



È inesistente la notifica diretta per posta fatta da Equitalia

a cura *Avv. Maurizio Villani e Avv. Francesca Giorgia Romana Sannicandro*

Introduzione.

La problematica giuridica e processuale circa l'inesistenza della notifica per posta effettuata direttamente da Equitalia si è notevolmente riaccesa a seguito della pubblicazione dell'interessante sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza (n. 33/07/12 pronunciata il 09.11.2011 e depositata in segreteria il 13.04.2012, sez. 7 – Presidente e relatore Dott. Marini Lionello, di ben 66 pagine), che con attenta analisi giuridica e giurisprudenziale, in accoglimento del ricorso introduttivo, ha totalmente annullato la cartella di pagamento per la giuridica inesistenza della sua notificazione.

La citata sentenza è da apprezzare non solo per i corretti riferimenti normativi e per la lucida analisi giuridica ma, soprattutto, perché ha saputo ben inquadrare il problema, riconducendolo nel corretto alveo legislativo.

A questo punto, al fine di ribadire la battaglia di chi scrive, condotta dal 2009 fino ad oggi, circa l'impossibilità giuridica della notifica diretta per posta da parte di Equitalia, si ritiene opportuno, in questa sede, ripercorrere ed analizzare le singole questioni giuridiche.

• Legislazione

Al fine di poter chiarire in modo univoco l'argomento in esame, risulta opportuno compiere un excursus storico per evidenziare che la fonte normativa in tema di notifiche per posta, risiede nel disposto di cui all'art. 26, primo comma, del D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973, rubricato "notificazione della cartella di pagamento".

La norma in esame, nel corso degli anni, ha subito le seguenti formulazioni:

• dal 1° gennaio 1974 sino al 30 giugno 1999:

"la notificazione della cartella al contribuente è eseguita dai messi notificatori dell'esattoria o dagli ufficiali esattoriali ovvero dagli ufficiali giudiziari e nei comuni che non sono sede di pretura, da messi comunali e dai messi di conciliazione. Alla notificazione in comuni non compresi nella circoscrizione esattoriale provvede l'esattore territorialmente competente, previa delegazione da parte dell'esattoria che ha in carico il ruolo. La notificazione può essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'esattore, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento. La notificazione si ha per avvenuta alla data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto da una delle persone previste dal comma successivo";

• dal 1° luglio 1999 sino all'08.06.2001, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 12, comma 1, D. Lgs. n. 46 del 26 febbraio 1999:

"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";

• dal 09.06.2001 sino ad oggi, a seguito delle ulteriori modifiche apportate dall'art. 1, comma 1, lett. c), D. Lgs. n. 193 del 27 aprile 2001 (G.U. n. 120 del 25 maggio 2001):

"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".

È facile notare lo sviluppo normativo relativo alla notifica a mezzo posta, infatti il legislatore, in un primo momento, ha tassativamente previsto la procedura di notifica "direttamente da parte dell'esattore"; successivamente, ha cancellato tale inciso e, di conseguenza, ha previsto che i soggetti notificatori fossero soltanto quelli tassativamente indicati nell'art. 26, comma 1, prima parte, cit. (Ufficiali della riscossione; 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).

Il significato proprio delle parole e l'intenzione del legislatore sono chiari nell'escludere, a far data dal 1° luglio 1999, l'esattore (oggi concessionario) dalla notificazione mediante invio diretto della lettera raccomandata con avviso di ricevimento.

Dopo queste preliminari ed imprescindibili precisazioni si comprende facilmente la differenza tra proble-

matica della mancata compilazione della relata di notifica che si trova sulla cartella di pagamento che comporta la nullità della notifica stessa e quella attinente alle conseguenze che possono derivare dall'esecuzione della notifica da parte di un soggetto a ciò non abilitato dalla legge, appunto l'inesistenza della notifica. 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.

Per quanto, poi, riguarda la corretta procedura da seguire per le notifiche a mezzo posta, si cita la seguente normativa:

- art. 26, comma 2, cit. : "la notifica della cartella può essere eseguita, con le modalità di cui al D.P.R. 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'art. 149-bis del codice di procedura civile" (comma inserito dall'art. 38, comma 4, lett. h), D. L. 31 maggio 2010 n. 78, in vigore dal 31 maggio 2010, convertito dalla L. n. 122 del 30 luglio 2010);

- art. 26, comma 6, cit. : "per quanto non è regolato dal presente articolo si applicano le disposizioni dell'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600";

- art. 60, ultimo comma, D.P.R. n. 600/73 : "qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto" (comma aggiunto dall'art. 37, comma 27, lett f), D.L. n. 223 del 4 luglio 2006);

- art. 149 del codice di procedura civile : (notificazione a mezzo del servizio postale) "Se non ne è fatto espresso divieto dalla legge, la notificazione può eseguirsi anche a mezzo del 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. La notifica si perfeziona, per il soggetto notificante, al momento della consegna del plico all'ufficiale giudiziario e, per il destinatario, dal momento in cui lo stesso ha la legale conoscenza dell'atto";

- art. 14, comma 1, Legge n. 890 del 20.11.1982: "la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente deve avvenire con l'impiego di plico sigillato e può eseguirsi a mezzo della posta direttamente dagli uffici finanziari, nonché, ove ciò risulti impossibile, a cura degli ufficia-

li 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 articoli 26, 45 e seguenti del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e 60 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché le altre modalità di notifica previste dalle norme relative alle singole leggi d'imposta".

