Contribuenti e vessati da Equitalia: importante sentenza della Corte Costituzionale

Data: 12 settembre 2012 | Autore: Redazione



FIRENZE, 09 DICEMBRE 2012-Lo “Sportello dei Diritti”, da sempre attento ai diritti dei contribuenti, ritiene opportuno riportare all’attenzione, una significativa e recentissima sentenza della Corte Costituzionale, la n. 258 del 19 novembre scorso, sfuggita ai più, sulla notificazione delle cartelle esattoriali ed in particolare nel non raro caso di notifica per irreperibilità del soggetto destinatario, attraverso un pregevole ed importante commento del tributarista avvocato Maurizio Villani che ripercorre, attraverso un ampio excursus, la materia della notificazione di tali atti in caso di irreperibilità del contribuente.

Di seguito, Giovanni D’Agata, fondatore dello “Sportello dei Diritti”, che condivide pienamente l’assunto secondo cui l’intervento della Corte Costituzionale che ha dichiarato illegittima la procedura specifica per la notifica di cartelle esattoriali, prevista in casi di irreperibilità, che era estremamente penalizzante per il contribuente destinatario dell’atto è da apprezzare non solo perché parifica le modalità di notificazione sia per gli accertamenti che per le cartelle esattoriali ma, soprattutto, perché non limita il diritto di difesa del contribuente, consentendogli una maggiore possibilità di conoscenza degli atti, nel rispetto soprattutto dei principi dello Statuto del contribuente (art. 6, comma 1, della Legge 27 luglio 2000 n. 212).
La diversità della disciplina sussistente prima dell’intervento della Corte Costituzionale di una medesima situazione (notificazione a soggetto “relativamente irreperibile”) non è apparsa alla

Consulta riconducibile ad alcuna ragionevole ratio, con violazione dell'art. 3 della Costituzione.

Notifica delle cartelle esattoriali in caso di irreperibilità del contribuente

La Corte Costituzionale, con l'importante e condivisibile sentenza n. 258 del 19/11/2012, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del terzo comma (corrispondente all'attualmente vigente quarto comma) dell'art. 26 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), nella parte in cui stabilisce che la notificazione della cartella di pagamento "Nei casi previsti dall'art. 140 del codice di procedura civile….si esegue con le modalità stabilite dall'art. 60 del DPR 29 settembre 1973, n. 600", anziché "Nei casi in cui nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi sia abitazione, ufficio o azienda del destinatario….si esegue con le modalità stabilite dall'art. 60, primo comma, alinea e lettera e), del DPR 29 settembre, n. 600".
Per comprendere l'importanza della suddetta sentenza, è opportuno fare un excursus giuridico delle varie forme di notifica sino ad ora adottate dal concessionario e dagli uffici fiscali sia per quanto riguarda gli avvisi di accertamento che le cartelle esattoriali.
A) NOTIFICA DEGLI AVVISI DI ACCERTAMENTO
Per la notifica degli avvisi di accertamento la normativa prevede, ai fini fiscali, una diversa disciplina a secondo che si tratti di irreperibilità relativa del contribuente o irreperibilità assoluta del contribuente.
1. Nelle ipotesi di irreperibilità relativa del contribuente è applicabile soltanto l'art. 140 c.p.c., che testualmente dispone: "Se non è possibile eseguire la consegna per irreperibilità o per incapacità o rifiuto delle persone indicate nell'articolo precedente, l'ufficiale giudiziario deposita la copia nella casa del comune dove la notificazione deve eseguirsi, affigge avviso del deposito in busta chiusa e sigillata alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario e gliene dà notizia per raccomandata con avviso di ricevimento".
A tal proposito, è opportuno ricordare che la Corte Costituzionale, con sentenza n. 3 del 14/01/2010, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del suddetto articolo nella parte in cui prevede che la notifica si perfezioni per il destinatario, con la spedizione della raccomandata informativa, anziché con il ricevimento della stessa o, comunque, decorsi dieci giorni dalla relativa spedizione.
L'applicazione del suddetto art. 140 c.p.c. è tassativamente prevista, ai fini fiscali, anche dall'art. 60, comma 1, DPR n. 600/1973.

