

## **“LA CARTELLA DI PAGAMENTO”**

**RELATORE: Dott. Carlo Ferrari**

### **PROGRAMMA DELL'INCONTRO**

- 1. QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO: Dpr. n. 602/73 - DM. 28/06/1999;**
  - **notificazione;**
  - **autotutela;**
  - **sospensione.**
- 2. STRATEGIE DIFENSIVE: ricorso avverso ruoli e cartelle di pagamento:**
  - **ATTI IMPUGNABILI;**
  - **AVVERSO CHI PROPORRE RICORSO;**
  - **DIFETTO DI NOTIFICA;**
  - **DECADENZA DALL'AZIONE DI RISCOSSIONE;**
  - **RESPONSABILE DEL PROCEDIMENTO;**
  - **VIZIO DEL PROCEDIMENTO;**
  - **DIFETTO DI MOTIVAZIONE;**
  - **MERITO**

**QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO**  
**Dpr. n. 602/73 - DM. 28/06/1999**

**RISCOSSIONE - Dpr. n. 602/73**  
**TITOLO I - RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE**  
**CAPO II - Riscossione mediante ruoli - artt. 10 e ss.**

**Art. 10 - Definizioni**

- a) "concessionario": il soggetto cui è affidato in concessione il servizio di riscossione o il commissario governativo che gestisce il servizio stesso;**  
**b) "ruolo": l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'ufficio ai fini della riscossione a mezzo del concessionario**



**Ruolo ordinario**  
Vengono indicati i dati relativi al contribuente nonché le notizie relative all'imponibile, all'aliquota da applicare e all'imposta dovuta.



**Ruolo straordinario**  
Sono formati quando vi è fondato pericolo per la riscossione (art. 11)  
  
Le imposte, gli interessi e le sanzioni sono iscritti per l'intero importo, risultante dall'avviso di accertamento, anche se non definitivo (art. 15-bis)

## **RISCOSSIONE - Dpr. n. 602/73**

### **TITOLO I - RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE**

#### **CAPO II - Riscossione mediante ruoli - artt. 10 e ss.**

#### **Art. 12 - FORMAZIONE E CONTENUTO DEI RUOLI**

**"In ogni caso devono essere comunque indicati il numero del codice fiscale del contribuente, la specie del ruolo, la data in cui il ruolo diviene esecutivo e il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione, anche sintetica, della pretesa; in difetto di tali indicazioni non può farsi luogo all'iscrizione.**

**Il ruolo è sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato. Con la sottoscrizione il ruolo diviene esecutivo "**

## **LA CARTELLA DI PAGAMENTO**

**Dpr. n. 602/73 - art. 25 e ss.**

**La cartella di pagamento è l'atto attraverso il quale l'Agente per la riscossione procede alla riscossione coattiva del credito erariale iscritto a ruolo.**

**"La cartella di pagamento, redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze, contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata.**

**La cartella di pagamento contiene anche l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo" (art. 25, co. 2 e 2/bis)**

**A partire dai ruoli consegnati agli Agenti della riscossione successivamente al 31 luglio 2012 è entrato in vigore il nuovo modello della cartella di pagamento, introdotto con provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 3 luglio 2012**

## TERMINI PER LA NOTIFICA DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO

### TERMINI PER LA NOTIFICA: art. 25 - Dpr. n. 602/73

La notifica della cartella deve avvenire, **a pena di decadenza**:

TIPO DI CARTELLA	TERMINE PER LA NOTIFICA
<b>CONTROLLI AUTOMATICI:</b> somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'art. 36-bis Dpr. n. 600/73	Entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata
Somme che risultano dovute ai sensi degli articoli 19 e 20 del testo unico di cui al Dpr. n. 917/86 (indennità di fine rapporto; art. 20 abrogato)	Entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta
<b>CONTROLLO FORMALE:</b> somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'art. 36-ter Dpr. n. 600/73	Entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione
Somme dovute in base agli accertamenti degli uffici	Entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo
cartella di pagamento conseguente ad atti di recupero emessi a seguito dell'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti (art. 27, co. 20 - DL n. 185/2008)	Entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'atto è divenuto definitivo

## **GIURISPRUDENZA**

**Cass., sent. 17 gennaio 2013, n. 1084**

### **TERMINI DI NOTIFICA**

**"... l'attività impositiva della pubblica amministrazione deve estrinsecarsi con la notifica della cartella esattoriale da eseguirsi nel termine fissato dalla norma a pena di "decadenza": in particolare, relativamente alle dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 2001 (quali quella oggetto della presente controversia), la cartella di pagamento deve essere (stata) notificata, D.Lgs. n. 46 del 1999, ex art. 36, comma 2, lett. b), a pena di decadenza, entro il "31 dicembre ... del quinto anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione".**

## **NOTIFICA DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO**

**Art. 26 - Dpr. n. 602/73**

**CO. 1** - "La cartella è notificata dagli ufficiali della riscossione o da altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge ovvero, previa eventuale convenzione tra comune e concessionario, dai messi comunali o dagli agenti della polizia municipale. La notifica può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento; in tal caso, la cartella è notificata in plico chiuso e la notifica si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto da una delle persone previste dal secondo comma o dal portiere dello stabile dove è l'abitazione, l'ufficio o l'azienda.

**CO. 2** - La notifica della cartella può essere eseguita, con le modalità di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo posta elettronica certificata, all'indirizzo risultante dagli elenchi a tal fine previsti dalla legge. Tali elenchi sono consultabili, anche in via telematica, dagli agenti della riscossione. Non si applica l'articolo 149-bis del codice di procedura civile (*comma aggiunto dall'art. 38, comma 4, lettera b), D.L. 31 maggio 2010, n. 78*) .

**CO. 3** - Quando la notificazione della cartella di pagamento avviene mediante consegna nelle mani proprie del destinatario o di persone di famiglia o addette alla casa, all'ufficio o all'azienda, non è richiesta la sottoscrizione dell'originale da parte del consegnatario.

**CO. 4** - 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 settembre 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.

**CO. 5** - Il concessionario deve conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento ed ha l'obbligo di farne esibizione su richiesta del contribuente o dell'amministrazione.

**NORMATIVA**

**CO. 6 - Per quanto non è regolato dal presente articolo si applicano le disposizioni dell'art. 60 del predetto decreto;** per la notificazione della cartella di pagamento ai **contribuenti non residenti** si applicano le disposizioni di cui al quarto e quinto comma dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

**SOGGETTI ABILITATI**



- ✓ **Ufficiali della riscossione**
- ✓ **Altri soggetti abilitati dall'Agente della riscossione nelle forme previste dalla legge**
- ✓ **Messi comunali o dagli agenti della polizia municipale, previa convenzione con il comune**

**SOGGETTI IRREPERIBILI**



**ART. 26, co. 4 - DPR. N. 602/73**

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 settembre 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

**ART. 60, co. 1, lett. e) - DPR. N. 600/73**

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

**IL LEGISLATORE  
PER LA CARTELLA DI PAGAMENTO**



**IRREPERIBILITÀ ASSOLUTA  
=  
IRREPERIBILITÀ RELATIVA**



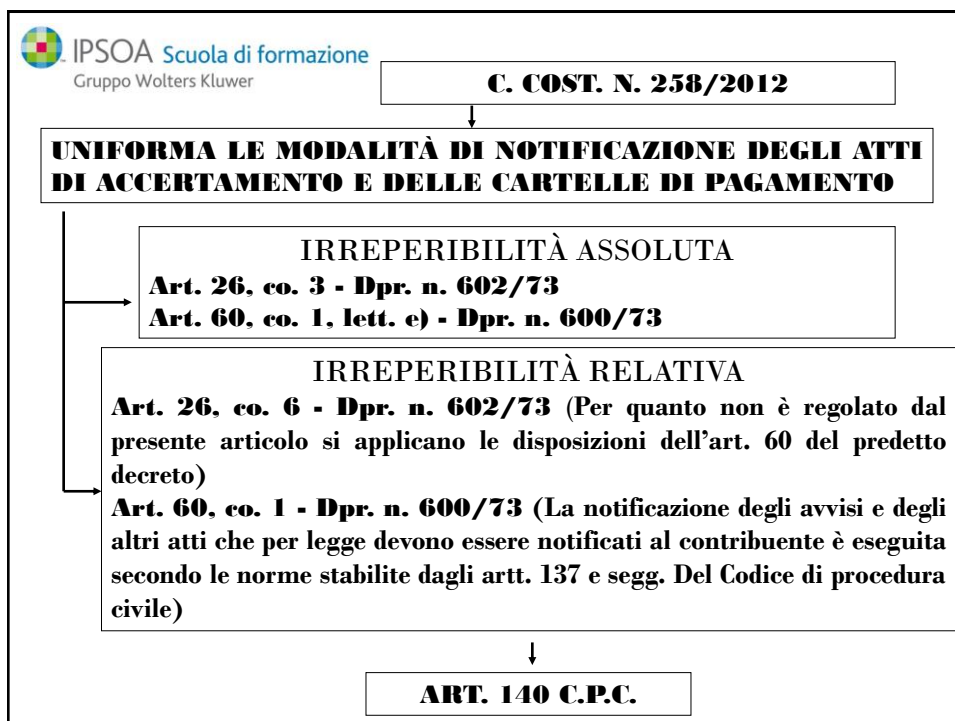
**MODALITÀ DI NOTIFICA**  
**Art. 60, co. 1, lett. e) - Dpr. n. 600/73**  
(irreperibilità assoluta)



**ATTENZIONE**  
**SI PONE UN PROBLEMA NEL CASO DI NOTIFICA A**  
**SOGGETTI TEMPORANEAMENTE IRREPERIBILI.**  
**DOVUTO ALL'APPLICAZIONE DI UNA DIVERSA**  
**DISCIPLINA PREVISTA NEI CASI DI NOTIFICA DI UN**  
**AVVISO DI ACCERTAMENTO O UNA CARTELLA DI**  
**PAGAMENTO**







"Siffatta evidente diversità della disciplina di una medesima situazione (notificazione a soggetto "relativamente" irreperibile) non appare riconducibile ad alcuna ragionevole ratio, con violazione dell'evocato art. 3 Cost. Per ricondurre a ragionevolezza il sistema, è necessario pertanto, nel caso di irreperibilità "relativa" del destinatario, uniformare le modalità di notificazione degli atti di accertamento e delle cartelle di pagamento. A questo risultato si perviene restringendo la sfera di applicazione del combinato disposto degli artt. 26, terzo comma, del d.P.R. n. 602 del 1973 e 60, primo comma, alinea e lettera e), del d.P.R. n. 600 del 1973 alla sola ipotesi di notificazione di cartelle di pagamento a destinatario "assolutamente" irreperibile e, quindi, escludendone l'applicazione al caso di destinatario "relativamente" irreperibile, previsto dall'art. 140 cod. proc. civ. In altri termini, la notificazione delle cartelle di pagamento con le modalità indicate dal primo comma, alinea e lettera e), dell'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973 deve essere consentita solo ove sussista lo stesso presupposto richiesto dalla medesima lettera e) per la notificazione degli atti di accertamento: la mancanza, nel Comune, dell'abitazione, dell'ufficio o dell'azienda del destinatario (irreperibilità "assoluta"). -

SEGUE -

- SEGUE -

... deve essere dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'impugnato terzo comma (corrispondente all'attualmente vigente quarto comma) dell'art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973 nella parte in cui dispone che, "Nei casi previsti dall'art. 140 del codice di procedura civile, la notificazione della cartella di pagamento si esegue con le modalità stabilite dall'art. 60 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600", invece che: "Quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, la notificazione della cartella di pagamento si esegue con le modalità stabilite dall'art. 60, primo comma, alinea e lettera e), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600". Per effetto di tale pronuncia, nei casi di irreperibilità "relativa" (cioè nei casi di cui all'art. 140 cod. proc. civ.), sarà applicabile, con riguardo alla notificazione delle cartelle di pagamento, il disposto dell'ultimo comma dello stesso art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973, in forza del quale - come visto - "Per quanto non è regolato dal presente articolo, si applicano le disposizioni dell'art. 60 del predetto decreto" n. 600 del 1973 e, quindi, in base all'interpretazione data a tale normativa dal diritto vivente, quelle dell'art. 140 cod. proc. civ., cui anche rinvia l'alinea del primo comma dell'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973".

**Cass., sent. 30.07.2013, n. 18251**

"La censure appaiono infondate e da disattendere, alla luce della costante giurisprudenza di questa Corte (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 14316 del 28/06/2011) secondo cui: "In tema di riscossione delle imposte dirette, nell'ipotesi in cui una cartella esattoriale venga notificata ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 26, comma 3, e quindi con deposito presso la casa comunale, affissione alla porta del destinatario e invio della raccomandata con avviso di ricevimento, ai fini della tempestività dell'impugnazione della detta cartella, il "dies a quo" della decorrenza del termine deve essere individuato, anche alla luce di quanto affermato dalla Corte costituzionale con la sentenza 14 gennaio 2010, n. 3 e l'ordinanza 25 febbraio 2011, n. 63, nel giorno del ricevimento della raccomandata informativa, se anteriore al maturarsi della compiuta giacenza ovvero, in caso contrario, con il decorso del termine di dieci giorni dalla data di spedizione della raccomandata".

- SEGUE -

- SEGUE -

... non vi è ragione di perseverare nell'affermare la necessaria distinzione tra la procedura di notifica all'irreperibile disciplinata dall'art. 140 c.p.c. e quella disciplinata dal D.P.R. n. 600 del 1972, art. 60 siccome -per effetto dell'interpretazione adeguatrice implicata dalle menzionate pronunce della Corte Costituzionale- entrambe le norme impongono -ormai- la comunicazione per raccomandata dell'avvenuta effettuazione delle formalità di affissione e deposito, senza la quale non può considerarsi perfezionato il procedimento notificatorio, ciò che appunto è stato rilevato dal giudice del merito come oggetto della prova necessaria che incombe sulla parte notificante, senza che a tal fine rilevi se il giudicante ha identificato la norma precettiva nell'uno o nell'altro dei due articoli menzionati.

