



## LA NOTIFICAZIONE DELL'INGIUNZIONE FISCALE

Validità della notificazione a mezzo posta o a mezzo di Messo Notificatore (legge 296/2006) o di Messo Comunale e relativi problemi applicativi.

## LA NOTIFICAZIONE DELL'INGIUNZIONE FISCALE

### **Validità della notificazione a mezzo posta o a mezzo di Messo Notificatore (legge 296/2006) o di Messo Comunale e relativi problemi applicativi.**

Le riforme della Pubblica Amministrazione ed in particolare il riconoscimento dell'autonomia degli enti locali hanno portato ad una riorganizzazione dei mezzi di recupero delle entrate tributarie e patrimoniali di comuni e province recuperando il vecchio strumento dell'ingiunzione fiscale.

Prima della riscossione mediante ruolo infatti il R.D. 639/1910 già disponeva che la P.A. ricorresse ad una ingiunzione di pagamento da notificarsi nelle forme degli atti di citazione, a mezzo di ufficiale giudiziario o di messo di conciliazione.

Successivamente venne introdotta la riscossione mediante ruolo grazie all'emanazione del DPR 602/1973 che prevede che il procedimento di riscossione coattiva sia preceduto dall'emanazione di una cartella di pagamento da notificarsi ai sensi dell'art. 26 del decreto in questione.

Il recente recupero di un vecchio strumento come quello dell'ingiunzione fiscale tuttavia ha comportato diverse limitazioni negli strumenti riservati agli enti locali che decidono di affidarsi all'ingiunzione di pagamento piuttosto che alla riscossione tramite ruolo, tanto che il legislatore ha disposto con il D.L. 209/2002 art. 4 commi 2-sexies e 2-septies che i comuni o loro concessionari iscritti all'albo dei soggetti abilitati procedono alla riscossione coattiva delle somme risultanti dall'ingiunzione secondo le disposizioni contenute nel Titolo II del Decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973 n. 602, in quanto compatibili, così che oggi si parla di una ingiunzione fiscale "rinforzata".

Tuttavia il quadro evolutivo dei due diversi strumenti a cui oggi l'ente locale può ancora ricorrere, cioè l'ingiunzione fiscale e la cartella esattoriale, è stato caratterizzato da una diversa accelerazione delle norme inerenti i due titoli esecutivi che nel caso dell'ingiunzione fiscale non ha tenuto il passo con le esigenze di efficacia ed economicità richieste all'azione del procedimento amministrativo.

In particolare la notificazione dell'ingiunzione fiscale è stata oggetto di interpretazioni dottrinali che hanno tentato di superare le limitazioni che l'attuale normativa sembra riservare a tale strumento.

Si è cercato di capire quali siano i soggetti legittimati alla notificazione dell'ingiunzione fiscale e mediante quali modalità la stessa possa essere attuata.

Una prima valutazione è stata riservata alla possibilità che ha l'ufficio che adotta l'atto di notificare i propri documenti tramite il servizio postale senza l'intermediazione di un agente notificatore.

Infatti l'art. 14 della legge 890/1982 ha disposto che l'amministrazione finanziaria possa realizzare in via diretta la notifica postale dei propri avvisi e degli altri atti che per legge possono essere notificati al contribuente.

Ma a tal proposito parte della dottrina non concorda con la possibilità di applicare all'ingiunzione fiscale tale prerogativa, ritenendo che l'art. 14 si riferisca all'attività di accertamento e non al primo atto propedeutico alla riscossione coattiva.

L'art. 12 della legge 890/1982 inoltre affida in linea generale all'ufficio che adotta l'atto la possibilità di eseguire la notifica postale.

Tuttavia ciò è il frutto di una modifica apportata dall'art. 10 della legge 265/1999 che allarga a tutta la P.A. tale possibilità, ma allo stesso tempo dispone anche la modifica dell'art. 18 della legge 689/1981 prevedendo esplicitamente anche per l'ordinanza-ingiunzione, anch'essa titolo esecutivo, la stessa modalità di notifica.

Questa operazione però non è stata effettuata per l'ingiunzione fiscale, lasciando inalterato il R.D. 639/1910.

Ciò è stato inteso quindi come ostacolo alla notificazione postale effettuata direttamente dall'ufficio che ha adottato l'ingiunzione fiscale, poiché il R.D. 639/1910 è norma speciale e così dicasi per l'ordinanza-ingiunzione per la quale tuttavia la legittimazione è riscontrabile nell'art. 18 della legge 689/1981 piuttosto che nell'art. 12 della legge 890/1982.