Le formalità previste per la notifica di cui al succitato art. 140 c.p.c. (deposito della copia nella casa comunale, affissione dell'avviso di deposito ed invio della raccomandata), in quanto organicamente coordinate tra di loro, hanno tutte carattere essenziale e, come tali, è condizionata al loro integrale adempimento l'efficacia giuridica della notifica stessa (Cassazione, sentenza n. 359 del 14/01/2002).
Infatti, i suddetti adempimenti sono essenziali per la costituzione della fattispecie notificatoria, sicchè la loro mancanza non può considerarsi un semplice vizio ab estrinseco, con mera efficacia invalidante del processo notificatorio e come tale suscettibile di sanatoria, ma si risolve nella mancanza di un elemento essenziale di esso ed esclude in radice che la notificazione possa ritenersi eseguita, neppure in forma viziata, giacchè l'ipotesi del vizio presuppone pur sempre un procedimento completato nei suoi momenti strutturali fondamentali.
Tale disciplina manifestamente non si pone in contrasto né con l'art. 24, comma 2, della Costituzione, in quanto l'adempimento di tutte queste formalità è necessario per la tutela del destinatario dell'atto e non è gravoso, risolvendosi in formalità di mera esecuzione, né con l'art. 3 della Costituzione, che prevede la sanatoria nelle varie ipotesi di irregolarità delle notificazioni, in quanto il principio della sanatoria previsto da quest'ultima disposizione si riferisce a fattispecie che

non riguardano la radicale inesistenza della notificazione, come nella fattispecie di cui al succitato art. 140 (Cassazione, sentenze n. 4840 del 27/07/1981, n. 221 del 14/01/1982).
A norma dell'art. 138 c.p.c., può considerarsi equipollente alla notificazione effettuata in mani proprie il rifiuto di ricevere la copia dell'atto soltanto se proveniente dal destinatario della notificazione medesima o dal domiciliatario (stante l'assimilazione, stabilita dall'art. 141, comma 3, c.p.c. tra la consegna a mani proprie del destinatario e quella in mani proprie del domiciliatario); detta equipollenza non opera, pertanto, allorchè il rifiuto provenga da persona che, non essendo stato reperito il destinatario in uno dei luoghi di cui all'art. 139, comma 1 c.p.c., sia compresa nel novero di quelle tuttavia abilitate, ai sensi del secondo comma della medesima disposizione, alla ricezione dell'atto, sicchè detto rifiuto comporta la necessità di eseguire le formalità prescritte dall'art. 140 c.p.c. la cui omissione determina l'inesistenza della notificazione stessa (Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 9325 del 26/06/2002).

Infatti, si ha l'ipotesi dell'inesistenza della notifica quando la stessa si traduce in un atto totalmente difforme dal modello legale (Cassazione, sentenza n. 7219 del 17/05/2002).
Ultimamente, la Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con la sentenza n. 11713 del 27/05/2011, ha stabilito che in caso di omissione di uno dei tre adempimenti previsti dall'art. 140 c.p.c. (nella specie, mancata affissione dell'avviso della porta dell'abitazione), la notificazione è tuttavia nulla, e non inesistente (per tutte , Cassazione n. 16141/2005 e Cassazione n. 4307/1999).
E la nullità resta, in ogni caso, sanata dalla ricezione della raccomandata da parte del destinatario, l'effetto sanante in tal caso realizzandosi nel momento di tale ricezione (Cassazione n. 5450/2005).
L'art. 140 cod. proc. civ. richiede, per il perfezionamento del procedimento notificatorio in caso di irreperibilità o rifiuto di ricevere la copia da parte delle persone indicate nell'art. 139 cod. proc. civ., il compimento di talune formalità (deposito nella casa comunale, affissione dell'avviso alla porta del destinatario, invio di raccomandata con avviso di ricevimento), la cui essenzialità è pacifica in giurisprudenza e viene qui ribadita, ma non postula affatto che del compimento di tali formalità l'agente notificatore debba dare atto con formule sacramentali, esattamente corrispondenti al tenore testuale della norma.

La relata di notificazione va, in altre parole, interpretata attribuendo a ciascuna parte di essa il senso che risulta dal complesso dell'atto (art. 1363 cod. civ.) e non certo sulla base di una considerazione "atomistica" delle parti che la compongono. Ne consegue che, ove l'agente notificatore dichiari di effettuare la notificazione di un atto ai sensi dell'art. 140 cod. proc. civ., l'attestazione di avere "rilasciato avviso sul luogo del destinatario" non può essere interpretata in altro modo, secondo buona fede, se non nel senso che detto avviso è stato rilasciato nelle forme previste dal citato art. 140 cod. proc. civ., e cioè mediante affissione sulla porta del destinatario, essendo ogni diversa interpretazione contraria alle usuali regole di ermeneutica contrattuale, applicabili, nei limiti della compatibilità, agli atti amministrativi (Cassazione, Sezione Tributaria, n. 3426 del 12/02/2010).

