

Fac simile

RICORSO COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

Spett.le

Commissione Tributaria Provinciale di

RICORSO

Proposto da

Il Sig., nato ad ed ivi residente in via - Cod. Fisc., elettivamente domiciliato presso e nello studio dell'Avv. Cod. Fis., sito in che lo rappresenta e difende giusta delega in calce al presente atto.

Si dichiara di voler ricevere gli avvisi e le comunicazioni e le notificazioni di rito di cui agli artt. 133, comma 3, 134, comma 3 e 176, comma 2, c.p.c. al seguente fax al n. oppure all'indirizzo di posta elettronica certificata@pec.it

Con il presente atto intende proporre

RICORSO

Nei confronti dell'Agenzia delle Entrate - Ufficio di ----- - parte resistente - avverso le seguenti cartelle esattoriali di pagamento -----

Nei confronti di

FATTO

Da ciò si evince come l'atto impugnato sia da ritenersi assolutamente illegittimo e non imputabile al ricorrente, in quanto totalmente estraneo alla vicenda *de qua*.

MOTIVI DI DIRITTO

L'atto impugnato è, altresì, illegittimo per i seguenti motivi:

A) NULLITÀ DELLA NOTIFICA

Le cartelle esattoriali devono essere notificate, altrimenti non spiegano effetti.

Per le notifiche, salve alcune eccezioni, si applicano le regole generali previste nel codice di procedura civile, ivi inclusa la regola che prevede che la relata di notifica sia apposta in calce all'atto.

Se la relata di notifica è apposta sul frontespizio, anziché nell'ultima pagina, parte della giurisprudenza ritiene la cartella gravemente viziata, al punto da ammettere il ricorso senza scadenza.

La più recente giurisprudenza tributaria si sta assestando, in **tema di notifiche delle cartelle di pagamento a mezzo posta**, sulla posizione che debbano ritenersi nulle le **cartelle notificate a mezzo posta da Equitalia se** "Notificate direttamente da Equitalia mediante spedizione di raccomandata", senza avvalersi dei soggetti legittimati ed indicati dall'art. 26 d.p.r. n. 602/1973 (**così CTP Lombardia n. 61/22/10, CTP Lecce n. 909/5/09, Tribunale di Rossano 8/1/2008**).

Secondo tali pronunce, sebbene l'art. 26, comma 1, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, rubricato "Notificazione della cartella di pagamento", preveda la possibilità, per gli Agenti della riscossione, di notificare i propri atti per posta mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento, esso, tuttavia, individua espressamente quali agenti notificatori gli ufficiali della riscossione o altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge ovvero, previa eventuale convenzione tra comune e concessionario, i messi comunali o gli agenti della polizia municipale.

In base all'art. 26, comma 1, citato, quindi, la notificazione deve sempre essere effettuata da un agente notificatore abilitato, il quale può anche avvalersi del servizio postale, mentre sono certamente illegittime le notifiche eseguite a mezzo del servizio postale direttamente e non tramite agente all'uopo abilitato.

Mentre infatti il primo periodo del comma 1 dell'art. 26 si limiterebbe a individuare - con un'elencazione tassativa - i soggetti legittimati all'esecuzione della notifica, il secondo periodo del comma 1 indicherebbe il modo attraverso il quale i soggetti di cui al periodo precedente possono eseguirla. Sempre secondo le sentenze in commento, le condizioni di cui all'art. 26 sarebbero tassative, con conseguente giuridica inesistenza della notifica eseguita a mezzo posta senza l'ausilio dei soggetti puntualmente individuati dalla legge (art. 26, comma 1, d.p.r. n. 602/73), ossia: **gli Ufficiali della riscossione; gli Agenti della Polizia Municipale; i Messi Comunali, previa convenzione tra Comune e Concessionario; altri soggetti abilitati dal Concessionario nelle forme previste dalla legge.**

Parimenti sono nulle le cartelle in cui manchi la relazione di notifica: chi ha avuto modo di ricevere cartelle a mezzo posta ha potuto verificare di persona come nella cartella esista, solitamente nella prima pagina, un apposito spazio da compilare nel quale l'agente notificatore dovrebbe riportare il dettaglio delle operazioni di notifica (data, ora, persona cui il plico viene consegnato, ecc.); tale spazio viene compilato direttamente dall'agente notificatore nel caso di notifiche a mani del destinatario (o di persona di famiglia/addetta all'ufficio/custode in caso di sua temporanea assenza); solitamente tale parte non risulta compilata quando le cartelle vengono recapitate tramite il servizio postale.

Ebbene, alcune sentenze hanno stabilito che la relata in bianco e la mancanza di sottoscrizione del notificatore determinano la nullità della cartella per difetto insanabile di notifica.

È il principio espresso dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma, Sezione 29, con la sentenza n. 54 depositata l'8 febbraio 2011 in coerenza con l'orientamento giurisprudenziale già espresso da diverse Commissioni Tributarie.