- Art. 2 Legge n. 890 del 20 novembre 1982: "gli ufficiali giudiziari, per la notificazione degli atti a mezzo del servizio postale e per le comunicazioni a mezzo di lettera raccomandata connesse con la notificazione di atti giudiziari, fanno uso di speciali buste e moduli, per avvisi di ricevimento, entrambi di colore verde, di cui debbono fornirsi a propria cura e spese, conformi al modello prestabilito dall'Amministrazione postale. Sulle buste non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto".

• La "conoscenza legale" degli atti: i soggetti e le fasi della notifica

L'attività informativa degli atti impositivi nel processo tributario avviene tramite comunicazioni, notificazioni e pubblicazioni, attraverso i quali il contribuente viene reso edotto di una procedura di controllo (o di una comunicazione o dell'esito di un giudizio), da parte del Fisco, nei suoi confronti.

Questi mezzi di "comunicazione" si sostanziano in una serie di attività dirette al perfezionamento ed al conseguimento del risultato perseguito: la conoscenza legale degli atti stessi.

La notificazione consiste in una sequenza di atti, univocamente diretti ad uno scopo comune rappresentato dalla formazione della conoscenza legale in capo al destinatario della notificazione stessa. La conoscenza legale, dunque, rappresenta l'"effetto finale" del procedimento notificatorio (in tal senso "notificazioni e comunicazioni degli atti tributari" di Mariagrazia Bruzzone).

Quindi, condizione sufficiente e necessaria al perfezionamento della notifica è la conoscenza legale dell'atto impositivo; ne consegue che il corretto iter procedimentale non risponde ad una esigenza a sé stante relativa all'aspetto puramente processuale (la notifica), ma rappresenta il completamento della fase d'impulso dell'attività giudiziale instauranda.

È importante rispettare l'iter delineato dal legislatore in quanto la natura recettizia degli atti tributari persegue principalmente due obiettivi: da un lato l'effettiva conoscenza legale dell'atto che è garantita attraverso il rispetto della normativa in materia di notifiche; dall'altro, la corretta procedura di notifica mette al riparo l'ente creditore da eventuali decadenze dall'esercizio della funzione impositiva.

Senza tralasciare la conseguenza logica più importante che è quella di permettere al contribuente di svolgere una giusta difesa senza preclusioni processuali.

Come noto, il processo tributario attinge le norme

relative alle notifiche dal processo civile, pur trattandosi di atti che riguardano diritti indisponibili dei contribuenti.

Di fondamentale importanza, quindi, la “conoscenza legale” del contribuente relativamente agli atti tributari che lo riguardano, che risulta essere la parte più delicata del processo instaurando tra le parti.

Fatta eccezione per le notificazioni eseguite mediante consegna in mani proprie (ex art. 138 c.p.c.), vi sono alcune formalità prescritte dalle norme in materia di notificazioni, che è opportuno osservare, al fine di garantire l'effettiva conoscenza legale degli atti da parte dei contribuenti.

Infatti, occorre precisare che la notificazione, che si compone della combinazione di passaggi consequenziali tassativamente indicati dal legislatore, ha come scopo quello di determinare nel destinatario la presa di conoscenza, ritenuta presuntivamente tale dalla legge, seguendo i modelli giuridici stabiliti.

Ciò che rileva è lo svolgimento dei consequenziali giuridici, circoscritti nell'ambito dei parametri costituzionali che consentono all'atto di diventare produttivo di effetti: la conoscenza legale.

I soggetti della notificazione sono tre:

- La parte istante (quella che promuove l'azione e che ha interesse a veicolare l'atto verso un determinato soggetto;
- Il destinatario;
- La figura dell'ufficiale notificatore (quel soggetto a cui la legge conferisce potestà notificatoria e che consente la conoscenza legale dell'atto).

I soggetti sono parte integrante delle tre fasi della notificazione:

- L'impulso (la parte istante dà inizio al procedimento su propria iniziativa);
- L'intermediazione (trasmissione o consegna dell'atto);
- La documentazione (che consiste nelle certificazioni annotate dall'ufficiale giudiziario al fine di determinare l'effetto giuridico proprio della notificazione.

Il rispetto della esposta sequenza nel procedimento di notifica degli atti risponde ai principi costituzionali espressi nello Statuto del Contribuente, che all'art. 6 precisa: “L'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati. A tal fine essa provvede comunque a comunicarli nel luogo di effettivo domicilio del contribuente, quale desumibile dalle informazioni in possesso della stessa amministrazione o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente, ovvero nel luogo ove il contribuente ha eletto domicilio speciale ai fini dello specifico procedimento cui si riferiscono gli atti da comunicare. Gli atti sono in ogni caso comunicati con modalità idonee a garantire che il loro contenuto non sia conosciuto da soggetti diversi dal loro destinatario. Restano ferme le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari.”

- La notifica per posta o “diretta” (ex art. 149 c.p.c.)

A norma dell'art. 16, comma 2 (rubricato <comunicazioni e notificazioni>, del D. Lgs. n. 546/92, “le notificazioni sono fatte secondo le norme degli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile” (ferma restando l'individuazione del luogo ai sensi della disciplina processual-tributaria fornita dal successivo art. 17).

Già da una prima lettura dell'art. 137 del c.p.c. si può notare come nel delineare una procedura tipica di notifica, il legislatore presuppone l'intervento di un soggetto terzo “l'agente notificatore” (“quando non è disposto altrimenti”), richiedendo così, ad esclusione di questo schema normativizzato una espressa previsione in senso contrario.

