex art. 77 dpr 602/73.

Se si accede alla tesi (fermamente ancorata sulla pronuncia delle SS.UU. sent. n. 2053/2006) secondo cui essa non costituisce una mera misura cautelare ma un atto strumentale e preordinato alla successiva espropriazione, non può che concordarsi sull'ulteriore tesi secondo cui, una volta

cessata l'efficacia esecutiva del titolo (la cartella esattoriale, trascorso il termine di un anno dalla sua notifica) non può procedersi alla detta iscrizione. Del resto, appare assai strano che per poter procedere all'iscrizione del fermo amministrativo (misura altrettanto lesiva ma certamente meno "afflittiva") l'Agente della riscossione debba notificare il relativo preavviso e non debba fare altrettanto prima di procedere ad una iscrizione ipotecaria.

Anche una recente ordinanza della **Corte di Cassazione n. 7239 del 21 marzo 2013** sancisce che l'ipoteca è legittima anche se il contribuente non ha ricevuto la notifica dell'intimazione ad adempiere. Secondo la Corte di Cassazione, in tema di riscossione coattiva delle imposte, l'ipoteca prevista dall'art. 77 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, può essere iscritta senza necessità di procedere a notifica dell'intimazione ad adempiere di cui all'art. 50, secondo comma, del medesimo D.P.R., "prescritta per il caso che l'espropriazione forzata non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, poiché l'iscrizione ipotecaria non può essere considerata quale mezzo preordinato all'espropriazione forzata, atteso quanto si evince dalla lettera dell'articolo 77, il quale, al secondo comma, prevede che, «prima di procedere all'esecuzione, il concessionario deve iscrivere ipoteca», e, al primo comma, richiama esclusivamente il primo e non anche il secondo comma dell'articolo 50 del d.P.R. n. 602 del 1973.

ILLEGITTIMITA' DEL PROVVEDIMENTO DI ISCRIZIONE IPOTECARIA PER LE SANZIONI AMMINISTRATIVE

L'ipoteca non è applicabile per crediti derivanti da sanzioni amministrative sicché la stessa è illegittima.

L'inapplicabilità dell'ipoteca a crediti derivanti da sanzioni amministrative deriva dal fatto che l'ipoteca ha la propria normativa genetica nel DPR 602/73.

Sul punto il **Giudice di Pace di Roma con sentenza del 8/11/2007 n. 23278**, richiamando una recente sentenza della **Cassazione, n.2214 del 01/02/2007**, in materia di sanzioni amministrative ha precisato che: *“Il fermo ed ipoteca sono previsti come mezzi speciali di esecuzione forzata ad iniziativa dell' Esattore solo ed esclusivamente per l'imposte sui redditi e per gli altri tributi, tasse od imposte, dovuti allo Stato o agli altri Enti Pubblici. Nessuna norma è reperibile nel nostro ordinamento che autorizzi il Concessionario a disporre il fermo amministrativo degli autoveicoli, e l'ipoteca sugli immobili, di proprietà del debitore, per le sanzioni amministrative.”*

COME SI DETERMINA IL VALORE DELL'IMMOBILE PER L'APPLICAZIONE DEL 5%

Se l'importo complessivo del credito per cui il funzionario procede non supera il cinque per cento del valore dell'immobile da sottoporre ad espropriazione, determinato a norma dell'art. 79 del D.P.R. n. 602 del 1973, il concessionario, prima di procedere all'esecuzione, deve iscrivere ipoteca e, solo dopo che siano decorsi sei mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto, può procedere all'espropriazione .

Per la determinazione del valore l'art. 79 del D.p.r. 602/73 rinvia all'art. 52 D.p.r. 131/86 (sull'imposta di registro), stabilisce che: *“Il valore e' determinato per i terreni, a settantacinque volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a cento volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti .*

Si rammenta, che le rendite catastali devono essere prima aggiornate del 5% legge 662/96. Il D.M. 14 dicembre 1991 ha modificato l'art. 52 stabilendo che il moltiplicatore di 100 volte la rendita e' sostituito come segue: unità immobiliari classificate nei gruppi catastali A, B e C, con le esclusioni di quelle classificate nelle categorie A/10 e C/1, alle quali si applica, rispettivamente, nella misura pari a cinquanta ed a trentaquattro.

Per le unità immobiliari classificate nei gruppi D ed E si applica all'ammontare della nuova rendita attribuita per stima diretta, nella misura pari, rispettivamente cinquanta ed a trentaquattro.

Per i terreni, esclusi quelli per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria, continua ad applicarsi all'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto il moltiplicatore pari a settantacinque.

Ai sensi dell'art. 2, comma 63, L. 24 dicembre 2003, n. 350, a decorrere dal 1° gennaio 2004, ai soli fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, i moltiplicatori previsti dal presente comma, sono rivalutati nella misura del 10 per cento.

Ai sensi dell'art. 1-bis, comma 7, D.L. 12 luglio 2004, n. 168, convertito dalla L. 30 luglio 2004, n. 191, a decorrere dal 1° agosto 2004, per i beni immobili diversi dalla prima casa di abitazione, ai soli fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, i moltiplicatori previsti dal presente comma, sono rivalutati nella misura del 20 per cento. Circa l'applicazione della

presente disposizione vedasi lo stesso art. 1-bis, commi 7 e 8, D.L. n. 168/2004.

INDICAZIONE DEL RESPONSABILE DEL PROCEDIMENTO

Il fatto che il decreto c.d. milleproroghe (DL nr.248/2007, convertito in legge il 27/02/2008) in passato abbia sanato le cartelle di pagamento “mute” non esime il Concessionario della Riscossione dall’obbligo di indicare il responsabile del procedimento negli altri atti dallo stesso emessi, come ad esempio nella comunicazione di avvenuta iscrizione ipotecaria.

L’avviso di ipoteca, infatti, è frutto di un procedimento del Concessionario (Equitalia) e – non essendo stato coinvolto dalla recente disposizione “sanatoria” che ha coinvolto solo le cartelle di pagamento mute – necessita imprescindibilmente dell’indicazione del responsabile del procedimento.



16. IL FERMO AMMINISTRATIVO

Cos'e'?

E' un atto tramite il quale le amministrazioni o gli enti competenti (si va dall' Agenzia delle entrate all'Inps, dalle Regioni ai Comuni) provvedono, tramite enti esattori, alla riscossione coattiva di crediti insoluti "bloccando" un bene mobile dell'obbligato.

Tipicamente l'atto segue il mancato pagamento di una cartella esattoriale entro i termini di legge (60gg), ed interessa beni mobili come l'automobile o la moto. Il fermo è, inoltre, previsto dal codice della strada come sanzione accessoria a determinati tipi di infrazioni, per esempio quelle compiute da minorenni o quelle per le quali è previsto il ritiro della carta di circolazione (attenzione! Cosa diversa sono la rimozione ed il blocco dei veicoli con ganasce. Essi vengono eseguiti, come previsto dal Codice della strada, secondo direttive locali nei casi in cui la sosta del veicolo comporti un grave intralcio o pericolo per la circolazione).

Sia il *sollecito di pagamento* che il *preavviso di fermo* devono indicare chiaramente la natura del debito, il numero della cartella di pagamento, la relata di notifica della stessa, l'importo dovuto nonché l'anno di riferimento (se presente nel ruolo). Il preavviso di fermo, in particolare, deve contenere un termine per pagare di 20 giorni, decorsi i quali il fermo diventa effettivo.

A questo punto l'unico modo per evitare il fermo e' pagare, e visto che la procedura e' gia' iniziata sono anche dovuti gli interessi di mora e le spese inerenti l'iscrizione del provvedimento. Non sono dovute invece le spese di cancellazione.

Se il fermo è applicato come sanzione accessoria di una multa per infrazione al codice della strada, invece, la procedura si attiva al momento dell'accertamento della violazione, l'obbligato è nominato custode e tenuto a custodire l'auto in un luogo non sottoposto a pubblico passaggio, mentre il documento di circolazione viene trattenuto –per tutto il periodo del fermo- dall'organo di polizia. Nel caso invece in cui venga sottoposto a fermo un mezzo come la moto o il ciclomotore, la rimozione e la custodia avvengono a cura dell'organo di polizia. In ogni caso tutte le procedure applicabili debbono essere riportate sul verbale (codice della strada, art.214);

La circolazione con mezzi sottoposti a fermo è vietata e sanzionata, come previsto dall'art.214 comma 8 del codice della strada, col pagamento di una multa variabile da euro 656,25 ad euro 2.628,15 nonché con la confisca del mezzo;

Se il mezzo è stato venduto prima dell'iscrizione del fermo (la data dev'essere certa, certificata da un documento), e la vendita risulta iscritta successivamente, l'ACI deve entro 10 gg da tale iscrizione avvisare la competente direzione delle entrate al fine di provvedere alla cancellazione del fermo, con comunicazione sia al concessionario che al contribuente. Viceversa, se la vendita avviene dopo l'iscrizione del fermo questo non e' cancellabile, e la responsabilità ricade eventualmente sul soggetto venditore rispetto al contratto concluso col compratore (se quest'ultimo non era stato messo a conoscenza della cosa potrà, ovviamente, rivalersi sul venditore con un'azione di rimborso del danno) *Fonte: D.M.503/98 art.5*

Cancellazione a seguito di pagamento

In caso di integrale pagamento delle somme dovute e delle spese di notifica, il concessionario entro 20gg deve darne comunicazione alla competente direzione regionale delle entrate, che nei successivi 20 gg deve emettere un provvedimento di revoca del fermo inviandolo al contribuente.

Questi deve poi recarsi al PRA munito di detto provvedimento per farsi cancellare il fermo, corrispondendo le relative spese. *Fonte: D.M.503/98 art.6*

PER ALTRE QUESTIONI VEDI IL CAPITOLO DELL'IPOTECA (giudice competente, indicazione responsabile ecc.)