- SEGUE -

- SEGUE -

Non resta che ritenere che la Commissione di merito si sia correttamente attenuta al principio di diritto dianzi enunciato, senza che rilevino ai presenti fini le pronunce di questa Corte che sono state menzionate dalla parte ricorrente a sostegno della propria tesi (Cass. 6102/2011; Cass. 22677/2007), atteso che esse si riferiscono alla differente ipotesi in cui "nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è l'abitazione, ufficio o azienda del contribuente", sicchè poi 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. Sulla necessaria distinzione della procedura applicabile nelle due diverse ipotesi si veda anche (di recente) Cass. Sez. 5, Sentenza n. 14030 del 27/06/2011".

## **NOTIFICA A MEZZO POSTA**

### NOTIFICAZIONE A MEZZO SERVIZIO POSTALE

**Art. 26 - Dpr. n. 602/73:** "La cartella è notificata dagli ufficiali della riscossione o da altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge ovvero, previa eventuale convenzione tra comune e concessionario, dai messi comunali o dagli agenti della polizia municipale. La notifica può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento ... Per quanto non è regolato dal presente articolo si applicano le disposizioni dell'art. 60 del predetto decreto [n.d.r. - Dpr. n. 600/73]".

**Art. 60 - Dpr. n. 600/73:** "le notificazioni degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile"

**Art. 3 - Lg. n. 890/1982:** "L'ufficiale giudiziario scrive la relazione di notificazione sull'originale e sulla copia dell'atto, facendo menzione dell'Ufficio postale per mezzo del quale spedisce la copia al destinatario in piego raccomandato con avviso di ricevimento ... vi appone, altresì, ..., la propria sottoscrizione..."



### NOTIFICAZIONE A MEZZO SERVIZIO POSTALE

**Art. 14, co. 1 - Lg. n. 890/82:**

*"La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente **dere arrenire con l'impiego di plico sigillato e può eseguirsi a mezzo della posta direttamente dagli uffici finanziari, nonché, ore ciò risulti impossibile**, a cura degli ufficiali giudiziari, dei messi comunali ovvero dei messi speciali autorizzati dall'Amministrazione finanziaria, secondo le modalità previste dalla presente legge. Sono fatti salvi i disposti di cui agli artt. 26, 45 e seguenti del D.P.R. 29-9-1973, n. 602, e 60 del D.P.R. 29-9-1973, n. 600, nonché le altre modalità di notifica previste dalle norme relative alle singole leggi di imposta".*

**Art. 149 C.p.c. - NOTIFICAZIONE A MEZZO DEL SERVIZIO POSTALE**

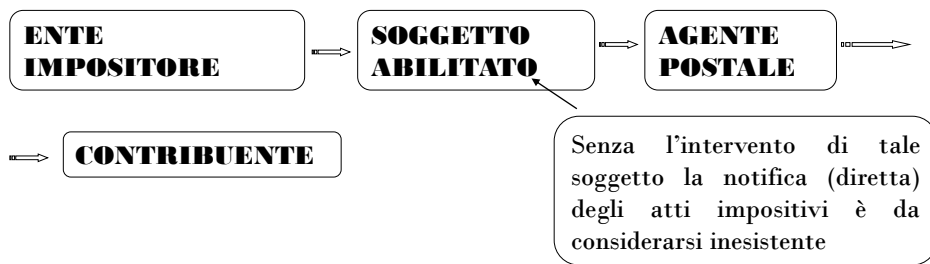
*"Se non ne è fatto espresso divieto dalla legge, la notificazione può eseguirsi anche a mezzo servizio postale. In tal caso l'ufficiale giudiziario scrive la relazione di notificazione sull'originale e sulla copia dell'atto, facendovi menzione dell'ufficio postale per mezzo del quale spedisce la copia al destinatario in piego raccomandato con avviso di ricevimento. Quest'ultimo è allegato all'originale".*





**IN NESSUN CASO l'Ente impositore (Agenzia delle entrate - Agente della riscossione), anche qualora intenda avvalersi del servizio postale, POTRÀ ESEGUIRE LA NOTIFICA DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO SENZA L'INTERVENTO DI UN SOGGETTO ABILITATO.**

**Dovrà, ai sensi dell'art. 60, co. 1, lett. a) - Dpr. n. 600/73 e art. 26 - Dpr. n. 602/73 avvalersi necessariamente dell'intermediazione di un soggetto abilitato**



## GIURISPRUDENZA

### IN CONFORMITÀ:

- C.T.P. Catania, sent. 18.09.2012, n. 759; sent. 10.05.2012, n. 473; sent. 14.02.2011, n. 121; sent. 14.04.2011, n. 292; sent. 2.03.2011, n. 129; sent. 31.05.2010, n. 456; sent. 26.04.2010, n. 270; sent. 15.12.2009, n. 949; sent. 13.12.2012, n. 846; sent. 18.04.2013, n. 329;
- C.T.P. Agrigento, sent. 15.11.2012, n. 903; sent. 7.09.2009, n. 501;
- C.T.P. Enna, sent. 9.02.2012, n. 97; - C.T.P. Ragusa, sent. 21.02.2012, n. 168; - C.T.P. Messina, sent. 17.12.2012, n. 714;
- C.T.P. Palermo, sent. 9.01.2012;
- C.T.R. Lombardia, sent. n. 80/2012;
- C.T.P. Bari, sent. 22.02.2012, n. 51;
- Giudice di Pace di Salerno, sent. 20.05.2012;
- C.T.P. Avellino, sent. 12.03.2012, n. 152; - C.T.P. Latina, sent. 283/03/2012;
- C.T.P. Caserta, sent. 15.12.2011, n. 940; sent. 11.05.2011, n. 270;
- C.T.P. Napoli, sent. 12.12.2011, n. 760;
- C.T.P. Matera, sent. 7.10.2010, n. 248;
- C.T.P. Roma, sent. 8.05.2009, n. 178;
- C.T.P. Bari, sent. 22.02.2012, n. 51; sent. 27.02.2012, n. 56

## GIURISPRUDENZA

**C.T.P. VICENZA, sent. 13 aprile 2012, n. 33**

"Va altresì osservato che tutto il discorso di dottrina e giurisprudenza richiamante i principi di ragionevolezza e "del giusto processo", si adatta perfettamente ai vizi di notificazione degli atti processuali, ma meno a quelli di notifica di atti sostanziali direttamente incidenti sul patrimonio del contribuente, i quali si perfezionano proprio con la notifica rituale, quale non può essere considerata quella effettuata direttamente da soggetto ad essa non legittimato, tenuto conto del fatto che, se la mancanza di un elemento "oggettivo" della notificazione eseguita a mezzo posta (ad esempio, la mancanza della relata di notifica) dà luogo (secondo la giurisprudenza di legittimità sopra richiamata, ad una mera irregolarità (o, secondo altre pronunce, ad una nullità sanabile). INVECE quella di un requisito "soggettivo", quale l'abilitazione ad eseguire la notifica ne determina inevitabilmente l'inesistenza (vizio mai sanabile; vedasi Cass. n. 24442 del 9 luglio 2008); ciò tanto più quando si tratti (come nel caso di specie) della notifica di un atto avente natura recettizia, il quale soltanto a seguito di un procedimento notificatorio giuridicamente corretto, può considerarsi legalmente conosciuto dal soggetto passivo destinatario, sicché solo quando l'attività notificatoria sarà stata portata a compimento dai soggetti ai quali ne compete l'esercizio, ed entro i prescritti limiti temporali, potrà considerarsi, almeno in ordine a detti profili, immune dalla censura di giuridica inesistenza".

## GIURISPRUDENZA

**C.T.P. Campobasso, sent. 21 febbraio 2013, n. 36**

**"Può quindi affermarsi che sino ad oggi la Suprema Corte non ha mai direttamente affrontato e risolto con una qualche motivazione la questione (sulla quale vi è contrasto tra i giudici di merito) della legittimazione dell'Agente della riscossione per la notifica diretta con il mezzo della posta degli atti di sua competenza dopo l'entrata in vigore (01/7/1999) del D.lgs n.46/1999 che, come si è già detto, eliminò dall'art. 26, 1 comma del DPR 602/73, dopo le parole mediante invio, l'inciso da parte dell'esattore. ... la S.C. si è limitata ad affermazioni apodittiche ed indimostrate circa la possibilità di notifica diretta da parte dell'A.d.R., anche perché il problema giuridico che le era stato sottoposto concerneva unicamente la validità dell'avviso di ricevimento della notificazione effettuata con la posta, problema da essa risolto, come si è visto, attribuendo al predetto avviso la natura di atto pubblico facente fede fino a querela di falso, e tanto in base al presupposto della notifica effettuata dall'organo previsto dalla legge (ovvero non dall'esattore come espressamente indicato nella sentenza 11708/2011 richiamata nelle successive sentenze).**

**SEGUE -**

## GIURISPRUDENZA

### - SEGUE -

**Conclusivamente questo giudice ritiene che la omessa intermediazione di uno dei soggetti abilitati dalla legge (ufficiali della riscossione o altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge o, previa eventuale convenzione tra Comune e Concessionario, messi comunali o agenti della polizia municipale) ad effettuare la notifica col mezzo della posta della cartella di pagamento, o di qualsiasi altro atto di competenza del Concessionario della riscossione, configuri un'ipotesi di giuridica inesistenza della notificazione che inficia, per assoluta nullità derivata, la cartella di pagamento, attesa la natura recettizia della stessa, con impossibilità, trattandosi di inesistenza, di configurare alcun tipo di sanatoria".**

## GIURISPRUDENZA

**GIUDICE DI PACE DI LECCE, sent. 31 agosto 2012, n. 3339**

**"Con riferimento alla omessa qualifica del soggetto che ha espletato l'attività di notifica, si osserva che la cartella esattoriale, rivestendo la veste di precetto (in tal senso Cass. 4.5.2012 n. 6721), è subordinata, con riferimento al processo notificatorio a tutte le regole della notifica dell'atto di precetto, ossia l'indicazione di chi effettua la notifica e la sua qualifica che gli consente di effettuare la notificazione, anche a mezzo servizio postale.**

**Nel caso in esame, nella parte relativa alla relata di notificazione non compare neanche il nominativo di chi ha notificato la cartella opposta, così ingenerando seri dubbi sulla legittimità del notificatore all'espletamento di un'attività complessa come quella del procedimento notificatorio.**

**L'art 26 del DPR 602/73, riprendendo quanto previsto dagli artt. 136 e ss. C.p.c., prevede espressamente che "la cartella è notificata dagli ufficiali della riscossione o da altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge ... annulla la cartella esattoriale opposta".**



## **GIURISPRUDENZA**

### **ATTENZIONE**

**CASS., sent. 19 settembre 2012, n. 15746**

**"Osserva al riguardo il collegio che la cartella esattoriale può essere notificata, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, 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, che la spedizione postale sia avvenuta con consegna del plico al domicilio del destinatario, senza alcun altro adempimento da parte dell'ufficiale postale se non quello di curare che la persona da lui individuata come legittimata alla ricezione apponga la sua firma sul registro di consegna della corrispondenza, oltre che sull'avviso di ricevimento da restituire la mittente; ne consegue che se manchino nell'avviso di ricevimento le generalità della persona a cui l'atto è stato consegnato, adempimento non previsto da alcuna norma, e la relativa sottoscrizione sia adottata come inintelligibile, l'atto è pur sempre valido, poichè la relazione tra la persona a cui esso è destinato e quella a cui è stato consegnato costituisce oggetto di un preliminare accertamento di competenza dell'ufficiale postale, assistito dall'efficacia probatoria di cui all'art. 2700 c.c., ed eventualmente solo in tal modo impugnabile, stante la natura di atto pubblico dell'avviso di ricevimento della raccomandata (Cass. 2011/11708)". (In termini Cass., sent. 17 gennaio 2013, n. 1091)**

### **ATTENZIONE DA ULTIMO**

**Cass., Ord. 08.11.2013, n. 25128**

"Così riconfinato, il motivo di impugnazione appare manifestamente infondato, alla luce dell'indirizzo giurisprudenziale di questa Corte (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 11708 del 27/05/2011) secondo cui: "La cartella esattoriale può essere notificata, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, 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, che la spedizione postale sia avvenuta con consegna del plico al domicilio del destinatario, senz'altro adempimento ad opera dell'ufficiale postale se non quello di curare che la persona da lui individuata come legittimata alla ricezione apponga la sua firma sul registro di consegna della corrispondenza, oltre che sull'avviso di ricevimento da restituire al mittente; ne consegue che se, come nella specie, manchino nell'avviso di ricevimento le generalità della persona cui l'atto è stato consegnato, adempimento non previsto da alcuna norma, e la relativa sottoscrizione sia adottata come inintelligibile, l'atto è pur tuttavia valido, poichè la relazione tra la persona cui esso è destinato e quella cui è stato consegnato costituisce oggetto di un preliminare accertamento di competenza dell'ufficiale postale, assistito dall'efficacia probatoria di cui all'art. 2700 c.c., ed eventualmente solo in tal modo impugnabile, stante la natura di atto pubblico dell'avviso di ricevimento della raccomandata".

**PROCEDURA DELLA NOTIFICA A MEZZO POSTA**

**Lg. n. 890/1982**

**L'AGENTE NOTIFICATORE**

**1) art. 3 - APPONE LA RELATA** sull'originale e sulla copia facendo menzione dell'Ufficio postale per mezzo del quale spedisce la copia al destinatario in piego raccomandato con ricevuta di ritorno

**2) art. 3 - PRESENTA ALL'UFFICIO POSTALE COPIA DELL'ATTO DA NOTIFICARE IN BUSTA CHIUSA** apponendo su quest'ultima le indicazioni del nome, cognome, residenza o dimora o domicilio del destinatario e del numero del registro cronologico, la propria sottoscrizione ed il sigillo dell'ufficio.

**3) art. 3 - CONTEMPORANEAMENTE PRESENTA L'AVVISO DI RICEVIMENTO COMPILATO** con le indicazioni richieste dal modello predisposto dall'Amministrazione postale, con l'aggiunta del numero del registro cronologico.