Le ulteriori valutazioni che l'equiparazione della cartella esattoriale e dell'ingiunzione fiscale comportano, in quanto strumenti diversi che condividono la medesima natura e la possibilità di applicare alla riscossione coattiva mediante ingiunzione fiscale le disposizioni del Titolo II del DPR 602/1973, in quanto compatibili, hanno fatto ritenere che all'ingiunzione fiscale possano essere applicate le modalità di notificazione previste dall'art. 26 del DPR 602/1973. Infatti gli articoli 49 e 50 del DPR 602/1973 rimandano all'art. 26 per quanto riguarda l'attività di notifica.

Tuttavia, andrebbe anche considerato che l'ingiunzione fiscale è l'atto prodromico alla riscossione coattiva e la cartella di pagamento che ne condivide la medesima natura è normata dal Titolo I del DPR 602/1973 e non dal Titolo II°. Si potrebbe quindi obiettare che non sia idoneo richiamare il D.L. 209/2002 e le norme sulla cosiddetta ingiunzione "rinforzata", in quanto relative alle fasi successive all'ingiunzione.

Se anche fosse possibile però applicare all'ingiunzione fiscale il procedimento di notificazione di cui all'art. 26, tuttavia la dottrina e la giurisprudenza non si sono dimostrate concordi nel ritenere che l'ufficio che adotta la cartella esattoriale possa effettuare la notifica postale diretta, dovendosi intendere che l'art. 26 riservi solo agli agenti notificatori la possibilità di ricorrere alla notifica postale con raccomandata A.R., così come ribadito da più che innumerevoli sentenze delle commissioni tributarie.

Si deve tuttavia registrare a livello giurisprudenziale un netto cambio di rotta in seguito della sentenza di Cassazione S.S. U.U. n. 19071/2016 con la quale, diversamente, si è ritenuto che la disposizione contenuta nell'articolo 26 del DPR 602/1973 di inviare una raccomandata A.R. per realizzare la notificazione della cartella sia ascrivibile all'agente di riscossione.

Tuttavia, memori delle scelte del legislatore che con l'art. 10 della legge 265/1999 ha inteso differenziare la norma generale (art. 12 della legge 890/1982) dalla norma speciale (art. 18 della legge 689/1981), appare azzardato, nonostante l'analogia dei due titoli, cioè ingiunzione e cartella, affidare alla condivisione di una medesima natura l'applicazione delle stesse prerogative per questi due strumenti, che comunque sono retti da specifiche norme speciali.

Vista la difficoltà di poter confidare sullo strumento della notificazione postale in via diretta da parte del servizio comunale che si occupa del recupero delle entrate tributarie ed extra tributarie tramite l'ingiunzione fiscale, la dottrina ha pure cercato di chiarire a quali agenti notificatori sia possibile affidare la notificazione di tale ingiunzione.

Poiché il R.D. 639/1910 è norma speciale, sia l'ufficiale giudiziario che il messo di conciliazione oggi messo del giudice di pace, continuano ad essere le figure di riferimento per la notificazione dell'ingiunzione fiscale e non parrebbe possibile ampliare ad altre figure la relativa competenza notificatoria se non in forza di una norma che esplicitamente lo consenta.

Si noti infatti che l'ufficiale di riscossione può operare con i poteri dell'ufficiale giudiziario perché l'art. 49 comma 3 del DPR 602/1973 lo prevede e grazie ad un rinvio a tale norma il funzionario addetto al servizio di riscossione comunale opera con i poteri dell'ufficiale di riscossione e quindi dell'ufficiale giudiziario come disposto dall'art. 4 comma 2-septies del D.L. 209/2002; trattasi tuttavia di un soggetto con la qualifica di ufficiale di riscossione in quanto "i funzionari responsabili sono nominati fra le persone la cui idoneità allo svolgimento delle funzioni è stata conseguita con le modalità previste dall'articolo 42 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112".

Quindi, l'ufficiale di riscossione di Equitalia così come quello comunale possono operare con i poteri dell'ufficiale giudiziario per espressa previsione normativa, di conseguenza possono anche notificare l'ingiunzione fiscale anche a mezzo posta.

Considerando che i comuni difficilmente dispongono di tali figure alle loro dipendenze, forse anche per questa ragione, si era reso necessario dotarli perlomeno di agenti notificatori a supporto dell'attività di notificazione degli atti connessi alla riscossione coattiva.

Il legislatore è così intervenuto con la legge 296/2006 art. 1 commi 158, 159 e 160 consentendo alle amministrazioni degli enti locali di dotarsi di appositi Messi Notificatori nominabili da parte del comune sia tra il proprio personale sia tra quello delle società concessionarie a cui affidare l'attività di recupero delle entrate non riscosse.