Per la validità della notifica è dunque necessario che la relata di notifica sia correttamente compilata e sottoscritta dal notificatore e, pertanto, anche nel caso in cui si volesse ritenere che l'Agente della riscossione possa effettuare la notificazione senza avvalersi di un soggetto all'uopo abilitato, è comunque necessario che l'agente della notificazione compili correttamente la relata di notificazione e la sottoscriva.

In difetto di tali elementi l'atto è nullo per inesistenza della notifica che qualifica un vizio insanabile dell'atto impugnato.

I rilievi di cui sopra hanno importanti risvolti pratici; innanzi tutto consentono di impugnare anche cartelle di pagamento per le quali siano scaduti i termini perentori di impugnazione (solitamente 60 giorni dalla notifica); ciò in quanto la notifica della cartella affetta da vizi quali quelli sopra è giuridicamente inesistente.

In secondo luogo, se valida notifica non vi è stata, non vi è stato neppure effetto interruttivo della prescrizione, con la conseguenza che dei crediti portati in cartella si possa far valere la prescrizione.

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano (**CTP di Milano n. 75/26/11**), la Commissione Tributaria Provinciale di Parma **n. 40/01/10**, la Commissione Tributaria Regionale di Roma **n. 82/21/09**, il Giudice di Pace di Campi Salentina **n.559/10**, hanno emesso una sentenza secondo la quale l'iscrizione ipotecaria è illegittima se Equitalia non dimostra la corretta notifica di tutte le cartelle esattoriali per cui procede.

Tale prova si ottiene solo con l'esibizione in giudizio, da parte del concessionario della riscossione, delle copie delle cartelle insieme alle rispettive relate di notifica.

Dunque, tutte le cartelle notificate attraverso il servizio postale sarebbero da considerarsi nulle.

E non risulterebbe possibile sanare la nullità, anche se comunque il contribuente è venuto a conoscenza dell'esistenza dell'atto.

Ancora da segnalare la decisione della **Commissione Tributaria Provinciale di Milano (Sent. CTP di Milano n. 306/23/11)**, secondo la quale "la documentazione prodotta dal Concessionario si rivela, altresì, inutilizzabile poiché consistente in fotocopie di cui il ricorrente ha contestato l'autenticità *ex art. 2712 cc*".

In pratica, nel corso di un'opposizione ad ipoteca iscritta dal Concessionario della riscossione, il contribuente contestava la mancata notifica delle cartelle e dunque il debito tributario per il quale si stava procedendo. Il Concessionario, quindi, nel corso del processo produceva alcune relate di notifica delle cartelle che risultavano in parte illeggibili poiché prodotte in fotocopia.

Il contribuente allora, in aderenza al dettato dell'art. 2712 del codice Civile (il quale sostanzialmente prevede che le riproduzioni fotografiche formano piena prova dei fatti e delle cose rappresentate se colui contro il quale sono prodotte non ne disconosce la conformità ai fatti o alle cose medesime) ne disconosceva la conformità all'originale.

La mancata produzione della documentazione in originale da parte del Concessionario, dunque, ha comportato il mancato assolvimento dell'onere della prova e la conseguente dichiarazione della Commissione Tributaria di illegittimità dell'ipoteca.

Tale sentenza, d'altronde, si pone in perfetta sintonia con quanto stabilito dalla Suprema Corte, la quale anche recentemente ha chiarito che la documentazione in fotocopia ha valore ed efficacia di prova "salvo che la sua conformità all'originale non venga contestata dalla parte contro cui è prodotta" (ordinanza della Corte di Cassazione n. 8027 del 7 aprile 2011).

Appare evidente e palese come nel caso di specie la notifica delle cartelle esattoriali evidenziate in premessa sia totalmente carente e priva di ogni elemento di diritto e di fatto che possano rendere legittime le stesse.

Il provvedimento impugnato pertanto deve ritenersi totalmente illegittimo e di conseguenza nullo.

Se la notifica delle cartelle esattoriali o di altri atti emessi da Equitalia (ad es. un avviso di intimazione, un fermo amministrativo o avviso di ipoteca) viene effettuata per posta essa "deve considerarsi giuridicamente inesistente".

Infatti, secondo giurisprudenza costante e recente (come sopra evidenziata) deve ritenersi giuridicamente inesistente la notifica a mezzo posta della cartella esattoriale che l'Agente della riscossione ha direttamente notificato al contribuente, ai sensi dell'art. 26 del d.p.r. n. 602/73, SENZA AVVALERSI DELLA INDISPENSABILE INTERMEDIAZIONE DELL'AGENTE DELLA NOTIFICAZIONE (ossia: 1) dell'ufficiale della riscossione; 2) del messo comunale; 3) degli agenti della polizia municipale; 4) altri soggetti sempre opportunamente autorizzati dal Concessionario.

Tale situazione comporta dunque la vera e propria inesistenza della notifica a fronte della quale non è richiamabile alcuna sanatoria degli atti (in quanto è come se non fossero mai esistiti).