**4) art. 4 - SPEDIZIONE DELL'AVVISO DI RICEVIMENTO IN RACCOMANDAZIONE**, munito del bollo dell'ufficio postale recante la data dello stesso giorno di consegna, all'indirizzo già predisposto dall'ufficiale giudiziario

**art. 4**

**AVVISO DI RICEVIMENTO**

L'avviso di ricevimento costituisce prova dell'eseguita notificazione

**AVVISO DI RICEVIMENTO**



✓ **COMPILAZIONE/SOTTOSCRIZIONE** - Deve ritenersi inesistente la notificazione eseguita dall'ufficiale giudiziario tramite il servizio postale laddove l'avviso di ricevimento del plico raccomandato non rechi la sottoscrizione dell'ufficiale postale in ordine agli adempimenti ivi eseguiti. (Cfr. Cass., sent. 8.11.2013, n. 25138)

✓ **VALENZA PROBATORIA** - Cass., sent. n. 3065/2003 - “a condizione che esso sia sottoscritto – a pena la sua nullità/inesistenza – dall’agente postale, contiene, per le attività che risultano in esso compiute, una forza certificatoria sino a querela di falso assimilabile a quella ipotizzabile per la relata di notifica eseguita dallo stesso ufficiale giudiziario”

**AVVISO DI RICEVIMENTO**



**PROVA** - Cass., SS.UU., sent. n. 627/2008 – “in relazione alla notificazione a mezzo posta per il perfezionamento del procedimento notificatorio nei confronti del destinatario, è necessario ch'egli abbia ricevuto l'atto o che esso sia pervenuto nella sua sfera di conoscibilità; e che l'unico documento idoneo a fornire tale dimostrazione, nonchè della data in cui essa è avvenuta e dell'identità ed idoneità della persona cui il plico sia stato consegnato è la ricevuta di ritorno della raccomandata (L. n. 890 del 1982, art. 149 cit., e art. 4, commi 3 e 8); ovvero, per il caso di suo smarrimento o distruzione, il duplicato rilasciato dall'ufficio postale. ... il notificante non ottemperi all'onere di depositare in giudizio la ricevuta di ritorno, l'impugnazione è inammissibile (salvo che sia riproposta nel termine per l'impugnazione e prima che sia dichiarata l'inammissibilità), “perchè il mancato completamento del procedimento notificatorio determina l'inesistenza della notifica” (Cass. 2722/2005)”

**PERFEZIONAMENTO DELLA NOTIFICA**

**ENTE NOTIFICANTE**

**art. 4, co. 4** - I termini, che decorrono dalla notificazione eseguita per posta, si computano dalla data di consegna del piego risultante dall'avviso di ricevimento e se la data non risulti, ovvero sia comunque incerta, dal bollo apposto sull'avviso medesimo dall'ufficio postale che lo restituisce.

**Art. 60, co. 6 - Dpr. n. 600/73** - Qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione

**DESTINATARIO**

**Art. 60, co. 6 - Dpr. n. 600/73** - i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto (Cass., sent. n. 14861/2012; n. 26022/2010)

**GIURISPRUDENZA**



### **GIURISPRUDENZA**

- ✓ La notificazione effettuata a mani di persona non identificata e di cui non si attesta la qualifica, implica la nullità qualora il notificante non abbia fornito la prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, dell'esistenza di uno dei rapporti previsti dalla legge (Cass., sent. n. 22069/2004)
- ✓ Nell'ipotesi in cui, pur risultando l'identità del consegnatario ne sia illeggibile la qualifica, l'onere della prova è subordinata alla contestazione del destinatario (Cass., sent. n. 1453/2000)
- ✓ E' valida la notifica eseguita mediante consegna di copia a persona di famiglia, senza che nell'avviso sia indicata la qualità di "convivente" potendosi tal elemento presumere dalla sua presenza nell'abitazione del destinatario, salva la prova contraria (Cass., sent. n. 23578/07; n. 1508/05; n. 18085/2013)



### **GIURISPRUDENZA**

- ✓ La sottoscrizione illeggibile del destinatario (o persona delegata) prova l'avvenuta consegna al destinatario medesimo, il quale ove intenda contestare detta sottoscrizione ha l'onere di proporre querela di falso (Cass., sent. n. 395/2012; SS. UU. sent. n. 14617/2010; SS.UU. n. 9962/2010)
- ✓ la notificazione secondo le forme dell'art. 8, postula, a pena di nullità, il previo accertamento e la conseguente documentazione nell'avviso di ricevimento ad opera dell'ufficiale postale, sia della temporanea assenza del destinatario, sia della mancanza o dell'assenza delle altre persone abilitate a ricevere il piego (Cass., sent. n. 25031/2008)
- ✓ l'erronea restituzione del plico al notificante, senza l'osservanza delle formalità di cui all'art. 8, co. 2 e 3 è causa di nullità sanabile con effetti ex nunc (Cass., sent. n. 17023/2011)

**RITIRO DEL PIEGO PRESSO L'UFFICIO POSTALE DA PERSONA DELEGATA**

**Cass., sent. 18.07.2013, n. 17561**

"...infatti, ai fini della notificazione a mezzo del servizio postale, l'incaricato al ritiro del piego depositato nell'ufficio postale, a causa dell'assenza del destinatario, non deve avere i requisiti stabiliti dall'art. 7 della legge n. 890 del 1982 per i soggetti abilitati a ricevere il plico nel luogo indicato sul piego postale, essendo sufficiente, in considerazione della circostanza che il destinatario ha conferito l'incarico a chi provvede a ritirare il plico all'ufficio postale, che il delegato sottoscriva l'avviso di ricevimento con la indicazione della specifica qualità e l'agente postale certifichi con la sua firma in calce al documento la ritualità della consegna. A tanto deve aggiungersi che l'avviso di ricevimento, il quale è parte integrante della relazione di notifica, costituendo, ai sensi dell'art. 4, terzo comma, della legge n. 890 del 1982, il solo documento idoneo a provare sia l'intervenuta consegna del plico con la relativa data sia l'identità della persona cui la consegna medesima figura effettuata e che ha sottoscritto l'avviso anzidetto,

- Segue -

- Segue -

riveste natura di atto pubblico e, quindi, risulta munito della fede privilegiata attribuita dall'art. 2700 c.c. in ordine alle dichiarazioni delle parti e agli altri fatti che l'agente postale, mediante la propria sottoscrizione apposta sull'avviso di ricevimento, attesta avvenuti in sua presenza, onde il destinatario di un simile avviso, là dove intenda dimostrare la non veridicità delle risultanze di quest'ultimo, affermando (come nella specie, tra l'altro) che la consegna sia stata effettuata a persona non in possesso di apposita delega scritta, ha l'onere, se intende contestare quanto risulta dal predetto avviso, di impugnare lo stesso a mezzo di querela di falso, anche se l'immutazione del vero non sia ascrivibile a dolo, ma soltanto ad imperizia, leggerezza o negligenza del detto agente (Cass. 8 febbraio 2001, n.1783; Cass. 1 marzo 2003, n. 3065; Cass. 27 aprile 2004, n. 8032; Cass.22 aprile 2005, n. 8500).

## **RELATA DI NOTIFICA**

### **CONTENUTO DELLA RELATA DI NOTIFICA**

#### **Art. 148 - RELAZIONE DI NOTIFICAZIONE**

**"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 relazione indica la persona alla quale è consegnata la copia e le sue qualità, nonché il luogo della consegna, oppure le ricerche, anche anagrafiche, fatte dall'ufficiale giudiziario, i motivi della mancata consegna e le notizie raccolte sulla reperibilità del destinatario"**

**ATTENZIONE**

**Cass., sent. 15 marzo 2013, n. 6613**

**"Premesso che è incontroverso che il piego contenente la cartella esattoriale è stato recapitato alla contribuente (che riconosce che l'atto, non notificato *rite*, le era "pervenuto") 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 ex art 36 bis del Dpr. n 600 del 1973 e 54 bis del Dpr. n. 633 del 1972 - 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. "**

**- SEGUE -**

**- SEGUE -**

**"Pertanto, l'applicazione, per l'avviso di accertamento, in virtù dell'art. 60 del Dpr. 29 settembre 1973, n. 600, 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 dà 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. "**



## **AUTOTUTELA**

### **AUTOTUTELA - art. 2/quarter - DL. n. 564/1994 DM. n. 37/1997**

**Prima di presentare ricorso presso la Commissione tributaria competente, o anche in pendenza di giudizio, l'ordinamento tributario prevede il potere-dovere per l'Amministrazione finanziaria di annullare, d'ufficio o su istanza del contribuente, gli atti ritenuti illegittimi o infondati: AUTOTUTELA (art. art. 2/quarter - DL. n. 564/1994 e DM. n. 37/1997)**

**L'istanza di autotutela non sospende il termine per ricorrere.**

#### **ATTIVAZIONE**

d'ufficio - art. 2, DM. n. 37/1997

su istanza del contribuente - art. 5, DM. n. 37/1997

su iniziativa del Garante del Contribuente - art. 13, co. 6  
- Lg. n. 212/2000

#### **OGGETTO**

**NEL CASO SPECIFICO: ruolo  
portato dalla cartella di pagamento**

## AUTOTUTELA

### CONSEGUENZE (C.M., 05/08/1998, n. 198/S)

Annullamento degli atti consequenziali (cartella di pagamento)

Restituzione delle somme indebitamente riscosse

### CASI

**Errori: persona, calcolo, presupposto d'imposta**

**Mancata considerazione di pagamenti d'imposta regolarmente eseguiti**

**Somme già versate in tutto o in parte**

**Presenza di una sentenza di accoglimento**

## AUTOTUTELA

### ESITO

**Positivo**

**Negativo - Diniego espresso**

**Silenzio - rifiuto**

“Appartengono alla giurisdizione tributaria le controversie nelle quali si impugnò il rifiuto espresso o tacito dell'amministrazione a procedere ad autotutela, alla luce dell'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, in forza del quale la giurisdizione tributaria è divenuta, nell'ambito suo proprio, una giurisdizione a carattere generale, competente ogni qual volta si faccia questione di uno specifico rapporto tributario” (Cass., SS. UU., sent. n. 16776/2005)

“Queste Sezioni Unite, con le sentenze 16778/05 e 7388/07, hanno infatti affermato che l'attribuzione al giudice tributario, da parte della L. n. 448 del 2001, art. 12, comma 2, di tutte le controversie in materia di tributi di qualunque genere e specie comporta che anche quelle relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, in quanto comunque incidenti sul rapporto obbligatorio tributario, devono ritenersi devoluti al giudice la cui giurisdizione è radicata in base alla materia, indipendente dalla specie dell'atto impugnato ed alla natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela tributaria...Nella già citata sentenza n. 7388 del 2007 si chiarisce infatti che l'esercizio del potere di autotutela "non costituisce un mezzo di tutela del contribuente" e che "nel giudizio instaurato contro il mero, ed esplicito, rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un sindacato - nelle forme ammesse sugli atti discrezionali - soltanto sulla legittimità del rifiuto, e non sulla fondatezza della pretesa tributaria". (Cass., SS. UU., sent. n. 9669/2009)

## **SOSPENSIONE dell'ATTO IMPUGNATO**

### **SOSPENSIONE dell'ATTO IMPUGNATO - art. 47 - Dlgs. n. 546/92**

**ART. 50 - TERMINE PER L'INIZIO DELL'ESECUZIONE - Dlgs. n. 602/73**  
- "Il concessionario procede ad espropriazione forzata quando è inutilmente decorso il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento, salve le disposizioni relative alla dilazione ed alla sospensione del pagamento"

**ART. 47 - SOSPENSIONE DELL'ATTO IMPUGNATO - Dlgs. n. 546/92 -**  
"Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificata alle altre parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'art. 22"

## **SOSPENSIONE dell'ATTO IMPUGNATO - art. 47 - Dlgs. n. 546/92**

### **REQUISITI**

#### **Periculum in mora**

(la legge non richiede l'imminenza del danno, ma semplicemente la probabilità esso possa verificarsi)

#### **Fumus boni iuris**

(l'esistenza, o quantomeno, la verosimiglianza dell'esistenza di motivi fondati)

#### **Istanza motivata proposta nel ricorso**

### **MODALITÀ**

**Atto separato notificato alle parti ed osservate le disposizioni ex art. 22 per il deposito in segreteria**

**"Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza non impugnabile.**

**La sospensione può essere parziale e subordinata alla prestazione di idonea garanzia mediante cauzione o fidejussione bancaria o assicurativa.**

**Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza"**

"In caso di eccezionale urgenza il presidente, previa deliberazione del merito può disporre la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio".

## **LE ULTIME NOVITÀ**

**SOSPENSIONE – ANNULLAMENTO  
LEGGE DI STABILITÀ**

**Lg. n. 147/2013 – LEGGE DI STABILITÀ  
MINI CONDONO**

**Entro il 31 maggio 2014 (D.L. n. 16/2014) è consentito pagare, in unica soluzione, le cartelle di pagamento e i ruoli consegnati entro il 31 ottobre 2013 al netto degli interessi di mora e da ritardata iscrizione a ruolo.**

**MODIFICATA LA RELATA DI NOTIFICA  
Provvedimento A.E., 5 marzo 2013**

**L'Agenzia delle entrate con provvedimento del 5 marzo 2013 ha provveduto ad adeguare il testo della relata di notifica della cartella di pagamento nella parte concernente l'irreperibilità relativa del destinatario specificando che:**

**-IN CASO DI TEMPORANEA ASSENZA, o incapacità o rifiuto delle persone legittimate a ricevere gli atti in luogo del destinatario - si procede alla notifica mediante:**

- (i) deposito dell'atto nella casa comunale;**
- (ii) affissione dell'avviso di deposito in busta chiusa e sigillata alla casa di abitazione, ufficio o azienda del destinatario;**
- (iii) invio di raccomandata con avviso di ricevimento per informare il destinatario degli adempimenti effettuati.**

**SOSPENSIONE – ANNULLAMENTO  
LEGGE DI STABILITÀ**

**Lg. n. 228/2012 – LEGGE DI STABILITÀ**

**Co. da 537 a 543 - SOSPENSIONE DELLE CARTELLE DI PAGAMENTO AFFETTE DA PALESI VIZI DI LEGITTIMITÀ – “CARTELLE PAZZE”**

**DAL 1° GENNAIO 2013 ITER PREVISTO:**

**1. Il contribuente destinatario del primo atto della riscossione utile (es. cartella di pagamento) o di atti di natura cautelare ( es. iscrizione ipotecaria, precavv. Fermo amministrativo) o esecutiva (es. avviso di vendita), entro 90 giorni dalla notifica di uno dei suddetti atti, può presentare una dichiarazione (domanda di autotutela) al concessionario provocando l'immediata sospensione della procedura di riscossione, se gli i suddetti atti, prima della formazione del ruolo o della cartella, sono interessati: prescrizione o decadenza del diritto di credito; provvedimento di sgravio; sospensione amministrativa; sospensione giudiziale o sentenza che ha annullato in tutto o in parte la pretesa; pagamento già effettuato; altra causa di non esigibilità del credito;**