In questo modo, il processo di notificazione ex lege delineato, riserva una ipotesi di residualità – rispetto al principio generale della notifica a mezzo dell'ufficiale giudiziario – nella quale si inserisce (con il successivo art. 149 c.p.c.) la notifica a mezzo posta o notifica diretta. Seguendo l'impostazione menzionata fornita dall'articolo, l'art. 149 c.p.c. prevede, in materia di “notifica a mezzo posta”, che: “1. Se non ne è fatto espresso divieto dalla legge, la notificazione può eseguirsi anche a mezzo del servizio postale. 2. 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. La notifica si perfeziona, per il soggetto notificante, al momento della consegna del plico all'ufficiale giudiziario e, per il destinatario, dal momento in cui lo stesso ha la legale conoscenza dell'atto.” Anche in questa disposizione, il legislatore, in via preliminare, ha precisato che “se non ne è fatto espresso divieto dalla legge, la notificazione può eseguirsi anche a mezzo del servizio postale”.

Infatti, parallelamente, il comma 3 dell'art. 16 cit. prevede che “le notificazioni possono essere fatte anche direttamente a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento, sul quale non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto, ovvero all'Ufficio del Ministero delle finanze e l'ente locale mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia.”

La spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con ricevuta di ritorno deve avvenire in osservanza delle formalità prescritte dalla Legge n. 890 del 20 novembre 1982 recante “Notificazioni di atti a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari.”

Di primaria evidenza, anche la legge in questione (che risulta la legge madre in tema di notificazioni a mezzo posta e in tema di comunicazioni a mezzo posta degli atti giudiziari), l'art. 1 prevede l'eccezionalità di tale strumento (“a mezzo posta”), in luogo della tipizzata procedura di notifica, dispo-



nendo che: "In materia civile, amministrativa e penale, l'ufficiale giudiziario può avvalersi del servizio postale per la notificazione degli atti, salvo che l'autorità giudiziaria disponga o la parte richieda che la notificazione sia eseguita personalmente"; ancora più importante la circostanza che, per quanto ipotesi residuale, la notifica a mezzo posta venga comunque effettuata per il tramite dell'ufficiale giudiziario (il quale "può" avvalersi anche del servizio postale).

Nei successivi articoli della legge n. 890/82, sono disciplinate le formalità a cui devono tenersi gli ufficiali giudiziari per poter correttamente effettuare la notifica a mezzo posta:

art. 2 – "Gli ufficiali giudiziari, per la notificazione degli atti a mezzo del servizio postale e per le comunicazioni a mezzo di lettera raccomandata connesse con la notificazione di atti giudiziari, fanno uso di speciali buste e moduli, per avvisi di ricevimento, entrambi di colore verde, di cui debbono fornirsi a propria cura e spese, conformi al modello prestabilito dall'Amministrazione postale";

art. 3 – "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. Presenta all'ufficio postale la copia dell'atto da notificare in busta chiusa, apponendo su quest'ultima le indicazioni del nome, cognome, residenza o dimora o domicilio del destinatario, con l'aggiunta di ogni particolarità idonea ad agevolarne la ricerca; vi appone, altresì, il numero del registro cronologico, la propria sottoscrizione ed il sigillo dell'ufficio".

Infine, l'art. 14, che in solidarietà con l'art. 149 c.p.c. espone nel dettaglio i soggetti autorizzati alla notifica a mezzo posta e le deroghe legislative in materia tributaria: "La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente può eseguirsi a mezzo della posta 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 articoli 26, 45 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché le altre modalità di notifica previste dalle norme relative alle singole leggi di imposta. Qualora i messi comunali e i messi speciali autorizzati dall'Amministrazione finanziaria si avvalgano del sistema di notifica a mezzo posta, il compenso loro spettante ai sensi del primo comma dell'articolo 4 della legge 10 maggio 1976, n. 249, e' ridotto della metà".

Come si evince dalla norma citata, in tema di notificazioni tributarie – nello specifico di notifiche della cartella di pagamento – prevalgono, insieme alla disciplina generale di cui alle norme civilistiche citate, gli artt. 26 del D.P.R. n. 602/73 e l'art. 60 del D.P.R. n. 600/73.

Infatti, a norma dell'art. 26 citato si prevede che: "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." (Comma sostituito dall'art. 12, comma 1, D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, a decorrere dal 1° luglio 1999 e, successivamente, modificato dall'art. 1, comma 1, lett. c), D.Lgs. 27 aprile 2001, n. 193.)

È di fondamentale importanza, ai fini della presente trattazione, precisare che la norma appena citata prevedeva, nella vecchia formulazione (come può evincersi dalla legislazione di cui al punto 1), la dicitura "da parte dell'esattore", oggi modificata con la dicitura "dagli ufficiali della riscossione o da altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge".

Il nodo della querelle in corso da anni è proprio questo: la qualifica del soggetto che effettua la notifica. Infatti la validità della notifica – e spessissimo come attesta la giurisprudenza di merito che si citerà nel prosieguo – è inficiata dalla "non abilitazione" dei soggetti notificanti: in una moltitudine di casi, infatti, la notifica a mezzo posta è effettuata – in modo del tutto illegittimo e non conforme alla normativa sul tema – direttamente dall'agente della riscossione, tramite raccomandata A/R.

Tale procedura risulta totalmente illegittima in quanto non tiene minimamente conto della normativa in vigore, inficiando così la legittimità dell'intero atto notificato, configurandone la totale inesistenza.

A corredo della normativa vigente, vi è anche l'art. 60 del D.P. R. n. 600/73, che al comma 1, prevede che "La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile."

Anche in questo caso, la norma ci riporta alle origini, ovvero che la notifica diretta va comunque e sempre effettuata per il tramite di agenti abilitati, come previsto dalla normativa.

