

Fisco e sentenze

Contenzioso. Alla ribalta l'esigenza di bilanciare tempi giudiziari e diritti dei contribuenti - Restano molti problemi irrisolti

La notifica fiscale va ridefinita

Dopo la sentenza della Consulta serve un intervento organico per tutti i tipi di processo

PAGINA A CURA DI
Alessandro Sacrestano
Maurizio Villani

La Corte costituzionale, con la sentenza 3/2010, ha dichiarato l'illegittimità di parte dell'articolo 140 del codice di procedura civile. Si tratta della previsione secondo cui la notifica si perfezionava, per il destinatario, con la spedizione della raccomandata informativa, anziché con il ricevimento della stessa o, comunque, decorsi dieci giorni dalla relativa spedizione (si veda tra l'altro Il Sole 24 Ore del 15 e 16 gennaio scorso). La ricaduta, ovviamente, si avverte anche sul processo tribu-

PER I CASI IN ITINERE

Andrebbero anche disciplinati i passaggi da una disciplina all'altra, magari con una «sanatoria» delle liti pendenti

tario, nell'ambito del quale la questione delle notifiche rimane uno dei punti su cui la discussione è aperta sin dal 1975 con conclusioni contrastanti. A questo punto, però, l'intervento del giudice delle leggi mette la parola fine alla vicenda, ingenerando legittimi timori sulla sorte dei processi ancora in corso, che rischiano di vedere dilatati i tempi del giudizio. Non si poteva, tuttavia, continuare a sacrificare, in nome della celerità, un diritto dei contribuenti.

La sentenza, piuttosto, mette in luce quanto, per questa e altre vicende, si renda necessario un intervento organico a sostegno di una radicale riforma del processo tributario, evitando che certe conclusioni siano figlie della giurisprudenza e non del legislatore. L'intervento di quest'ultimo, infatti, potrebbe

garantire l'adozione di una «regola unica» a proposito delle notifiche, in qualsiasi contesto le stesse siano inserite, preoccupandosi anche di disciplinare i procedimenti in itinere nel passaggio da una disciplina all'altra, magari attraverso una sorta di sanatoria delle liti fiscali pendenti, sulla falsariga di quella adottata nel 2002.

Solo qualche settimana prima rispetto alla sentenza 3/2010, la Corte costituzionale si è espressa anche a proposito dei profili di incostituzionalità dell'articolo 53, comma 2, del Dlgs 546/92, in relazione agli adempimenti dell'appellante nel processo tributario. Con la sentenza 321, del 4 dicembre 2009, infatti, la Corte costituzionale si è pronunciata sulla legittimità di tale norma, con riferimento agli articoli 2, 3 e 24 della Costituzione. La disposizione presa in esame dalla Consulta sancisce che «ove il ricorso non sia notificato a mezzo di ufficiale giudiziario, l'appellante deve, a pena d'inammissibilità, depositare copia dell'appello presso l'ufficio di segreteria della commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata». La sentenza, negando che la norma stabilisca una disparità di trattamento, ha ricordato che la *ratio* della stessa è semplicemente quella di evitare il rischio che la Commissione di prime cure attestil passaggio in giudicato della sentenza di primo grado. Sotto tale profilo, la sanzione dell'inammissibilità è idonea a fungere da deterrente ad eventuali ritardi in tal senso, considerato che il termine perentorio di trenta giorni per il deposito è coincidente con quello per la costituzione in giudizio dell'appellante.