Nelle ipotesi di notificazione eseguita ai sensi del succitato art. 140 c.p.c., la relata di notifica fa fede fino a querela di falso in ordine all'attestazione delle operazioni compiute ed al contenuto estrinseco delle dichiarazioni ricevute dal messo notificatore, mentre l'attestazione che il luogo della notificazione fosse l'abitazione del notificando, in quanto risultante da attività meramente informativa, non può considerarsi assistita dalla fede pubblica privilegiata, ben potendo essere dimostrata non rispondente a verità con ogni mezzo di prova (Cassazione, sentenza n. 4844 del 24/04/1993).
2. Nelle ipotesi di irreperibilità assoluta del contribuente è applicabile, invece, soltanto l'art. 60, comma 1, lett. e), D.P.R. n. 600/73, che testualmente dispone, nella specifica materia fiscale:
"Quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 del codice di procedura civile, in busta

chiusa e sigillata, si affigge nell'albo del comune e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione" (a seguito delle modifiche inserite dall'art. 174, comma 4, del D.Lgs. n. 196 del 30/06/2003, a decorrere dal 1° gennaio 2004).
Secondo la costante giurisprudenza della Corte di Cassazione, la notificazione dell'avviso di accertamento tributario deve essere effettuata secondo il rito previsto dall'art. 140 cod. proc. civ. quando siano conosciuti la residenza e l'indirizzo del destinatario ma non si sia potuto eseguire la consegna perchè questi (o altro possibile consegnatario) non è stato rinvenuto in detto indirizzo, da dove tuttavia non risulta trasferito; mentre, deve essere effettuata applicando la disciplina di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, lett. e), sostitutivo, per il procedimento tributario, dell'art. 143 cod. proc. civ., quando il messo notificatore non reperisca il contribuente che, dalle notizie acquisite all'atto della notifica, risulti trasferito in luogo sconosciuto (v. tra le altre Cass. n. 10189/2003, n. 7268/2002, n. 10799/1999, n. 4587/1997).

Poiché l'art. 60 del D.P.R. n. 600 del 1973 non esclude l'applicabilità dell'art. 140 c.p.c., e non prevede neppure implicitamente una diversa disciplina per le ipotesi contemplate nella suddetta disposizione del codice, deve invero ritenersi, in virtù del generale richiamo alla disciplina stabilita dall'art. 137 e ss. c.p.c., che nel caso di assenza, incapacità o rifiuto di ricevere la copia da parte delle persone indicate dall'art. 139 c.p.c., la notifica vada effettuata, a norma del citato art. 140 c.p.c., seguendo esattamente la procedura ivi indicata (deposito di copia, affissione di avviso di deposito e invio di raccomandata), mentre solo nella diversa ipotesi in cui il contribuente risulti trasferito in luogo sconosciuto, disciplinata nel codice di rito dall'art. 143 c.p.c., poiché tale norma è stata espressamente esclusa da quelle applicabili, occorre fare riferimento alla specifica disciplina dettata dal D.P.R. n. 600/73 citato, art. 60, lett. e) (Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, sentenze n. 10177 del 04/05/2009 e n. 28698 del 03/12/2008).
In definitiva, deve rammentarsi un nutrito orientamento della Corte di Cassazione secondo il quale la notificazione ai sensi del succitato art. 60, lett. e), è valida soltanto se non sia effettivamente possibile reperire l'abitazione, l'ufficio o l'azienda del contribuente nel comune ove il medesimo ha il domicilio fiscale, malgrado le ricerche del messo notificatore, sempre che queste, secondo giudizio di fatto insindacabile in sede di legittimità, siano state sufficienti (Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza n. 22677 del 25/10/2007 e sentenze n. 7120/2003, n. 5100/1997, n. 4654/1997, n. 8363/1993).

In ogni caso, l'interpretazione del documento contenente l'attestazione del messo notificatore spetta soltanto al giudice di merito, al quale compete altresì la valutazione circa la sufficienza o meno delle ricerche effettuate dal messo notificatore prima di procedere alla notifica, ai sensi dell'art. 60, lett. e), D.P.R. n. 600/1973, valutazione che costituisce giudizio di fatto insindacabile in sede di legittimità (Cassazione, sentenza n. 5100 del 1997).
E' vero che l'attestazione de qua rappresenta il frutto di informazioni assunte dal messo notificatorio presso terzi e che, secondo la costante giurisprudenza della Corte di Cassazione, la relata di notificazione di un atto fa fede fino a querela di falso per le attestazioni che riguardano l'attività svolta dall'ufficiale giudiziario precedente, la constatazione di fatti avvenuti in sua presenza ed il ricevimento delle dichiarazioni resegli, limitatamente al loro contenuto estrinseco, ma fa fede, invece, fino a prova contraria per tutte le altre attestazioni che non siano frutto della diretta percezione del pubblico ufficiale, bensì, per esempio, di informazioni da lui assunte o di indicazioni fornitegli da altri (v., tra numerose altre, Cass. n. 3403 del 1996 e n. 4590 del 2000); tuttavia è, innanzitutto, da evidenziare che l'eventuale prova contraria offerta (nella specie, ovviamente, documentale) deve essere valutata dal giudice di merito e che la relativa valutazione è censurabile in Cassazione solo per vizi di motivazione (in tal senso, Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza n. 20425 del 28/09/2007).