B) SUI VIZI FORMALI DELLA CARTELLA

La notifica della Cartella al contribuente avviene mediante il personale autorizzato dell'Agente della riscossione o da altri soggetti abilitati dallo stesso Agente, la suddetta notifica, può avvenire anche per raccomandata con avviso di ricevimento.

Le cartelle di pagamento contengono:

- **la descrizione degli addebiti;**
- **le istruzioni sulle modalità di pagamento;**
- **l'invito a pagare entro 60 giorni le somme descritte;**
- **le indicazioni per l'eventuale proposizione del ricorso;**
- **il nome del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della cartella.**

La giurisprudenza ritiene che le cartelle esattoriali debbano essere adeguatamente motivate, ancorché in modo succinto.

Una cartella è ben motivata quando le ragioni della pretesa in essa contenuta sono comprensibili anche per un cittadino medio, non dotato di conoscenze specialistiche.

Spesso, come nel caso di specie, le indicazioni contenute nelle cartelle appaiono ripetitive o generiche, in particolare con riguardo alle sanzioni e agli interessi.

Nella stessa cartella, inoltre, appare del tutto ILLEGITTIMO anche il termine di pagamento indicato in **GIORNI 5 dalla notifica della presente cartella**

Anche qui appare evidenza la totale carenza dei presupposti e requisiti che possano rendere legittima la stessa cartella esattoriale.

In caso di mancato pagamento delle cartelle entro 60 giorni dalla data di notifica, sulle somme iscritte a ruolo saranno calcolati gli interessi di mora in base al tasso legale vigente, per ogni giorno di ritardo, nonché l'intero compenso dovuto all'Agente della riscossione (calcolato sul capitale e sugli interessi di mora) e tutte le eventuali ulteriori spese derivanti dal mancato (o intempestivo) pagamento della cartella.

Trascorso il termine dei 60 giorni, Equitalia può avviare azioni cautelari e conservative e le procedure per la riscossione coattiva su tutti i beni del creditore e dei suoi coobbligati, ovvero, anche su genitori o figli, soci, ecc come, per esempio il fermo amministrativo di beni mobili registrati o il pignoramento dei beni, dal momento che il debitore risponde dell'adempimento delle sue obbligazioni con tutti i beni presenti e futuri come sancito dall'articolo 2740 del Codice Civile.

Se il contribuente non paga entro 60 giorni dalla data di notifica della cartella esattoriale e **non presenta ricorso**, e non interviene un provvedimento di sospensione o annullamento da parte dell'ente impositore o della Commissione tributaria, Equitalia procede al recupero forzato delle somme iscritte a ruolo.

Appare evidente l'illegittimità di tale procedimento che rende inefficace lo stesso, per carenza e/o mancanza totale dei requisiti previsti per legge, per cui, anche in tale sede si richiede dichiararsi la nullità da parte della intestata Autorevole Commissione, visto e considerato che nel citato preavviso di fermo amministrativo è prevista la possibilità di proporre ricorso entro il termine di 60' giorni dalla notifica innanzi alla Commissione Tributaria competente

Altrettanto poco chiare sono le modalità e soprattutto i termini per la proposizione del ricorso avverso le suddette cartelle esattoriali; infatti, nelle cartelle notificate non appare alcun termine (perentorio o meno) entro cui proporre ricorso, bensì un GENERICO riferimento al fatto che *“contro vizi propri di questo avviso può presentare ricorso”*..... con le stesse modalità e gli stessi termini del ricorso contro i vizi propri della cartella!...

C) MANCATA SOTTOSCRIZIONE DELLA CARTELLA ESATTORIALE

La cartella esattoriale è un atto amministrativo e, come ogni atto, per spiegare effetti giuridici dovrebbe essere sottoscritta dalla persona fisica che la ha formata, altrimenti potrebbe essere ritenuta inesistente, come confermato da alcune sentenze delle Commissioni tributarie. Una norma di legge del 2009 ha stabilito che la sottoscrizione autografa può essere sostituita dalla firma a stampa del funzionario responsabile dell'adozione della cartella. Ciononostante molte cartelle sono sottoscritte con l'anonima indicazione a stampa della ragione sociale dell'Agente della riscossione e non con il nominativo del funzionario responsabile dell'adozione dell'atto.

La Commissione tributaria provinciale di Palermo, con un'importante sentenza del 2011, ha confermato che la cartella esattoriale recante la generica indicazione della denominazione dell'Agente della riscossione è giuridicamente inesistente e che tale vizio può essere fatto valere in ogni tempo, anche oltre il termine per la proposizione del ricorso, fissato normalmente in sessanta giorni dalla notifica dell'atto.

Secondo questa giurisprudenza, pertanto, anche le “vecchie” cartelle possono essere contestate.

La L. 11 febbraio 2005, n. 15, introduce nel testo della L. n. 241 del 7 agosto 1990 l'art. 21- septies. Questa norma prevede, al comma 1, che "È nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge". Accanto a questa norma ne è stata inserita un'altra: si tratta dell'art. 21- octies secondo cui "È annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza".

