

Accertamento

Atto imoesattivo primario: l'errata notifica ne comporta l'inesistenza giuridica

Commissione tributaria regionale Liguria, Sez. I, Sent. 10 dicembre 2021 (6 dicembre 2021), n. 977 - Pres. Fanucci - Rel. D'Avanzo

Accertamento - Notifiche - Atto imoesattivo primario - Notifica tramite messo comunale o speciale - Necessità - Notificazione errata - Inesistenza giuridica - Configurabilità - Sanatoria - Inammissibilità

In materia tributaria, un atto c.d. imoesattivo primario deve essere, ex art. 29 del D.L. n. 78/2010, notificato tramite messo comunale o speciale. L'errata notifica dello stesso ne comporta la giuridica inesistenza, senza alcuna sanatoria ex art. 156 c.p.c.

Svolgimento del processo

La C.T.P. aveva annullato l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate nei confronti della L.W. S.r.l. per l'anno 2010, per giuridica inesistenza dello stesso a seguito errata forma di notifica. In tale atto venivano effettuati recuperi di maggiori ricavi e, di conseguenza, maggior reddito d'impresa a carico della società.

Il ricorso è dell'Agenzia delle entrate che contesta la sentenza ritenendo di essersi comportata correttamente ed enuncia alcune sentenze della Corte di cassazione che hanno convalidato la notifica di un atto per via postale, ritenendo che l'art. 29 D.L. n. 78 del 2010 non abbia apportato nulla di nuovo in merito alla notifica degli atti. Nel merito contesta quanto eccepito dalla parte in merito al contraddittorio e al recupero di costi non di competenza dell'anno accertato e, soprattutto, procede all'esame delle rimanenze con recupero di maggiori ricavi per oltre 238.000 euro e alla ricostruzione dell'operazione effettuata per realizzare un complesso immobiliare in località V. che porta ad un recupero di ricavi non dichiarati per euro 1.030.192. A questi si sommano importi per costi indeducibili in larga parte non di competenza. In ultimo si esprime sulla validità dell'aggio contestato chiedendo la conferma dell'avviso di accertamento o la riduzione, in subordine, a quanto proposto in conciliazione. Con vittoria di spese.

Controdeduce la L.W. S.r.l. chiedendo, preliminarmente, la conferma della decisione di primo grado per inesistenza giuridica dell'avviso di accertamento. Porta a supporto quanto già esposto in primo grado e cita

sentenze della Corte di cassazione contrarie a quanto affermato dall'Agenzia.

Nel merito ritiene vi sia stata violazione per quanto riguarda il contraddittorio preventivo, contesta i recuperi in quanto avrebbero portato al massimo ad una violazione formale e, soprattutto, contesta il recupero di euro 238.423 in quanto ritiene di aver fornito prospetto in merito perfettamente corrispondente alla contabilità. Ritiene che, per quanto relativo all'operazione immobiliare, abbia valenza la memoria tecnica riportante correttamente i valori del mercato dell'epoca. Ritiene che l'aggio possa essere determinato solo nel caso in cui l'agente per la riscossione effettui un'effettiva attività.

Ritiene immotivato l'atto di irrogazione sanzioni e chiede conferma sentenza C.T.P.

Motivi della decisione

La Commissione, valutato quanto apportato dalle parti in atti ed in udienza, ritiene che la sentenza di primo grado debba essere confermata.

Il costante e prevalente indirizzo giurisprudenziale della CTR è basato non su una interpretazione della legge ma sull'applicazione della stessa. In ciò seguendo il principio basilare enunciato dall'art. 12 delle Preleggi per cui la legge non si interpreta ma si applica. Solo un diverso indirizzo del legislatore volto alla modifica può giustificare diversa applicazione.

L'errata notifica dell'atto, nonostante quanto espresso dall'Agenzia delle entrate, comporta la giuridica inesistenza dello stesso, senza alcuna sanatoria ex art. 156 c.p.c.

