



Numero registro generale 1484/2017

Numero sezionale 5149/2024

Numero di raccolta generale 33023/2024

Data pubblicazione 18/12/2024

REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

FRANCESCO FEDERICI	Presidente
FILIPPO D'AQUINO	Consigliere
SALVATORE LEUZZI	Consigliere
PIERPAOLO GORI	Consigliere
RAFFAELLA BROGI	Consigliera relatrice

Oggetto:

Art. 26 d.P.R. n.
603 del 1972 -
Cartella di
pagamento -
Notifica a mezzo
posta da parte
dell'agente della
riscossione -
Ammissibilità.

Ud.09/10/202

4 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 1484/2017 R.G. proposto da:

[REDACTED] SRL, elettivamente domiciliato
in ROMA [REDACTED] presso lo studio dell'avvocato
[REDACTED] che lo rappresenta e
difende

-ricorrente-

contro

EQUITALIA SERVIZI DI RISCOSSIONE SPA, elettivamente
domiciliato in ROMA [REDACTED] presso lo
studio dell'avvocato [REDACTED]
[REDACTED] che la rappresenta e difende

-controricorrente-



Avverso la SENTENZA della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE del LAZIO n. 3460/2016 depositata il 06/06/2016.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 09/10/2024 dal Consigliere RAFFAELLA BROGI.

FATTI DI CAUSA

1. La Commissione Tributaria Regionale del Lazio (*hinc*: CTR), con la sentenza n. 3460/16 del 06/06/2016, ha rigettato l'appello proposto da [REDACTED] contro la sentenza n. 16834/2014 depositata in data 23/07/2014, con la quale la Commissione Tributaria Provinciale di Roma (*hinc*: CTP) aveva dichiarato inammissibile il ricorso del contribuente contro l'iscrizione a ruolo.
2. La CTR ha ritenuto condivisibili le conclusioni del giudice di primo grado in relazione all'inammissibilità del ricorso, ritenendo che, in base all'art. 26 d.P.R. 29/09/1973, n. 602, la notificazione delle cartelle della riscossione può avvenire anche mediante invio di raccomandata ordinaria con avviso di ricevimento a cura del servizio, senza intermediazione di un messo giudiziario e senza la redazione di apposita relata. Ha poi evidenziato che il ricorso introduttivo è stato notificato il 25/03/2013, cioè dopo oltre un anno dalla notifica della cartella di cui l'iscrizione a ruolo costituisce esecuzione.
3. Contro la sentenza della CTR ha proposto ricorso in cassazione [REDACTED] con quattro motivi.
4. Equitalia Servizi Riscossione s.p.a. ha resistito con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso è stata contestata la violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 26, commi 1 e 2, d.P.R. n. 602 del 1973 e degli artt. 42 e 45 d.lgs. 13/04/1999, n. 112 come modificato dall'art. 3, comma 36, c-bis, d.l.



30/09/2005, n. 203 (convertito con modificazioni dalla legge 02/12/2005, n. 248), in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

1.1. Ad avviso della ricorrente è infondato l'assunto secondo il quale l'art. 26 d.P.R. n. 602 del 1973 autorizza il personale dell'agente della riscossione alla notifica diretta delle cartelle di pagamento. Rileva, quindi, come nel sistema vigente l'agente della riscossione non sia titolare di una legittimazione generale alla notifica diretta degli atti tributari, ma quest'ultima sia piuttosto riservata a taluni esponenti del personale della riscossione, titolari di specifiche qualifiche e funzioni. Richiama a tal fine l'evoluzione che ha caratterizzato la formulazione dell'art. 26 d.P.R. n. 602 del 1973, evidenziando come, le modifiche apportate, dapprima dall'art. 12, comma 1, d.lgs. 26/02/1999, n. 46, poi dall'art. 1, comma 1, lett. c), d.lgs. 27/04/2001, n. 193 e infine dall'art. 38, comma 4, lett. b), d.l. 31/05/2010, n. 78 (convertito con modificazioni dalla legge 30/07/2010, n. 122), abbiano determinato il passaggio da un sistema connotato dalla legittimazione generica dell'esattore a uno caratterizzato dalla competenza specifica degli ufficiali della riscossione e dei messi notificatori. Di conseguenza, deve ritenersi inesistente la notifica eseguita da personale non qualificato. Conclude, quindi, evidenziando (pag. 22 del ricorso): *«In conclusione, la notifica diretta da parte di un soggetto diverso da quelli tassativamente previsti dall'art. 26 del DPR n. 602/73, determina l'inesistenza della procedura, la quale comporta, sul piano processuale, la possibilità di impugnare la cartella senza alcuna preclusione di decadenza temporale.»*