È nullo, come abbiamo visto, l'atto che:

a) manca degli elementi essenziali (ad esempio, la sottoscrizione);

b) è emesso da soggetto cui la legge non riconosce il potere di adozione di quell'atto;

c) viola od elude il giudicato;

d) negli altri casi stabiliti dalla legge.

L'art. 61, comma 2, del d.p.r. n. 600 del 1973 stabilisce, infatti, che "La nullità dell'accertamento ai sensi del terzo comma dell'art. 42 e del terzo comma dell'art. 43, e in genere per difetto di motivazione, deve essere eccepita a pena di decadenza in primo grado".

Consegue che qualunque vizio dell'avviso di accertamento (nessuno escluso: anche la mancanza di sottoscrizione, che, di solito, è causa di nullità se non di inesistenza), compreso il difetto di motivazione in tutte le sue articolazioni (inclusa la mancata allegazione del documento cui l'atto impugnato faccia riferimento), non può essere rilevata di ufficio dal giudice (la norma stabilisce infatti che la nullità deve essere eccepita) ma deve formare oggetto di specifico motivo di ricorso da proporre nel termine, stabilito a pena di decadenza, di 60 giorni. La motivazione, tuttavia, non è un elemento formale ma - lo stabiliscono gli artt. 1 e 7 della L. n. 212 del 2000 (Statuto del contribuente) - è un elemento essenziale di ogni provvedimento impositivo.

L'annullabilità designa la (nuova) classe dei nuovi vizi degli atti tributari destinata sicuramente ad innescare rilevanti problemi interpretativi. Abbiamo visto che - prima della riforma del 2005 - sia in diritto amministrativo che in diritto tributario l'atto predicato nullo dalla legge è in realtà un atto annullabile, e quindi produttivo di effetti sino a che non venga annullato dal Giudice ovvero dall'Amministrazione in sede di autotutela.

Sino a che venga annullato, l'atto annullabile possiede la stessa dignità (e gli effetti) dell'atto valido.

Essendo un istituto nuovo per l'ordinamento tributario, l'annullabilità - in quanto principio generale applicabile indistintamente a tutti gli atti amministrativi - vale anche nei confronti dei provvedimenti impositivi.

D) LA RELATA DI NOTIFICA ED IL VALORE d.I.SUO CONTENUTO:

La relazione di notificazione certifica l'attività del notificatore ed è l'unica fonte di riscontro, con la conseguenza che "...le risultanze di detta relazione non possono essere interpretate o integrate successivamente" (Corte di Cassazione sentenze nn. 9217/1995; 5305 /1999 e 11315/2000).

La relata di notificazione fa fede, fino a querela di falso, delle attestazioni che riguardano l'attività svolta dall'ufficiale giudiziario, nonché dei fatti avvenuti in sua presenza e delle dichiarazioni rese in sua presenza, mentre per le altre attestazioni, frutto di informazioni a lui rese, la stessa fa fede fino a prova contraria (Corte di Cassazione nn. 7573/1983; 13925/99; 4590/00; 8799/00 e 5305/99).

In caso di discordanza tra la copia della relata in mano al contribuente e la copia della stessa in mano all'ufficio, prevale, ai fini della valutazione della correttezza della notificazione, la copia in mano al contribuente (Corte di Cassazione sentenze nn. 111/1986; 6309/94; 12575/95 e 4358/2001).

Ai sensi dell'art. 148 c.p.c. e dell'art. 60 del d.p.r. n. 600/1973 la relata, in calce e sull'originale, deve contenere la data, la persona a cui è consegnato l'atto, le sue qualità, il luogo di consegna, le eventuali ricerche fatte o i motivi della mancata consegna e la sottoscrizione di chi riceve l'atto (peculiarità rispetto a quanto previsto dall'art. 148 c.p.c.).

La giurisprudenza in più occasioni ha sancito la necessaria compilazione della relata in caso di notifica a mezzo posta: in particolare si citano Commissione Tributaria Centrale, sentenza n. 385/03; CTP Salerno, Sez. XV, sentenza n. 291/03; CTP Torino, Sez. XIV, sentenza n. 13/03. Comm. Trib. Regionale della Lombardia n. 61/22/2010 del 15/04/2010 "La mancata compilazione della relata in violazione dell'art. 148 c.p.c., determina non la semplice nullità della notifica, bensì la "giuridica inesistenza della stessa", patologia non sanabile in senso assoluto [...] a fronte della quale non è richiamabile l'applicazione della sanatoria del raggiungimento dello scopo prevista dall'art. 156 c.p.c. solo per i casi di nullità".

È nulla la notificazione di un avviso di accertamento a mezzo del servizio postale se mancano sulla relata di notifica e sulle buste degli avvisi il numero cronologico del notificatore, la sottoscrizione o firma dello stesso sulla busta, la firma del direttore responsabile dell'avviso di rettifica, la sottoscrizione o firma sulla busta da parte del notificatore, l'indicazione del soggetto notificante o la sottoscrizione del medesimo, trattandosi di irregolarità non sanabili *ex art.* 156, comma 3, del codice di procedura civile.