La **Cassazione a Sezioni Unite con sentenza del 5 giugno 2008 n. 14831** ha stabilito che: "Il giudice tributario innanzi al quale sia stato impugnato un provvedimento di fermo di beni mobili registrati ai sensi dell'art. 86, D.P.R. n. 602 del 1973, deve accertare quale sia la natura - tributaria o non tributaria - dei crediti posti a fondamento del provvedimento in questione, trattenendo, nel primo caso, la causa presso di sé, interamente o parzialmente (se il provvedimento faccia riferimento a crediti in parte di natura tributaria e in parte di natura non tributaria), per la decisione del merito e rimettendo, nel secondo caso, interamente o parzialmente, la causa innanzi al giudice ordinario, in applicazione del principio della *translatio iudicii*. Allo stesso modo deve comportarsi il giudice ordinario eventualmente adito. Il debitore, in caso di provvedimento di fermo che trovi riferimento in una pluralità di crediti di natura diversa, può comunque proporre originariamente separati ricorsi innanzi ai giudici diversamente competenti. (Nella specie è stata affermata la giurisdizione del giudice ordinario essendo stato disposto il fermo per contributi INPS).

VARIE SENTENZE IN TEMA DI FERMO AMMINISTRATIVO

Trib. Brindisi (sent. 43/2002): Il fermo amministrativo è lecito quando non sia possibile per l'esattoria riscuotere con altri mezzi, e' illegittimo il ricorso diretto al fermo amministrativo senza aver tentato altre azioni alternative.

Trib. Trib.Parma (sent.151/2003): E' nullo il fermo amministrativo per mancanza di norma di attuazione.

Trib. Bari (decr. 17/3/2003): E' nullo il fermo amministrativo per mancanza di norma di attuazione. E' possibile l'inibitoria ex art. 700 cpc.

Trib. Milano (ord. 9/4/2003): La sproporzione fra valore veicolo e ammontare del debito configura eccesso di potere dell'esattoria. E' possibile inibitoria ex art. 700 cpc.

Trib. Catanzaro (sent. 18/2/2003): La mancanza di norma di attuazione non blocca l'attività

dei concessionari (esiste normativa del 1998). E' possibile inibitoria ex art. 700 cpc se manca il "periculum in mora".

Trib. Novara (sent.12/5/2003): Il fermo amministrativo e' legittimo solo per i crediti esattoriali di natura fiscale, sono escluse multe, contributi inps e inail

Consiglio di Stato ordinanza n. 3259/2004: ha bloccato tutti i fermi amministrativi per mancanza di proporzionalità tra importo dovuto e danno cagionato al contribuente, l'ordinanza e' stata recepita dall'Amministrazione Finanziaria che con la Risoluzione 22 luglio 2004, n. 92/E ha disposto il blocco dei fermi amministrativi.

CTP Caserta - Sezione X - Sentenza n. 285 del 25 ottobre 2006: nullo se avvenuto dopo un anno dalla notifica della cartella di pagamento senza l'invio preventivo dell'intimazione di pagamento

CTP Isernia - Sezione II - Sentenza n. 4 del 1° febbraio 2008:Fermo amministrativo: nullo per mancata comunicazione nei 5 giorni dall'iscrizione ex art. 4 D.M. 503/1998 e mancata prova della notifica della cartella di pagamento da parte dell'Agente della riscossione

CTP Reggio Emilia - Sezione II - Sentenza n. 272 del 14 novembre 2008 Preavviso di fermo amministrativo: impugnabile al pari della iscrizione al PRA ed il ricorso permette al contribuente di chiedere che venga accertata la regolare notificazione della sottostante cartella esattoriale, la cui mancata dimostrazione, a carico del Fisco, costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dei conseguenti atti di natura cautelare .

Trib. Novara (sent.12/5/2003)Il fermo amministrativo e' legittimo solo per i tributi erariali.: Il fermo amministrativo è legittimo solo per i crediti esattoriali di natura fiscale, sono escluse multe, contributi Inps e Inail

Trib. Brindisi (sent. 43/2002): il concessionario non puo' provvedere direttamente al fermo amministrativo senza aver tentato altre vie alternative. Il fermo amministrativo è lecito quando non sia possibile per l'esattoria riscuotere con altri mezzi, e' illegittimo il ricorso diretto al fermo amministrativo senza aver tentato altre azioni alternative.

Commissione Tributaria reg. Firenze sez XXX del 22 settembre 2011 n. 64: In tema di fermo amministrativo, spetta al concessionario provare l'avvenuta notificazione delle cartelle di pagamento, pena la nullità delle stesse; allo stesso concessionario compete inoltre, l'obbligo di provare che il contribuente sia messo nella situazione oggettiva di conoscibilità della cartella di pagamento.

Corte di Cassazione n. 17844 del 18 ottobre 2012: Le Sezioni Unite precisano ripetutamente (**tra le ultime S.U. 20931 del 2011 e 5575 – 10147 del 2012**) i principi che appresso si riportano in sintesi:

(a) Il preavviso di fermo amministrativo rappresenta un atto autonomamente impugnabile anche se riguardante obbligazioni di natura extratributaria, trattandosi, in ogni caso, di atto funzionale a portare a conoscenza dell'obbligato una determinata pretesa dell'Amministrazione, rispetto alla quale sorge, ex art. 100 cod. proc. civ., l'interesse alla tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa.

(b) In materia di fermo, la giurisdizione si ripartisce tra giudice ordinario e tributario a seconda della natura del credito azionato con la conseguenza per la quale, ove venga opposta una misura cautelare accedente ad una pretesa a sanzione per violazione del Codice della Strada, va dichiarata la giurisdizione del giudice ordinario, attesa la natura extra tributaria del credito azionato.

(c) L'impugnazione della comunicazione di fermo amministrativo va proposta dinanzi al tribunale, competente ratione materiae, versandosi nell'ambito dell'esecuzione forzata

È illegittimo il fermo amministrativo del veicolo qualora risulti sproporzionato rispetto alla pretesa tributaria e nel caso in cui non siano adeguatamente indicate le motivazioni che ne abbiano giustificato l'adozione. Anche se l'iscrizione del fermo è rimessa – in buona sostanza – alla discrezionalità dell'agente della riscossione, l'utilizzo di tale strumento non può essere arbitrario. Di conseguenza, un'indiscriminata applicazione senza alcuna giustificazione potrebbe integrare, in alcuni casi, gli estremi dell'eccesso di potere in presenza di una sproporzione tra la misura cautelare e il credito da garantire. È quanto emerge dalla sentenza **28/12/2013 della Ctp Roma**. In particolare – secondo la Commissione tributaria provinciale di Roma – il concessionario avrebbe omesso di indicare, in maniera esaustiva, le ragioni che avrebbero giustificato l'adozione di tale provvedimento cautelare in relazione all'entità della somma contestata, ma anche alle condizioni soggettive del contribuente e al rischio di perdita della garanzia del credito per l'Erario.



14. CARTELLE PER MULTE STRADALI

TEMPISTICHE DI NOTIFICAZIONE DELLE MULTE

La **Legge 120** del 29 luglio 2010, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 175 del 29 luglio 2010 ed entrata in vigore il 13 agosto 2010, ha introdotto rilevanti novità al **Codice della strada**. Una di queste riguarda i **termini di notifica dei verbali di contravvenzioni**. In pratica qualora la violazione non possa essere immediatamente contestata, il verbale, con gli estremi precisi e dettagliati della violazione e con la indicazione dei motivi che hanno reso impossibile la contestazione immediata, deve essere **notificato** al trasgressore **entro 90 giorni** dalla data di accertamento dell'infrazione (in precedenza il termine era di **150 gg.**).

Il nuovo termine si applica per le violazioni accertate dal **13 agosto 2010** (data in cui è entrata in vigore la predetta legge).

Il termine dei **90 giorni decorre** dal giorno successivo a quello in cui:

- è stata commessa la violazione (ipotesi più frequente);
- è stato oggettivamente possibile effettuare l'accertamento dell'infrazione (si pensi al caso in cui l'organo di polizia ha dovuto ricostruire la dinamica di un incidente stradale);
- l'organo accertatore si è trovato nella condizione di conoscere effettivamente i dati del trasgressore.

Una ulteriore considerazione va fatta per le multe **notificate a mezzo posta**. In questi casi il termine di **90 giorni** si considera rispettato quando la polizia ha consegnato entro tale termine il verbale all'ufficio postale o all'ufficiale giudiziario addetto alle notifiche, a nulla rilevando gli eventuali ritardi compiuti dalle poste nella consegna materiale del verbale o il successivo momento di ritiro del plico da parte del destinatario.

Ai **90 giorni** se ne aggiungono altri **60** nel caso in cui il trasgressore non sia stato subito identificato (l'esempio classico è quello dell'auto presa a noleggio o dell'auto aziendale).

Il termine massimo per la notifica del verbale è invece di **100 giorni** nel caso in cui la multa sia stata **direttamente contestata al trasgressore**. In pratica, da sempre sono tenuti al pagamento sia il trasgressore sia l'intestatario del veicolo (se persona diversa) e quando il trasgressore viene fermato subito si notifica il verbale solo a lui, sul posto. Per prassi, la spedizione al proprietario resta sospesa per i 60 giorni entro i quali il responsabile dell'infrazione ha diritto di pagare senza aggravii. Se il pagamento non avviene, si procede nei confronti del proprietario. In questo caso, il termine ultimo per la notifica della multa è aumentato a 100 giorni.

Per i **residenti all'estero** la notifica deve essere effettuata entro **360 giorni** dall'accertamento.

TEMPI PER FARE RICORSO

Prima dell'entrata in vigore del **D. Lgs. 150/2011**, il termine per la presentazione del ricorso avverso un verbale per infrazione al Codice della Strada, sia innanzi al Prefetto che innanzi al Giudice di Pace, era di **60 giorni** a partite dalla data di notifica del verbale medesimo.