Siamo in presenza di un atto c.d. impositivo primario che deve essere, ex art. 29 D.L. n. 78 del 2010, notificato tramite messo comunale o speciale. Viene confusa la natura di tale atto, inderogabilmente da notificarsi nei modi sopra elencati, con la natura degli atti successivi o secondari per i quali la legge stessa precisa: successivi atti da notificare al contribuente anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento, nei casi in cui siano rideterminati ecc. La notifica postale, pertanto, è ammessa solo per gli atti successivi al primario.

Su tale linea la stessa Corte di cassazione, sentenza n. 26506/2020, ha equiparato la notifica tramite PEC a quella tramite raccomandata e non valida per gli atti iniziali.

Se il legislatore non ha mai modificato gli articoli della legge è evidente che questo era lo spirito e la volontà. L'Agenzia delle entrate sostiene che non vi sia differenza fra gli atti e che la notifica debba solo rendere noto al contribuente l'esistenza dell'atto, ma occorre considerare che l'atto è impositivo ed esecutivo contemporaneamente per cui la notifica è correlata ad esso, ha una natura istitutiva di titolo esecutivo che non si forma per sola conoscenza: è necessaria e obbligatoria la notifica rituale dello stesso. La lettera a) dell'art. 28 D.L. n. 78 del 2010 determina per gli atti successivi la possibile notifica per via postale ma non prevede alcuna eccezione per la prima notifica dell'atto, essendo necessaria anche la compilazione di relata.

Solo così si forma l'atto esecutivo.

L'art. 14 Legge n. 890 del 1982 non è stato abrogato ma la norma speciale prevale sulla norma generale. Tale articolo al comma 1 prevede la notifica degli atti per via postale, ma nella seconda parte dello stesso comma precisa che devono essere fatti salvi i disposti di cui agli artt. 26, 45 e segg. D.P.R. n. 602 del 1973 e 60 D.P.R. n. 600 del 1973, che prevedono espressamente l'intervento del messo notificatore escludendo qualsiasi altro sistema. Il che porta

solo ad evidenziare che sia obbligatorio quanto ivi previsto richiedendosi l'intermediazione dell'agente della notificazione che deve, appunto, essere eseguita da messi comunali o speciali, con redazione di relata.

La Corte di cassazione con sentenza SS.UU. 19854/2004 e la Cassazione tributaria 24442/2008 hanno riconosciuto la relata e la sottoscrizione un elemento essenziale in un atto giuridico e come la notifica errata e la loro assenza determina la giuridica inesistenza non sanabile in alcuna maniera. Il nuovo atto è un atto esecutivo e di precetto per cui il vizio di notifica si traduce in vizio dell'atto determinandone l'invalidità. Sulla stessa linea, oltre a sentenze di Cassazione, CTP Messina nel 2017, La Spezia, Massa. La CTR Lombardia ha sentenziato che la spedizione tramite via postale comporta la violazione dell'art. 29 D.L. n. 78 del 2010. Similmente sentenza 757/2019 CTR Piemonte e CTP La Spezia n. 71/2016 e 486/2016.

La conferma viene anche dagli art. 137 c.p.c. e 28 D.L. n. 78 del 2010.

Infine, trattandosi di un atto emesso dall'Agenzia delle entrate a maggior ragione la norma di riferimento per la notifica è l'art. 60 D.P.R. n. 600 del 1973 in luogo di norme generali e inconferenti.

Tutto quanto sopra esposto conferma la sentenza della C.T.P. determinando la giuridica inesistenza dell'atto notificato e rende inutile ed illogica ogni eventuale discussione sugli altri punti dell'accertamento.

La decisione, pur giurisprudenzialmente corretta, per la materia trattata giustifica e comporta la compensazione delle spese del giudizio.

P.Q.M.

La Commissione respinge l'appello dell'Agenzia delle entrate.

Spese compensate.