Decisioni recenti si sono soffermate anche sulle notifiche a familiari. Un principio procedu-

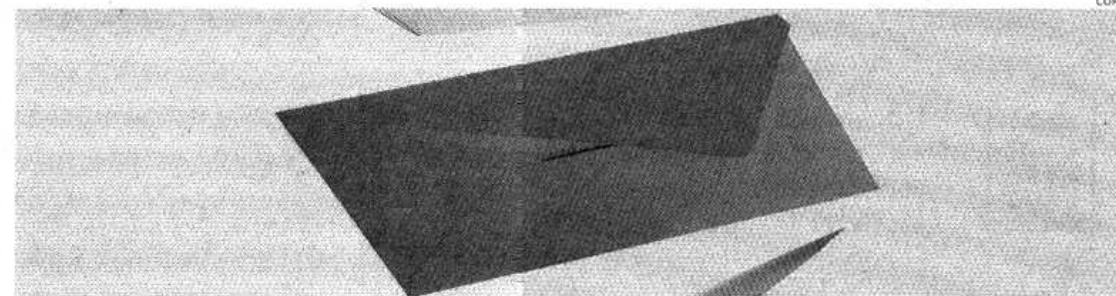
rale è stato sancito dalla Cassazione nella sentenza 10955/09. Nel dispositivo, il collegio ha stabilito che, ai fini dell'articolo 139 del Cpc, per «persona di famiglia» non si intende solo il parente, ma anche chi sia legato al destinatario da un vincolo di affinità. Questi, pertanto, è legittimato a ricevere la notifica senza che ciò comporti l'obbligo di invio della raccomandata. A tal fine, non rileva nemmeno l'effettivo status di «convivente» della persona che riceve la notifica. Resta ferma, in ogni caso, per chi è interessato, la possibilità di provare il carattere del tutto occasionale della presenza della persona di famiglia in casa del destinatario dell'atto.

Anche le variazioni anagrafiche meritano attenzione. Con la sentenza 13510/09, infine, la Suprema corte riafferma l'illegittimità della notificazione non effettuata nell'indirizzo modificato dal contribuente. Sul tema, già la sentenza 360 del 2003 della Corte costituzionale aveva dichiarato incostituzionale l'articolo 60 del Dpr 600/73, nella parte in cui stabiliva che le variazioni di indirizzo, non risultanti dalle dichiarazioni, valessero dopo il sessantesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta modificazione.

L'articolo 60 è stato poi modificato dall'articolo 37 del Dl 223/2006, stabilendo che il cambio di indirizzo ha effetto dal trentesimo giorno successivo all'avvenuta variazione. Tuttavia, i giudici di legittimità hanno chiarito che il termine di 30 giorni non è applicabile alle notifiche avvenute precedentemente all'entrata in vigore della legge modificativa.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

 www.ilssole24ore.com/norme
Le sentenze 321/09 e 3/10 della Corte costituzionale



Sotto la lente

Le posizioni della giurisprudenza e i punti da definire

LE QUESTIONI RISOLTE...



● **Articolo 140 del Codice procedura civile:** la notifica si perfeziona per il destinatario non con la spedizione della raccomandata informativa, ma con il ricevimento della stessa o, decorsi dieci giorni dalla spedizione (Corte costituzionale, sentenza n. 3/2010)

● **Articolo 53, comma 2, Dlgs 546/92:** è legittima l'inammissibilità dell'appello se l'appellante non deposita copia dell'appello alla segreteria della commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata (Corte costituzionale, sentenza n. 321/2009)

● **Articoli 139 e 140 del Codice procedura civile:** la notifica a persona di famiglia include anche quella eseguita nelle mani di semplice affine del destinatario; le variazioni anagrafiche dei destinatari valgono dal 30° giorno solo per le notifiche eseguite dopo il 2006

... E QUELLE ANCORA APERTE



● **Articoli 60, comma 1, lettera e) del Dpr 29 settembre 1973, n. 600, e 26, comma 3, del Dpr 29 settembre 1973 n. 602:** termine differente per ricorrere dopo l'affissione all'albo comunale nel caso di avviso di accertamento e cartella esattoriale

● **Articolo 26 del Dpr n. 602/73:** l'obbligo di conservazione delle relate di notifica da parte del concessionario insiste per un periodo di tempo inferiore a quello previsto ordinariamente nel rito civile

● **Articolo 26 del Dpr n. 602/73** la notifica a mezzo del servizio postale da parte del concessionario per la riscossione non può avvenire direttamente ma per il tramite dei soggetti espressamente incaricati

Altre scadenze sono a rischio di illegittimità

Le due recenti pronunce della Corte costituzionale (si veda l'articolo di fianco) dimostrano il crescente interesse per gli aspetti procedurali all'interno del processo tributario. Sotto tale profilo, sono ancora diversi i punti che meriterebbero attenzione da parte del giudice delle leggi.