È illegittima la notifica postale se la busta è priva di firma o numero cronologico. In mancanza del numero o della firma sulla busta con cui un avviso di accertamento viene notificato tramite il servizio postale, la notifica stessa deve essere considerata come inesistente.

Da qui, **l'invalidità dell'atto**, non sanabile dal fatto che il ricorso presentato dal contribuente alla Commissione tributaria attesta in pratica la conoscenza del contenuto della notifica, e quindi la sua "riuscita" (Commissione Tributaria Provinciale di Torino, Sezione XIV, Sentenza n. 12/2003).

Anche in tal senso ed alla luce della riportata giurisprudenza, quindi, l'impugnato provvedimento è da ritenersi invalido e privo di effetti giuridici, quindi, nullo.

E) PRESCRIZIONE E DECADENZA

La cartella esattoriale è il mezzo con il quale i concessionari riscuotono, come intermediari, cifre relative ad esempio a tasse, tributi, sanzioni etc. dovute allo Stato, ad enti pubblici, previdenziali.

Per tale motivo non si può dire che esista un termine di prescrizione proprio della cartella.

Esso c'è ma è differente a seconda del tipo di tributo oggetto dell'iscrizione a ruolo e della riscossione.

Il termine di prescrizione della cartella (ovvero il termine entro il quale la cartella deve essere notificata), segue quello del tributo riscosso.

L'iscrizione a ruolo (prima della notifica) non è atto interruttivo della prescrizione.

Il termine di decadenza sostanziale stabilito in favore del contribuente non può essere rilevato d'ufficio *ex* l'articolo 2969 del codice civile; b) l'eccezione di decadenza che non abbia formato oggetto d'esame in primo grado, poiché non proposta sulla base della allora vigente normativa sostanziale, non può essere formulata per la prima volta in sede di appello *ex* articolo 57 del dlgs 546/92 sulla base della asserita retroattività della legge n. 156/2005.

I tributi erariali (IRPEF, IRAP, IVA,..) si prescrivono nel termine di dieci anni dal giorno in cui il tributo è dovuto o dal giorno dell'ultimo atto interruttivo, tempestivamente notificato al contribuente articolo 2946 c.c.

I crediti erariali, infatti, non possono considerarsi "prestazioni periodiche", in quanto derivano anno per anno da una nuova ed autonoma valutazione riguardo alla sussistenza dei presupposti impositivi. In altre parole, i singoli periodi di imposta e le relative obbligazioni sono tra loro autonomi e manca dunque la "causa debendi continuativa", che caratterizza le prestazioni periodiche.

Vale, quindi, il termine ordinario di dieci anni, in mancanza di altra disposizione speciale (Cassazione, sezione tributaria civile, sentenza 23 febbraio 2010, n. 4283).

In materia di imposte sul reddito, l'articolo 25 del d.p.r. n. 602/1973 prevede che la cartella esattoriale deve essere notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre:

- del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'articolo 36 *bis* del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, nonché del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta per le somme che risultano dovute ai sensi degli articoli 19 e 20 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;
- del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'articolo 36 *ter* del citato d.p.r. n. 600 del 1973;
- del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio.

Questi termini sono stati introdotti dal Decreto Legge del 17 giugno 2005, n. 106, articolo 1, comma 5 *ter*, che ha modificato il citato articolo 25.

Essi, tuttavia, valgono anche per le cartelle notificate anteriormente all'entrata in vigore del Decreto Legge del 17 giugno 2005, n. 106.

Ciò in base ai principi affermati dalla Cassazione a Sezioni Unite nella sentenza del 30 novembre 2005, secondo cui i nuovi termini previsti dal citato articolo 25 hanno efficacia retroattiva, salvo il particolare regime transitorio previsto per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'articolo 36 *bis* del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600

Il legislatore ha previsto un regime transitorio per le dichiarazioni presentate fino all'anno 2003.

Tale regime si riferisce esclusivamente alle somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione delle dichiarazioni di cui all'articolo 36 *bis* del d.p.r. n. 600/1973.

In questi casi, ai sensi dell'articolo 1, comma 5 bis, del Decreto Legge del 17 giugno 2005, n. 106, la cartella di pagamento è notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre:

- del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, relativamente alle dichiarazioni presentate a partire dal 1 gennaio 2004;
- del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, relativamente alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003;
- del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, relativamente alle dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 2001.

Pertanto anche sotto tale profilo l'impugnato provvedimento è da ritenersi nullo.

F) MANCATA INDICAZIONE DEL RUOLO

Con una sentenza del 2010 la Suprema Corte ha stabilito l'obbligo di indicazione della data di consegna del ruolo al Concessionario all'interno della cartella esattoriale. Tale omissione, infatti, comporta l'illegittimità dell'atto poiché non permette al contribuente di verificare il preciso ammontare degli interessi liquidati (Sentenza Corte Cassazione n. 22997/10).