2. Con il secondo motivo di ricorso è stata contestata la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 21 d.lgs.



31/12/1992, n. 546 e dell'art. 115 cod. proc. civ. in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.

2.1. La ricorrente rileva (pag. 23 del ricorso) come sulla scorta dell'asserita conformità della notificazione allo schema ex art. 26 d.P.R. n. 602 del 1973 sia stata ritenuta inammissibile l'impugnazione avverso l'estratto di ruolo.

2.2. La notifica ex art. 26 d.P.R. n. 602 del 1973 può ritenersi, tuttavia, valida solo nell'ipotesi in cui sia eseguita da uno dei soggetti richiamati nel primo comma della disposizione appena citata (ufficiale della riscossione o messo notificatore). Nel caso di specie, tuttavia, l'agente della riscossione ha depositato, in sede di controdeduzioni, solamente la ricevuta di consegna della raccomandata a mezzo della quale è stata eseguita la notifica. Tale documento, pur attestando l'attivazione della procedura di notifica, non consente di stabilire in ordine al possesso delle qualifiche previste nell'art. 26, comma 1, d.P.R. n. 603 del 1973 in capo all'organo notificatore.

2.3. La sentenza impugnata è, quindi, nulla nella parte in cui: a) ha omesso di rilevare l'illegittimità della sentenza di primo grado nella parte in cui i giudici di prime cure, a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte dell'agente della riscossione, hanno accertato la validità della notifica diretta eseguita da quest'ultimo; b) ha confermato la sentenza di primo grado nella parte in cui ha dichiarato inammissibile l'impugnazione avverso l'estratto di ruolo. In tal modo è incorsa nella violazione del principio dispositivo posto dall'art. 115 cod. proc. civ. (secondo il quale il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti) e dell'art. 21 d.lgs. n. 546 del 1992.

3. Con il terzo motivo di ricorso è stata contestata la nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 112



cod. proc. civ. e dell'art. 32 d.lgs. n. 546 del 1992 in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.

3.1. La sentenza ha omesso di pronunciarsi in ordine al terzo motivo posto a fondamento della propria impugnazione, con il quale è stato contestato l'omesso accertamento ad opera della sentenza di primo grado dell'intervenuto annullamento ex lege della pretesa creditoria ai sensi dell'art. 1, comma 540, legge n. 228 del 2012 (come da pag. 9-22 dell'atto d'appello). La sentenza impugnata sul punto ha rilevato che si tratta di *«fatto non dedotto nel giudizio di primo grado perché intervenuto successivamente alla proposizione del ricorso»*. In tal modo la CTR è incorsa, ad avviso della ricorrente, nella violazione dell'art. 112 cod. proc. civ.

3.2. La ricorrente rileva che, sebbene l'annullamento fosse intervenuto successivamente alla presentazione del ricorso, la società non solo aveva rappresentato la presentazione dell'istanza di sospensione della riscossione, sia in sede introduttiva che con le note di deposito del 19/05/2014, per poi allegare la sopravvenuta formazione del cd. silenzio-assenso ex art. 1, comma 540, legge n. 228 del 2012 con il primo atto successivo, i.e. con le memorie illustrative del 29/05/2014.

3.3. Rileva, infine, come l'annullamento ex lege della pretesa non possa, in alcun modo, inquadrarsi come nuovo motivo ai sensi degli artt. 18, 24 e 57 d.lgs. n. 546 del 1992. Dal momento che l'intervenuta presentazione dell'istanza di sospensione è stata rappresentata nell'ambito del ricorso introduttivo, al quale è stata allegata tale istanza, la deduzione dell'intervenuto annullamento ex lege della pretesa si pone quale *«mero sviluppo di una argomentazione già adottata a sostegno dei motivi già proposti in sede introduttiva (la richiesta di annullamento degli atti*



originariamente impugnati), legittimamente deducibile, sia in sede di memorie illustrative, che il [in] sede di appello.»