In particolare il comma 158 attribuisce a tali agenti, competenza alla notificazione degli atti afferenti alle procedure esecutive di cui al R.D. 639/1910.

Date le precedenti considerazioni possiamo quindi ritenere che il legislatore abbia voluto affidare la notifica dell'ingiunzione fiscale ad un soggetto che agisca in qualità di agente notificatore piuttosto che consentire all'ufficio che adotta l'atto di provvedervi direttamente.

Tuttavia, la notifica affidata esclusivamente agli agenti notificatori può arenarsi quando il destinatario dell'ingiunzione fiscale risieda in un comune diverso da quello che necessita di notificare le proprie ingiunzioni fiscali, poiché ogni agente notificatore esercita la propria competenza all'interno del proprio territorio.

Per gli altri atti amministrativi infatti il legislatore ha previsto la possibilità di rivolgersi al Messo Comunale emanando l'art. 10 della legge 265/1999, norma generale che tuttavia segna il passo allorché una norma speciale affidi ad altre figure la relativa competenza alla notificazione.

La dottrina ha quindi analizzato la possibilità di affidare al Messo Comunale la notifica dell'ingiunzione fiscale.

Nel tentativo di trovare una giustificazione normativa, pur in assenza di norme che equiparino il Messo Comunale all'ufficiale giudiziario ed in carenza di una norma che al pari di quanto statuito per il messo notificatore di cui alla legge 296/2006, conferisca al Messo Comunale competenza alla notificazione dell'ingiunzione fiscale, si è pensato che l'art. 26 del DPR 602/1973 potesse contenere i presupposti per la legittimazione del Messo Comunale.

Capita infatti che pervengano ai Messi Comunali delle richieste di notifica di ingiunzioni fiscali o di pagamento che dir si voglia, da altri comuni o loro concessionarie, in seguito all'esito negativo della notificazione postale.

Si è quindi ritenuto che poiché il Messo Comunale è tra le figure che l'art. 26 del DPR 602/1973 annovera tra i soggetti a cui è possibile affidare la notificazione della cartella esattoriale, la condivisione della medesima natura fosse sufficiente a legittimare il Messo Comunale.

Una tale interpretazione tuttavia non si sofferma a considerare la volontà espressa dal legislatore allorché ha inteso affidare agli enti locali che gestiscono direttamente la riscossione coattiva dei propri crediti, uno strumento diverso dalla riscossione tramite ruolo.

Giova ricordare che, anche se l'art. 4 comma 2-sexies del D.L. 209/2002 consente ai comuni di applicare la cosiddetta ingiunzione "rinforzata" mediante l'applicazione delle disposizioni del Titolo II del DPR 602/1973, tuttavia riporta anche la locuzione: "in quanto compatibili".

Sembra quindi che il legislatore abbia voluto garantire ai comuni il ricorso agli stessi mezzi coercitivi garantiti al gestore del servizio di riscossione nazionale, Equitalia, ma con i limiti dovuti alla compatibilità collegata al particolare strumento utilizzato; l'ingiunzione fiscale.

Perderebbe infatti di significato la scelta del legislatore di consentire ai comuni di provvedere in proprio mediante l'ingiunzione piuttosto che la cartella di pagamento.

Del resto in occasione della riorganizzazione del sistema di riscossione nazionale mediante la creazione della società riscossioni poi denominata Equitalia, il legislatore con il DL 203/2005 art. 3 comma 24 lett. a) e b) ha disposto che le società concessionarie che gestivano la riscossione nazionale prima dell'affidamento ad Equitalia, che avessero affidato ad altra società il ramo d'azienda relativo alle attività svolte in regime di

concessione per conto degli enti locali, nonché a quelle di cui all'art. 53 comma 1 del d.lgs. 446/1997, potessero continuare ad operare con lo strumento della cartella di pagamento (art. 26 DPR 602/1973) solo per i ruoli consegnati fino alla data del trasferimento.

Quindi, anche nell'eventualità che l'attività di riscossione non sia esercitata in proprio dal comune ma da società concessionaria, la possibilità di operare attraverso lo strumento della cartella esattoriale era stata circoscritta solo ai ruoli consegnati fino alla data del trasferimento di dette funzioni alle società concessionarie nate da un ramo delle società di riscossione a livello locale nonché dalle società di cui all'art. 53 comma 1 del d.lgs. 446/1997.