In tale contesto, va ricordata la possibile illegittimità costituzionale degli articoli 60, comma 1, lettera e) del Dpr 600/73, e 26, comma 3, del Dpr 602/73, in relazione al principio costituzionale di uguaglianza, sancito dall'articolo 3 della Costituzione, nella parte in cui le norme prevedono, relativamente ai casi di cui all'articolo 140 del Cpc, che la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita rispettivamente: nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione, se trattasi di avviso di accertamento (articolo 60), e nel giorno successivo all'affissione, se trattasi di cartella di pagamento (articolo 26).

In particolare, l'articolo 60, comma 1, lettera e), citato, dispone che «quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'articolo 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». Mentre, l'articolo 26, comma 3, citato, dispone che «nei casi previsti dall'articolo 140 del codice di procedura civile, la notificazione della cartella di pagamento si effettua con le modalità stabilite dall'articolo 60 del Dpr 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».

Appare proponibile l'incostituzionalità delle suddette norme rispetto al principio di uguaglianza, per evidente disparità di trattamento del contribuente che, relativamente ai casi in esse disciplinati, avrà a disposizione 68 giorni per ricorrere avverso un avviso di accertamento e 61 per ricorrere avverso una cartella.

Ancora in materia di notificazione di atti tributari, occorre evidenziare un'altra questione di illegittimità costituzionale, che investe sempre la norma all'articolo 26 del Dpr 602/73. In particolare, il quarto comma dell'articolo 26 citato dispone che «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».

L'obbligo previsto in capo all'esattore di conservare la matrice o la copia della cartella con l'avvenuta notificazione e l'avviso di ricevimento è finalizzato a far sì che questi non possa sottrarsi all'onere della prova, esibendo la relata di notifica o dell'avviso di ricevimento per scongiurare un paventato vizio di notifica dell'atto.

Per le notifiche di atti civili, invece, tale obbligo è previsto per ben 10 anni. Tale disparità di trattamento, si tramuta in un sostanziale restringimento della tutela del destinatario di atti tributari, in quanto libera il concessionario dall'onere della prova ben cinque anni prima rispetto alla durata ordinaria di dieci anni.

Procedura inesistente senza il soggetto abilitato

Anche i giudici di merito hanno fornito recentemente indicazioni interessanti in tema di notifiche. La sentenza di maggiore effetto rilevata nel corso degli ultimi mesi è rappresentata dalla pronuncia della Ctp di Lecce (n. 909/5/2009) a proposito dell'inesistenza delle notifiche dirette operate da Equitalia a mezzo posta.

La vicenda ruota intorno alla corretta interpretazione dell'articolo 26 del Dpr 602/73. La norma in questione provvede a identificare, preliminarmente, i soggetti abilitati alla notifica degli atti amministrativi sostanziali nell'ambito del processo tributario, che il legislatore individua negli ufficiali della riscossione o in altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge ovvero, previa eventuale convenzione tra comune e concessionario, nei messi comunali o negli agenti della polizia

municipale. Subito dopo, comunque, lo stesso articolo 26 aggiunge che «la notifica può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento».