• I soggetti abilitati alla notifica

Come riferito dalla normativa, è di fondamentale importanza, ai fini della validità della procedura di notifica degli atti giudiziari, il ruolo ricoperto dagli "agenti notificatori".

In particolare, come riferisce l'art. 14 della L. 890/82, possono essere notificati "direttamente" al contribuente atti "diversi" da quelli rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 60 del D.P.R. 600/73 e dell'art. 26 del D.P.R. 602/73, i quali rispettivamente, indicano

tra i soggetti abilitati:

- la notificazione è eseguita dai messi comunali ovvero dai messi speciali autorizzati dall'ufficio delle imposte; (art. 60 cit.);
- 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 (art. 26 cit.)

Pertanto, alla luce della normativa in materia di notificazione della cartella di pagamento (art. 26 D.P.R. 602/73) e in materia di accertamento delle imposte sui redditi (art. 60 D.P.R. 600/73) gli unici soggetti che possono effettuare la notifica a mezzo del servizio postale sono:

1. ufficiali della riscossione o altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge;
2. messi comunali o agenti della polizia municipale, previa convenzione tra Comune e agente.

Alla luce di tanto, l'utilizzo del servizio postale è espressamente ammesso per gli agenti abilitati alla notificazione degli atti della riscossione, tanto che l'art. 26 cit. non si limita a richiedere (al primo comma) il solo intervento degli agenti notificatori, ma prevede ulteriormente che gli stessi potranno eseguire la notifica "anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento" (tramite il servizio postale), ai sensi dell'art. 149 c.p.c., applicabile alle notificazioni degli atti della riscossione in forza dell'ultimo comma dell'art. 26, contenente un rinvio formale all'art. 60 del D.P.R. 600/73, che a sua volta rinvia agli artt. 137 e ss. c.p.c.. Ne discende che, un agente notificatore deve attestare il proprio intervento tramite la redazione di una relata di notifica, dalla quale si deve evincere l'appartenenza ad una delle categorie di soggetti specificamente abilitati e validamente nominati (art. 60 D.P.R. 600/73 comma 1 lett. B).

Infatti, la nomina degli ufficiali della riscossione è regolata dall'art. 42 del D. Lgs. N 112 del 13 aprile 1999, parimenti alla nomina dei messi comunali disciplinata dallo stesso decreto all'art. 45:

Art. 42: "1. Gli ufficiali della riscossione sono nominati dal concessionario fra le persone la cui idoneità allo svolgimento delle funzioni è stata conseguita con le modalità previste dalla legge 11 gennaio 1951, n. 56, e dalle altre norme vigenti; con il regolamento di cui all'articolo 31 della legge 8 maggio 1998, n. 146, nel rispetto dei criteri ivi indicati, sono individuati gli organi competenti al procedimento e stabilite le regole di svolgimento degli esami di abilitazione.

2. La nomina può essere revocata dal concessionario in ogni momento. Il concessionario comunica la nomina alla competente direzione regionale delle entrate e consegna l'atto di nomina all'ufficiale, che, nell'esercizio delle sue funzioni, è tenuto ad esibirlo quando ne è richiesto.

3. Gli ufficiali della riscossione sono autorizzati all'esercizio delle loro funzioni dal prefetto della provincia

nella quale è compreso il comune in cui ha la sede principale il concessionario, che appone il proprio visto sull'atto di nomina sempre che non vi siano le condizioni ostative di cui all'articolo 11 del regio decreto 18 giugno 1931, n. 773; l'autorizzazione può essere revocata in ogni momento dal prefetto anche su segnalazione dell'ufficio competente del Ministero delle finanze.

4. La cessazione dell'ufficiale della riscossione delle funzioni è comunicata alla competente direzione regionale delle entrate".

Art. 45: "1. Il concessionario, per la notifica delle cartelle di pagamento e degli avvisi contenenti l'intimazione ad adempiere, può nominare uno o più messi notificatori.

2. Il messo notificatore esercita le sue funzioni nei comuni compresi nell'ambito del concessionario che lo ha nominato e non può farsi rappresentare né sostituire".

Pertanto, ogni altro soggetto non identificabile mediante una delle caratteristiche individuate dalle norme citate risulta non abilitato ad effettuare alcun tipo di notifica; al netto di tali caratteristiche, la notifica è giuridicamente e sostanzialmente inesistente.

Il dato normativo, dunque, fornisce ogni elemento in base al quale individuare i soggetti abilitati ad eseguire la notifica, tanto che si è discusso sia in dottrina che in giurisprudenza sulla circostanza relativa alle irregolarità delle relate di notifica, che restano mere irregolarità, stante il principio di diritto espresso dalla Cassazione secondo cui "la questione relativa alla conseguenza sul procedimento di notifica a mezzo del servizio postale del vizio costituito dall'omessa indicazione sull'atto da notificarsi della relazione prevista dalla L. n. 890/82 – ex art. 3 (a mente della quale <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>) è già stata risolta dalle Sezioni Unite con sentenza n. 7821 del 19 luglio 1995 nel senso che tale carenza comporta mera irregolarità della notificazione e non già inesistenza della stessa e ciò sulla base della considerazione che la fase essenziale del procedimento è data dall'attività dell'agente postale (tanto che è l'avviso di ricevimento che costituisce prova dell'avvenuta notificazione) mentre quella dell'ufficiale giudiziario (o di colui che sia autorizzato ad avvalersi di tale mezzo di notifica) ha il solo scopo di fornire al richiedente la notifica la prova dell'avvenuta spedizione e l'indicazione dell'ufficio postale al quale è stato consegnato il plico." (sentenza n. 9493 del 13 febbraio 2009).