**SOSPENSIONE – ANNULLAMENTO  
LEGGE DI STABILITÀ**

**2. Il Concessionario entro 10 giorni dalla presentazione della dichiarazione di cui al punto precedente, trasmette la suddetta dichiarazione ed i relativi allegati inviati dal contribuente all'Ente impositore, al fine di avere conferma delle ragioni del contribuente;**

**3. Decorso ulteriori 60 giorni ed entro 220 giorni dalla trasmissione di cui al punto precedente, l'Ente creditore conferma al contribuente, mezzo raccomandata A/R o p.e.c. l'esistenza delle ragioni addotte e, nel medesimo termine, trasmette al concessionario il provvedimento di sospensione o di sgravio. Viceversa, comunica l'inidoneità della documentazione del contribuente e dispone la ripresa della riscossione. Se l'Ente impositore non fornisce alcun riscontro al contribuente e al concessionario, entro 220 giorni, le somme iscritte a ruolo sono annullate di diritto.**

**SOSPENSIONE – ANNULLAMENTO  
LEGGE DI STABILITÀ**

**SE IL CONTRIBUENTE PRODUCE DOCUMENTAZIONE FALSA È PREVISTA L'IRROGAZIONE DELLA SANZIONE AMMINISTRATIVA DAL 100% AL 200% DELLE SOMME DOVUTE CON UN MINIMO DI €. 258.00-.**

**LE SUDETTE DISPOSIZIONI SI APPLICANO ANCHE ALLE DICHIARAZIONI PRESENTATE AL CONCESSIONARIO DELLA RISCOSSIONE PRIMA DELL'ENTRATA DELLA PRESENTE LEGGE (1 gennaio 2013). In tal caso il termine concesso all'Ente impositore per fornire riscontro al contribuente ed al concessionario è di 90 giorni dalla pubblicazione della legge. Comunque, trascorsi 220 giorni senza alcun riscontro le somme iscritte a ruolo sono annullate di diritto.**

**LEGGE DI STABILITÀ  
SINTESI**

**A decorrere dal 1.01.2013**

**NOTIFICA**

- Primo atto della riscossione utile;**
- Atto della procedura cautelare/esecutiva**



**ISTANZA/DICHIARAZIONE DEL CONTRIBUENTE**

**Presentazione, entro 90 gg. dalla notifica, di una specifica istanza contenente l'indicazione e la correlata documentazione della specifica causa che renda il credito vantato temporaneamente o definitivamente NON esigibile**



**L'AGENTE DELLA RISCOSSIONE:**

- 1. sospende immediatamente ogni ulteriore iniziativa finalizzata alla riscossione delle somme iscritte a ruolo o affidate;**
- 2. ENTRO 10 gg., dopo aver effettuato un controllo formale, trasmette l'istanza e la documentazione allegata all'Ente creditore**



## **LEGGE DI STABILITÀ SINTESI**



### **L'ENTE CREDITORE**

#### **DECORSI ULTERIORI 60 GIORNI:**

- 1. Conferma la correttezza della documentazione al contribuente e trasmissione all'Ag. della riscossione del provvedimento di sospensione/sgravio;**
- 2. NON conferma la correttezza della documentazione al contribuente e trasmissione all'Ag. della riscossione della ripresa dell'attività di recupero del credito.**



**Decorso inutilmente il TERMINE DI 220 gg. dalla data di presentazione dell'istanza/dichiarazione, la cartella e il relativo credito vantato e' annullato di diritto.**

## **CARTELLE PAZZE**

**DEBITI FINO A €. 1.000,00-** per la riscossione intrapresa successivamente l'entrata in vigore, non si procede ad azioni cautelari ed esecutive prima del decorso di 120 giorni dall'invio di una comunicazione contenente il dettaglio delle partite iscritte a ruolo, salvo che l'Ente impositore non abbia già comunicato l'inidoneità della documentazione presentata dal contribuente come indicato ai punti precedenti.



## **MINI CONDONO**

**Lg. n. 228/2012 – LEGGE DI STABILITÀ**

**Co. 527**

**I crediti di importo fino a 2.000 euro, comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione e ruolo e sanzioni, iscritti a ruoli e resi esecutivi fino al 31 dicembre 1999, sono automaticamente annullati.**

## **RITARDATO PAGAMENTO**

### **INTERESSI DI MORA**

**A partire dal 1° maggio 2014 gli interessi di mora per il ritardato pagamento delle somme iscritte a ruolo sarà pari al 5,14% in ragione annuale (Provvedimento 10 aprile 2014).**

### **AGGIO DI RISCOSSIONE**

**Per i ruoli emessi a partire dal 1° gennaio 2013 l'aggio di riscossione è pari all'8% (Decreto Legge n. 95 del 2012).**

## **EQUITALIA DIRETTIVA DI GRUPPO N. 7/2012**

### **DISPOSIZIONI IN MATERIA DI RATEAZIONI**

**Innalzamento della soglia di debito fino alla quale la rateazione potrà essere concessa con semplice istanza di parte da 5 mila a 20 mila euro presentando semplice domanda motivata.**

**Per importi fino a 20.000 euro viene elevato a 48 il numero massimo di rate mensili concedibili.**

**Per debiti oltre 20 mila euro la concessione della rateazione resta subordinata alla verifica della situazione di difficoltà economica.**

## **D.L. n. 16/2012 (Decreto semplificazioni) pubbl. in G.U. n. 52/2012**

### **RATEIZZAZIONE DEI DEBITI FISCALI**

#### **Art. 1, co. 1 - 4**

**- è possibile chiedere un piano di dilazione a rate variabili di importo crescente anziché a rate costanti;**

**-l'Agente della riscossione non può iscrivere ipoteca nei confronti di un contribuente che ha chiesto e ottenuto di pagare a rate. L'ipoteca è iscrivibile solo se l'istanza è respinta o se il debitore decade dal beneficio della rateazione;**

**-si decade dal beneficio della dilazione se non sono pagate due rate consecutive. Precedentemente era prevista la decadenza con il pagamento della prima rata o successivamente, di due rate, anche non consecutive;**

**-su richiesta del debitore, che versi in situazioni di obiettiva difficoltà economica, ancorché intercorra contenzioso con lo stesso ovvero lo stesso già fruisca di una rateizzazione, l'Ufficio può riconoscere al debitore la ripartizione del pagamento delle somme dovute in rate costanti, ovvero in rate variabili. La disposizione del precedente periodo non trova applicazione in materia di crediti degli enti previdenziali.**

**D.L. n. 16/2012 (Decreto semplificazioni)  
pubbl. in G.U. n. 52/2012**

**RATEIZZAZIONE DEI DEBITI FISCALI**

**Art. 1, co. 5 - 6**

- il contribuente che ha ottenuto la rateazione non è più considerato inadempiente e può partecipare alle gare di affidamento delle concessioni e degli appalti di lavori, forniture e servizi

**D.L. n. 69/2013 (Decreto fare)  
Conv. Lg. n. 98/2013**

**Art. 52, co. 1, lett. a), n. 2) - D.L. n. 69/2013 - INCREMENTO DEL NUMERO DELLE RATE NON PAGATE AI FINI DELLA DECADENZA DAL BENEFICIO DELLA RATEZIONE - APPLICABILITA' IN VIA RETROATTIVA**

**RISOLUZIONE A.E., 19 marzo 2014, n. 32/E**

**Riconosce l'applicazione dell'incremento del numero delle rate sino a 120 in presenza di comprovate situazioni di difficoltà legate alla congiuntura economica, anche ai piani di rateizzazione già in essere e, quindi, non decaduti alla data del 22 giugno 2013 (data di entrata in vigore del Decreto fare)**

**D.L. n. 16/2012 (Decreto semplificazioni)  
pubbl. in G.U. n. 52/2012**

**CREDITI TRIBUTARI ≤ €. 30,00**

**Art. 3, co. 10 - 11 - D.L. n. 16/2012**

**CO. 10 - A decorrere dal 1° luglio 2012, non si procede all'accertamento, all'iscrizione a ruolo e alla riscossione dei crediti relativi ai tributi erariali, regionali e locali, qualora l'ammontare dovuto, comprensivo di sanzioni amministrative e interessi, non superi, per ciascun credito, l'importo di euro 30, con riferimento ad ogni periodo d'imposta.**

**CO. 11 - La disposizione di cui al comma 10 non si applica qualora il credito derivi da ripetuta violazione degli obblighi di versamento relativi ad un medesimo tributo.**

**CARTELLE PAZZE**

**D.D.L. n. 1551 *"Disposizioni per l'annullamento obbligatorio in autotutela delle cartelle esattoriali prescritte"***

**Il ddl in questione è composto di un unico articolo nel quale si prevede, a vantaggio del cittadino-debitore, la possibilità di presentare una dichiarazione per confutare l'esattezza della cartella esattoriale entro 90 giorni dalla data di notifica.**

**Il concessionario ha, dal momento della ricezione della suddetta dichiarazione, 10 giorni di tempo per esaminare l'avviso di pagamento unitamente all'Ente creditore, il quale a sua volta è obbligato a fornire una risposta nell'arco di due mesi.**

**Il disegno di legge dispone l'“annullamento di diritto” delle cartelle inerminate “in caso di mancato invio e trascorso inutilmente il termine di 220 giorni dalla dichiarazione iniziale”.**

## **L'IMPUGNAZIONE DEL RUOLO E DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO**

## **IL RECLAMO/RICORSO**

## **RECLAMABILITÀ della CARTELLA DI PAGAMENTO**

**LA CARTELLA DI PAGAMENTO NON È  
RECLAMABILE**

**MA**

**Indicazioni Circolare A.E. n. 9/E/2012**

- **CONTESTAZIONI INERENTI SOLO VIZI DELLA CARTELLA: NO RECLAMO;**
- **CONTESTAZIONI INERENTI SOLO L'ATTIVITÀ DELL'A.E.: SI RECLAMO;**

## **RECLAMABILITÀ della CARTELLA DI PAGAMENTO**

- **CONTESTAZIONI RIGUARDANTI SIA L'AGENTE DELLA RISCOSSIONE CHE L'A.E.:**
  - a) **RICORSO NOTIFICATO SOLO ALL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE:** quest'ultimo deve chiamare in causa l'A.E. ex art. 39 - D.Lgs. n. 112/99, l'A.E. che interviene in giudizio eccepisce, per le contestazioni ad essa attinenti, l'inammissibilità del ricorso ex art. 17/bis, co. 2 - D.Lgs. n. 546/92, in subordine si difende nel merito;
  - b) **IL CONTRIBUENTE PRESENTA RECLAMO SENZA NOTIFICARE IL RICORSO ALL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE;**
  - c) **IL CONTRIBUENTE NOTIFICA IL RICORSO ALL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE E PRESENTA RECLAMO ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE.**

## CRITICITÀ

### RECLAMABILITÀ della CARTELLA DI PAGAMENTO

**AGENZIA DELLE ENTRATE** → **natura delle contestazioni e/o**  
**domande fatte valere in sede di impugnazione della cartella**

**NORMATIVA art. 17/bis, co. 1 - D.Lgs. n. 546/92**      *"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 ..."*

**ART 12 - PRELEGGI - "INTERPRETAZIONE DELLA LEGGE":**  
*"Nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore"*

**CASS., SS. UU., sent. 3 aprile 2012, n. 5771:** *"... quello che conta ai fini dell'interpretazione di un atto normativo non è ... (Cass. n. 2454/1983) la lettura fattane da ministeri od altri enti, ma la volontà oggettiva della legge (Cass. n. 3550/1988) quale risultante dal suo dato letterale ..."*

## RECLAMABILITÀ della CARTELLA DI PAGAMENTO

### AGENZIA DELLE ENTRATE

La reclamabilità è  
condizionata dai vizi fatti  
valere con l'impugnazione  
della cartella

### NORMATIVA

Provenienza dell'atto quale  
criterio discrezionale per  
l'applicabilità dell'Istituto  
del reclamo

**INCONCILIABILITÀ CON LA NATURA DEI  
RAPPORTI TRA AGENZIA DELLE ENTRATE E  
AGENTE DELLA RISCOSSIONE**

**- ART. 39 - D.LGS. n. 112/1999  
- CASS., SS. UU., sent. 25 luglio 2007, n. 16412**

## RECLAMABILITÀ della CARTELLA DI PAGAMENTO

***“Il contribuente che, raggiunto dalla cartella di pagamento, intenda contestare vizi imputabili tanto all'Agenzia delle Entrate quanto all'Agente della riscossione, potrà, indifferentemente, chiamare in causa, l'uno o l'altro dei due soggetti passivi, senza incorrere nella grave conseguenza dell'inammissibilità per difetto di legittimazione passiva, spettando, ex art. 39 - D. Lgs. n. 112/1999, all'Agente della riscossione l'onere di chiamare in causa l'Agenzia delle Entrate per i vizi afferenti l'attività di quest'ultima, senza che il giudice debba ordinare l'integrazione del contraddittorio”.*** (Cfr. Cass., SS. UU., sent. 25 luglio 2007, n. 16412 - ID. Cass., sent. n. 11210/2012; n. 1532/2012; n. 6110/2011; n. 4959/2011; n. 6104/2011; n. 13141/2010; n. 14032/2011; n. 13141/2010; n. 6756/2010; n. 15310/2009; n. 12175/2008; n. 28911/2008; n. 9833/2008; n. 3463/2008; n. 27021/2007; n. 22939/2007 - CTR Firenze, sent. n. 10/2011; CTP Enna, sent. n. 97/2012; CTP Catania, sentt. n. 193/2013; n. 1139/2012; n. 892/2012; n. 941/2011; n. 473/2010; n. 675/2011; CTP Messina, sent. n. 649/2012; n. 587/2010; CTP Agrigento, sent. n. 114/2013; CTP Roma, sent. n. 178/2009; CTP Potenza, sent. n. 195/2008)



## RECLAMABILITÀ della CARTELLA DI PAGAMENTO

- CIRC. A.E. n. 51/E/2008
- CIRC. A.E. n. 12/E/2012

Come può conciliarsi l'interpretazione resa dall'Agenzia dell'Entrate in ordine alla reclamabilità della cartella di pagamento con il dictum delle Sezioni Unite e la normativa di riferimento?