L'importanza di tale data è evidente dalla lettura dell'articolo 20 del d.p.r. 29 settembre 1973 n. 602, il quale stabilisce che "sulle imposte o le maggiori imposte dovute [...] si applicano, a partire dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento e fino alla data di consegna al concessionario dei ruoli nei quali tali imposte sono iscritte, gli interessi al tasso del 4% annuo".

È agevole, quindi, rendersi conto di come il contribuente sia materialmente impossibilitato a verificare l'esattezza degli interessi non avendo a disposizione gli elementi all'uopo necessari.

La Corte di Cassazione ha ritenuto illegittima la cartella esattoriale che non contenga l'indicazione precisa della data di esecutività (Cass. Civ., 12 novembre 2010, n. 22997).

La data di esecutività è la data in cui i ruoli vengono firmati dal responsabile e consegnati al concessionario della riscossione. L'omessa indicazione di tale data impedisce al contribuente di verificare l'esatta quantificazione degli interessi liquidati sull'atto e determina una carenza di motivazione della cartella notificata.

La data di esecutività del ruolo, infatti, è l'unico dato che consente la verifica del calcolo degli interessi, i quali, in base all'articolo 2 della legge n. 29/1961, si computano dal giorno in cui il tributo è divenuto esigibile.

Per altro, l'articolo 12, n.3, del d.p.r. n. 603/1973, così come modificato dal D. lgs. n. 46/1999, stabilisce che la cartella di pagamento deve contenere, tra le altre cose, anche la data in cui il ruolo diventa esecutivo.

L'impugnato provvedimento è, pertanto, da ritenersi nullo per carenza dei presupposti e requisiti di legge.

G) SULLA CHIAREZZA E TRASPARENZA DELLA CARTELLA ESATTORIALE E DELLE SOMME IVI INDICATE

La legge 27 luglio 2000, n. 212 "Statuto dei diritti del contribuente", al fine di salvaguardare il diritto del contribuente al contraddittorio, prevede che tutti gli atti dell'Amministrazione finanziaria devono essere motivati e cioè devono indicare le ragioni che stanno alla base della pretesa tributaria. Ciò vale anche per le Cartelle di Pagamento.

Infatti, l'art. 7 - legge 212/2000 citata, rubricato "Chiarezza e motivazione degli atti", recita: «comma 1 - Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Comma 2 - Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono indicare Comma 3 - Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria».

Sul punto molto esaustiva è stata una sentenza della Corte di Cassazione la quale ha statuito che: «La cartella esattoriale deve indicare espressamente, oltrechè l'ammontare del tributo eventualmente recuperato a tassazione ai sensi dell'art. 36 bis, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, la natura stessa di tale tributo, **non competendo al cittadino il quale si veda recapitare una cartella esattoriale priva di qualsiasi riferimento alla natura suddetta, pervenire alla ricostruzione della stessa attraverso operazioni interpretative condotte sulla base di elementi offerti in forma criptica in cartella**». (Cfr. *ex Multis*: Corte di Cassazione Civile, Sez. I, 20 dicembre 1999, n. 14306 - Pres. Cantillo; Corte di Cassazione - Sezione Tributaria, sentenza 11 novembre 2003, n. 16875).

Con la sentenza n. 18385 del 16 settembre 2005, la Suprema corte ha sancito che "...l'ente impositore ha sempre l'obbligo di chiarire nella cartella esattoriale, sia pure succintamente, le ragioni - intese come indicazione sia della mera causale che della motivazione vera e propria - dell'iscrizione a ruolo dell'importo preteso, in modo da consentire al contribuente un non eccessivamente difficoltoso esercizio del diritto di difesa, atteso che alla cartella di pagamento devono ritenersi comunque applicabili i principi di ordine generale indicati per ogni provvedimento amministrativo dall'art. 3 della L. 7 agosto 1990, n. 241, e successivamente recepiti, per la materia tributaria, dall'art. 7 della L. 27 luglio 2000, n. 212, ponendosi una diversa interpretazione della norma in insanabile contrasto con gli artt. 3 e 24 della Costituzione, tanto più quando la cartella non sia stata preceduta da un motivato avviso di accertamento".

Interesse ed aderente al caso di specie appare la sentenza del 15 marzo 2010, n. 206 della Commissione tributaria provinciale di Lecce.

Con questa sentenza la Commissione Tributaria Provinciale di Lecce in linea con le precedenti pronunce del 2009 e 2010 in materia di notifica della cartella di pagamento, continua nell'opera di strenua difesa del contribuente, occupandosi di trasparenza e diritto di difesa.

Appare chiaro che la serie di codici e numeri riportata usualmente nella cartella esattoriale, non consente al destinatario di controllarne la fondatezza nè la dovutezza.

Su questo punto si è pronunciato il Giudice di Lecce che ha ritenuto il difetto di trasparenza nella compilazione della cartella esattoriale lesivo del diritto di difesa oltre che posto in essere il violazione del principio di collaborazione e buona fede ai quali si deve improntare l'azione amministrativa.