• I vizi della notifica: nullità e inesistenza

Preliminarmente, appare opportuno delineare i due istituti e specificarne le caratteristiche.

Nullità: la nullità è una irregolarità (solo formale) del procedimento notificatorio che non inficia in toto l'atto, in quanto il contribuente, nonostante il vizio invalidan-



te, è stato reso edotto della pretesa. Tale circostanza emerge, come si specificherà nel prosieguo dalla lettura dell'art. 156 c.p.c. (che prevede la sanatoria di tale nullità) - dal fatto che la costituzione in giudizio effettuata nei termini presuppone la conoscibilità dello stesso, benché affetto da irregolarità.

(Una recente sentenza della Corte di Cassazione - Cass. 4.2.2011 n. 2728 -, occupandosi di tale aspetto, ha enunciato principi, mutuati dalla giurisprudenza amministrativa, alquanto innovativi.

In sostanza, i giudici, riprendendo quanto sostenuto dalle Sezioni Unite nella famosa sentenza delle Sezioni Unite n. 19854/2004, hanno evidenziato che la nullità della notifica, nonostante non sia un vizio che conduce di per sé all'invalidità dell'atto, impedisce la presunzione secondo cui l'atto è stato conosciuto dal contribuente nel momento di perfezionamento della notifica. Pertanto, il contribuente può presentare ricorso computando il termine iniziale con riferimento al momento di effettiva conoscenza del provvedimento.

Ove, per ipotesi, la parte resistente intendesse eccepire l'inammissibilità del ricorso per tardività, avrebbe l'onere di dimostrare che l'atto era in realtà conosciuto dal contribuente in un momento anteriore ai sessanta giorni. Alla luce di ciò, il contribuente che, a causa del vizio di notifica - a prescindere dal fatto che si tratti di nullità o di inesistenza -, non abbia potuto proporre ricorso entro i sessanta giorni dal momento di perfezionamento della stessa, non perde il diritto di impugnare).

La nullità di una notifica è sempre sanabile, in quanto presuppone la giuridica esistenza dell'atto erroneamente notificato.

Inesistenza:

Al contrario della nullità, il vizio di inesistenza della notifica sussiste quando la notifica avviene al netto della normativa riguardante i soggetti notificatori, le modalità di notificazione (come ad esempio nel caso di notifica diretta da parte di Equitalia).

Come confermato da alcune pronunce di legittimità (seppur relativamente ad aspetti diversi da quello trattato), la notifica si ritiene abitualmente inesistente quando "essa manchi del tutto o sia effettuata in modo assolutamente non previsto dalla normativa, tale cioè da impedire che possa essere assunta nel modello legale della figura" (Cass. N. 27450 del 13.12.2005); ed anche ove "l'esorbitanza dallo schema legale degli atti di notificazione è cagionata dal difetto degli elementi caratteristici del modello delineato dalla legge" (Cass. N. 14436 del 22.06.2006); o quando "sia stata effettuata in un luogo o con riguardo a persone che non abbiano alcun riferimento con il destinatario della notificazione stessa, risultando a costui del tutto estranea, mentre è affetta da nullità quando, pur eseguita mediante consegna a persona o in luogo diversi da quello stabilito dalla legge, un collegamento risulti tuttavia ravvisabile, così da rendere possibile che l'atto, pervenuto a persona non del tutto estranea al

processo, giunga a conoscenza del destinatario" (Cass. N. 14487 del 21.06.2007).

Le radici normative poste alla base dei due istituti appena delineati sono costituite da tre norme, di matrice processual - civilistica, che specificano e connotano tutti i casi in cui è opportuno rilevare la "nullità" o l'"inesistenza" della notifica.

Nello specifico:

- art. 148 c.p.c. (comma 1): "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";

- 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";

- art. 156 c.p.c.: "Non può essere pronunciata la nullità per inosservanza di forme di alcun atto del processo, se la nullità non è comminata dalla legge. Può tuttavia essere pronunciata quando l'atto manca dei requisiti formali indispensabili per il raggiungimento dello scopo. La nullità non può mai essere pronunciata, se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato". A seguito delle decisioni della Corte Cost. 26 novembre 2002, n. 477, 23 gennaio 2004, n. 28 e n. 97/2004 e n. 154/2005, vige il principio generale secondo il quale la notifica di un atto processuale si intende perfezionata in momenti diversi per il richiedente e per il destinatario della notifica, dato che le garanzie di conoscibilità dell'atto da parte di quest'ultimo devono contemperarsi con il diverso interesse del primo a non subire le conseguenze negative derivanti dall'intempestivo esito del procedimento notificatorio, per la parte di quest'ultimo sottratta alla sua disponibilità: è sufficiente, perciò, ad evitare la decadenza correlata all'inosservanza del termine perentorio, che il notificante dimostri l'avvenuta consegna del plico all'ufficiale giudiziario entro il termine prescritto, come effetto provvisorio e anticipato che si consolida con il perfezionamento del procedimento notificatorio nei confronti del destinatario (per il quale, a tal fine, rileva la data in cui l'atto è da lui ricevuto o perviene nella sua sfera di conoscibilità) (Cass., sentenza 2 marzo 2011, n. 5078).

Casistica:

- La notificazione è inesistente quando viene effettuata in un luogo o con riguardo ad una persona che non presentino alcun riferimento con il destinatario dell'atto, risultando a costui del tutto estranei, mentre è affetta da nullità (sanabile attraverso la costituzione del convenuto, ovvero attraverso la rinnovazione della notifica cui la parte istante provveda spontaneamente o in esecuzione dell'ordine impartito dal

giudice), quando, pur eseguita mediante consegna a persona o in luogo diversi da quello stabilito dalla legge, un simile collegamento risulti tuttavia ravvisabile, così da rendere possibile che l'atto, pervenuto a persona non del tutto estranea al processo, giunga a conoscenza del destinatario (Cass., sentenza 4 febbraio 2011, n. 2728).