Con l'entrata in vigore del **D. Lgs. 150/2011** è stata invece ridotto a trenta giorni il termine entro cui è possibile proporre ricorso innanzi al Giudice di Pace. In merito sono necessarie due precisazioni: in primo luogo la modifica riguarda solo il ricorso innanzi al Giudice di Pace, per cui resta invariato il termine di sessanta giorni entro cui si potrà presentare ricorso innanzi al prefetto; in secondo luogo, il nuovo termine si applica solo per quei verbali le cui infrazioni sono state accertate successivamente all'entrata in vigore del **D. Lgs. 150/2011** (ovvero il 6 ottobre 2011).

Nel caso in cui oggetto di opposizione sia una cartella esattoriale o un'ordinanza di rigetto il termine per il ricorso è di **30 giorni** dalla notifica dell'atto opposto

ATTENZIONE: L'opposizione con la quale si denunciino vizi propri della cartella esattoriale, per carenze di elementi che essa dovrebbe contenere in base agli artt. 25 e 26 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, è qualificabile come opposizione agli atti esecutivi, ai sensi dell'art. 617 c.p.c., e **deve quindi proporsi, come sancisce questa norma, nei cinque giorni dalla notificazione dell'atto impugnato**

TERMINI SUCCESSIVI AL RICORSO

Il Prefetto, ricevuto il ricorso, ha termine di 180 giorni (nel caso in cui il ricorso sia stato presentato all'Ufficio da cui dipende l'Organo accertatore) oppure termine di 210 giorni (nel caso in cui il ricorso sia stato presentato direttamente al Prefetto) per decidere sul ricorso emettendo alternativamente ordinanza ingiunzione di pagamento di una somma non inferiore al

doppio del minimo previsto per la sanzione commessa oppure ordinanza di archiviazione. In caso di omessa decisione il ricorso si intende accolto in quanto i termini sono perentori. Se il ricorrente chiede di essere sentito personalmente i termini sopra indicati sono sospesi a decorrere dalla notifica dell'invito al ricorrente per la presentazione all'audizione sino alla data fissata per l'audizione o sino alla data dell'espletamento dell'audizione medesima. L'ordinanza deve esser notificata entro il termine di 150 giorni dalla sua adozione. Il che comporta che, per avere la certezza dell'esito favorevole di un ricorso occorrerà attendere, in caso di mancata notifica dell'ordinanza, il termine complessivo di 330 giorni (ove il ricorso sia stato presentato all'Ufficio dal quale dipende l'organo accertatore) oppure il termine complessivo di 360 giorni (nel caso in cui il ricorso sia stato presentato direttamente al Prefetto).

Consigli:

- guardare la data riportata sull'ordinanza-ingiunzione prefettizia per verificare se sono trascorsi più di 330/360 giorni dalla data di presentazione o spedizione tramite raccomandata AR del ricorso.
- Per i 120 giorni entro i quali deve essere adottato il provvedimento del prefetto vale la data in cui l'ingiunzione è stata emessa dal prefetto e non quella in cui è stata notificata all'automobilista. Particolare non di poco conto!
- L'art. 28 della L.689/81 prevede un termine di 5 anni dal giorno in cui è stata commessa la violazione per la notifica della cartella esattoriale. .
- Contro la cartella esattoriale si può fare ricorso al giudice di pace, entro 30 giorni dalla notifica della stessa. Bisogna quindi verificare se il termine di 5 anni di cui detto sia decorso o meno, diversamente se risultano decorsi cinque anni, la sanzione risulta essere prescritta e la cartella deve essere impugnata.

MOTIVI DI IMPUGNAZIONE DELLE MULTE

Un'indicazione tassativa dei motivi per i quali un verbale può essere dichiarato nullo non è oggettivamente possibile. La materia è, infatti, soggetta a continue rivisitazioni e reinterpretazioni da parte del legislatore e della giurisprudenza ed i casi concreti possono essere di una varietà pressochè infinita. Nell'elencazione che segue sono indicati molti dei più frequenti motivi di nullità che può capitare di constatare esaminando un verbale di contravvenzione.

- l'interessato ritiene di non aver commesso il fatto addebitatogli

- I riferimenti sono relativi ad un veicolo venduto prima della data della commessa infrazione

Motivi di nullità relativi alla forma

- Omessa indicazione che la copia del verbale notificata è autentica e conforme all'originale
- Omessa indicazione dei rimedi attraverso i quali è consentita l'opposizione
- Omessa indicazione del soggetto responsabile del procedimento amministrativo
- Omessa indicazione dell'agente accertatore
- Omessa indicazione della delibera di autorizzazione di installazione di impianto semaforico
- Omessa indicazione, sul retro del segnale stradale, della data e del numero della delibera
- Notifica del verbale oltre i termini previsti (90gg)

Mancanza di elementi di riscontro dell'infrazione

- Omessa indicazione del luogo esatto in cui sarebbe avvenuta la presunta infrazione
- Omessa indicazione di alcun punto di riferimento, nella cui prossimità sarebbe avvenuta l'infrazione
- Omessa indicazione dell'ora in cui sarebbe avvenuta la presunta infrazione
- Omessa indicazione del senso di marcia percorso e della dinamica della presunta infrazione
- Omessa indicazione degli elementi che hanno impedito la contestazione immediata dell'infrazione
- Per i verbali redatti a mano, inintelligibilità della grafia
- Verbale redatto dalla Polizia Municipale al di fuori del proprio territorio di competenza
- Mancanza di visibilità degli agenti del traffico.
- Omessa indicazione su chi deve provvedere al pagamento della somma e le modalità di pagamento

Eccesso di velocità

- Omessa informazione circa il controllo della velocità effettuato tramite mezzi di rilevazione elettronica
- Omessa indicazione della marca e del modello dello strumento misuratore (autovelox)
- Omessa indicazione del numero di matricola dello strumento misuratore (autovelox)
- Omessa indicazione del provvedimento di omologazione dello strumento misuratore (autovelox)
- Omessa indicazione del procedimento di taratura dello strumento misuratore (autovelox)

AUTOVELOX

- Con la recentissima **Sentenza n. 12833/2007**, la Corte di Cassazione ha ribadito il principio secondo cui la multa per eccesso di velocità è nulla se la predisposizione di autovelox non è preventivamente segnalata agli automobilisti in transito. La decisione si fonda sull'**art. 4 della legge 168/2002** che è norma di "carattere imperativo, che non consente all'interprete di disapplicarla in ragione di un'asserita, ma inespressa "ratio", che ne limiterebbe l'efficacia nell'ambito dei rapporti organizzativi interni alla p.a."
- Obbligo della segnalazione preventiva dell'autovelox anche nel caso in cui il rilevamento non sia automatico, ma fatto dagli agenti con il telelaser. In tal modo si sono espressi i giudici della **Corte di Cassazione nella sentenza 22 giugno 2011, n. 13727**. Ancora uno "scontro" tra la giurisprudenza ed il "temibile" autovelox.....l'autovelox deve sempre essere segnalato;...ma "occhio alle date": l'estensione anche alle postazioni che siano gestite direttamente dagli agenti è entrata in vigore a partire dal 4 agosto 2007. Per i Giudici di Piazza Cavour, nella sentenza che qui si commenta, l'obbligo della preventiva segnalazione dell'apparecchio di rilevamento "*della velocità previsto, in un primo momento, dall'articolo 4 del d.l. n. 121 del 2002, conv. L. n. 168/2002, per i soli dispositivi di controllo remoto senza la presenza diretta dell'operatore di polizia, menzionati nell'art. 201, comma l- bis, lett. f), del codice della strada, è stato successivamente esteso, con l'entrata in vigore dell'art. 3 del d.l. n. 117 del 2007, conv. nella l. n. 160 del 2007, a tutti i tipi e modalità di controllo effettuati con apparecchi fissi o mobili installati sulla sede stradale, nei quali, perciò, si ricomprendono ora anche gli apparecchi tele laser gestiti direttamente e nella disponibilità degli organi di polizia*". E nulla la multa nel caso sia stata inflitta con il sistema telelaser se il controllo non è stato segnalato in maniera adeguata.

- **Cass. civ., sez. II, sentenza 18 gennaio 2010, n. 656** : L'obbligo della preventiva segnalazione dell'apparecchio di rilevamento della velocità previsto, in un primo momento, dall'art. 4 del d.l. n. 121 del 2002, conv. nella legge n. 168 del 2002, per i soli dispositivi di controllo remoto senza la presenza diretta dell'operatore di polizia, menzionati nell'art. 201, comma 1- bis, lett. f), del codice della strada, è stato successivamente esteso, con l'entrata in vigore dell'art. 3 del d.l. n. 117 del 2007, conv. nella l. n. 160 del 2007, a tutti i tipi e modalità di controllo effettuati con apparecchi fissi o mobili installati sulla sede stradale, nei quali, perciò, si ricomprendono ora anche gli apparecchi telelaser gestiti direttamente e nella disponibilità degli organi di polizia. (Nella specie, la S.C., sulla scorta dell'enunciato principio, ha cassato la sentenza impugnata che aveva annullato il verbale di contestazione per l'omesso assolvimento del suddetto obbligo di preventiva informazione dell'utenza, malgrado il dispositivo utilizzato, tipo telelaser, non rientrasse tra quelli indicati nel citato art. 4 del d. l. n. 121 del 2002 e lo "*ius superveniens*" di cui all'art. 3 del d.l. n. 117 del 2007 non fosse applicabile al caso esaminato, riferito ad un'infrazione commessa nel 2003.