In altre parole, il Giudice ritiene la cartella impugnata illegittima giacchè non vi erano riportate né le date dell'invio degli avvisi di mora, ritenuti dalla Commissione elementi particolarmente significativi in quanto capaci di rendere effettivo, di dare contenuto concreto al diritto di partecipazione del contribuente che, altrimenti, resterebbe lettera morta, né i calcoli giustificativi degli interessi e, conseguentemente, dell'aggio del concessionario sui quali si basa.

Nella sentenza la Commissione Tributaria Provinciale di Avellino del 17 marzo 2008 dichiara che occorre rispettare il costante indirizzo giurisprudenziale (cfr. Cass., Sez. I 20 dicembre 1999 n. 14306) che raccomanda all'Amministrazione Finanziaria una chiara motivazione della cartella con cui si effettui un recupero a tassazione ai sensi dell'articolo 36 *bis* d.p.r. n. 602/1973 in quanto non compete al cittadino pervenire alla ricostruzione della stessa attraverso operazioni interpretative condotte sulla base di elementi offerti in forma criptica in cartella.

Con la mancata conoscenza dell'aliquota applicata e dell'importo sui cui è determinato il, contributo richiesto, viene a mancare la parte essenziale della motivazione che rende chiara e visibile la "corretta formazione della volontà dell'Ufficio tributario" (Cassazione, 17/6/2002, n. 2254).

Si rammenta che i contenuti obbligatori minimi della cartella esattoriale sono il **tributo, il periodo d'imposta, l'imponibile e l'aliquota applicata.**

Tale motivazione minima fornisce al contribuente i riferimenti precisi degli atti che sono stati verificati e dei dati che esso ha esposto in dichiarazione.

La mancanza del citato contenuto minimo costituisce violazione di uno dei principi cardini del diritto tributario e importa la nullità dell'atto.

L'assenza della motivazione minima lede il diritto di difesa del cittadino contribuente, il quale, non conoscendo i motivi, nonché le somme su cui grava la pretesa azionata nei propri confronti, ha difficoltà a difendere la propria posizione.

La cartella esattoriale, emessa ai sensi dell'articolo 36-*bis* del d.p.r. n. 600/1973, deve essere fornita di motivazione adeguata, con l'evidenziazione degli eventuali errori di calcolo o di indebite detrazioni o deduzioni rilevati nella dichiarazione, in modo che il contribuente (e anche il giudice) sia messo in grado di comprendere immediatamente, dalla semplice lettura della cartella esattoriale, la causale della richiesta del fisco (**Cassazione, sezione I, sentenza n. 14306 del 20/12/1999**).

Le informazioni sul debito, contenute nella cartella esattoriale, mirano ad assicurare al debitore il consapevole esercizio del diritto di difesa, anche in ossequio alle disposizioni previste dalla legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), i cui articoli 6 e 7 garantiscono al contribuente la possibilità di avere esatta conoscenza degli atti a lui destinati e di essere in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali, per potere efficacemente contestarne l'*an* e il *quantum*.

Questi deve poter verificare l'esattezza dell'operato dell'ufficio allo scopo di comprendere il fondamento della maggiore pretesa; pertanto, una cartella esattoriale priva di motivazione rende illegittima l'iscrizione a ruolo (**Cassazione 20/12/1999, n. 14306**).

Diviene irrilevante che il contribuente, nonostante la mancanza di motivazione dell'atto, abbia, comunque, argomentato nel merito, ma solo dal punto di vista generale, senza un'appropriata e adeguata difesa di merito, senza avere, cioè, la possibilità di conoscere l'iter, o meglio, il calcolo di come si è giunti all'imposta richiesta (**Cassazione, 1/3/1999, n. 1697**).

Con la mancata conoscenza dell'aliquota applicata e dell'importo, sui cui è determinata l'imposta richiesta, viene a mancare la parte essenziale della motivazione che rende chiara e visibile la "*corretta formazione della volontà dell'Ufficio tributario*" (Cassazione, 17/6/2002, n. 2254), in ossequio a quanto statuisce l'articolo 42 d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600.

Invero, non sono difese di merito, ma difese di principio, di carattere preliminare, rispetto a una sostanza della controversia che l'immotivata rettifica lascia nel vago, poiché la difesa è fondata sui dati meramente supposti e non reali. Da ciò discende la consequenziale affermazione che l'esercizio del diritto di difesa non costituisce sanatoria del vizio di omessa motivazione dell'atto impugnato. È il caso di evidenziare che la motivazione dell'atto deve considerarsi "sostanza" dell'atto stesso e non può che essere contestuale e integrante a esso (**Cassazione, 21/4/2001, n. 5924**).

Sono nulle, per palese violazione alle disposizioni contenute nello statuto del contribuente (legge n. 212/2000), le cartelle di pagamento che non riportano gli estremi o le motivazioni dell'atto cui si riferiscono.