- Deve considerarsi valida la notifica dell'avviso di accertamento eseguita nel domicilio fiscale del contribuente, mediante consegna del relativo plico al figlio non più convivente. (Commissione tributaria provinciale Frosinone, sez. I, sentenza 15 dicembre 2010, n. 280).

- La notifica, effettuata ad un contribuente irreperibile, mediante affissione all'albo comunale senza che a ciò segua l'invio della raccomandata è valida a tutti gli effetti di legge (Cass., sentenza 16 marzo 2011, n. 6102).

- Nel caso in cui il contribuente abbia eletto, ex art. 60, comma 1, lettera d), D.P.R. n. 600/1973, il proprio domicilio fiscale presso il professionista, le notifiche vanno effettuate presso questo domicilio e non presso il domicilio del contribuente (Cass., sentenza 16 marzo 2011, n. 6114).

- Non è possibile notificare le sentenze senza l'intervento dell'ufficiale giudiziario (Cass., sentenza 16 marzo 2011, n. 6130).

- E' confermato l'indirizzo giurisprudenziale secondo il quale la spedizione dell'atto eseguita mediante consegna all'ufficiale postale di una busta chiusa, anziché, come previsto dall'art. 20, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, (richiamato, per l'appello, dall'art. 53), di un plico raccomandato senza busta costituisce una mera irregolarità (Cass., ordinanza 5 luglio 2011, n. 14770).

- Atteso che la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza procedimentale di determinati atti, con le relative notificazioni, allo scopo di rendere possibile un efficace esercizio del diritto di difesa del destinatario, l'omissione o la nullità della notifica di un atto presupposto costituisce un vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato (Cass., Ord. 21 luglio 2011, n. 16050).

- La notifica tuttavia non può ritenersi inesistente quando sia comprovato che il plico fu ricevuto da persona non identificabile tramite la sottoscrizione, ma presente all'indirizzo del domiciliatario e che accettò la consegna di un atto diretto precisamente a costui (Cass., sentenza 29 luglio 2011, n. 16673).

In conclusione, si ha "inesistenza" della notificazione laddove la modalità adottata non sia in alcun modo riconducibile allo schema legale degli atti di notificazione – e quindi quando manchi totalmente degli estremi e dei requisiti essenziali per la sua qualificazione come atto del tipo o della figura giuridica considerati, tale che questa divergenza estranea l'atto in toto dalla fase processuale – ; si ha invece, "nullità"

della notificazione – e quindi vizio sanabile – quando le divergenze normative in base alle quali è effettuata la notifica assumono la veste di mere di irregolarità che non inficiano l'esistenza giuridica dell'atto, avendo pur sempre un collegamento con il destinatario dello stesso.

- Giurisprudenza

In via preliminare, è opportuno precisare che fino ad oggi, la Corte di Cassazione non ha formulato un principio di diritto riferibile alla fattispecie qui analizzata, in quanto le sentenze di legittimità emesse sono riferibili ad altri aspetti riguardanti le notifiche, ma non all'aspetto fin qui svolto.

Tuttavia, proprio per poter comprendere appieno l'importanza delle illegittimità subite dai contribuenti che vengono raggiunti da notifiche dirette da Equitalia, appare opportuno citare le uniche tre sentenze che alcuni autori (ed anche l'Amministrazione) hanno ritenuto applicabili pro parte al caso di specie, ma che invece si riferiscono ad altri aspetti della fattispecie in esame.

Con la nota sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza n. 33 – sezione 7^a - del 09.11.2011, depositata il 13.04.2012, emerge lo stato attuale della procedura di notifica eseguita direttamente dall'agente della riscossione.

Infatti, con minuzia di particolari e riferimenti normativi, la Commissione elabora un excursus di merito relativo a tutte le fattispecie macchiate da tale illegittimità, precisando che le uniche tre pronunce di legittimità sul caso (Cass. N. 14327 del 19 giugno 2009; Cass. N. 15948 del 26 maggio 2010; Cass. N. 11708 del 07.05.2011), non hanno assolutamente risolto il punto.

Infatti, da una lettura delle sentenze emerge che:

- la sentenza n. 14327 del 19 giugno 2009, ha affermato che "secondo il disposto dell'art. 26, comma 1, secondo e terzo alinea del D.P.R. n. 602 del 1973, <la notificazione può essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'esattore, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento e la notificazione si ha per avvenuta alla data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto da una delle persone previste dal comma successivo>, tuttavia, come emerge dall'esame della motivazione di detta sentenza, relativa a fatti del 1984, il principio di diritto ivi enunciato sembra riferirsi ad una fattispecie concreta nella quale trovava applicazione, *ratione temporis*, il testo previgente dell'art. 26 D.P.R. n. 602 del 1973, sicché il Giudice di legittimità non ha preso in considerazione la successiva formulazione della norma, dalla quale è stato rimosso l'inciso "da parte dell'esattore", e comunque, ove fosse stato in quella fattispecie applicabile il testo della norma citata, a maggior ragione il mero operato richiamo al testo nella sua formulazione antecedente (a motivazione della citata pronuncia) non consentirebbe di disattendere quanto affermato da attenta dottrina (oltre che dalla giurisprudenza di merito) in ordine al fatto che l' avvenuta ablazio-



ne dell'inciso suddetto ha la valenza di chiara dimostrazione del fatto che il legislatore, con la nuova formulazione dell'art. 26 D.P.R. n. 602 del 1973, ha voluto tassativamente escludere in capo all'"esattore" (successivamente "concessionario" ed, oggi, "agente" della riscossione) il potere di notificare le cartelle di pagamento mediante invio diretto di lettera raccomandata con avviso di ricevimento.