MANCATA IDENTIFICAZIONE DEL CONDUCENTE E OBBLIGO DI SEGNALAZIONE

L'art. 126 bis, comma 2, C.d.S. recita che "Nel caso di mancata identificazione di questi (conducente), la segnalazione deve essere effettuata a carico del proprietario del veicolo, salvo che lo stesso non comunichi, entro trenta giorni dalla richiesta, all'organo di polizia che procede i dati personali e della patente del conducente al momento della commessa violazione. Se il proprietario del veicolo risulta una persona giuridica, il suo legale rappresentante o un suo delegato è tenuto a fornire gli stessi dati, entro lo stesso termine, all'organo di polizia che procede. Se il proprietario del veicolo omette di fornirli, si applica a suo carico la sanzione prevista dall'art. 180, comma 8..."



18. IL RICORSO TRIBUTARIO alle commissioni tributarie

La commissione provinciale tributaria, ovvero il giudice tributario, è l'organo competente per tutte le controversie che hanno per oggetto i tributi di ogni genere, compresi:

* i tributi locali (regionali, provinciali e comunali);

* i contributi al Servizio Sanitario Nazionale;

* le sovrimposte, le addizionali e le sanzioni amministrative irrogate da uffici finanziari, nonché gli interessi ed ogni altro accessorio;

* le controversie riguardanti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo di una stessa particella;

* le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale;

* le controversie riguardanti il canone per lo scarico e la depurazione delle acque, il canone per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU), il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni (competenze specificate dal d.l.203/2005 e ribadite dalle sentenze di Cassazione n.8273/08 e 8279/08,)

* le controversie in materia di tasse automobilistiche (sentenze Cassazione n.3599/2003, 27884/2005 e 27179/2006).

* le controversie in materia di TIA, la nuova "tariffa di igiene ambientale" relativa al servizio di smaltimento rifiuti (sentenza Cassazione n. 17526/2007).

* le controversie in materia di CANONE RAI (sentenza Cassazione -sezioni unite civili- n. 24010 del 20/11/07).

Le normative di riferimento sono il d.lgs.546/92 (con aggiornamenti) ed il codice di procedura civile. Ne riportiamo un estratto, riassumendo -per utilità pratica- le caratteristiche principali del procedimento.

ATTI IMPUGNABILI

Sono impugnabili tutti gli atti dell'amministrazione finanziaria (il ministero delle Finanze, le agenzie delle Entrate) dell'ente locale (Regione, Provincia, Comune), oppure del concessionario della riscossione (Equitalia, Cerit, etc.etc.).

Questi possono essere:

- avviso di accertamento o di liquidazione del tributo (compresi gli "avvisi bonari", ovvero le semplici comunicazioni con cui l'amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita, con o senza intimazione di pagamento, vedi sentenza **Cassazione n.16293/2007**) ;
- provvedimento che irroga le sanzioni;
- ruolo e cartella di pagamento;
- avviso di mora;
- uno o piu' atti attinenti il classamento di immobili e l'attribuzione della relativa rendita (variazione di rendita catastale);
- rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi non dovuti;
- diniego o revoca di agevolazioni;
- iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del D.P.R. n. 602/73;
- fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del D.P.R. n. 602/73
- tutti gli altri atti per i quali é consentito di ricorrere alla commissione.

CHI PUO' PROCEDERE (E STARE IN GIUDIZIO)

L'ente locale o il ministero possono essere presenti autonomamente o tramite dirigenti o titolari -rispettivamente- degli uffici tributi e di quelli adibiti al contenzioso.

Gli altri soggetti possono anche stare in giudizio mediante procura generale o speciale e devono essere assistiti da un difensore abilitato (che, a seconda della materia trattata, puo' essere un avvocato, un dottore commercialista, un ragioniere o un perito commerciale, un consulente del lavoro non dipendenti della pubblica amministrazione, etc., purché iscritti nei relativi albi professionali).

Se la controversia ha un valore inferiore ad euro 2.582,28 il difensore non e' obbligatorio e il ricorrente puo' anche agire da solo. Per valore si intende l'importo del tributo al netto di interessi e di eventuali sanzioni. Se la controversia riguarda esclusivamente le sanzioni, il suo valore e' costituito dalla somma delle stesse.

IL PROCEDIMENTO

Il ricorso va presentato alla Commissione competente **entro 60gg dalla notifica dell'atto**. Se esso riguarda un "rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi non dovuti" il termine decorre dal novantesimo giorno dalla presentazione della domanda di restituzione e scade al termine della prescrizione prevista per quel rimborso. *Il termine di presentazione e' perentorio, pertanto se non viene rispettato l'atto non e' piu' impugnabile.*

I. PRIMA FASE, PROPOSIZIONE DEL RICORSO

Dev'essere presentato direttamente alla controparte (ufficio del ministero delle Finanze, ente locale, concessionario) utilizzando, alternativamente, queste modalita':

- * spedizione dell'originale in bollo tramite raccomandata A/R **senza busta**;
- * consegna diretta dell'originale in bollo presso l'ufficio finanziario (o ente locale o concessionario), con rilascio, da parte dell'impiegato addetto, di una ricevuta;
- * notifica tramite ufficiale giudiziario (secondo quanto previsto dal codice di procedura civile all'art.137 e segg.), con consegna allo stesso di due originali in bollo.

Il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore del ricorrente e contenere l'indicazione dell'incarico a norma dell'art. 12, comma 3, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente, nel qual caso vale quanto disposto dall'art. 12, comma 5. La sottoscrizione del difensore o della parte deve essere apposta tanto nell'originale quanto nelle copie del ricorso destinate alle altre parti, fatto salvo quanto previsto dall'art. 14, comma 2.

II. SECONDA FASE, COSTITUZIONE IN GIUDIZIO

Il ricorrente, dopo aver presentato il ricorso, deve "costituirsi in giudizio" presso la competente commissione provinciale tributaria, ovvero presso quella nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio finanziario, l'ente locale o il concessionario del servizio della riscossione che ha emesso l'atto. I dati di detta commissione dovrebbero essere riportati sull'atto stesso.

La costituzione in giudizio va fatta **entro 30gg dalla proposizione del ricorso**, pena l'inammissibilità del ricorso stesso (termine perentorio), depositando presso la segreteria della commissione:

- * l'originale del ricorso notificato dall'ufficiale giudiziario;
- * copia del ricorso consegnato direttamente, o spedito per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata. In questo caso è il ricorrente che attesta la conformità della copia con l'originale. In caso di difformità il ricorso diventa inammissibile;

- * l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, se notificato, e gli altri documenti utili alla controversia.

Tutta questa documentazione costituisce il fascicolo del ricorrente.

Anche la controparte, ovvero l'ufficio del ministero, l'ente o il concessionario nei cui confronti è stato presentato il ricorso, **deve costituirsi in giudizio entro 60 giorni dalla data di notifica dello stesso**. In questo caso il termine della costituzione in giudizio non è perentorio, infatti un eventuale ritardo non comporta la inammissibilità. Anche in questo caso la costituzione è fatta tramite deposito presso la segreteria della commissione di un fascicolo (contenente controdeduzioni, prove, eccezioni, etc.) in tante copie quante sono le parti in giudizio.

Sospensione dell'atto impugnato

Il ricorrente può chiedere, quando dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, la sospensione degli effetti dello stesso tramite **istanza di sospensione motivata da presentarsi con il ricorso o con atto separato** e da notificarsi alle altre parti. La decisione in merito viene presa dal collegio con ordinanza non impugnabile, dopo aver sentito le parti. La sospensione, che "congela" l'atto fino alla pubblicazione della sentenza di primo grado, può anche essere parziale o subordinata al rilascio -da parte del ricorrente- di specifiche garanzie (cauzione, fideiussione). Dal momento in cui viene emanata l'ordinanza di sospensione, la controversia dev'essere trattata entro 90 giorni.

Integrazione dei motivi

Quando la controparte deposita documenti non conosciuti all'altra parte, si rende necessario procedere ad un'integrazione dei motivi. Essa e' ammessa **entro (tassativamente) 60 giorni dalla data in cui l'interessato ha notizia del deposito** suddetto.

Se fosse gia' fissata la trattazione della controversia, l'interessato deve dichiarare, non oltre la trattazione in camera di consiglio o la discussione in pubblica udienza, che intende proporre motivi aggiunti. In questo caso la trattazione o l'udienza debbono essere rinviate.

Le regole per il deposito dei documenti

Il processo tributario è un processo prevalentemente documentale: non è quindi ammessa la possibilità di avvalersi degli altri mezzi di prova ordinariamente riconosciuti come, ad esempio, il giuramento e la prova testimoniale.

Per essere utilizzati nel processo, i documenti devono essere elencati negli atti di parte cui sono allegati (ad esempio, nel ricorso). È comunque ammesso produrli anche separatamente; in tal caso è però necessario preparare una apposita nota (chiamata "Nota di deposito documenti"), firmarla e depositarla in segreteria (in originale e in tante copie in carta semplice per quante sono le altre parti).

I "motivi" e il divieto delle "memorie integrative"

Uno degli elementi essenziali del ricorso - prescritto a pena di inammissibilità - è costituito dai "motivi", ossia dalla dettagliata esposizione delle proprie ragioni.

L'esposizione dei motivi che sono a base del ricorso costituisce un elemento di estrema importanza in quanto i motivi non potranno essere integrati in atti successivi. Fa eccezione il caso in cui l'integrazione sia resa necessaria dal successivo deposito di documenti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione. In questi casi l'integrazione è ammessa entro il termine di 60 giorni decorrenti dalla data in cui l'interessato ha notizia del deposito.

TERZA FASE, LA TRATTAZIONE DELLA CONTROVERSIA

Inizia con la nomina del relatore e la fissazione dell'udienza di trattazione, a cui provvede il presidente di sezione. La segreteria della commissione provvede a darne comunicazione alle parti, almeno 30 giorni (non festivi) prima dell'udienza.