★  
**PREVALENZA DEL DETTATO  
NORMATIVO, ART. 17/bis - D.Lgs.  
N. 546/92**

Se si volesse attribuire valore all'interpretazione dell'A.E. sarebbe auspicabile un intervento del legislatore.

## RECLAMABILITÀ della CARTELLA DI PAGAMENTO

### **QUINDI:**

nel giudizio avente ad oggetto la domanda di annullamento della cartella di pagamento ed instaurato nei soli confronti dell'agente della riscossione, la deduzione di motivi relativi a vizi "diretti" (riferibili all'attività dell'agente della riscossione) e a vizi "indiretti" (derivanti dalla riprodotta iscrizione a ruolo) legittima la chiamata in causa dell'Ente impositore, ma non trasforma la controversia non reclamabile in controversia reclamabile.

**- OGGETTO DELLA DOMANDA**                      annullamento della cartella  
per cui la cartella non è reclamabile

**- I MOTIVI NON CONTANO CONTA L'OGGETTO DELLA DOMANDA, IL RECLAMO E' CONDIZIONE DI AMMISSIBILITA' DEL RICORSO NON DEI SINGOLI MOTIVI**

## UNA POSSIBILE SOLUZIONE

### DOPPIA IMPUGNAZIONE

1. Notifica del ricorso all'Agente della Riscossione per vizi propri della cartella di pagamento entro 60 gg. dalla notifica della stessa;
2. Notifica reclamo/ricorso all'A.E. per vizi del ruolo;
3. Costituzione in giudizio presso la C.T.P. entro 30 gg. dalla notifica del ricorso all'Agente della Riscossione ai sensi dell'art. 22 - D.Lgs. n. 546/92;
4. Attendere la risposta (negativa) dell'A.E. o il decorso del termine di 90 gg. prima di costituirsi in giudizio presso la C.T.P.;
5. Logica vuole che nell'attesa di risposta dell'A.E., nel caso in cui venga fissata la trattazione del merito della cartella di pagamento, il giudice disponga la sospensione del procedimento;
6. In C.T.P. saranno pendenti due ricorsi aventi ad oggetto lo stesso atto (cartella di pagamento) per cui si chiederà la riunione dei procedimenti;
7. Qualora, invece, nel corso della mediazione l'A.E. proceda all'annullamento del ruolo, tale accordo si potrà produrre in C.T.P. nel giudizio pendente contro l'Ag. della Riscossione e il giudice, venuto meno il titolo (ruolo), dovrà dichiarare la cessata materia del contendere.

## GIURISPRUDENZA

### C.T.P. Bolzano, sent. n. 37/1/2013

I giudici altoatesini hanno precisato che la notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo, e che il reclamo obbligatorio è nato come istituto deflattivo del contenzioso tributario e riguarda le controversie fiscali cosiddette minori (fino a 20 mila euro di valore) relative ad atti che sono stati emessi dalle Entrate e notificati a decorrere dal 1° aprile 2012. In virtù della novella, prima di proporre ricorso in CTP il contribuente è tenuto a presentare un'istanza di reclamo, con o senza proposta mediazione, con la quale chiede all'Ufficio l'annullamento totale o parziale dell'atto contestato, pena l'inammissibilità del ricorso.

Sicché, la Commissione ha accolto l'eccezione sollevata dall'A.E. e dichiarato inammissibile il ricorso avverso la cartella.

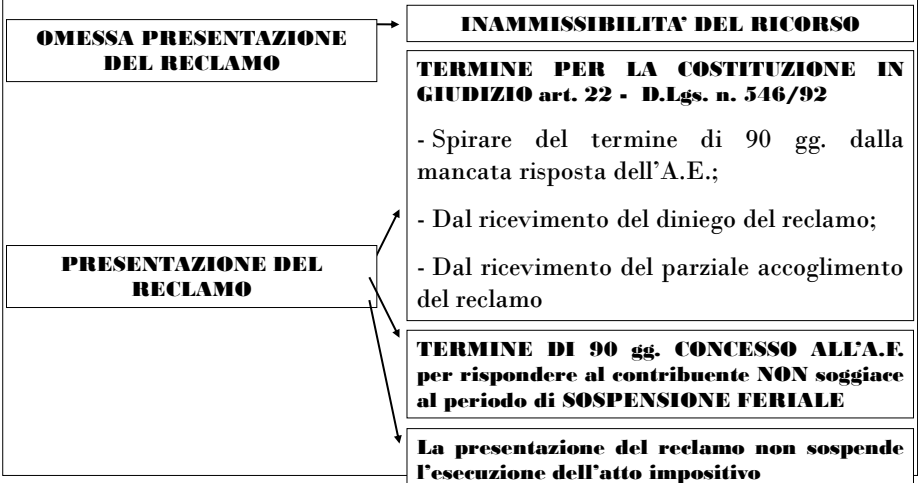
## ATTENZIONE

### NOVITÀ LEGGE DI STABILITÀ

**Lg. n. 147/2013, art. 1, co. 611**

**Ha modificato l'art. 17/bis - D.Lgs. n. 546/92**

#### **PRE - MODIFICA**



## NOVITÀ LEGGE DI STABILITÀ

**Lg. n. 147/2013, art. 1, co. 611**

**Ha modificato l'art. 17/bis - D.Lgs. n. 546/92**

### POST - MODIFICA

**OMESSA PRESENTAZIONE  
DEL RECLAMO**

#### IMPROCEDIBILITÀ DEL RICORSO

**DEPOSITO DEL RICORSO PRIMA DEI 90 gg. - IMPROCEDIBILITÀ DEL RICORSO** eccezionale dall'A.E.. Il Presidente rilevata l'improcedibilità rinvia la trattazione dell'udienza per consentire la mediazione

**PRESENTAZIONE DEL  
RECLAMO**

#### TERMINE PER LA COSTITUZIONE IN GIUDIZIO art. 22 - D.Lgs. n. 546/92

- Spirare del termine di 90 gg. dalla mancata risposta dell'A.E.;

- Non è più legato alla risposta dell'Ufficio

## NOVITÀ LEGGE DI STABILITÀ

**TERMINE DI 90 gg. CONCESSO ALL'A.E. per rispondere al contribuente SOGGIACE al periodo di SOSPENSIONE FERIALE**

**PRESENTAZIONE DEL  
RECLAMO**

**La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo SONO SOSPESI** fino alla data dalla quale decorre il termine per la costituzione in giudizio, in assenza di mediazione sono comunque dovuti gli interessi.

**La sospensione non si applica nel caso di improcedibilità del ricorso.**

L'esito del procedimento **RILEVA ANCHE PER I CONTRIBUTI PREVIDENZIALI E ASSISTENZIALI** la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.

Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi

## **NOVITÀ LEGGE DI STABILITÀ'**

### **ENTRATA IN VIGORE**



**LE MODIFICHE SI APPLICANO AGLI  
ATTI NOTIFICATI A DECORRERE DA 60°  
GIORNO SUCCESSIVO ALL'ENTRATA IN  
VIGORE DELLA LEGGE DI STABILITÀ'**



**ENTRATA IN VIGORE LEGGE DI STABILITÀ - 1.01.2014**  
**ENTRATA IN VIGORE MODIFICHE - 3.03.2014**

## **INTERVENTO CORTE COSTITUZIONALE**

### **C. COST., sent. 16 aprile 2014, n. 98**

- ✓ promuove il nuovo art. 17/bis – D.Lgs. n. 546/92;
- ✓ dichiara l'illegittimità costituzionale del vecchio art. 17/bis – D.Lgs. n. 546/92 nella parte in cui statuisce che l'omissione della presentazione del reclamo da parte del contribuente determina l'inammissibilità del ricorso comportando la perdita del diritto di agire in giudizio e, quindi, alla tutela giurisdizionale, in patente contrasto con l'art. 24 Cost.,
- ✓ ne consegue che con riguardo ai rapporti non esauriti ai quali sarebbe ancora applicabile il censurato comma 2 dell'art. 17-bis nel suo testo originario, per effetto della presente decisione dichiarativa di illegittimità costituzionale, l'eventuale omissione della previa presentazione del reclamo rimarrebbe priva di conseguenze giuridiche;

## INTERVENTO CORTE COSTITUZIONALE

### **C. COST., sent. 16 aprile 2014, n. 98**

✓in merito all'intervento di un soggetto terzo non si pone alcuna violazione di norme costituzionali: *"Più in generale, va osservato che la mediazione tributaria introdotta dall'impugnato art. 17-bis costituisce una forma di composizione pregiudizionale delle controversie basata sull'intesa raggiunta, fuori e prima del processo, dalle stesse parti (senza l'ausilio di terzi), che agiscono, quindi, su un piano di parità. Deve dunque escludersi che un tale procedimento conciliativo preprocessuale, il cui esito positivo è rimesso anche al consenso dello stesso contribuente, possa violare il suo diritto di difesa o il principio di ragionevolezza o, tanto meno, il diritto a non essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge".*

## ESTRATTO DI RUOLO

**ATTENZIONE**

**Cass., sent. 18/03/2013 n. 6610 - Impugnabilità del ruolo  
- Non sussiste**

**“ ... secondo il costante insegnamento di questa Corte, è possibile impugnare il ruolo soltanto a seguito di notifica di un atto impositivo. E questo per la ragione che, diversamente, mancherebbe un interesse concreto ed attuale ex art. 100 c.p.c. ad impugnare una imposizione che mai è venuta ad esistenza e dappoiché il ruolo è un semplice atto interno all'Amministrazione. Ed è invero per tale motivo che il processo tributario ha semplice struttura oppositiva di manifestazioni di volontà fiscali "esternate" al contribuente, senza cioè che possa farsi luogo a preventive azioni di accertamento negativo del tributo (Cass. n. 1630 del 2003; Cass. n. 23619 del 2006). ... Difatti, la declaratoria di inammissibilità della impugnazione del solo ruolo per mancanza di interesse processuale ex art. 100 c.p.c., prescinde dalla circostanza che la cartella sia stata o meno notificata o sia stata notificata in modo inesistente”. (ID. Cass., sent. 20.03.2013, n. 6906)**

**ATTENZIONE – DIETRO FRONT CASSAZIONE**

**CASS., sent. 3 febbraio 2014, n. 2248  
IMPUGNABILITA' DELL'ESTRATTO DI RUOLO**

**“L'Agenzia, censura l'impugnata decisione, sulla base di unico mezzo, per violazione e falsa applicazione dell'art. 100c.p.c, nonché del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 3, deducendo l'inammissibilità del ricorso del contribuente, in quanto proposto avverso l'estratto di ruolo e non già avverso la cartella. ... La questione posta dal ricorso, sembra, possa essere esaminata e decisa, tenuto conto dal principio desumibile da Cass. n. 11736/2011, secondo cui il ruolo, ancorché atto interno dell'Amministrazione, costituisce lo strumento fondamentale della riscossione, poiché contiene l'indicazione del periodo d'imposta, cui l'iscrizione si riferisce, dell'imponibile, dei versamenti e dell'imposta effettivamente dovuta, oltre che degli interessi e delle sanzioni pecuniarie eventualmente irrogabili al contribuente;**

**- SEGUE -**

**- SEGUE -**

tale iscrizione costituisce, il valido e legittimo titolo per la riscossione del tributo, mentre la cartella esattoriale costituisce lo strumento mediante il quale la pretesa esattoriale viene portata a conoscenza del debitore d'imposta. Ne deriva che il momento determinante per l'instaurazione del rapporto giuridico di riscossione è quello della formazione del ruolo e non già quello della notifica della cartella esattoriale ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25. ... la circostanza che il contribuente era stato portato a conoscenza dell'iscrizione a ruolo del carico tributario direttamente dal dipendente addetto all'ufficio, che aveva consegnato copia dell'estratto dei ruoli, piuttosto che attraverso la notifica della cartella, non precludeva l'impugnazione, che trovava legittimazione, proprio nell'avvenuta formazione del ruolo, atto con cui l'Amministrazione concretizza nei confronti del contribuente una pretesa tributaria definitiva, compiuta e non condizionata.

**ATTENZIONE ULTERIORE DIETRO FRONT Cass., sent. 19 marzo 2014, n. 6395**

**GIURISPRUDENZA CONFORME**

**CASS., sentenza 6 luglio 2010, N. 15946  
IMPUGNABILITA' DELL'ESTRATTO DI RUOLO**

**"alla luce del recente orientamento di questa Corte, secondo cui in tema di contenzioso tributario, va riconosciuta la possibilità di ricorrere alla (Ndr: testo originale non comprensibile) del giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, - SEGUE**



## **ATTI IMPUGNABILI**

**• SEGUE atteso l'indubbio sorgere in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse "ex" art. 100 c.p.c., a chiarire con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione, in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale (ormai allo stato esclusiva del giudice tributario), comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico (Cass. 27385/08, cfr. in ordine alla sussistenza dell'interesse ad impugnare anche S.U. 11087/10); considerato che assai recentemente è stato statuito che anche l'estratto di ruolo può essere oggetto di ricorso alla commissione tributaria, costituendo esso una parziale riproduzione del ruolo, cioè di uno degli atti considerati impugnabili dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19 (Cass. n. 724/2010)"**

## **IMPUGNAZIONE AL BUIO DELLE CARTELLE DI PAGAMENTO**

- 1. SI CHIEDE L'ANNULLAMENTO DELLA/DELLE CARTELLE DI PAGAMENTO SICCOME MAI RITUALMENTE NOTIFICATE, INDICANDO IL NUMERO DELLE**
- 2. SI INDICANO LE CIRCOSTANZE ATTRAVERSO LE QUALI SI E' VENUTI A CONOSCENZA DELLA/DELLE CARTELLE DI PAGAMENTO MAI NOTIFICATE**
- 3. IN VIA PRELIMINARE SI ILLUSTRA L'INTERESSE AD IMPUGNARE EX ART. 100 C.P.C.**

**MOTIVI DI IMPUGNAZIONE**

**I. NULLITÀ DELLE CARTELLE DI PAGAMENTO IMPUGNATE E DEI RUOLI IN ESSE INCORPORATI PER VIOLAZIONE DELL'ART. 25 - DPR. N. 602/73, PER INESISTENZA GIURIDICA E/O NULLITÀ DELLA RELATIVA NOTIFICA.**