Pertanto la citata sentenza non può risolvere il contrasto, insorto nella giurisprudenza di merito sulla validità o meno, ai sensi dell'articolo 26 nel testo vigente, della notificazione con la suddetta modalità, in tale norma prevista, quando effettuata "direttamente" dall'Agente della Riscossione;

- l'ordinanza n. 15948 del 26 maggio 2010 specifica che "non ha rilievo la mancata redazione della relata, in quanto non prevista dalla legge per siffatta modalità di notifica della cartella, come implicitamente confermato dal disposto del penultimo comma dell'art. 26 del D.P.R. n. 602 del 1973, ma non ha minimamente risposto alla prima parte del quesito che concerneva la ritualità o meno di una notificazione di cartella di pagamento effettuata mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento (secondo la linea del comma 1 dell'art. 26) direttamente dal Concessionario, non avvalendosi all'uopo di alcuno dei soggetti muniti del potere di notifica delle cartelle indicati nell'art. 26, comma 1, secondo alinea), atteso che non può costituire assolutamente risposta sullo specifico punto la mera affermazione, che precede discorsivamente quella di non necessità di redazione della relazione di notifica, l'affermazione che < secondo il disposto dell'art. 26, comma 1, e secondo e terzo alinea, del D.P.R. n. 602 del 1973, la notificazione può essere eseguita, anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento >.

Il problema era (ed è nel presente processo, nel quale si discute della ritualità di una notifica di cartella esattoriale effettuata a mezzo della posta direttamente da Equitalia nell'anno 2011) se, alla luce dell'articolo 26 D.P.R. n. 602 del 1973 nel testo vigente la notificazione della cartella di pagamento potesse essere eseguita mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento dal Concessionario "direttamente" o non piuttosto (e soltanto) dagli agenti della notificazione indicati nella prima parte della norma di legge in questione, problema che può dirsi risolto (ed, in realtà, neppure realmente preso in considerazione nella citata ordinanza nonostante lo specifico tenore del quesito) dalla mera affermazione che la cartella di pagamento può essere effettuata (anche) con il mezzo della posta, come del resto si legge nella norma in esame.

Pertanto l'ordinanza della Suprema Corte richiamata dalla resistente Equitalia, se si presta a risolvere il tema della necessità o meno della relata di notifica in caso di notificazione di cartella di pagamento mediante utilizzazione del mezzo postale (e se presenta interesse laddove precisa cosa debba inten-

dersi per giuridica "inesistenza" di una notificazione) nulla dice in ordine al problema - diverso ed anzi logicamente antecedente - relativo alla ritualità della notifica effettuata con tale mezzo direttamente dal Concessionario della Riscossione, e va puntualizzato, al riguardo, come sia del tutto arbitraria (in quanto confonde il quesito sottoposto alla Corte con il "non dictum della medesima sul punto) l'affermazione di chi, richiamando, ed anche massimando, erroneamente, il principio di diritto espresso nell'ordinanza de qua (sovente scambiata per "sentenza") si è fatto a sostenere che nella "sentenza" n. 15948/10 del 6 luglio 2010 la Suprema Corte avrebbe affermato essere "perfettamente legittima la notifica di una cartella di pagamento effettuata direttamente via posta dal concessionario senza che sia necessario l'intervento di un messo notificatore" e che nella suddetta pronuncia n. 15948/10 (questa volta correttamente indicata come ordinanza) il Giudice di legittimità avrebbe affrontato <ex professo, il tema della notifica della cartella di pagamento da parte dell'Agente della riscossione> e <ribadito che l'art. 26 del D.P.R. n. 602 del 1973 espressamente abilita l'Agente della riscossione alla notifica della cartella, a mezzo posta raccomandata, senza "l'intermediazione" di alcun messo notificatore>;

- la sentenza n. 11708 del 07.02.2011 la Corte di Cassazione afferma che "< l'art. 26 D.P.R. n. 602 del 1973 a proposito della notifica della cartella esattoriale prevede che essa possa realizzarsi con varie modalità, e così tra l'altro anche senza ricorrere alla collaborazione di terzi (messi comunali, agenti della polizia municipale...), ma direttamente ad opera del Concessionario mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento senza tuttavia spiegare in quale parte dell'articolo 26, nel testo applicabile nella fattispecie concreta all'esame della Corte, si preveda che il Concessionario può notificare direttamente, "anche senza ricorrere alla collaborazione di terzi (messi comunali, agenti della polizia giudiziaria..." alla notificazione della cartella esattoriale "mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento". Tale affermazione sarebbe puntuale ove riferibile al testo dell'articolo 26, comma 1, così come rimasto in vigore fino al 30 giugno 1999 ("La notificazione può essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'esattore, ...), dovendo in tal caso trovare applicazione (tempus regit actum) il testo della norma come modificato prima dall'art. 12, c. 1, D.Lgs. n. 46 del 26 febbraio 1999 e successivamente dall'art. 1, c. 1, lett. c, D.Lgs. n. 193 del 27 aprile 2001, nel quale, come ripetutamente si è rilevato, non figura più, all'interno dell'espressione "La notifica può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento", l'inciso "da parte dell'esattore".