Fino a 20 giorni prima dell'udienza le parti possono depositare documenti, e fino a 10 giorni possono presentare memorie illustrative.

Solitamente la controversia e' trattata in camera di consiglio, senza la presenza delle parti. E' possibile, comunque, **l'udienza pubblica su istanza di una delle parti**, che deve essere depositata presso la Segreteria entro 10 giorni dall'udienza.

Una volta deciso per l'udienza pubblica, il presidente non può più revocare tale decisione. Il relatore riferisce i fatti e le questioni al collegio. Qualora l'udienza sia pubblica il presidente ammette alla discussione anche le parti. Della trattazione, o dell'udienza, è redatto un verbale da parte del segretario. In taluni casi la commissione può disporre, su istanza di una delle parti, un differimento della discussione.

Tentativo conciliativo

Ciascuna delle parti può proporre davanti alla commissione, non oltre la prima udienza, la conciliazione parziale o totale della controversia, ovvero un accordo "amichevole". La proposta di conciliare può anche essere avanzata dalla commissione stessa, d'ufficio.

La conciliazione permette di ridurre le sanzioni ad un terzo.

In mancanza di accordo, la trattazione continua.

Emissione della sentenza

Il collegio giudicante, dopo la discussione in pubblica udienza o in camera di consiglio, delibera la decisione in segreto. Solitamente la cosa avviene subito, ma in certi casi la delibera può essere rinviata (di non oltre trenta giorni, in ogni caso).

Impugnazione della sentenza

Per le impugnazioni delle sentenze delle commissioni provinciali tributarie si applicano le norme del codice di procedura civile, art. 323 e segg.

Il termine per fare opposizione è di **60 giorni dalla notifica** della sentenza su istanza di parte (o 6 mesi in mancanza di notifica) e l'organo al quale ci deve rivolgere è **la commissione tributaria regionale.**

In alcuni casi particolari (essenzialmente i vizi di illegittimità) si può ricorrere presso la **corte di cassazione.** In altri (dolo, pronuncia in base a prove false, ritrovamento di documenti decisivi prima non prodotti, etc.) si può impugnare la sentenza **per revocazione.** Volendo approfondire può essere consultata la normativa di riferimento (d.lgs.546/92)

Reclamo e mediazione tributaria

Con l'art. 39, comma 9, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, è stato introdotto nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, l'art. 17-bis, rubricato "Il reclamo e la mediazione".

Tale istituto, volto alla deflazione del contenzioso tributario, ha previsto, per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti dell'Agenzia delle entrate, notificati a decorrere dal 1° aprile 2012, un rimedio da esperire in via preliminare (c.d. reclamo) ogni qualvolta si intenda presentare un ricorso, pena l'inammissibilità dello stesso.

Nella specie, si tratta di una fase precontenziosa, finalizzata ad evitare di affrontare in sede giudiziale contestazioni suscettibili di essere risolte in sede amministrativa, per mezzo di un esame volto a favorire l'esercizio dell'autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria oppure il raggiungimento di un accordo tra quest'ultima ed il contribuente in merito ad una data pretesa impositiva.

Ebbene, ciò premesso, l'aspetto sul quale si vuole porre l'attenzione attiene ai diversi e concorrenti profili di incostituzionalità, per contrasto con gli artt. 3 (principio di uguaglianza e ragionevolezza), 24 (diritto di difesa) e 111 (giusto processo) della Costituzione repubblicana, che da una prima e sommaria analisi della predetta disposizioni sembrerebbero emergere, come di seguito specificato.

Violazione del principio di uguaglianza e ragionevolezza (art. 3 Cost.)

Per cominciare, una violazione del principio di uguaglianza è ravvisabile già nel comma 1 dell'art. 17-bis citato, che così dispone: "Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'art. 48".

Ciò in quanto tale disposizione impedisce a controversie aventi lo stesso oggetto e che coinvolgono gli stessi soggetti di essere riunite e, quindi, unitamente discusse e decise, concorrendo con ciò all'eventualità che abbiano esiti differenti.

Altro profilo di illegittimità costituzionale è ravvisabile al comma 10, dell'art. 17-bis cit., dedicato al regime delle spese.

Tale comma, non prevedendo alcuna disciplina in merito alle spese relative al procedimento di reclamo quando il giudizio non si svolge perché il reclamo è accolto o la mediazione va a buon fine, lede il principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., in quanto dispone che le spese inerenti al reclamo assumano rilevanza solo nell'eventualità dell'introduzione della successiva fase giurisdizionale.

Difatti, mentre l'attivazione di tale procedura comporta necessariamente dei costi per il contribuente, che deve remunerare la prestazione professionale resa per l'assistenza tecnica di cui

usufruisce, analogamente a quanto avrebbe dovuto anticipare per la proposizione diretta del ricorso, l'Amministrazione, invece, beneficia, per l'anticipato annullamento dell'atto, del risparmio delle spese di giudizio.

Violazione del diritto di difesa (art. 24 Cost.)

Ulteriore profilo di illegittimità costituzionale è ravvisabile anche al comma 2 dell'art. 17-bis citato, laddove la presentazione del reclamo si sostanzia in una condizione di ammissibilità del ricorso, andando a precludere, in caso di mancata presentazione dell'istanza, qualsivoglia attività giudiziale. L'art. 24, primo comma, Cost., difatti, prevede che "tutti possono agire in giudizio in difesa dei propri diritti e interessi legittimi".

Si tratta del c.d. "diritto di azione" per il quale il Costituente ha previsto un espresso riconoscimento costituzionale allo scopo di impedire che un qualsivoglia legislatore potesse o comunque possa privare, in maniera arbitraria, alcune posizioni giuridiche soggettive.

Violazione del diritto ad un giusto processo (art. 111 Cost.)

Infine, altro profilo d'incostituzionalità dell'art. 17-bis cit. è poi ravvisabile anche nel mancato coordinamento con il procedimento di accertamento con adesione.

Ciò in quanto tale mancato coordinamento rischia di dilatare eccessivamente i tempi di introduzione del giudizio tributario, con conseguente incostituzionalità della norma per violazione del principio sul giusto processo di cui all'art. 111 Cost.

Difatti, se il contribuente attiva il procedimento di accertamento con adesione, considerando anche la possibile sospensione dei termini feriali, fra la notificazione dell'atto impugnabile ed il radicamento del giudizio dinanzi al Giudice tributario possono trascorrere circa nove mesi e mezzo (se ai sessanta giorni per la proposizione del ricorso si aggiungono i novanta giorni per il procedimento di accertamento con adesione, i quarantasei giorni della sospensione feriale ed i novanta giorni per il procedimento di reclamo e mediazione, si ottengono ben duecentoottantasei giorni).

Risultato, questo, che non è conforme all'aspettativa - riconosciuta e tutelata dall'art. 111 Cost. - di vedere definita in tempi ragionevoli la controversia.

Pertanto, in ragione di quanto enunciato, non può farsi a meno di osservare che, se profili di illegittimità costituzionale sono stati rilevati anche in merito all'art. 5, primo comma, del D.Lgs. n. 28/2010 (in tal senso Corte Cost., del 24/10/2012, n. 272), relativo alla mediazione obbligatoria civilistica, che detta una disciplina meno gravosa, in cui non è prevista la definitiva perdita del diritto di azione a seguito del mancato esperimento della procedura obbligatoria di mediazione, a maggior ragione profili d'incostituzionalità devono essere ravvisati nella disciplina tributaria, ove,

come osservato, il mancato reclamo preventivo è causa di inammissibilità insanabile del ricorso, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.



19. CASISTICHE PARTICOLARI:

IL CONDONO

Il pagamento delle rate da condono non pagate, non rendono nulla la sanatoria, e' illegittimo richiedere l'intera somma, **Sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Salerno n. 36 del 26 gennaio 2007 (dep. il 26 febbraio 2007) Sez. XVIII, Sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Pavia del 14 novembre 2006, n. 222**, le somme dovevano inoltre essere recuperate a pena di decadenza entro il 31/12/2006.

Sentenza della Commissione Tributaria di Genova Sez. I, Sent. 7 febbraio 2006 (23 gennaio 2006), n. 20 Pres. Monteverde - Rel. Graziano, e' inoltre illegittima la procedura di esecuzione senza la comunicazione dell'avviso bonario (**si veda anche Sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Roma Sent. n. 23 del 23 gennaio 2007 (dep. il 7 febbraio 2007) Sez. XXXIV**)

Il condono previsto all'art. 9 bis della legge n. 289 del 2002, relativo alla possibilità di definire gli omessi e tardivi versamenti delle imposte e delle ritenute emergenti dalle dichiarazioni presentate, mediante il solo pagamento dell'imposta e degli interessi od, in caso di mero ritardo, dei soli interessi, senza aggravii e sanzioni, costituisce una forma di condono demenziale e non premiale come, invece deve ritenersi per le fattispecie regolate dagli artt. 7, 8, 9, 15 e 16 della legge n. 289 del 2002, le quali attribuiscono al contribuente il diritto potestativo di chiedere un accertamento straordinario, da effettuarsi con regole peculiari rispetto a quello ordinario, con la conseguenza che, nell'ipotesi di cui all'art. 9 bis, non essendo necessaria alcuna attività di liquidazione ex art. 36 bis d.P.R. n. 600 del 1973, in ordine alla determinazione del "quantum", esattamente indicato nell'importo specificato nella dichiarazione integrativa presentata ai sensi del terzo comma, con gli interessi di cui all'art. 4, il condono è condizionato dall'integrale pagamento di quanto dovuto e il pagamento rateale determina la definizione della lite pendente solo se integrale, essendo insufficiente il solo

pagamento della prima rata cui non segua l'adempimento delle successive" - **Cass. Sez. 5, Sentenza n. 20745 del 06/10/2010.**