**EVENTUALE**

**II. NULLITÀ DELLE CARTELLE DI PAGAMENTO E DEI RUOLI IN ESSE INCORPORATI PER INTERVENUTA PRESCRIZIONE DEL DIRITTO ALLA RISCOSSIONE DELLA PRETESA TRIBUTARIA RICHIESTA.**

**DOMANDA**

**SI CHIEDE LA NULLITÀ DELLE CARTELLE DI PAGAMENTO E DEI RELATIVI RUOLI IN ESSE INCORPORATI**

## **GIURISPRUDENZA**

**C.T.P. Frosinone, sent. 13 gennaio 2014, n. 65**

**Ha stabilito che:**

**"... si ritiene legittima la proposizione del ricorso avverso le cartelle cui gli estratti di ruolo fanno riferimento in assenza della prova della regolare notifica delle relative cartelle ..."**

## **CASI PARTICOLARI**

## CARTELLE SENZA SANZIONI A 360° - Giurisprudenza

**I contribuenti non possono essere sanzionati se il ritardato versamento è dipeso dall'incerta formulazione della norma o se la violazione è stata commessa per forza maggiore, in quest'ultimo caso rilevano le difficoltà economiche e la mancanza di liquidità, che impediscono il corretto adempimento degli obblighi tributari.**

✓ **C.T.R. Roma, sent., 158/29/2012** - ha giustificato il ritardato versamento delle imposte, annullando la sanzione, per il mancato pagamento dei crediti dell'impresa da parte della P.A.;

✓ **C.T.R. Lazio, sent. 540/2011** - ha esonerato il ricorrente dal pagamento delle sanzioni e interessi, nonostante il mancato versamento nei termini delle somme dovute da condono ex **Lg. n. 289/2002**, per mancanza di temporanea liquidità dovuta ad obiettive difficoltà economiche (**ID: C.T.P.Lecce, sent. n. 352/2010; C.T.P. Firenze n. 13/2012**)

✓ **C.T.P. Milano, sent., n. 313/2008** - non è sanzionabile il contribuente che provi che non ha presentato la dichiarazione dei redditi e non ha pagato nei termini per gravi condizioni di salute che impediscono il regolare svolgimento dell'attività lavorativa potendosi determinare difficoltà economiche e di liquidità;

✓ **Cass., sent. n. 22197/2004** - le sanzioni tributarie devono essere annullate se il contribuente dimostra le obiettive condizioni di incertezza della legge che lo hanno indotto in errore.

## GIURISPRUDENZA

**CASS., SENT. 26/09/2012, N. 16370 - duplicazione della cartella condizioni**

**" ... il vizio della notificazione di un atto tributario, quindi (Cass., un., 5 ottobre 2004 n. 19854), determina solo la preclusione della "efficacia" del provvedimento ma non incide affatto sull'"esistenza" dello stesso, la quale non viene per nulla compromessa da quel vizio. ... il rinnovo solo della sua notifica, come intuitivo, non importa l'emissione di una nuova"**

**cartella di pagamento (essendo l'atto identico, come riconosce anche la contribuente), donde l'inconferenza del richiamo alla unicità ed alla non duplicabilità («è unico e non può essere duplicato») del «titolo esecutivo» di «diritto comune» perché tali caratteri non vengono disconosciuti né alterati dal mero rinnovo della (sola) notificazione, neppure per il titolo esecutivo detto. ... nel caso, di una "rimissione" della cartella stessa, non ha pregio atteso che, come la "notificazione" di un atto, anche la sua "rinotificazione" non richiede la presenza (quindi l'esplorazione) di "ragioni giustificative, discendendo le stesse dalla univoca, unica funzione svolta dalla notificazione, ossia di portare l'atto nella sfera di conoscibilità del destinatario perché possa produrre gli effetti suoi propri (di cristallizzazione della pretesa tributaria per decorso dei termini di impugnazione o anche di sola provocatio ad opponendum).**

## GIURISPRUDENZA

### SE LA PRIMA CARTELLA NON VIENE ANNULLATA

Nel primo processo l'atto rimane  
affetto dal vizio di notifica in  
quanto non è stato annullato

Il secondo atto è nullo per  
duplicazione d'imposta?

**CASS., sent. 14 ottobre 2008, n. 25167:**

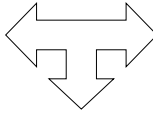
**"Ritiene il Collegio che i rilievi sollevati con la memoria, secondo i quali non si avrebbe doppia imposizione, ma duplice notifica della medesima cartella e quindi la legittimazione del solo esattore, non sono condivisibili.**

**Essi non tengono conto della duplice natura della cartella esattoriale, atto di accertamento ed intimazione di pagamento, che impone in relazione alla prima natura la partecipazione anche dell'ente impositore. La duplice notifica poi realizza una duplice intimazione di pagamento per il medesimo tributo in violazione del divieto di doppia imposizione stabilito dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 67"**

**AVVERSO CHI PROPORRE RICORSO?**

**AVVERSO CHI PROPORRE RICORSO?**

**ENTE CREDITORE**



**AGENTE DELLA  
RISCOSSIONE**

**- Cass., SS.UU., sentenza 25.7.2007, n. 16412 - ID. Cass., sent. n. 8701/2014; n. 28298/2013; n. 13311/2013; n. 21220/2012; n. 16372/2012; n. 11210/2012; n. 1532/2012; n. 6110/2011; 4959/2011; n. 6104/2011; n. 13141/2010; n. 14032/2011; 13141/2010; n. 6756/2010; n. 15310/2009; n. 12175/2008; n. 28911/2008; n. 9833/2008; n. 3463/2008; n. 27021/2007; n. 22939/2007 - CTR Firenze, sent. n. 10/2011; CTP Messina, sent. n. 649/2012; CTP Enna, sent. n. 97/2012; CTP Catania, sentt. n. 892/2012; n. 1139/2012; n. 941/2011; n. 675/2011; n. 473/2010; CTP Messina, sent. n. 587/2010; CTP Roma, sent. n. 178/2009; CTP Potenza, sent. n. 195/2008; CTP Catania, sent. n. 1139/2012; n. 193/2013; CTP Agrigento, sent. 114/2013 - CIRC. A. E. n. 12/E/2012)**

**MOTIVI DI IMPUGNAZIONE**

## MOTIVI DI IMPUGNAZIONE

**I. NULLITÀ DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO OPPOSTA PER INESISTENZA GIURIDICA DELLA NOTIFICA, POSTA IN ESSERE IN VIOLAZIONE DELL'ART. 26 - DPR. n. 602/1973, NONCHÉ DEGLI ARTT. 148 (RELAZIONE DI NOTIFICAZIONE) E 149 (NOTIFICAZIONE A MEZZO DEL SERVIZIO POSTALE) C.P.C.**

Si contesta l'insussistenza della qualifica di Agente notificatore in capo al soggetto che ha agito, e per l'effetto, l'inesistenza giuridica della notifica.

**CASS., SENT. 2.10.2008, N. 24442:**

*"La mancanza di sottoscrizione, che è certamente elemento costitutivo essenziale di un atto giuridico come l'atto di notifica, 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". (ID. Cass., sent.: n. 22849/2005 e n. 3739/2005; C.T.P. Catania, Sez. 2, sent. 21/03/2011, n. 292; C.T.P. Catania, Sez. 1, sent. 26/04/2010, n. 270; C.T.P. Catania, Sez. 6, sent. 31/05/2010, n. 456; C.T.P. Catania, sent. 15/12/2009, n. 949)*

## MOTIVI DI IMPUGNAZIONE

**LA QUESTIONE GIURIDICA RIGUARDANTE IL SOGGETTO ABILITATO DALLA LEGGE, NEI CASI DI NOTIFICHE ESEGUITE A MEZZO POSTA, A CONSEGNARE ALL/AGENTE POSTALE L'ATTO DA NOTIFICARE, È COSA BEN DIVERSA DALLA NON IDENTIFICABILITÀ, NELLA RELATA DI NOTIFICA, DEL SOGGETTO RICEVENTE, LA QUALE DETERMINA LA SEMPLICE NULLITÀ E, QUINDI, IN QUANTO TALE SANABILE AI SENSI E PER GLI EFFETTI DELL'ART. 156 C.P.C..**

**C.T.P. Palermo, sez. 12, sent. 9.01.2012:**

*"Il ricorrente eccepisce la violazione dell'art. 148 c.p.c., poiché la relata di notifica (...) non risulta essere stata compilata dal messo notificatore nell'atto notificato all'interessato. Il ricorso è fondato e va pertanto accolto: invero l'art. 148 c.p.c. prescrive tassativamente che il messo notificatore "certifica l'eseguita notificazione mediante relazione da lui datata e sottoscritta, apposta in calce all'originale o alla copia dell'atto... Da ciò ne consegue che essendo stata la relata di notifica (...) priva oltretutto anche della sottoscrizione del soggetto che ha proceduto alla notificazione, questa per costante orientamento giurisprudenziale, è da considerarsi giuridicamente inesistente". (ID. C.T.P. Agrigento, sent. 7.09.2009, n. 501; C.T.P. Enna, sez. 2, sent. 9.02.2012, n. 97)*

## **MOTIVI DI IMPUGNAZIONE**

### **C.T.P. VICENZA, SENT. 13.04. 2012, N. 33**

"... una notifica effettuata da soggetto non abilitato ad eseguirla deve essere ritenuta giuridicamente tamquam non esset, dal momento che il modello legale prevede che la notificazione possa essere eseguita esclusivamente da taluni soggetti tassativamente indicati, avendo la Corte di cassazione affermato, nella sentenza n. 14571 del 23 marzo 2001, che soltanto la legge conferisce la legittima investitura per il legittimo esercizio dei poteri di notifica, ed avendo inoltre la stessa Corte - il che qui maggiormente rileva - affermato con sentenza delle Sezioni Unite n. 14570 del 22/6/2007, che nel campo dell'esercizio dei poteri e dei diritti non basta prendere in considerazione la semplice attività umana, comunque e da chiunque svolta, ovvero i suoi risultati materiali ottenuti, ma occorre risalire al soggetto che ne è l'autore e verificarne la particolare qualità, per cui soltanto se quell'attività è stata posta in essere dal soggetto titolare del potere o del diritto, ed è stata espressa nelle forme stabilite dalla legge con l'uso dello strumento previsto, se ne potranno far discendere gli effetti giuridici, che l'ordinamento ricollega all'esercizio di quel potere o di quel diritto". (ID. C.T.P. Catania, Sez. 3, sent. 14.04.2011, n. 292; C.T.P. Catania, Sez. 6, sent. 31.05.2010, n. 453; C.T.P. Vicenza, sent. 13.04. 2012, n. 33; C.T.P. Caserta, sent. 15.12.2011, n. 940; C.T.P. Vicenza, sent. 11.05.2011, n. 270; C.T.P. Campobasso, sent. 7/11/2011, n. 233; C.T.P. Latina, sent. 7/01/2011, n. 1; CTR Lombardia - Milano, Sez. V, sent. 17.12.2009, n. 141; CTR Lombardia - Milano, Sez. XXII, sent. 15.04.2010, n. 61; CTR Basilicata - Potenza, Sez. I, sent. 29/04/2010, n. 106; CTR Lombardia - Milano, Sez. IX, sent. 19.07.2010, n. 264)

## **MOTIVI DI IMPUGNAZIONE**

### **CASS., SENT. N. 15943/2010:**

"l'inesistenza della notificazione, come tale insuscettibile di sanatoria, è configurabile solo quando essa manchi totalmente oppure quando l'attività compiuta esca completamente dallo schema legale del provvedimento notificatorio, essendo stata effettuata in modo assolutamente non previsto dalla normativa".

**È PROPRIO NELL'ALVEO DELLA INESISTENZA GIURIDICA DELLA NOTIFICA CHE LA FATTISPECIE DE QUA SI COLLOCA, RAGIONE PER CUI NON POTRÀ MAI OPERARE LA SANATORIA PER RAGGIUNGIMENTO DELLO SCOPO.**



## MOTIVI DI IMPUGNAZIONE

**L'art. 160 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"*) NON annovera tra le cause di nullità della notifica l'esecuzione ad opera di un soggetto non abilitato.**

## MOTIVI DI IMPUGNAZIONE

**C.T.P. CASERTA, SENT. 15 DICEMBRE 2012, N. 940**

**"L'art. 160 C.p.c., infatti, prescrive la nullità della notificazione tassativamente nei casi di inosservanza delle "disposizioni circa la persona alla quale deve essere consegnata la copia ...". E si evince facilmente come la norma non annoveri tra le cause di nullità della notifica l'esecuzione della stessa da parte di soggetto a ciò non abilitato. Tali premesse sono senza dubbio essenziali per l'esatto inquadramento della problematica, soprattutto alla luce del dettato normativo di cui all'art. 156, ... .È utile l'interpretazione di tale norma, non solo dal punto di vista della tassatività delle cause di nullità, ma anche al fine di comprendere la volontà del legislatore di riferire tale disciplina delle nullità, come anche della sanatoria prevista dal secondo comma dello stesso articolo, ai soli atti del processo. Al contrario la presente problematica si riferisce esclusivamente alle notifiche per posta degli atti sostanziali (cartella esattoriale) e non riguarda assolutamente gli atti del processo tributario. (Cass., Sez. Unite, sent. n. 14294 del 20 giugno 2007) per i quali, invece, la notificazione, oltre ad ammettere spesso l'utilizzo di forme semplificate (le cc.dd. notifiche dirette), costituisce condizione di giuridica efficacia e, se viziata da nullità, comporta l'operatività della sanatoria ex art. 156 c.p.c., con effetto retroattivo, per raggiungimento dello scopo o per rinnovazione.**

