

La notifica degli avvisi di accertamento nelle mani esclusive degli agenti notificatori.

Posted by Riccardo Ciancianaini on 6 November 2014 at 12:00 AM

Sono nulli gli atti imposables notificati direttamente dall'Agenzia delle Entrate senza l'utilizzo di un messo notificatore, così come stabilito dall'art. 60 del Dpr 600/73.

Questa è quanto ha deciso la commissione tributaria provinciale di Massa Carrara con la sentenza n. 12/05/2014 depositata il 27 agosto 2014.

Gli atti imposables (come definiti dalla Dottrina maggioritaria), introdotti dall'art. 29 del D.lgs 78/2010, convertito dalla L.122/2010, sono provvedimenti unitari che rivestono una triplice natura in quanto oltre ad essere provvedimenti impositivi, titoli esecutivi, valgono anche come precetto e devono pertanto contenere l'intimazione ad adempiere al pagamento.

Questi *nuovi atti* sono atti autoritativi che hanno idoneità ad incidere sulla sfera giuridica del destinatario, hanno effetti costitutivi e di conseguenza sono provvedimenti recettivi, cioè **per perfezionarsi devono essere validamente notificati al contribuente.**

Il caso:

A seguito di un avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate di Massa il contribuente impugnava "in via pregiudiziale, l'inesistenza e/o nullità dell'atto impugnato per effetto della inesistenza giuridica della sua notificazione", in quanto l'atto era stato spedito dall'agenzia delle entrate direttamente per posta raccomandata, ovvero senza l'utilizzo di un soggetto all'uopo specificamente abilitato, così come previsto dall'art 60, comma 1 lett. a) del Dpr 600/73.

Sebbene recentemente la Cassazione ha sempre sostenuto la validità degli atti impositivi notificati direttamente per posta (facendo ovviamente riferimento agli avvisi di accertamento emessi prima del 1 ottobre 2011 e relativi a periodi di imposta in corso alla data del 31.12.2007), la commissione tributaria di Massa Carrara apre un capitolo nuovo in tema di notificazioni, riconoscendo alla stessa uno scopo diverso dal portare a conoscenza e nella sfera legale del destinatario l'atto, conferendo alla notifica valenza costitutiva dell'atto impositivo, precetto e titolo esecutivo.

Come del resto la Dottrina prevalente ha sempre sottolineato.

Infatti l'art 29 di cui sopra alla lettera a) stabilisce che "l'avviso di accertamento (atto impositivo nds) emesso dall'Agenzia delle Entrate ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni, devono contenere anche l'intimazione ad adempiere..." (precetto nds); alla lettera b) lo stesso articolo stabilisce che "gli atti di cui alla lettera a) divengono esecutivi decorsi sessanta giorni dalla notifica e devono espressamente recare l'avvertimento che, decorsi inutilmente trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, è affidata in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata".

Ineccepibile quindi l'interpretazione dei Giudici di Massa Carrara, che scrivono: "In tale contesto, la formazione del titolo esecutivo non preesiste alla notifica ma dipende dalla stessa, con esecutività compenetrata nell'impositività dell'atto stesso e imperniata sulla notificazione, quale componente costitutiva dell'atto medesimo che viene all'esistenza se ed in quanto notificato"

"La notifica del nuovo atto – continuano i giudici – non si limita a formalizzare la pretesa impositiva ma rappresenta pure una pretesa esattiva, suscettibile di dar luogo a pignoramenti e agli altri atti dell'esecuzione forzata tributaria, quindi non solo debenza, ma pure immediata riscuotibilità e recupero in forma coattiva della pretesa fiscalmente avanzata.... Vista la pluridirezionalità dell'atto imposables (quindi pure titolo esecutivo e atto di precetto), non si può più ritenere che la nullità è sanata con la proposizione del ricorso avendo l'atto raggiunto il suo scopo".

Finalmente una decisione che rispetta i diritti del contribuente anche nel momento della contestazione ad esso mossa dalla Pubblica Amministrazione: nessuna sanatoria è ammessa se la notifica è viziata.

Diversamente la Commissione avrebbe stabilito un principio estraneo ad ogni logica e contrario al *Nemo tenetur se detegere*"; se il contribuente con la sua opposizione avesse sanato l'atto (e la negligenza dell'amministrazione) avrebbe creato un titolo esecutivo contro se stesso!!!!

La sentenza oggetto di commento interpreta, inoltre, in modo illuminato e corretto, anche la lettera dell'art. 29 D.lgsI, dichiarando "nullo se non inesistente" l'atto impto-esattivo notificato direttamente tramite posta.

La dottrina infatti identifica negli atti impto-esattivi primari gli atti indicati alla lettera a) dell'art. 29 che divengono esecutivi decorsi sessanta giorni dalla notifica.

Mentre identifica negli atti impto-esattivi secondari "nei successivi atti da notificare al contribuente, anche con raccomandata con avviso di ricevimento, in tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto ed ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni...".

La distinzione sta dunque nelle modalità di notificazione: gli atti impto-esattivi primari debbono essere notificati seguendo alla lettera il disposto dell'art 60 del Dpr 600/73 che in particolare al primo comma lettera a) stabilisce che "la notificazione è eseguita dai messi comunali ovvero dai messi speciali autorizzati dall'ufficio".

Ovvero la notificazione degli impto-esattivi primari può e deve essere affidata solo ed esclusivamente a soggetto specificamente abilitato alla notificazione "che ben può utilizzare il servizio postale", scrivono i giudici Massesi, e pertanto "l'atto notificato, eseguito con "notificazione diretta postale", è da ritenersi nullo, se non inesistente".

Mentre gli atti impto-esattivi secondari possono essere notificati anche tramite posta raccomandata con avviso di ricevimento.

In un mondo giuridicamente corretto non si sarebbe sentita la necessità di sottolineare una sentenza di questa fatta in quanto in perfetta linea con la lettera della norma; al contrario, purtroppo, la determinazione dei giudici di Massa Carrara deve necessariamente essere evidenziata data la riluttanza in tema di correttezza delle notificazioni che ancor oggi pervade i giudizi delle Commissioni Tributarie.

Riccardo Ciancianaini (ciancia71@hotmail.com)

Dottore Commercialista in Massa Carrara

Alessandro Basteri (alessandrobastieri@studioeuroteam.it)

Dottore Commercialista in Massa Carrara