Anche in tale sentenza, pertanto, la Corte non affronta realmente i termini nei quali si pone la vexata quaestio (e tantomeno risolve il relativo contrasto giurisprudenziale in atto tra i giudici tributari di merito) sul



se il concessionario sia, o meno, legittimato ad eseguire, dopo il 30 giugno 1999 (entrato in vigore il giorno 1 luglio 2009 il decreto modificativo sopra indicato) "direttamente" la notifica della cartella di pagamento con il mezzo della posta; d'altronde questo Collegio rileva che (a differenza di quanto si dava nel ricorso per cassazione cui ha fatto seguito l'ordinanza n. 15948/2010, della quale si è detto sopra) tale questione di diritto neppure era stata posta, atteso che - come si legge nella motivazione della sentenza in esame - il ricorso per cassazione verteva sul diverso tema della invalidità della notifica, affermata dal giudice di merito, della cartella di pagamento "per l'omessa identificazione sull'avviso di ricevimento della raccomandata delle generalità del soggetto al quale l'atto era stato consegnato, presso l'abitazione della destinataria, non risultando il suddetto identificabile neanche attraverso la sua firma perché inintelligibile", sicché l'espressione usata dalla Corte, secondo la quale la notifica della cartella di pagamento, può, ai sensi dell'art. 26 D.P.R. n. 602 del 1973, essere effettuata "direttamente ad opera del Concessionario" mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento "non soltanto non trova, come già si è detto, alcun riscontro nel testo dell'art. 26 comma 1 applicabile *ratione temporis* (del tutto significativamente la Corte riporta tra virgolette - *rectius apici* - l'espressione normativa "mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento", senza fare altrettanto in ordine alla propria espressione ad opera del Concessionario, per la semplice ragione che del Concessionario come possibile autore diretto di una tale forma di modificazione è sparita ogni traccia normativa), ma chiaramente non mira a dare motivata risposta all'interrogativo che qui rileva e che in quel contesto non è stato rivolto al Giudice di legittimità, il quale dunque non ha spiegato per quali ragioni il Concessionario sarebbe abilitato a notificare direttamente per posta successivamente alla data del 30 giugno 1999.

Pertanto anche la sentenza 11708/2011 non risolve affatto la questione di diritto interessata dall'eccezione di inesistenza della notifica.

Alla luce delle citate pronunce, che si ribadisce, non risolvono il contrasto giurisprudenziale, la Commissione di Vicenza, fornisce anche - per mezzo della normativa vigente (art. 149 c.p.c.; art. 60 D.P.R. n. 600/1973 e art. 3 della L. n. 890/1982) - la corretta procedura che l'ufficiale giudiziario dovrà eseguire ai fini della corretta notificazione a mezzo del servizio postale:

- scrivere 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 raccomandata con avviso di ricevimento;
- presentare all'ufficio postale la copia dell'atto da notificare in busta chiusa, apponendo su quest'ultima le indicazioni del nome, cognome, residenza o

dimora o domicilio del destinatario, con l'aggiunta di ogni particolarità idonea ad agevolare la ricerca;

- apporre il numero del registro cronologico, la propria sottoscrizione ed il sigillo dell'ufficio;
- compilare, contemporaneamente, l'avviso di ricevimento con le indicazioni richieste dal modello predisposto dall'Amministrazione postale, con l'aggiunta del numero del registro cronologico; in ordine a tale specifico adempimento, che l'avviso di ricevimento è il solo documento idoneo a dimostrare sia l'intervenuta consegna che la data precisa di essa e l'identità e l'idoneità della persona a mani della quale è stata eseguita, sicché la mancata produzione dell'avviso di ricevimento, comporta l'inesistenza della notificazione;
- infine, corrispondere le tasse postali dovute, compresa quella per l'avviso di ricevimento e della "raccomandazione", all'ufficio postale di partenza.

Risulta evidente che ogni attività specificata nei punti suesposti è da effettuarsi unicamente nella prima fase, ovvero dal concessionario all'agente postale, per poi proseguire - solo nella seconda fase - dall'agente postale al contribuente.

Del resto, le sostanziali modifiche apportate all'art. 26 del D.P.R. n. 602/73, fanno rilevare come fosse importante qualificare i soggetti predisposti a tale tipo di notifica - residuale rispetto alle rituali modalità disciplinate dagli artt. 137 e ss. del c.p.c..

• Conclusioni

Infine, dopo aver analizzato la legislazione e i suoi mutamenti nel tempo, dopo aver chiarito la sostanziale differenza intercorrente tra l'istituto della nullità - che ricordiamo è sanabile ai sensi dell'art. 156 c.p.c. -, dall'"inesistenza" che preclude ogni effetto di giuridica esistenza degli atti notificati direttamente dall'agente della riscossione - anche a seguito delle pronunce di legittimità che, si sottolinea, non hanno ancora chiarito la questione inerente la presunta validità (sostenuta chiaramente dall'Amministrazione) della notifica diretta da parte di Equitalia; a seguito delle importanti specificazioni e casistiche contenute nella importantissima sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza - chiarificatrice sotto tutti gli aspetti, seppur ancora nel merito -, la cartella esattoriale e gli atti autonomamente impugnabili ex art. 19 del D. Lgs. n. 546/92, non possono essere notificati direttamente dall'agente della riscossione attraverso la modalità di spedizione tramite il servizio postale, in considerazione del fatto che l'art. 26 del D.P.R. 602/73, ha modificato - eliminando l'inciso - la norma che prevedeva la notifica "da parte dell'esattore", a sostegno - come specificato nella stessa norma - della qualifica dei soggetti abilitati a tale tipo di notifica, ovvero "ufficiali della riscossione o da altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge."

Con la conseguenza che ogni atto notificato direttamente dall'agente della riscossione sarà giuridicamente inesistente.