DIRITTI CAMERALI

Diritti camerali della Camera di Commercio illegittimi per contrasto con la direttiva Cee - Commissione Tributaria di Foggia. La Commissione Tributaria Provinciale di Foggia ha dichiarato l'illegittimità dell'articolo 18, comma terzo, della legge 580/1993 per contrasto con le disposizioni di cui agli articoli 10 e 12 della Direttiva Comunitaria 69/335 nella parte in cui esso preveda l'obbligo per le imprese di pagare il diritto di iscrizione nei Registri appositamente tenuti dalle Camere di Commercio, Industria, Artigianato ed Agricoltura. Gli articoli 10 e 12 della Direttiva Comunitaria 69/335 vietano agli Stati membri dell'Unione Europea di applicare alle imprese imposte sulla raccolta di capitali. Il tributo di iscrizione di un'impresa nei Registri appositamente tenuti dalle Camere di Commercio, Industria, Artigianato ed Agricoltura, condizione di procedibilità dell'esercizio dell'attività da parte di questa, è da ritenersi imposta indiretta sulla raccolta di capitali e come tale non è dovuto. **Commissione tributaria provinciale di foggia sezione nona sentenza n. 142 del 21/09/2004.**

In tema di diritti camerali , l'obbligo del titolare della ditta di pagare il diritto annuale di iscrizione all'albo di cui all'art. 34 del d.l. n. 786 del 1981, cessa solo con la cancellazione dal Registro delle Imprese, prescindendo da ogni altra situazione specifica ed a nulla rilevando in tal senso la semplice cessazione dell'attività - **Comm.trib. prov.le Bari sez. XV del 27 maggio 2009 n. 72.**

L'art. 12 l. n. 448 del 2001 ha devoluto alla giurisdizione delle commissioni tributarie tutte le controversie in materia di imposte e tasse e, quindi, anche quelle relative ai diritti camerali dovuti alle camere di commercio - **Cassazione civile sez. un. 04 febbraio 2009 n. 2639.**

Prescrizione: 10 ANNI. Nel silenzio della legge si applica il termine di prescrizione ordinario decennale ex **art. 2967 del codice civile**



20. INPS: ISPEZIONI VERBALI E RICORSI

Le modalità dell'ispezione previdenziale sono contenute nel Dlgs n.124/2004 e chiarite dall'Inps con la circolare n. 132 del 20 settembre 2004.

CONTENUTO NECESSARIO DEL VERBALE E OBBLIGO DI MOTIVAZIONE

Gli art. 14 e 15 del codice di comportamento degli ispettori (DD 20 aprile 2006) stabiliscono il contenuto del verbale di accertamento (obbligo di indicare anche gli organi ai quali vanno inoltrati i ricorsi) e del processo verbale. L'art 16 stabilisce l'obbligo di motivazione. *Su questo punto vedi anche codice delle ispezioni di Rauseri a pag. 545.*

La circolare Inps 27 ottobre 2003 nr. 166 evidenzia che la sola redazione dei modelli DM10V, per loro natura sintetici, non è esaustiva delle elaborazioni alla base degli addebiti pur in presenza di ampie spiegazioni delle motivazioni e delle tipologie di omissioni riscontrate. Ciò non consente alle aziende di prendere piena conoscenza delle irregolarità accertate e non fornisce alle stesse tutti gli elementi idonei a verificare la validità degli addebiti ed impostare le argomentazioni a sostegno di eventuali ricorsi. *Su questo punto vedi anche codice delle ispezioni di Rauseri a pag. 545.*

Ne consegue la necessità di implementazione dell'analisi degli addebiti. La citata circolare stabilisce **l'obbligo di redigere due nuovi reports a supporto dei tradizionali verbali**. *Vedi codice delle ispezioni di Rauseri a pag. 534 e 545-546 e seguenti.*

E' quindi necessaria l'indicazione di: - parametri e procedure relative al calcolo della sanzione- dati anagrafici dei lavoratori- categoria mansione e livello – indicazione del periodo di inadempienza – indicazione dell'imponibile

LA PRESCRIZIONE

Dal 1° gennaio 1996 i termini per interrompere la prescrizione e per effettuare un successivo atto interruttivo, sono di **5 anni**, così come disposto dalla legge n. 335/1995, art. 3, commi 9 e 10 (la legge 27 dicembre 2002 n. 289 - finanziaria 2003 - all'art. 38, comma 7, dispone che "nell'ipotesi di periodi non coperti da contribuzione risultanti dall'estratto conto, relativi all'anno 1998, il termine di prescrizione, è sospeso per un periodo di 18 mesi a decorrere dal 1° gennaio 2003").

Tale periodo, limitatamente alla contribuzione relativa alle gestioni pensionistiche

obbligatorie, è poi elevato a 10 anni in presenza di denuncia del lavoratore (INPS, circolare n. 262/1995).. Tale particolare termine prescrizione peraltro deve intendersi, come precisato dall'INPS, limitato solo alla contribuzione relativa al lavoratore denunciante e non può essere estesa ad altri eventuali lavoratori interessati nei cui confronti persista una analoga omissione contributiva. L'INPS sottolinea la necessità per l'Istituto stesso di porre in essere, non appena venuto a conoscenza della denuncia del lavoratore, gli atti interruttivi della prescrizione nei confronti del datore di lavoro inadempiente. Ciò comporta che non possono essere considerate quali denunce le dichiarazioni dei lavoratori acquisite in sede ispettiva, a meno che le stesse non vengano formalizzate con alcune particolari modalità.

VALIDITÀ DELL'ATTO INTERRUTTIVO

L'atto interruttivo della prescrizione, per essere valido, deve contenere sempre la quantificazione del credito, o l'indicazione di tutti gli elementi che consentano al debitore di pervenire alla sua quantificazione. La decorrenza dei termini di prescrizione presuppone che il debitore abbia messo in grado l'Istituto di conoscere l'entità del debito contributivo (circolare n. 55/2000). Pertanto, nell'ipotesi in cui ciò non avvenga, e l'Istituto non abbia avuto la possibilità di rilevarlo, la prescrizione non può decorrere poiché l'Istituto stesso si trova nella impossibilità di esercitare il proprio diritto di credito. A titolo di esempio: datori di lavoro che abbiano dolosamente occultato l'utilizzo di lavoratori dipendenti nella propria attività avendo evitato di iscriversi negli appositi albi e non essendosi muniti di libri paga e matricola; oppure artigiani o commercianti che abbiano denunciato al fisco parzialmente il proprio reddito d'impresa, o non lo abbiano denunciato affatto.

IL REGIME SANZIONATORIO

L'art. 116, comma 8 e seguenti, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, ha delineato un nuovo regime sanzionatorio per i casi di omesso o ritardato pagamento dei contributi. L'INPS, nel descrivere l'applicazione di tale nuovo sistema, ha emesso la circolare n. 110/2001. In particolare, si configura l'ipotesi dell'**evasione**, perseguita dal legislatore con maggiore severità, nel caso in cui l'inadempienza nel versamento dei contributi sia connessa a registrazioni o denunce obbligatorie omesse o non conformi al vero, cioè nel caso in cui il datore di lavoro, con l'intenzione specifica di non versare i contributi o premi, occulta rapporti di lavoro in essere ovvero le retribuzioni erogate. Tra le più frequenti irregolarità che concretizzano l'ipotesi dell'evasione come sopra configurata, l'INPS segnala nella citata circolare n. 110/2001: la mancata iscrizione della azienda all'Ente previdenziale; la mancata

iscrizione sui libri aziendali di uno o più dipendenti; l'infedele registrazione delle retribuzioni; oltre, ovviamente, alla mancata denuncia di specifiche partite; l'omessa o tardiva presentazione delle denunce obbligatorie e la loro infedeltà.

Per quanto concerne le collaborazioni coordinate e continuative, la circolare n. 110/2001 dell'INPS affermava che - per quanto attiene all'ipotesi di "simulazione del rapporto di lavoro subordinato" - fattispecie che si ritiene possa configurarsi nei casi di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa o di rapporti di lavoro dichiarati di natura autonoma, successivamente individuati come subordinati - il Ministero del lavoro e della previdenza sociale - con circolare n. 12 del 22 gennaio 2001, aveva spiegato che "al fine di consentire agli Istituti previdenziali di procedere al recupero dei contributi ...", ha configurato tale ipotesi come evasione. A distanza di tempo, però, l'INPS è ritornata sulla questione decidendo che il rapporto di lavoro simulato non viene più sanzionato come evasione bensì come omissione contributiva. Questo vuol dire che in sede di verifica ispettiva **non sono applicate le sanzioni del 30%** ma quelle più favorevoli che prevedono l'applicazione della **sanzione civile del Tur maggiorato del 5,5%**.

L'IMPUGNAZIONE DEL VERBALE

Ai sensi dell'art. 17 D. Lgs. 124/2004 i ricorsi avverso i verbali ispettivi aventi ad oggetto la qualificazione e la sussistenza dei rapporti di lavoro sono ora attribuiti alla competenza dei Comitati Regionali del Lavoro (organi di nuova istituzione, composti dal Direttore Regionale del Lavoro, che lo presiede, e dai Direttori Regionali dell'INPS e dell'INAIL) istituiti presso le DPL

I ricorsi vanno decisi entro novanta giorni dalla loro presentazione, decorsi i quali devono intendersi respinti.

Al riguardo, la circolare ministeriale fissa un termine per la presentazione del ricorso (30 giorni dalla notifica della contestazione) e prevede che in caso di assenza o impedimento dei membri del Comitato, questi possano essere sostituiti dai rispettivi vicari.

Sotto l'aspetto operativo le Direzioni regionali concorderanno, in sede di Comitato Regionale per il Lavoro, le modalità e i tempi di trasmissione degli atti, designando il funzionario che affiancherà il Segretario di tale Comitato per l'istruttoria dei ricorsi e per l'eventuale attività consulenziale.