Inoltre, volendo ricercare nell'art. 26 del DPR 602/1973 la norma legittimante la competenza alla notifica del Messo Comunale, si dovrebbe concludere che poiché tale norma subordina all'adozione di una convenzione la possibilità di ricorrere all'attività del Messo Comunale, l'ente che ha emesso l'ingiunzione non potrebbe però pretendere la notifica, poiché non sta applicando l'art. 10 della legge 265/1999.

È innegabile che occorrerebbero alcuni equilibrismi interpretativi che necessitano di promuovere solo alcuni aspetti a discapito di altri, con una scelta arbitraria delle valutazioni che l'analogismo ingiunzione-cartella racchiude, per cercare di legittimare anche il Messo Comunale alla notificazione dell'ingiunzione fiscale.

Ovviamente non è possibile escludere che tutte queste valutazioni, portate all'attenzione del giudice, possano anche portare ad una sostanziale validazione della notificazione dell'ingiunzione fiscale operata dal Messo Comunale.

È interessante notare su questo versante le seguenti sentenze: Cass. civ. Sez. V, 20-09-2006, n. 20360 e Consiglio di Stato, Sez. VI, sentenza 31.5.2013 n. 2996 di cui si riporta un significativo passaggio a cui il Consiglio di Stato nella sentenza richiamata si è attenuto per decidere sulla validità della notificazione.

Stralcio sentenza Cass. civ. Sez. V, 20-09-2006, n. 20360

*“In secondo luogo perché l'ingiunzione fiscale resta comunque valida ed efficace indipendentemente dalla sua notifica, la mancanza di questa non costituendo ostacolo alla proposizione di una domanda volta ad accertare la illegittimità o l'infondatezza della pretesa tributaria in essa contenuta, una volta che il provvedimento sia stato esternato e l'interessato risulti averne avuto conoscenza, tanto da essere in grado di spiegare opposizione per ottenerne caducazione (Cass. 3836/1984 e 3880/1996)”.*

Il principio sopra enunciato sembrerebbe quindi ammettere non solo la notificazione effettuata a mezzo di agente notificatore incompetente, ma a ben guardare anche casi in cui la notificazione non sia avvenuta affatto.

In base a tale principio quindi si supererebbero i problemi oggetto della presente circolare, visto che la prova della conoscenza del provvedimento, fornita dall'opposizione all'ingiunzione esercitata dal destinatario renderebbe comunque valida la notificazione indipendentemente dai vizi procedurali.

Si noti che il principio formulato corrisponderebbe a quanto indicato nell'art. 156 c.p.c. che dispone che *“La nullità non può mai essere pronunciata, se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato”.*

Ma cosa accadrebbe se il destinatario dell'atto si guardasse dall'impugnare l'ingiunzione fiscale e per ottenerne la caducazione invece impugnasse l'atto conseguente, sulla base di una notificazione viziata dell'ingiunzione? Verrebbe a mancare la prova del raggiungimento dello scopo.

Quindi, le sentenze citate possono essere una soluzione solo a determinate condizioni.

Possiamo quindi concludere che:

- l'attuale quadro normativo non consentirebbe il ricorso alla notificazione postale dell'ingiunzione fiscale se non a mezzo di agente notificatore abilitato dalla legge;

- che gli agenti notificatori abilitati sono l'ufficiale giudiziario, il messo del giudice di pace, l'ufficiale di riscossione e il Messo Notificatore ex legge 296/2006:
- che il Messo Comunale non è tra i soggetti abilitati alla notificazione dell'ingiunzione fiscale e che tuttavia non sia possibile escludere in via assoluta che la notificazione effettuata dal Messo Comunale non sortisca l'effetto richiesto di rendere noto l'atto al destinatario che sia stato in grado di spiegare opposizione entro i termini previsti dal procedimento.

**Altre considerazioni legate agli analogismi sopra trattati tra ingiunzione fiscale e cartella di pagamento giungono a conclusioni comunque opinabili e per ciò stesso non affidabili.**

Il problema potrebbe essere risolto se ogni comune si avvallesse delle prerogative che la legge assegna agli enti locali, cioè la possibilità di dotarsi di Messi Notificatori ex lege 296/2006, attribuendo anche agli stessi Messi Comunali tale qualifica, come già accade in tanti comuni.

Si consideri, infatti, che appena la riscossione degli enti locali sarà tutta veicolata dall'ingiunzione fiscale, ogni comune potrà avere la necessità di notificare al di fuori del proprio territorio e l'attribuzione ai Messi Comunali delle competenze del Messo Notificatore ex lege 296/2006 potrebbe risolvere il problema fino a che il legislatore non adotti altre soluzioni.