4. Con il quarto motivo di ricorso è stata contestata la illegittimità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 1, comma 540, legge n. 228 del 2012, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

4.1. In base ai commi 537 ss. della disposizione appena richiamata il soggetto raggiunto dalla notificazione di un atto esattivo o di un atto della procedura cautelare o esecutiva può chiedere la sospensione immediata delle procedure di riscossione entro novanta giorni dal ricevimento dell'atto (termine successivamente ridotto a sessanta giorni ad opera dell'art. 1 d.lgs. n. 159 del 2015). L'istanza deve essere accompagnata da una dichiarazione con la quale venga documentato che gli atti emessi dall'ente creditori prima della formazione del ruolo o la successiva cartella di pagamento o l'avviso per cui si procede sono interessati da: a) prescrizione o decadenza del diritto di credito sotteso, intervenuta in data anteriore a quella in cui il ruolo è stato reso esecutivo; b) un provvedimento di sgravio emesso dall'ente creditore; c) una sospensione amministrativa comunque concessa dall'ente creditore; d) una sospensione giudiziale oppure una sentenza che abbia annullato in tutto o in parte la pretesa dell'ente creditore, emesse in un giudizio al quale il concessionario della riscossione non ha preso parte; e) un pagamento eseguito e riconducibile al ruolo, anteriore alla sua formazione; f) qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito sotteso.

Ricevuta tale dichiarazione l'ente incaricato per la riscossione è tenuto a sospendere immediatamente la procedura e a inoltrare, entro dieci giorni, l'istanza all'ente creditore, tenuto a riscontrare le circostanze allegate dal contribuente. Decorsi sessanta giorni l'ente



impositore è tenuto a confermare la correttezza o dell'inidoneità dell'apparato probatorio prodotto, trasmettendo, contestualmente, all'agente della riscossione il provvedimento di sospensione o sgravio o di inidoneità della documentazione presentata dal debitore a mantenere la sospensione. Nel caso in cui l'ente impositore ometta l'invio dei tali comunicazioni l'art. 1, comma 540, legge n. 228 del 2012 prevede che, trascorso inutilmente il termine di duecentoventi giorni dalla data di presentazione della dichiarazione del debitore al concessionario, le partite siano annullate, con l'automatico scarico dei relativi ruoli. Nel caso di specie, a fronte dell'istanza di sospensione inviata il 13/03/2013, il silenzio-assenso si è perfezionato il 20/10/2013.

5. La controricorrente ha contestato i motivi di fondatezza del ricorso.

5.1. Con riferimento al terzo e al quarto motivo di ricorso, oltre a contestare che ricorressero nel caso di specie i requisiti previsti nell'art. 1, comma 538, legge n. 228 del 2012, ha affermato (pag. 25 del controricorso) come nelle controdeduzioni svolte in appello, l'agente della riscossione avesse rilevato che la [REDACTED] s.r.l. aveva confessato di presentare una nuova domanda, di cui Equitalia aveva eccepito l'inammissibilità, in quanto configurava un tentativo di superare il divieto di ampliamento del *thema decidendum*.

6. I primi due motivi di ricorso possono essere esaminati insieme e sono infondati.

6.1. In merito all'interpretazione dell'art. 26 d.P.R. n. 602 del 1973 questa Corte ha precisato, anche recentemente, che: « *In tema di riscossione delle imposte, la notifica della cartella di pagamento, eseguita ai sensi dell'art. 26, comma 1, seconda parte, del d.P.R. n. 602 del 1973, mediante invio diretto da parte dell'agente di una*



raccomandata con avviso di ricevimento, è regolata dalle norme concernenti il servizio postale ordinario e non da quelle della l. n. 890 del 1982, in quanto tale forma "semplificata" di notificazione si giustifica in relazione alla funzione pubblicistica svolta dall'agente per la riscossione, volta ad assicurare la pronta realizzazione del credito fiscale a garanzia del regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato.» (Cass., 11/04/2024, n. 9866).