Non sono invece decisi ai sensi dell'art. 17 i verbali redatti da personale ispettivo Inps per recuperi di contributi per sgravi non dovuti o per imponibili non dichiarati Questi tipo di ricorso amministrativo vanno presentati alla competente sede Inps che ha emesso il verbale che, a sua volta, lo indirizza al comitato competente per materia. In caso di mancata adozione del provvedimento da parte dell'ufficio competente dopo 120 giorni il ricorso si intende respinto.

LA DIFESA GIUDIZIARIA su iniziativa del datore

Ai sensi dell'art. 47 DPR nr. 639 del 1970 il ricorso giudiziario (*vedi libro Rausei pag. 1101*) può essere proposto entro il termine decadenziale di 3 anni (*per sicurezza meglio considerare 1 anno*) dalla decisione del ricorso amministrativo o dalla scadenza dei termini per deciderlo (ossia decorsi 90 gg)..

E' competente a decidere il Tribunale in funzione del giudice del lavoro del luogo in cui ha sede l'ufficio dell'ente previdenziale contro il cui provvedimento si agisce.

Il ricorso giudiziale sospende la possibilità dell'Inps di iscrivere a ruolo la somma ai sensi dell'art. 24 comma 3 DL 46/99.

L'onere probatorio è a carico del contribuente attore.

* * *

21. VERBALI DPL e ORDINANZE INGIUNZIONE

L'art. 14 della L. 689/81 stabilisce che: *“La violazione, quando è possibile, deve essere contestata immediatamente tanto al trasgressore quanto alla persona che sia obbligata in solido al pagamento della somma dovuta per la violazione stessa. Se non è avvenuta la contestazione immediata.... gli estremi della violazione debbono essere notificati agli interessati residenti nel territorio della Repubblica entro il termine di novanta giorni. In buona sostanza la legge 689/81 statuisce che la violazione, una volta accertata, deve essere contestata immediatamente. Laddove non sia possibile la contestazione immediata-...-la contestazione va notificata nel termine di 90 giorni.*

Infatti il **Ministero del Lavoro con circolare del 19 dicembre 1992 n. 146** ha precisato che: *“non è superfluo sottolineare che l'enunciazione del disposto dell'art. 14 non dà luogo a*

*dubbi interpretativi circa la **priorità della contestazione immediata rispetto alla notificazione** (entro i 90 giorni). Il ricorso a quest'ultimo atto deve pertanto ritenersi legittimo soltanto in presenza della **motivata impossibilità di adottare la contestazione immediata e ciò deve emergere dal contesto del processo verbale**".*

Ad ogni modo è ormai principio consolidato che i 90 giorni da cui decorre il termine dell'art. 14 iniziano a contarsi dal momento dell'accertamento dell'illecito amministrativo.

Tale momento è individuato dalla giurisprudenza e dallo stesso Ministero del Lavoro nel momento dell'acquisizione di tutti gli elementi oggettivi costituenti il fatto illecito.

Sul punto si segnala che l'art. 24 del **DD 16 luglio 2001** identifica la conclusione degli accertamenti- ovvero il *dies a quo* del termine di 90 giorni per la notificazione, nell'acquisizione degli elementi di fatto che costituiscono la prova degli illeciti amministrativi riscontrati.

Il luminare della Direzione generale per l'attività ispettiva in materia- ossia il noto avv. Pierluigi Rausei¹- nella sua recente pubblicazione "codice delle ispezioni" evidenzia che quando l'accesso ispettivo si è rilevato idoneo alla raccolta della prova i termini di cui all'art. 14 iniziano a decorrere da tale data, sebbene successivamente vengano eseguiti ulteriori accessi ispettivi.

In particolare a pag. 680 del suo "codice delle ispezioni" (doc.8), nella parte in cui esamina la circolare del Ministero del Lavoro inerente il termine di notificazione dei verbali, evidenzia che: *"la durezza delle indicazioni ministeriali, sulla questione, si spinge a sottolineare che **ulteriori accessi ispettivi e comunque la richiesta di altri dati finiscono per assumere sovente carattere di espedienti volti a recuperare artificiosamente i termini e come tali sono assolutamente ingiustificabili**".*

Si evidenzia che è controversa la natura del termine di opposizione di cui all'art. 24 d.l. 46/1999 (40 giorni).

¹ Componente del "Centro Studi Attività Ispettiva" della Direzione generale per l'attività ispettiva (Roma) e responsabile Affari Legali della Direzione provinciale del lavoro di Ascoli Piceno. Avvocato e giuslavorista apprezzato, è fra i collaboratori del Centro Studi Internazionali e Comparati "Marco Biagi" dell'Università di Modena e Reggio Emilia. Autore di numerosi saggi in diritto del lavoro.

Tale decadenza- solo per fare valere vizi di merito e non procedurali- può essere superata attraverso l'esercizio della giurisdizione ex art. 442 cpc avente ad oggetto una domanda giudiziaria di accertamento negativo dell'obbligo contributivo e dell'eventuale diritto di ripetizione dell'indebito.

Sul punto vedi guida al lavoro nr. 31 del 2008 pag.65.

L'accertamento della tempestività dell'opposizione, con riguardo all'osservanza del termine prescritto dal del D.L. 26 febbraio 1999, n. 46, art. 24, comma 5, in quanto involge la verifica di un presupposto processuale quale la proponibilità della domanda, è un compito che il giudice deve assolvere a prescindere dalla sollecitazione delle parti, conseguendo dal mancato rilievo della eventuale carenza di quel presupposto la stessa nullità della sentenza - rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo, in ragione del difetto di potestas iudicandi derivante dalla preclusione dell'azione giudiziale (cfr. Cass., Sezioni unite, n. 3176 del 1984; con riferimento al processo previdenziale, applicabile nella specie ai sensi del sesto comma dell'art. 24 cit., cfr. Cass. n. 13331 del 2001; n. 3947 del 2002)».

TERMINI PER L'EMISSIONE DELL'ORDINANZA INGIUNZIONE

A seguito della presentazione degli scritti difensivi avverso il verbale, la DPL può predisporre alternativamente un'ordinanza ingiunzione o un'ordinanza di archiviazione, ai sensi dell'art. 18 della L. 689/1981.

Tale norma non prevede però un termine per l'emissione dell'ordinanza ingiunzione.

L'unico termine preso in esame dalla normativa citata è quello di cui all'art. 28, che disciplina la prescrizione del diritto della Pubblica Amministrazione di riscuotere le somme dovute per la violazione e, pertanto, riguarda un ambito di applicabilità diverso.

Per la giurisprudenza maggioritaria il termine per l'emissione dell'ordinanza è quello dell'art. 28, ossia 5 anni.

Si può tentare di seguire un'altra strada, sostenuta anche da giurisprudenza minoritaria.

Infatti mancando una norma che stabilisca un termine dovrebbe trovare applicazione l'art. 2 della L. 241/1990- poiché i principi desumibili dalla citata legge sono qualificati come "principi generali dell'ordinamento giuridico".

Tale articolo ha introdotto nel nostro ordinamento l'obbligo espresso di conclusione del procedimento amministrativo in tempi ragionevolmente prefissati e noti al cittadino. Infatti l'art. 2 prescrive che i procedimenti amministrativi, sia che trovino avvio in istanza di parte o

che abbiano iniziativa d'ufficio, devono concludersi **entro il termine prefissato, ovvero in quello generale residuale di trenta giorni**, in assenza di determinazioni preventive.

In particolare il citato articolo recita: “...*Le pubbliche amministrazioni determinano per ciascun tipo di procedimento, in quanto non sia già direttamente disposto per legge o per regolamento, il termine entro cui esso deve concludersi. Tale termine decorre dall'inizio di ufficio del procedimento o dal ricevimento della domanda se il procedimento è ad iniziativa di parte. Qualora le pubbliche amministrazioni non provvedano ai sensi del comma 2, il termine è di trenta giorni*”.

Si precisa che alcune Pubbliche amministrazioni (provincia autonoma di Trento, Ministero delle Infrastrutture) hanno adottato un termine specifico per la conclusione del procedimento sanzionatorio ex legge 689/1981, determinandolo in 90 giorni.

Poiché l'art. 18 della L. 689/81 non prescrive alcun termine per la conclusione del procedimento amministrativo sanzionatorio ed anche il Ministero del Lavoro, pur potendolo fare, non ha previsto alcun termine, ne consegue che il termine residuale di 30 giorni dell'art. 2 della L. 241/90 deve trovare applicazione anche per la conclusione del procedimento amministrativo sanzionatorio di cui alla legge 689/81.

Sul punto si richiama il **Tribunale di Ascoli Piceno, sentenza 57 del 30 gennaio 2001** che, nella medesima materia di cui qui si discute, ha così statuito “*ritiene questo giudicante che, nel presente giudizio, debba farsi applicazione della norma della legge 241/90 espressamente qualificata di carattere generale dall'art 29 della stessa legge- e dunque applicabile anche al procedimento in esame...imponendo l'obbligo della P.A. di concludere ogni procedimento entro il termine di 30 giorni, se non previsto un apposito altro termine, implica che l'osservanza del termine stesso integri un requisito di legittimità del provvedimento amministrativo*”.

In relazione alla decorrenza del termine il Tribunale ha individuato il momento da cui computare i 30 giorni nella data di presentazione alla DPL degli scritti difensivi, ai sensi dell'art. 18 L. 689/81.