Secondo la Commissione tributaria pugliese, l'inciso appena menzionato rappresenta una modalità attraverso la quale i soli soggetti legittimati (ufficiale della riscossione, altro incaricato abilitato, messo comunale o agente di polizia municipale) possono procedere alla notifica degli atti sostanziali. Ciò comporterebbe che, non essendo l'agente per la riscossione espressamente indi-

L'INTERMEDIAZIONE

L'agente per la riscossione non può effettuare direttamente la spedizione di cartelle esattoriali

viduato come soggetto abilitato, lo stesso non potrebbe procedere alla notifica diretta di cartelle esattoriali o atti della procedura esecutiva, dovendosi servire necessariamente dell'intermediazione di uno dei soggetti abilitati tassativamente individuati. Da tale inosservanza, i giudici salentini fanno discendere non la nullità della notifica eseguita, quanto l'inesistenza della stessa, perché effettuata in modo assolutamente non previsto dal codice di rito (Cassazione n. 3260/86).

Esiste, ovviamente, un orientamento contrario che accomuna, oltre al concessionario stesso, parte della dottrina. Tale orientamento si richiama essenzialmente alle statuizioni della recente sentenza della Cassazione n. 14327/09. In tale contesto, gli ermellini hanno stabilito che «la notificazione può essere eseguita, anche me-

dante 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». Insomma, la precisazione appena menzionata avrebbe dovuto risolvere ogni possibile dubbio sulla possibilità per l'agente di procedere alla notifica diretta. Tuttavia, è stato fatto notare come la sentenza della Cassazione citata si riferisse ad un caso cui si applicava il testo previgente dell'articolo 26 del Dpr 602/73 che, effettivamente, individuava nell'esattore l'unico soggetto legittimato alla notifica (anche a mezzo posta) degli atti amministrativi sostanziali. La norma, però, nella sua formulazione attuale, è stata modificata prima dall'articolo 12, comma 1, del Dlgs 46/99 e, successivamente, dall'articolo 1, comma 1, lettera c), del Dlgs 193/2001. La Corte, quindi, non si è pronunciata sulla stesura attuale della legge e, pertanto, i dubbi sulla corretta interpretazione della stessa rimangono immutati.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

LE MASSIME

A CURA DI Remo Bresciani

ALBERGHI Tarsu maggiorata per gli stagionali

In tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti, è legittima la delibera comunale di approvazione del regolamento e delle tariffe in cui la categoria degli esercizi alberghieri venga distinta da quella delle abitazioni civili e assoggettata a una tariffa notevolmente superiore a quella applicabile a queste ultime. La maggiore capacità produttiva di un esercizio alberghiero rispetto a una civile abitazione costituisce infatti un dato di comune esperienza senza che assuma alcun rilievo il carattere stagionale dell'attività, il quale

può eventualmente dare luogo all'applicazione di speciali riduzioni d'imposta, rimesse alla discrezionalità dell'ente impositore.

Cassazione, sentenza n. 302 del 12 gennaio 2010

ACCERTAMENTO Indizi concordanti per ricavi superiori

In tema di accertamento delle imposte sui redditi e con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, ai sensi dell'articolo 39, comma 1, del Dpr 600 del 1973, per presumere l'esistenza di ricavi superiori a quelli contabilizzati e assoggettati a imposta, non bastano semplici indizi ma occorrono

circostanze gravi, precise e concordanti.

Cassazione, ordinanza n. 575 del 15 gennaio 2010

SOCIETÀ In sede di giudizio presenti tutti i soci

L'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili e indipendentemente dalla percezione degli stessi, comporta che il ricorso tributario proposto da uno solo dei soci o dalla società

riguarda inscindibilmente sia la società che tutti i soci, salvo il caso in cui questi prospettino questioni personali, sicché tutti questi soggetti devono essere parte dello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi. Di conseguenza, il ricorso proposto anche da uno soltanto dei soggetti interessati impone al giudice di integrare il contraddittorio e il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorzi necessari e affetto da nullità rilevabile in ogni stato e grado del procedimento anche d'ufficio.

Cassazione, ordinanza n. 45 del 5 gennaio 2010