**- SEGUE**

## **MOTIVI DI IMPUGNAZIONE**

### **- SEGUE**

È d'uopo l'affermazione appena fatta poiché la notifica della cartella di pagamento non ha unicamente la finalità di far conoscere l'atto al contribuente, ma essendo la stessa cartella di pagamento un atto unilaterale recettizio la sua notifica ha la funzione di perfezionarne l'esistenza giuridica. Si capisce pertanto come la sanatoria per raggiungimento dello scopo prevista dall'art. 156 c.p.c. non possa in questo caso trovare applicazione. ... È comprensibile, infatti, che il Legislatore abbia voluto prevedere una garanzia maggiore per la notifica degli atti tributari sostanziali in quanto questi incidono direttamente sulla sfera patrimoniale del destinatario e, pertanto, è più che coerente che le notifiche degli stessi debbano essere poste in essere mediante procedure ben definite e da soggetti abilitati, così da poter garantire l'effettiva conoscenza dell'atto da parte del soggetto destinatario. A maggior ragione, poi, se la notifica della cartella di pagamento ha altresì la finalità di rendere l'atto perfetto in senso giuridico ... l'inesistenza giuridica della notificazione ... Circostanza, questa, che ad avviso di chi scrive, si verifica tutte le volte in cui non sia identificabile il soggetto che abbia eseguito la notificazione, con la conseguenza che non sia possibile verificare se egli rientri tra i soggetti abilitati, poiché in caso contrario ci si troverebbe in presenza di una situazione estranea al modello legale, che non può che determinare l'inesistenza della notificazione". (Cir. ID. C.T.P. Bari, sent. 22.02.2012, n. 51; C.T.P. Caserta, sent. 11.05.2011, n. 270; Giud. di Pace di Salerno, sent. 20.05.2012)

## **MOTIVI DI IMPUGNAZIONE**

### **ALTRE IPOTESI DI DIFETTO DI NOTIFICA**

**I. NULLITÀ DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO IMPUGNATA PER INESISTENZA GIURIDICA DELLA NOTIFICA, POSTA IN ESSERE IN VIOLAZIONE dell'art. 26 - D.p.r. n. 602/1973, NONCHÉ GLI ARTT. 140 E 148 C.P.C. (RITO DELLA IRREPERIBILITÀ TEMPORANEA).**

#### **I PROFILO**

#### **VIOLAZIONE DELL'ART. 140 C.P.C.**

**Corte Costituzionale, sent. 22.11.2012, n. 258 (equiparazione della notifica per irreperibilità relativa della cartella di pagamento all'avviso di accertamento ex art. 60, co. 1, lett. e-)**

#### **II PROFILO**

#### **VIOLAZIONE DELL'ART. 148 C.P.C.**

**Cass., sent. 3.07.2013, n. 16696 - I giudici rilevano che devono emergere dalla relata di notifica, inequivocabilmente, le ricerche volte ad accertare che il mancato rinvenimento del destinatario dell'atto sia dovuto ad "irreperibilità relativa".**

## **MOTIVI DI IMPUGNAZIONE**

### **ALTRE IPOTESI DI DIFETTO DI NOTIFICA**

**I. NULLITÀ DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO IMPUGNATA PER INESISTENZA GIURIDICA DELLA NOTIFICA, POSTA IN ESSERE IN VIOLAZIONE dell'art. 26 - D.p.r. n. 602/1973, NONCHÉ GLI ARTT. 145 E 140 C.P.C., (NOTIFICA A PERSONA GIURIDICA E IRREPERIBILITÀ RELATIVA).**

## **MOTIVI DI IMPUGNAZIONE**

**II. NULLITÀ DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO QUI GRAVATA PER L'INTERVENUTA DECADENZA DALL'AZIONE DI RISCOSSIONE IN VIOLAZIONE E/O FALSA APPLICAZIONE DELL'ART. 25 - DPR. N. 602/73.**

**- Cass., sent. 4 febbraio 2011, n. 2728:**

**"La nullità della notifica di una atto dell'amministrazione tributaria deve ritenersi suscettibile di sanatoria, con effetto ex tunc, per il raggiungimento dello scopo. La possibilità di applicare la sanatoria per raggiungimento dello scopo, prevista dal terzo comma dell'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". (IN TERMINI - Cass., SS. UU., sent. 05/10/2004, n. 19854)**

### **MOTIVI DI IMPUGNAZIONE**

**III. NULLITA' DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO IMPUGNATA  
QUALE DIRETTA CONSEGUENZA DELLA NULLITA' DEI RUOLI PER  
DIFETTO E/O INVALIDITA' DELLA SUA SOTTOSCRIZIONE, IN  
VIOLAZIONE DELL'ART. 12, CO. 4 - DPR. N. 602/73.**

**-C.T.P. Torino, sent. 14 marzo 2011, n. 33:**

**"Incombe all'Ente impositore produrre il ruolo regolarmente sottoscritto laddove ne venga contestata l'omessa sottoscrizione (Nel caso di specie, il contribuente impugnava l'iscrizione a ruolo, notificata tramite cartella esattoriale, contestando l'omessa sottoscrizione del ruolo, atto presupposto della cartella stessa. L'Ente si costituiva in giudizio e non produceva il ruolo)"**

**"La circostanza che il ruolo possa essere sottoscritto anche con firma elettronica non esime l'ufficio dal provare l'avvenuto perfezionamento dell'adempimento". (ID. C.t.p. Torino, sent. 20/01/2011, n. 14; n. 11/2011; C.t.p. Vercelli, sent. 16/07/2010, n. 53)**

### **MOTIVI DI IMPUGNAZIONE**

**CASO PARTICOLARE – MANCATA SOTTOSCRIZIONE DEL  
RUOLO DA PARTE DEL TITOLARE DELL'UFFICIO OVVERO  
DA SOGGETTO DA QUESTI DELEGATO**

**C.T.P. ENNA, sent. 16 gennaio 2014, n. 88:**

**"Il quarto motivo di ricorso, ..., merita accoglimento ed impone la declaratoria di nullità dell'atto impugnato. ... Eccepisce il ricorrente di non essere stato messo in condizione di verificare se il ruolo dal quale scaturisce la cartella oggetto di impugnativa sia stato sottoscritto dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato, quindi da soggetto munito di rappresentanza sostanziale dell'ente impositore ed istituzionalmente preposto alla sottoscrizione dei ruoli, con la conseguenza che, dovendosi ritenere il ruolo non esecutivo, la cartella che u di essi trova fondamento è inficiata da nullità. In risposta a tale eccezione, parte resistente, dapprima ha declinato la propria legittimazione passiva, afferendo la censura sollevata dal ricorrente ad un atto proprio dell'ufficio impositore**

**- SEGUE -**

### **MOTIVI DI IMPUGNAZIONE**

quindi, all'udienza fissata per la trattazione dell'istanza di sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato, ha rimesso alla Commissione la valutazione dell'opportunità di integrare il contraddittorio con l'ufficio impositore, l'unico legittimato a condurre sulla predetta eccezione. All riguardo, però, costituendo un principio di diritto unanime espresso dalla giurisprudenza di legittimità, che, nelle ipotesi in cui venga impugnato un atto proprio dall'agente della riscossione facendo valere anche vizi afferenti all'attività dell'ente impositore cui l'atto impugnato si correla, ricade sull'agente della riscossione l'onere di chiamare in giudizio l'ente impositore. ... Appare evidente, in conseguenza, che spettava a Riscossione Sicilia s.p.a. chiamare in causa l'agenzia delle Entrate di Enna al fine di consentire a quest'ultima di dimostrare, in replica all'eccezione del ricorrente, che il ruolo dal quale scaturisce la cartella impugnata era stato reso esecutivo giusta sottoscrizione da parte del titolare dell'ufficio ovvero di un suo delegato, con la conseguenza che dell'esito della lite non può che rispondere solo Riscossione Sicilia s.p.a..

- SEGUE -

### **MOTIVI DI IMPUGNAZIONE**

Per quanto attiene, poi, all'esito della lite, lo stesso non può che essere sfavorevole per la resistente giacchè, in assenza di dimostrazione della corretta sottoscrizione del ruolo e, quindi, della relativa esecutività, la cartella impugnata deve ritenersi nulla, ... non rientra nella categoria del fatto notorio la sottoscrizione degli atti impositivi (nella specie, il ruolo e la cartella esattoriale relativi ad IVA ed IRPEF), qualora il contribuente eccepisca il difetto di rappresentanza sostanziale, non essendo sufficiente, ai fini predetti, la verifica di tali requisiti degli atti, da parte del giudice decidente, in sede di esame di altro ricorso, in tal senso, cass., civ. sezione VI-V, ordinanza n. 2808 del 6.2.20133)".

## **MOTIVI DI IMPUGNAZIONE**

### **IV. NULLITA' DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO IMPUGNATA PER VIOLAZIONE DELL'ART. 2304 C.C..**

**art. 2304: «I creditori sociali, anche se la società è in liquidazione, non possono pretendere il pagamento dai singoli soci, se non dopo l'escussione del patrimonio sociale».**

**Ne deriva che, in presenza di «...una procedura di riscossione coattiva a carico del socio illimitatamente responsabile ex art. 2291 trova applicazione la disposizione di cui all'art. 2304 c.c., che vieta la pretesa del pagamento nei confronti del socio che non sia stata proceduta dall'escussione del patrimonio sociale. Questa preventiva escussione, costituendo un presupposto fondante l'azione di riscossione coattiva nei confronti del socio, avrebbe dovuto essere provata adeguatamente dall'Amministrazione procedente, tenuto conto che, secondo la giurisprudenza di questa Suprema Corte, nemmeno la dichiarazione di fallimento della società esime il creditore dal provare l'inutile esperimento del beneficium excussionis per procedere a carico del socio responsabile». (Cass., sent. 22.04.2009, n. 9498; Cass., sent. 21.04.2008, n. 10267; Cass., sent.: 8 maggio 2003, n. 7000; 8 luglio 2008, n. 18649; C.T.R. Lombardia, sent. 17.04.2009, n. 59; C.T.R. Toscana, sent. 8.01.2010, n. 9; C.T.R. Friuli, sent. 27.01.2010, n. 2; C.T.R. Lazio, sent. 5.05.2009, n. 143 )**

## **MOTIVI DI IMPUGNAZIONE**

### **V. NULLITA' DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO IMPUGNATA (ATTO DERIVATO) PER L'OMESSA NOTIFICA DELL'ATTO PRESUPPOSTO (AVVISO BONARIO).**

**- Cass., sent. 9 dicembre 2009, n. 25699**

**- Cass., sent. 17 giugno 2011, n. 13361**

#### **I PROFILO**

**VIOLAZIONE DEL PRINCIPIO DELLA "CORRETTEZZA DEL PROCEDIMENTO DI FORMAZIONE DELLA PRETESA TRIBUTARIA"**

#### **II PROFILO**

**VIOLAZIONE DEL FONDAMENTALE PRINCIPIO DEL "CONTRADDITTORIO PREVENTIVO E/O ENDOPROCEDIMENTALE"**

#### **III PROFILO**

**VIOLAZIONE DELL'ART. 111 COST. - "RAGIONEVOLE DURATA DEL PROCESSO"**

## **MOTIVI DI IMPUGNAZIONE**

### **ATTENZIONE**

#### **CASS., SENT. 5 LUGLIO 2011, N. 21854**

"L'assunto appare manifestamente infondato, alla luce della pregressa giurisprudenza di questa Corte (Sez. 5, Sentenza n. 17396 del 23/07/2010) secondo la quale: "L'emissione della cartella di pagamento con le modalità previste dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis, comma 3, (in materia di tributi diretti) e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54-bis, comma 3, (in materia di IVA) non è condizionata dalla preventiva comunicazione dell'esito del controllo al contribuente, salvo che il controllo medesimo non riveli l'esistenza di errori essendovi, solo in tale ipotesi di irregolarità riscontrata nella dichiarazione, l'obbligo di comunicazione per la liquidazione d'imposta, contributi, premi e rimborsi. (In applicazione del principio, la S.C. ha confermato la sentenza della Commissione tributaria regionale che aveva considerato legittimamente emessa la cartella di pagamento, in assenza di comunicazione al contribuente, per l'importo riferito ad un'istanza di condono L. n. 289 del 2002, ex art. 9 bis non seguita dal versamento di quanto dovuto)".

**- SEGUE**

## **MOTIVI DI IMPUGNAZIONE**

### **- SEGUE**

Nella specie di causa, come si è detto, emerge dalla sentenza impugnata che l'adozione del provvedimento di liquidazione è dipeso da omesso pagamento di quanto dichiarato e non dalla esistenza di errori, sicché la doglianza di violazione dell'art. 36-bis si appalesa manifestamente infondata, non meno di quella concernente il D.P.R. n. 462 del 1997, art. 2 alla luce del fatto che non risulta che la parte qui ricorrente si sia specificamente doluta davanti al giudice d'appello della mancata riduzione delle sanzioni nella percentuale prevista da detta norma, in conseguenza della mancata comunicazione di cui è precepto nell'art. 36 bis".