3. Tutto quanto sopra esposto è applicabile anche per le notifiche alle persone giuridiche, ai sensi e per gli effetti dell'art. 145 c.p.c. (come modificato dall'art. 2, comma 1, lett. c), nn. 1,2 e 3, della Legge 28/12/2005 n. 263), che al terzo comma testualmente dispone:

"Se la notificazione non può essere eseguita a norma dei commi precedenti, la notificazione alla persona fisica indicata nell'atto, che rappresenta l'ente, può essere eseguita anche a norma degli articoli 140 o 143".

A tal proposito, la Corte di Cassazione – Sezione tributaria -, con la sentenza n. 8637 del 30/05/2012, ha precisato che in riferimento alla notifica di atti alle società commerciali, il necessario coordinamento di tale disciplina con quella di cui all'art. 145 c.p.c. comporta, peraltro, che, in caso di impossibilità di eseguire la notificazione presso la sede sociale, il criterio sussidiario della notificazione alla persona fisica che la rappresenta è applicabile (con prevalenza sulle previsioni di cui all'art. 60, comma 1, lett. e), D.P.R. n. 600/1973) soltanto se tale persona fisica, oltre ad essere identificata nell'atto, risiede nel comune in cui l'ente ha il suo domicilio fiscale (in tal senso, anche Cassazione, sentenze n. 15856/09, n. 5483/08 e n. 3618/06).

In caso contrario, non potrà che farsi ricorso sempre e soltanto al criterio di cui all'art. 60, lett. e), citato più volte (affissione nell'albo del comune del luogo in cui la società contribuente ha il domicilio fiscale) come precisato dalla Corte di Cassazione – Sesta Sezione Civile – con la sentenza n. 13016 del 24/07/2012.

B) NOTIFICA DELLE CARTELLE ESATTORIALI

Per la notifica delle cartelle esattoriali in caso di irreperibilità del contribuente, prima dell'intervento della Corte Costituzionale succitato, l'art. 26, comma 4 (prima comma 3), D.P.R. n. 602 del 29/09/1973, testualmente disponeva:

"Nei casi previsti dall'art. 140 del codice di procedura civile, la notificazione della cartella di pagamento si effettua con le modalità stabilite dall'art. 60 del D.P.R. 29/09/1973, n. 600 e si ha per eseguita nel giorno successivo a quello in cui l'avviso del deposito è affisso nell'albo del comune".

Come emerge dalla sopra ricordata ricostruzione del quadro normativo in cui si inseriscono le censurate disposizioni, nelle ipotesi di irreperibilità meramente "relativa" del destinatario (cioè "nei casi previsti dall'art. 140 del codice di procedura civile", come recita il denunciato terzo comma dell'art. 26 del DPR n. 602 del 1973), la cartella di pagamento andava notificata applicando non l'art. 140 cod. proc. civ. ma le formalità previste per la notificazione degli atti di accertamento a destinatari " assolutamente" irreperibili (lettera e, del primo comma dell'art. 60 del DPR n. 600 del 1973). Pertanto, nonostante che il domicilio fiscale fosse noto ed effettivo, non erano necessarie, per la validità della notificazione della cartella, né l'affissione dell'avviso di deposito alla porta dell'abitazione, dell'ufficio o dell'azienda del destinatario né la comunicazione del deposito mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento.

Inoltre, in forza dell'ultimo comma (quinto comma, trasfuso nel più ampio attuale sesto comma) dell'art. 26 del D.P.R. n. 602 del 1973 secondo cui "per quanto non è regolato dal presente articolo, si applicano le disposizioni dell'art. 60 nel predetto decreto n. 600 del 1973", le sopra ricordate modalità di notificazioni previste dalla menzionata lett. e) del primo comma dell'art. 60 del D.P.R. n. 600 del 1973 erano applicabili non solo, come visto, nelle ipotesi in cui il destinatario della cartella di pagamento era solo "relativamente" irreperibile ("nei casi previsti dall'art. 140 cod. proc. civ.") ma anche in quella in cui detto destinatario era "assolutamente" (cioè oggettivamente e permanentemente) irreperibile.