Lo precisa l'ottava sezione della Commissione tributaria regionale del Veneto nel testo della sentenza n. 56/2006 (da poco resa nota), con la quale viene nel solco del costante orientamento giurisprudenziale, ribadita l'illegittimità di quella prassi amministrativa consolidata che si sostanzia nell'emanazione di atti e provvedimenti privi della esposizione dell'iter logico-giuridico che ha portato alla relativa adozione, dell'indicazione degli atti e provvedimenti cui si fa riferimento (qualora non siano conosciuti o conoscibili dal contribuente), della individuazione del funzionario responsabile e della sottoscrizione da parte di quest'ultimo.

In tutti questi casi, viene rilevato dal collegio, vengono poste in essere palesi violazioni dell'art. 7 dello Statuto del contribuente, che non possono certamente essere giustificate sulla base della semplice conformità degli atti emessi al modello ministeriale (**Comm. Trib. regione Veneto, Sezione VIII 8 novembre 2006, n. 56**).

Nelle cartelle di pagamento oggetto del presente ricorso, come si evince dalla allegata documentazione, non vi era la specifica della imputazione delle somme in pagamento, ovvero non era meglio indicato quali fossero i tributi (contributi, multe, sanzioni...interessi ecc....!!!) da **prendere in riferimento per le somme addebitate**.

Ciò viola in modo assoluto il diritto di difesa del contribuente, in quanto non rende chiara ed inequivoca, l'appartenenza delle somme richieste dalla Amministrazione, ovvero Equitalia Centro SPA.

Da ciò ne consegue la nullità del provvedimento impugnato, in quanto carente dei più elementari requisiti di correttezza.

H) CALCOLO DEGLI INTERESSI

Gli interessi moratori dovuti a seguito del mancato pagamento di una cartella vanno calcolati solo sulle imposte e non più sull'intero debito iscritto a ruolo, comprendente sanzioni e interessi. Inoltre, le misure degli interessi fiscali applicabili al versamento, alla riscossione e al rimborso dei tributi, possono essere stabilite esclusivamente dal ministero dell'Economia e delle Finanze nel limite di un solo punto percentuale di differenza rispetto al tasso legale (in precedenza erano tre i punti percentuali).

Secondo recente sentenza della **Corte di Cassazione, sezione tributaria, (sentenza del 21 marzo 2012 n. 4516)** la mancata indicazione del procedimento di computo degli interessi e delle singole aliquote su base annuale, rende nulla la cartella esattoriale.

La **cartella esattoriale** deve essere "trasparente" anche in merito al **calcolo degli interessi**. Diversamente l'atto è illegittimo e va dunque annullato.

Nelle impugnate cartelle esattoriali non appare chiaro e trasparente (e nemmeno riportato) l'iter che ha portato l'amministrazione procedente al **calcolo degli interessi sulla sorte capitale** e nemmeno il tasso e/o l'aliquota applicata, rendendo in tal modo difficile, se non impossibile, al contribuente la ricostruzione del calcolo (e quindi della esattezza) degli stessi interessi.

Anche in tal senso, quindi, l'impugnato provvedimento è da ritenersi totalmente illegittimo e di conseguenza nullo, per violazione palese del diritto di difesa del contribuente, come da Statuto del contribuente.

È pertanto da considerarsi nullo e/o giuridicamente inesistente.

**** **

Per i suesposti motivi, il ricorrente, *ut supra* rappresentato, domiciliato e difeso

CHIEDE

In via preliminare previo accoglimento della istanza di sospensione dell'atto impugnato (della esecuzione della cartella esattoriale) **in quanto dall'atto impugnato deriva senza alcun dubbio un danno grave ed irreparabile al patrimonio del ricorrente già gravemente pregiudicato per i seguenti motivi:**

- **la somma richiesta nelle citate cartelle esattoriali è assolutamente ingente e lo stipendio del ricorrente è già gravata di ulteriori finanziamenti e debiti che permettono allo stesso giusto il minimo indispensabile, in quanto**

.....;

- **il ricorrente non dispone di altri introiti al di fuori del modesto stipendio e l'unico bene di proprietà è l'automobile, che utilizza al solo scopo di andare e tornare dal luogo di lavoro, pertanto risulta essere assolutamente necessaria alle esigenze non solo del ricorrente ma anche e soprattutto della famiglia . . .**

.....;

In via alternativa e nel merito dichiarare infondate, sia in diritto che in fatto, le cartelle di pagamento n.

Ancora in via alternativa e nel merito dichiarare infondato, sia in fatto che in diritto, il preavviso di fermo amministrativo n.

Si richiede, inoltre, la vittoria anche per quanto concerne le spese ed i compensi come da normativa vigente in materia.

Salvis iuribus

Si richiede che la presente controversia venga discussa in pubblica udienza.

All'atto della costituzione in giudizio saranno depositati, in copia i seguenti documenti:

Si dichiara a conclusione del presente atto quanto segue: il valore della lite è pari ad € (sorte capitale e sanzioni, salvo errori od omissioni) e che il valore del contributo unificato è di € ; l'indirizzo di posta elettronica certificata è: @pec.it; e numero di fax

Con osservanza

Avv.