Come già rilevato da questa corte l'eliminazione del riferimento all'esattore ad opera dell'art. 12 d.lgs. 26/02/1999, n. 46 dall'originaria formulazione dell'art. 26, comma 1, d.P.R. n. 602 del 1973 non assume rilievo. È stato infatti precisato che: *«Ai sensi dell'art. 26, comma 1, d.P.R. n. 602 del 1973, vigente ratione temporis, anche dopo che l'art. 12 d.lgs. n. 46 del 1999 ha soppresso l'inciso "da parte dell'esattore", la notificazione della cartella esattoriale può avvenire mediante invio diretto, da parte del concessionario, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento.» (Cass., 22/12/2023, n. 35822).*

Di conseguenza la notifica eseguita a mezzo posta dall'agente della riscossione è da ritenere pienamente valida ed esistente, con la conseguente infondatezza sia del primo motivo che del secondo motivo di ricorso, dal momento che la corretta esecuzione della notificazione della cartella di pagamento comporta la correttezza della statuizione del giudice di secondo grado in ordine alla tardività dell'impugnazione proposta dal contribuente.

8. In relazione al terzo e quarto motivo di ricorso occorre sottolineare come la questione relativa all'annullamento ex art. 1, comma 540, legge n. 228 del 2012 venga in rilievo, nel caso in esame, in relazione all'omessa pronuncia evocata (in relazione all'art. 360, primo comma n. 4, cod. proc. civ.) con il terzo motivo di ricorso ed è, invece, richiamata direttamente in relazione all'ipotesi



di violazione di legge (ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.) oggetto del quarto motivo di ricorso.

8.1. Dalla lettura della sentenza impugnata emerge che la parte ricorrente avesse impugnato la pronuncia davanti al giudice di seconde cure «sostenendo il sopravvenuto annullamento della pretesa di credito, fatto non dedotto nel giudizio di primo grado perché intervenuto successivamente alla proposizione del ricorso grazie al silenzio formatosi decorsi 220 giorni dalla presentazione delle istanze di sospensione dei pignoramenti ai sensi della L. 24 dicembre 2012 n. 228, art. 1 comma 540.»

8.2. La fattispecie descritta nei commi 537 ss. dell'art. 1 legge n. 228 del 2012 l'ipotesi prevista dall'art. 1, comma 540, legge n. 228 del 2012 (e l'annullamento delle partite ricollegate alle ipotesi previste dal comma 538 con l'eliminazione dai ruoli affidati all'agente della riscossione) costituisce l'esito di una fattispecie a formazione progressiva, articolata nei seguenti passaggi:

- presentazione di una dichiarazione da parte del debitore, limitatamente alle partite relative agli atti espressamente indicati dal debitore, effettuata ai sensi del comma 538 dell'art. 1 legge n. 228 cit.;

- inclusione delle partite in una delle ipotesi indicate nell'art. 1, comma 538, legge n. 228

- inutile decorso del termine di duecentoventi giorni (art. 1, comma 5, legge n. 228 del 2012.

L'art. 1, comma 538, legge n. 228 del 2012 (nella versione applicabile *ratione temporis* al caso in esame, dove l'istanza di sospensione del contribuente è stata presentata in data anteriore all'entrata in vigore del d.lgs. n. 159 del 2015, v. pag. 7 del ricorso) prevede che: «Ai fini di quanto stabilito al comma 537, entro novanta giorni dalla notifica, da parte del concessionario per la riscossione,



del primo atto di riscossione utile o di un atto della procedura cautelare o esecutiva eventualmente intrapresa dal concessionario il contribuente presenta al concessionario per la riscossione una dichiarazione anche con modalità telematiche, con la quale venga documentato che gli atti emessi dall'ente creditore prima della formazione del ruolo, ovvero la successiva cartella di pagamento o l'avviso per i quali si procede, sono stati interessati:

a) da prescrizione o decadenza del diritto di credito sotteso, intervenuta in data antecedente a quella in cui il ruolo è reso esecutivo;

b) da un provvedimento di sgravio emesso dall'ente creditore;

c) da una sospensione amministrativa comunque concessa dall'ente creditore;

d) da una sospensione giudiziale, oppure da una sentenza che abbia annullato in tutto o in parte la pretesa dell'ente creditore, emesse in un giudizio al quale il concessionario per la riscossione non ha preso parte;

e) da un pagamento effettuato, riconducibile al ruolo in oggetto, in data antecedente alla formazione del ruolo stesso, in favore dell'ente creditore;

f) da qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito sotteso.»