**SE LA SOCIETA' AVESSE INVOCATO LA VIOLAZIONE DELL'ART. 2 - D.LGS. N. 462/97, SIN DAL PRINCIPIO DEL CONTENZIOSO, TALE DOGLIANZA SAREBBE STATA ACCOLTA, CON CONSEGUENTE DECLARATORIA DI ILLEGITTIMITA' DELL'ISCRIZIONE A RUOLO.**



## MOTIVI DI IMPUGNAZIONE



**L'INCISO NORMATIVO (art. 6, co. 5 - Lg. n. 212/2000) SECONDO CUI L'OBLIGO DI INVIO DELL'AVVISO BONARIO SCATTA QUANDO IL CONTROLLO AUTOMATICO EVIDENZIA "risultato diverso da quello indicato in dichiarazione", NON VA LETTO QUALE CRITERIO DI SELEZIONE FRA LE DIVERSE IPOTESI ENUNCIATE DALL'ART. 36/BIS - D.P.R. N. 602/73 (O ART. 54/BIS - D.P.R. N. 633/72). MA QUALE CLAUSOLA GENERALE CHE LE RICOMPRENDE TUTTE.**

**NE' TANTO MENO IL MANCATO INVIO DELL'AVVISO BONARIO PUO' ESSERE SURROGATO ATTRAVERSO L'AVVERTIMENTO (riportato "ufficiosamente" in cartella) CHE CHI NON HA RICEVUTO L'AVVISO POTRA' ACCEDERE AL PAGAMENTO DELLE SANZIONI IN MISURA RIDOTTA.**

## MOTIVI DI IMPUGNAZIONE

**VI. NULLITÀ DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO IMPUGNATA PER DIFETTO DI MOTIVAZIONE. QUALE CONSEGUENZA DELLA VIOLAZIONE DEGLI ARTT. 7, E 17 - LEGGE N. 212/2000, DELL'ART. 8 - D. LGS. N. 32/2001, NONCHE' DELL'ART. 24 DELLA COSTITUZIONE (DIRITTO DI DIFESA)**

**"Quando la cartella esattoriale non segua uno specifico atto impositivo già notificato al contribuente, ma costituisca il primo ed unico atto con il quale l'ente impositore esercita la pretesa tributaria, come è nel caso in cui il Consorzio, ai sensi del R.D. 13 febbraio 1933, n. 215, art. 21, procede alla riscossione dei contributi, essa deve essere motivata alla stregua di un atto propriamente impositivo, e contenere, quindi, gli elementi indispensabili per consentire al contribuente di effettuare il necessario controllo sulla correttezza dell'imposizione". (Cass., SS. UU., sent. 14/05/2010, n. 11722)**



## **MOTIVI DI IMPUGNAZIONE**

**"... la cartella non rappresenta la mera richiesta di pagamento di una somma definita con precedenti atti di accertamento, autonomamente impugnabili e non impugnati, ma riveste anche natura di atto impositivo, trattandosi del primo ed unico atto con cui la pretesa fiscale è stata esercitata nei confronti del dichiarante"**, (Cass., Ordinanza 14.10.2008, n. 25167), **con la conseguenza che essa deve "sicuramente contenere gli elementi indispensabili per consentire al contribuente di effettuare il necessario controllo sulla correttezza dell'imposizione"**. (Cass., SS. UU., sentenza n. 26009/2008 - **DA ULTIMO Cass., ord. 17 aprile 2014, n. 8934 - IN TERMINI - Cass., sent. 18/02/2011, n. 3948; Cass., sent. 16.12.2009, n. 26330; Cass., sent. n. 11251/2007; Cass., sent. 11.12.2006, n. 26378; Cass., sent. 15234/01)**

## **MOTIVI DI IMPUGNAZIONE**

### **SI SEGNA LA ANCORA:**

**Cass., Ord. 3 settembre 2013, n. 20211**

**«...il ricorso deve essere rigettato in quanto la sentenza di merito contiene l'accertamento in fatto relativo alla carenza di qualunque motivazione o spiegazione della cartella esattoriale [...] in quanto l'INDICAZIONE DI UN "OMESSO O CARENTE VERSAMENTO" NON COSTITUISCE ADEGUATA MOTIVAZIONE DI UNA PRETESA FISCALE»**

## **MOTIVI DI IMPUGNAZIONE**

### **ALTRE IPOTESI DI DIFETTO DI MOTIVAZIONE**

**VII. NULLITA' DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO OPPOSTA PER DIFETTO DI MOTIVAZIONE IN PATENTE VIOLAZIONE DEGLI ARTT. 7, CO 1 (MANCATA ALLEGAZIONE DELL'ATTO RICHIAMATO) E 17 - LEGGE N. 212/2000, NONCHE' DEGLI ARTT. 24 E 97 DELLA COSTITUZIONE.**

#### **I PROFILO - MANCATA ALLEGAZIONE DELL'ATTO RICHIAMATO**

«... l'atto di rinvio, quando si tratta di atti dei quali il contribuente abbia già integrale e legale conoscenza per effetto di precedente notificazione o pubblicazione, non deve essere necessariamente allegato alla cartella - secondo una interpretazione non puramente formalistica della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 1, (cosiddetto Statuto del contribuente) -, **SEMPRE CHE NE SIANO STATI INDICATI NELLA CARTELLA STESSA I RELATIVI ESTREMI DI NOTIFICAZIONE O DI PUBBLICAZIONE**». (Cfr. Cass. - SS. UU., sent. 14.05.2010, n. 11722; Cass., sent. 18 febbraio 2011, n. 3948)

## **MOTIVI DI IMPUGNAZIONE**

#### **II PROFILO - MANCATA INDICAZIONE DELLA NORMA DI ASSUNZIONE EX ART. 97 DELLA COSTITUZIONE - CD. PRINCIPIO DI LEGALITA'**

**"Ogni atto è espressione dell'esercizio di un potere assegnato da una norma che ne individua presupposti ed effetti. Peraltro, in questo settore dell'ordinamento la discrezionalità è tendenzialmente del tutto assente dal momento che l'azione della pubblica amministrazione è ampiamente regolata dal principio di stretta legalità. Tutto ciò comporta che in linea di massima nella sfera del contribuente si possono produrre solo gli effetti negativi previsti dalla legge per il tipo di atto posto in essere".** (Cass., sent. 28.01.2005, n. 1791)

## **MOTIVI DI IMPUGNAZIONE**

### **III PROFILO - MANCATA INDICAZIONE DELLE MODALITA' DI DETERMINAZIONE DEGLI INTERESSI**

**C.T.P. Venezia, sent. 20 novembre 2013, n. 126**

**"La cartella deve considerarsi nulla se non contiene l'indicazione dettagliata in ordine alle modalità di determinazione degli interessi maturati sulla somma pretesa (cass. sentenza 4516/2012). La cartella non può quindi limitarsi a riportare la cifra globale degli interessi richiesti, ma deve esservi indicato come si è pervenuti a tale somma indicando le singole aliquote a base delle varie annualità prese in considerazione CTR Piemonte sentenza n. 92/36/12)"**

## **MOTIVI DI IMPUGNAZIONE**

### **NEL MERITO**

#### **VIII. NULLITA' DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO IMPUGNATA PER L'INESISTENZA GIURIDICA DELLA PRETESA TRIBUTARIA.**

- ART. 115 C.p.e., come modificato dalla Lg. n. 69/2009**
- Cass., sent. 19 settembre 2009, n. 20091**
- Cass., sent. 30 novembre 2009, n. 25136**

## MOTIVI DI IMPUGNAZIONE

### **Cass., ord. 12 novembre 2013, n. 25358 – CONTESTAZIONE DELLA PRETESA TRIBUTARIA**

**"Il ricorso deve essere accolto in quanto è pacifico che il contribuente può contestare una pretesa tributaria anche in sede di impugnazione della cartella emessa sulla base delle sue dichiarazioni; purché ovviamente tale cartella costituisca il primo atto con cui la pretesa viene portata a conoscenza del contribuente. ... Infatti la Corte di Cassazione con sentenza n. 9872 del 5 maggio 2011, ha affermato che il contribuente può contestare, anche emendando le dichiarazioni presentate all'Amministrazione finanziaria, l'atto impositivo che lo assoggetti ad oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico; e tale contestazione deve farla proprio impugnando la cartella esattoriale, non essendogli consentito di esercitare l'azione di rimborso dopo il pagamento della cartella".**

## MOTIVI DI IMPUGNAZIONE

### **ULTERIORI IPOTESI DI INTERESSE**

#### **A. DISCONOSCIMENTO DEL CREDITO D'IMPOSTA**

**C.T.R. BARI - sent. 27 agosto 2013, n. 94**

**"... l'Agenzia delle Entrate sostiene ... legittimo utilizzo dell'art.36 bis DPR 600/73 anche in caso di disconoscimento di un credito riveniente dall'anno precedente in caso di omessa dichiarazione ... Con Sentenza n. 5318 del 3 aprile 2012, la Corte di Cassazione ha, infatti, affermato in un caso simile a quello oggetto di analisi nella Circolare 34/E, circolare espressamente richiamata dall'Agenzia nell'atto di appello, che il disconoscimento dell'eccedenza d'imposta non può avvenire mediante liquidazione automatica essendo necessaria la notifica di un apposito avviso di accertamento.**

**- Segue -**

## MOTIVI DI IMPUGNAZIONE

- Segue -

**Ciò in quanto la procedura automatizzata di cui agli artt. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis del D.P.R. n. 633/1972 può essere adottata solo ove sia necessario un controllo meramente cartolare della dichiarazione, sulla base dei dati forniti dal contribuente, o quando sia necessaria una semplice correzione di errori materiali o di calcolo. Invece, qualora sorga la necessità di risolvere questioni giuridiche o esaminare atti diversi dalla dichiarazione stessa, è necessario procedere mediante avviso di accertamento. Si tratta di una questione pregiudiziale molto importante: infatti, se la liquidazione automatica viene utilizzata in casi non previsti dalla legge, la cartella di pagamento, solo per questo motivo, è nulla. In effetti gli artt. 36-bis del D.P.R. n. 600/73 e 54-bis del D.P.R. n. 633/1972 sanciscono, rispettivamente, che la procedura automatica può essere utilizzata qualora vi sia bisogno di "ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione", (lett. c) e per "correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze di imposta risultanti dalle precedenti dichiarazioni" (lett. b).**

- Segue -

## MOTIVI DI IMPUGNAZIONE

- Segue -

**Pare evidente quindi che per disconoscere il credito d'imposta che deriva da una precedente dichiarazione omessa, non è sufficiente un mero controllo cartolare, poiché nonostante la dichiarazione dei redditi/IVA/IRAP sia omessa, il credito d'imposta, se esistente e debitamente documentato, come nel caso in esame, non viene meno. Alle medesime conclusioni è pervenuta ancora più recentemente la Suprema Corte con le Sentenze n. 17754 del 16 ottobre 2012 e n. 4359 del 22 febbraio 2013 ribadendo che: "L'Amministrazione finanziaria non è ammessa all'adozione dell'iscrizione a ruolo di somme derivanti dalla liquidazione ex art. 36-bis, D.P.R. n. 600 del 1973 laddove si controverta sul disconoscimento di un credito esposto in dichiarazione. Tale procedura è limitata alle ipotesi di errori materiali e di calcolo commessi dal contribuente e dal sostituto d'imposta mentre deve emettersi avviso di accertamento motivato qualora l'attività di controllo non sia circoscritta alla semplice liquidazione sulla base dei dati indicati nella dichiarazione". Alla luce dei suddetti chiarimenti, pienamente condivisi da questa Commissione, pare evidente che la cartella esattoriale impugnata deve essere annullata.**

## **MOTIVI DI IMPUGNAZIONE**

### **B. OMESSA NOTIFICA DELL'ATTO PRESUPPOSTO – PRIMO ATTO DELL'IMPOSIZIONE**

**Cass., sent. 30 luglio 2013, n. 18255**

"Ed invero, è giurisprudenza più volte ribadita di questa Corte (per tutte Cass. Sez. 5, Sentenza n. 16641 del 29/07/2011 quella secondo cui: "La cartella esattoriale di pagamento, quando faccia seguito ad un avviso di accertamento divenuto definitivo, si esaurisce in un'intimazione di pagamento della somma dovuta in base all'avviso e non integra un nuovo ed autonomo atto impositivo, con la conseguenza che, in base al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, comma 3, essa resta sindacabile in giudizio solo per vizi propri e non per questioni attinenti all'atto di accertamento da cui è sorto il debito. Ne consegue che tali ultimi vizi non possono essere fatti valere con l'impugnazione della cartella, una volta che sia definito con sentenza irrevocabile il giudizio tributario, salvo che il contribuente non sia venuto a conoscenza della pretesa impositiva solo con la notificazione della cartella predetta". Resta perciò da escludersi - nei casi simili a quello qui in esame - la necessità della allegazione alla cartella dell'avviso di accertamento da cui essa trae le mosse, con la inevitabile conseguenza della cassazione della pronuncia di appello, che a questi principi non si è attenuta".

ID. CASS, sent. 10 aprile 2014, n. 8479

## **MOTIVI DI IMPUGNAZIONE**

### **C. CARTELLA EMESSA A SEGUITO DI SENTENZA**

**Cass., sent. 23 luglio 2013, n. 17904**

"La riscossione frazionata dei tributi in pendenza del processo, prevista dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 68, presuppone che sia intervenuta una sentenza non definitiva ed è possibile anche se non consentita dalle singole leggi d'imposta, in quanto la norma, per la collocazione all'interno del capo IV) ed il tenore della rubrica, disciplina in modo esaustivo l'esecuzione delle sentenze delle commissioni tributarie, con la conseguenza che il divieto di riscossione frazionata, previsto dalla normativa di settore, opera soltanto fino al momento della pronuncia. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha confermato la sentenza impugnata, che, in tema di ICI, aveva accolto il ricorso proposto avverso una cartella esattoriale emessa per l'intero, come previsto dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 12, in relazione a più annualità, nonostante per alcune di esse fossero già intervenute sentenze di merito di primo grado)".

**- SEGUE -**

## MOTIVI DI IMPUGNAZIONE

### **- SEGUE -**

**Trattandosi perciò di un sistema a sè stante di riscossione (appunto "frazionata"), non è chi non veda che è infondato l'assunto di parte ricorrente che presuppone una sorta di commistione di termini, in ragione della quale il dies a quo per l'esercizio del potere riscossivo dovrebbe fissarsi comunque in correlazione con il provvedimento impositivo, per quanto l'esecuzione trovi titolo nell'emissione della sentenza giudiziale.**

## MOTIVI DI IMPUGNAZIONE

### **Cass., sent. 6 novembre 2013, n. 24944**

"La commissione tributaria regionale del Veneto, in particolare, nel respingere il gravame dell'agenzia delle entrate, osservava che, secondo i contribuenti, l'iscrizione a ruolo era avvenuta senza indicazione dei nuovi imponibili e senza i calcoli relativi alla liquidazione; e che in effetti l'ufficio avrebbe dovuto manifestare il percorso logico-contabile finalizzato alla determinazione della somma pretesa, posto che il suo operato, per una parte, si era distaccato dalla decisione del giudice tributario. La sentenza ha invero confermato l'annullamento della cartella previamente affermando che essa non aveva indicato il nuovo imponibile, né il meccanismo di calcolo del tributo. Ha alluso a un onere motivazionale specifico, al riguardo gravante sul concessionario, di manifestare il percorso logico-contabile finalizzato alla determinazione della somma pretesa.

**- SEGUE -**



**-SEGUE -**

Ha tuttavia anche sottolineato, infine, "che, nel caso in questione, l'operato appare contraddittorio, in quanto l'ufficio, per una parte, si distacca dalla decisione del giudice". In detta sintetica - ma eloquente - valutazione si rinviene l'implicito accertamento circa l'essere stata la cartella in contrasto con la statuizione giurisdizionale che ne costituiva il fondamento. La cartella invero deve contenere l'imponibile, l'aliquota e i conteggi degli importi iscritti a ruolo. Tuttavia la cartella, in quanto atto della riscossione, presuppone il titolo accertativo - nella specie giudiziale - dell'obbligazione tributaria iscritta a ruolo. E dunque deve contenere, nei riguardi del debitore iscritto a ruolo, l'intimazione ad adempiere lo specifico obbligo risultante dal titolo. Nel caso di specie, quel che rileva è che il giudice del merito ha accertato una dissociazione tra l'intimazione e il titolo".