Medesimo orientamento ha espresso il **Tribunale Brindisi, sez. Masagne, con sentenza del 19.05.2005**. In tale sentenza si legge che: L'art. 18 della l. 689/81, che regola la fattispecie in esame, non fissa alcun termine per la decisione dell'autorità amministrativa sul ricorso del trasgressore. Un termine per la decisione risulta però fissato dalla l.s. 241/90 (sul punto: Cass Sez. Lav. N. 4616 del 6.3.2004). Trattandosi di un principio generale dell'ordinamento giuridico non può risolversi nella indicazione di un termine ordinario, perché tale interpretazione sarebbe in contrasto sia con il rilievo della norma, sia con la precisazione del

dies a quo, sia con l'intento, sotteso alla previsione, di eliminare il silenzio come strumento ordinario di definizione dei procedimenti. L'Amministrazione costituita non ha allegato la sussistenza di un diverso termine fissato in via regolamentare per cui deve applicarsi il terzo comma del richiamato articolo 2, con la conseguenza che l'ordinanza ingiunzione, emessa ben oltre il trentesimo giorno dal ricevimento del ricorso, è viziata per violazione di legge e deve essere annullata. **Il silenzio della pubblica amministrazione, protrattosi per quattro anni, violando l'obbligo legale di cui all'art. 2 della L. 241/90 ed il diritto soggettivo del privato alla definizione tempestiva del procedimento, ha determinato la consumazione del potere della p.a. di adottare il provvedimento sanzionatorio.** Tale interpretazione non trova ostacolo – come pure sostenuto da altra giurisprudenza di legittimità non condivisa dal giudicante – nella natura contenziosa del procedimento in questione ovvero **nella previsione normativa dell'art 28 della L. 689/81, in quanto, da un lato, i procedimenti amministrativi di natura sanzionatoria non sono esclusi da raggio di azione della L. 241/90, dall'altro il termine quinquennale previsto dalla L. 689/81 concerne la prescrizione del diritto dell'erario a riscuotere le somme dovute per le sanzioni, ma non certamente la durata del procedimento amministrativo** che, in mancanza di apposita previsione regolamentare, deve concludersi entro il termine previsto dalla legislazione statale per tutti i procedimenti amministrativi. L'argomentazione pure sostenuta secondo cui il termine di trenta giorni fissato dalla legge sul procedimento sarebbe incompatibile con il procedimento disciplinato dalla 689/81, non è parimenti condivisibile, in quanto il termine fissato dal legislatore ha valenza latu sensu "sanzionatoria" per l'amministrazione inerte nella fissazione di un diverso termine più consono alla definizione dello specifico iter procedimentale. In ultimo occorre rilevare che detta interpretazione sulla natura perentoria del termine procedimentale è stata recentemente confermata dalla novella legislativa che ha modificato la L. 241/90."

Non solo. In materia di emanazione dell'ordinanza ingiunzione derivante da violazione del codice della strada, la **Corte di Cassazione con sentenze nr. 4042/01 e 11390/01** ha affermato la nullità dell'ordinanza ingiunzione emessa ai sensi della L. 689/81 oltre il termine di 30 giorni previsto dalla L. 241/90.

Del resto non vi è chi non veda che in mancanza dell'assunzione di un termine ragionevolmente prefissato e noto al cittadino vi sarebbe violazione degli art. 3 e 97 della Costituzione, anche per il diverso trattamento giuridico riservato al cittadino nei procedimenti amministrativi disciplinati dalla legge 241/90 rispetto ai procedimenti di cui alla legge 689/81.

Sul punto occorre comunque evidenziare come la **Cassazione civile SS.UU., sentenza 27.04.2006 n° 9591** è tornata ad occuparsi - una volta per tutte - della questione relativa alla durata del procedimento amministrativo volto all'adozione dell'ordinanza-ingiunzione irrogativa di una sanzione amministrativa disciplinata dalla l. 24 novembre 1981 n. 689.

Le Sezioni Unite hanno composto il contrasto giurisprudenziale formatosi in ordine all'applicabilità o meno del breve termine di trenta giorni di cui all'art. 2 della L.241/90 (ora novanta giorni, per come previsto dalla norma modificata dall'art. 36 bis D.L. 14 marzo 2005, n. 35, convertito con L. 14 maggio 2005, n.80) ai fini dell'esaurimento del procedimento amministrativo per l'emissione dell'ordinanza-ingiunzione.

Le sezioni unite della Corte di Cassazione, aderendo all'indirizzo giurisprudenziale maggioritario, hanno sancito il principio secondo cui il procedimento per l'irrogazione di una sanzione amministrativa pecuniaria, di cui all'art. 18 L. 24 novembre 1981 n. 689, non si deve concludere necessariamente nel termine di trenta giorni (ora novanta giorni) previsto in via generale, per la conclusione del procedimento amministrativo, dall'art. 2 della legge n. 241 del 1990, ed applicabile in assenza di diverso termine specifico stabilito per legge o da regolamento.

Infatti, la legge n. 689 del 1981 delinea un procedimento a carattere contenzioso con una precisa scansione temporale a garanzia degli interessati (novanta giorni per la notifica della violazione, se non vi è stata la contestazione immediata (art. 14); se viene fatta richiesta deve provvedersi alla revisione delle analisi eventualmente compiute (art. 15); nei successivi sessanta giorni è ammesso il pagamento in misura ridotta (art. 16); se questo non avviene, viene trasmesso il rapporto all'autorità competente (art.17) ed entro trenta giorni dalla contestazione, ovvero dalla notifica della violazione, gli interessati possono far pervenire all'autorità competente a ricevere il rapporto ex art. 17 scritti difensivi e documenti e chiedere di essere sentiti (art. 18).

Coerentemente, quindi, la legge n. 689 del 1981 non prevede alcun termine per la conclusione della fase decisoria del procedimento ivi disciplinato, essendo finalizzata la durata di tale fase all'esercizio del diritto di difesa da parte dell'interessato ed alla necessità di assicurare un migliore esercizio dei poteri sanzionatori della pubblica amministrazione.

Le sezioni unite della Cassazione con la sentenza in esame chiariscono che l'ostacolo per l'applicazione al procedimento in esame del termine previsto dall'art. 2 della L.241/90 non può essere superato applicando il predetto termine alle singole fasi del procedimento o a quella conclusiva in quanto *"in tal modo verrebbe operata un'arbitraria manipolazione della norma, la quale considera unitariamente il procedimento amministrativo e dispone che il*

termine per la sua conclusione decorre non dall'esaurimento di ognuno dei vari segmenti che eventualmente lo compongono, <<bensì dall'inizio di ufficio del procedimento o dal ricevimento della domanda se il procedimento è ad iniziativa di parte.

In assenza di altri termini specifici previsti dalla L.n. 689 del 1981 deve ritenersi che il termine massimo per l'adozione dell'ordinanza - ingiunzione sia quello di cinque anni previsto dall'art. 28 della stessa legge L.689 del 1981, decorrenti dal giorno in cui la violazione è stata commessa.

Le ordinanze ingiunzione vanno impugnate entro 30 gg dalla notifica (ex art. 22 l. 689/81)

* * *

22. ERRONEITA' DEL RITO PRESCELTO

L'errata introduzione dell'azione con un rito differente da quello previsto dalla legge non può e non deve comportare - come invece moltissimi giudici di pace di Roma erroneamente sostengono - la dichiarazione di inammissibilità della domanda, a meno che l'adozione del rito non abbia determinato una violazione del diritto della difesa e questa venga eccepita dalla parte danneggiata. Sul punto, ci viene in soccorso la giurisprudenza di legittimità che è univoca nel ritenere che l'adozione di un rito diverso da quello espressamente previsto dalla legge, per i principi della economicità dei giudizi e della conversione degli atti nulli che abbiano raggiunto il loro scopo, non è causa di nullità del giudizio se dall'inversione del rito non sia derivato alcun pregiudizio al diritto di difesa delle parti e, comunque, la relativa eccezione deve essere sollevata dalla parte (così, **Cass. 7.9.2004 n. 17992, 18.9.2003 n. 13715, Cass. 12.7.2002 n. 10143, Cass. 17.5.2005 n. 10341, Cass. 5.7.1994 n. 6346, Cass. 3.7.1998 n. 6492**: caso in cui il giudizio era stato introdotto con ricorso anziché con citazione ed aveva seguito il rito camerale in luogo di quello ordinario).

Sulla stessa linea si pone anche la recente sentenza **della Suprema Corte n. 13395 dell'8 giugno 2007**, che, in materia addirittura di processo del lavoro, afferma espressamente che *“l'eventuale, errata adozione del rito del lavoro in luogo di quello ordinario costituisce un'irregolarità del procedimento che incide sulla validità dello stesso e della sentenza soltanto nei limiti in cui l'applicazione del rito speciale abbia determinato uno specifico pregiudizio processuale ad una delle parti, con riferimento ad es. al regime delle prove o alla disciplina dell'attività difensiva in genere”*. Oltretutto, il Tribunale di Roma con due sentenze di diverse Sezioni ha aderito integralmente a tali consolidati principi, riformando - senza neanche disporre il mutamento del rito - due analoghe sentenze del giudice di pace di Roma: così, **Trib. Roma, Sez. XIII[^], Dott. Rossetti,**

15.6.2007 n. 12525 e Trib. Roma, Sez. XII[^], Dott. Creola, 1.8.2007 n. 15369. In particolare, nella sentenza della XIII[^] Sezione è stato testualmente affermato che “... *non può essere pronunciata la nullità per inosservanza di forme di alcun atto del processo, se la nullità non è comminata dalla legge ... La nullità non può mai essere pronunciata, se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato ... il giudice di pace non avrebbe dovuto dichiarare inammissibile il ricorso, ma decidendo nel merito, previa occorrendo conversione del rito, posto che l'erronea individuazione del rito applicabile non può costituire causa di inammissibilità della domanda*”.

L'eventuale erroneità del rito prescelto non determina la decadenza di cui all'art. 32 l. n. 183 del 2010, essendo a tal proposito rilevante la data del deposito del ricorso presso la cancelleria del Tribunale funzionalmente e territorialmente competente, indipendentemente dalla correttezza del rito prescelto – **Tribunale di Milano del 25 ottobre 2012. Riv. it. dir. lav. 2012,4,II, 1086..**