Per quanto la formulazione della norma si nutra di un'elencazione casistica che si chiude con una clausola generale (*i.e.* quella relativa alla *causa di non esigibilità* del credito sotteso) l'effetto di annullamento di diritto delle partite – così come la loro eliminazione dai ruoli affidati all'agente della riscossione *ex art. 1, comma 540, legge n. 228 del 2012* (quale conseguenza del mancato riscontro dell'ente creditore all'istanza del contribuente) - è legato alle ipotesi espressamente tipizzate nell'*art. 1, comma 538, legge n. 228 del 2012* e non a ogni e qualsivoglia istanza presentata dal contribuente.



La parte ricorrente, nell'illustrazione dei motivi di ricorso interessati dalla legge n. 228 del 2012, non ha specificato quale, tra le ipotesi indicate nell'art. 1, comma 538, legge n. 228 del 2012, ricorresse nel caso concreto e non ha neppure indicato espressamente a quali partite si riferisse l'istanza presentata ex art. 1, comma 537, legge n. 228 del 2012.

L'effetto previsto dall'art. 1, comma 540, legge n. 228 del 2012 (e l'annullamento delle partite ricollegate alle ipotesi previste dal comma 538 con l'eliminazione dai ruoli affidati all'agente della riscossione) costituisce l'esito di una fattispecie a formazione progressiva, articolata nei seguenti passaggi:

- presentazione di una dichiarazione da parte del debitore, limitatamente alle partite relative agli atti espressamente indicati dal debitore, effettuata ai sensi del comma 538 dell'art. 1 legge n. 228 cit.;
- inclusione delle partite in una delle ipotesi indicate nell'art. 1, comma 538, legge n. 228
- inutile decorso del termine di duecentoventi giorni (art. 1, comma 5, legge n. 228 del 2012).

La richiesta di annullamento dell'atto impositivo si fonda sul rilievo di nuovi e diversi fatti estintivi che incidono sia sulla pretesa sostanziale (comportando l'annullamento di diritto delle partite interessate dalle ipotesi indicate nell'art. 1, comma 538, legge n. 228 del 2012), sia sull'attività di riscossione (determinando l'eliminazione delle partite dai ruoli affidati all'agente della riscossione).

Ora, se è vero che l'art. 1, comma 540, legge n. 228 del 2012 solo successivamente alle modifiche apportate dall'art. 1 d.lgs. n. 159 del 2015 prevede che: *«L'annullamento non opera in presenza di motivi diversi da quelli elencati al comma 538 ovvero nei casi di sospensione giudiziale o amministrativa o di sentenza non definitiva*



di annullamento del credito.», è altrettanto vero che questa Corte ha precisato che: « *Tale disposizione è stata inserita dalla novella per la rilevanza dell'istituto per le casse erariali e per evitarne potenziali applicazioni distorsive, con la presentazione di istanze di sospensione solo pretestuose.»* precisando al contempo che «*la disposizione per cui l'annullamento non opera in presenza di motivi diversi da quelli elencati al comma 538 deve considerarsi, in parte qua, una clausola di chiusura, confermativa dell'impianto preesistente.»* (Cass., 23/04/2024, n. 10939).

8.6. Anche il terzo e il quarto motivo sono, pertanto, da considerare infondati e devono essere rigettati.

9. Alla luce di quanto sin qui evidenziato il ricorso è infondato e deve essere rigettato, con la condanna della parte ricorrente al pagamento delle spese di lite in favore della parte controricorrente.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 2.400,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito. Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13.

Così deciso in Roma, il 09/10/2024.

Il Presidente
FRANCESCO FEDERICI