In sostanza, da quanto sopra esposto, risultava che la notificazione, prima dell'intervento della Corte Costituzionale, si poteva eseguire con modalità diverse, a seconda che l'atto da notificare fosse un avviso di accertamento oppure una cartella di pagamento: nel primo caso, si applicavano le modalità

previste dall'art. 140 c.p.c.; nel secondo caso, quelle previste dalla lett. e) del primo comma dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/73, creando un'assurda disparità di trattamento.
Infatti, prima dell'intervento della Corte Costituzionale per la notifica delle cartelle esattoriali il concessionario non doveva fare differenza tra l'irreperibilità "relativa" e quella "assoluta", dovendo rispettare soltanto la specifica procedura dell'art. 26 citato, estremamente penalizzante per il contribuente destinatario dell'atto.
La suddetta diversità della disciplina di una medesima situazione (notificazione a soggetto "relativamente irreperibile") non è apparsa alla Corte Costituzionale riconducibile ad alcuna ragionevole ratio, con violazione dell'art. 3 della Costituzione.

Per ricondurre a ragionevolezza il sistema, è stato necessario, pertanto, nel caso di irreperibilità "relativa del destinatario", uniformare le modalità di notificazione degli atti di accertamento e delle cartelle di pagamento.
Appunto per questo la Corte Costituzionale, con la più volte citata sentenza n. 258/2012, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del terzo comma (corrispondente all'attualmente vigente quarto comma) dell'art. 26 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), nella parte in cui stabilisce che la notificazione della cartella di pagamento "Nei casi previsti dall'art. 140 del codice di procedura civile….si esegue con le modalità stabilite dall'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600", anziché "Nei casi in cui nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi sia abitazione, ufficio o azienda del destinatario….si esegue con le modalità stabilite dall'art. 60, primo comma, alinea e lettera e), del D.P.R. 29 settembre, n. 600".

Tutto quanto sopra esposto è applicabile anche per le notifiche alle persone giuridiche, ai sensi e per gli effetti dell'art. 145 c.p.c. (come modificato dall'art. 2, comma 1, lett. c), nn. 1,2 e 3, della Legge 28/12/2005 n. 263), che al terzo comma testualmente dispone:
"Se la notificazione non può essere eseguita a norma dei commi precedenti, la notificazione alla persona fisica indicata nell'atto, che rappresenta l'Ente, può essere eseguita anche a norma degli articoli 140 o 143".

A tal proposito, la Corte di Cassazione – Sezione tributaria -, con la sentenza n. 8637 del 30/05/2012, ha precisato che in riferimento alla notifica di atti alle società commerciali, il necessario coordinamento di tale disciplina con quella di cui all'art. 145 c.p.c. comporta, peraltro, che, in caso di impossibilità di eseguire la notificazione presso la sede sociale, il criterio sussidiario della notificazione alla persona fisica che la rappresenta è applicabile (con prevalenza sulle previsioni di cui all'art. 60, comma 1, lett. e), D.P.R. n. 600/1973) soltanto se tale persona fisica, oltre ad essere identificata nell'atto, risiede nel comune in cui l'ente ha il suo domicilio fiscale (in tal senso, anche Cassazione, sentenze n. 15856/09, n. 5483/08 e n. 3618/06).
In caso contrario, non potrà che farsi ricorso sempre e soltanto al criterio di cui all'art. 60, lett. e), citato più volte (affissione nell'albo del comune del luogo in cui la società contribuente ha il domicilio fiscale) come precisato dalla Corte di Cassazione – Sesta Sezione Civile – con la sentenza n. 13016 del 24/07/2012.
L'intervento della Corte Costituzionale è da apprezzare non solo perché parifica le modalità di notificazione sia per gli accertamenti che per le cartelle esattoriali ma, soprattutto, perché non limita il diritto di difesa del contribuente, consentendogli una maggiore possibilità di conoscenza degli atti, nel rispetto soprattutto dei principi dello Statuto del contribuente (art. 6, comma 1, della Legge 27 luglio 2000 n. 212).

Avv. Maurizio Villani
Avvocato Tributarista in Lecce

Patrocinante in Cassazione [MORE]

(notizia segnalata da **giovanni d'agata**)

Articolo scaricato da www.infooggi.it
https://www.infooggi.it/articolo/contribuenti-e-vessati-da-equitalia-importante-sentenza-della-corte-costituzionale-del-19-novembre/34449