La notifica dell'atto impositivo primario e l'essenzialità dell'"intermediazione" dell'agente notificatore di Davide Corrado (*)

L'avviso di accertamento esecutivo che sia stato portato a conoscenza del contribuente non tramite un'agente notificatore bensì mediante raccomandata con avviso di ricevimento è giuridicamente inesistente. A stabilirlo è la Commissione tributaria regionale della Liguria che, sconfessando un avverso (ma al contempo discutibile) orientamento della giurisprudenza di legittimità, ha, con sentenza n. 977/2021, correttamente interpretato il disposto di cui all'art. 29 del D.L. n. 78/2010 per quel che concerne i c.d. atti impositivi primari. Infatti, come è ormai consolidato nella dottrina maggioritaria, la notifica dell'atto impositivo primario non si limita a "formalizzare" la pretesa impositiva, ma fa "sorgere" altresì la pretesa esattiva, che è poi suscettibile di dar luogo a tutti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria. La notificazione non costituisce perciò un mero atto formale, ma funge da vero e proprio spartiacque tra il potere impositivo ed esattivo, per un verso, e la libertà o la soggezione patrimoniale, per l'altro.

L'avviso di accertamento esecutivo - qualificato come atto impositivo primario a norma dell'art. 29 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (1) - che sia stato portato a conoscenza del contribuente non tramite un agente notificatore bensì mediante raccomandata con avviso di ricevimento è giuridicamente inesistente. È questo il principio di diritto stabilito dalla Commissione tributaria regionale della Liguria, con sentenza n. 977/2021.

A valle di una verifica fiscale, l'Agenzia delle entrate emetteva - e notificava in maniera irrituale - un avviso di accertamento che veniva impugnato dalla società contribuente deducendo, tra gli altri motivi di annullamento, la giuridica inesistenza della notifica dell'atto impositivo e, di conseguenza, la giuridica inesistenza dell'atto stesso in quanto, trattandosi di un atto recettizio, esso non si perfeziona se non al momento della sua notifica. La doglianza veniva accolta dalla Commissione

tributaria provinciale la quale, correttamente, annullava l'avviso di accertamento. La sentenza veniva impugnata dall'Ufficio sostenendo che l'art. 29, D.L. n. 78/2010 non abbia apportato nulla di nuovo in merito alla notifica degli atti e che tale principio fosse già stato riconosciuto dalla Corte di cassazione tramite alcuni arresti.

La ratio sottesa alla disciplina degli atti impositivi

La sentenza della CTR Liguria si pone sulla scia del riconoscimento da parte delle Corti di merito (2) di quella che è stata altrove definita come "la riforma più incisiva fatta in questi ultimi anni relativamente alla disciplina dell'azione impositiva, *lato sensu intesa*" (3), realizzata attraverso il D.L. 31 maggio 2010, n. 78, recante "Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica" e che più di un dubbio aveva suscitato - e continua a suscitare (4) - all'indomani della

(*) *Dottorando di ricerca in diritto processuale civile presso l'Università degli Studi di Milano e Avvocato in Milano*

(1) Convertito, con modificazioni, in legge 30 luglio 2010, n. 122.

(2) Si vedano, *inter alia*, Comm. trib. reg. Piemonte, 27 maggio 2019, n. 757, in *il fisco*, 2019, pag. 3383 ss., con nota di E. Manoni, "È giuridicamente inesistente l'accertamento esecutivo notificato direttamente tramite raccomandata"; e Comm. trib. reg. Lombardia, 13 settembre 2018, n. 4314, in *il fisco*, 2018, pag. 4290 ss., con nota di M. Cancedda, "Inesistente l'atto 'impositivo' notificato direttamente a mezzo posta."

(3) Cfr. C. Glendi, "Vizi di notifica degli atti impositivi e rimedi giurisdizionali esperibili 'prima' e 'dopo' il pignoramento", in *Corr. Trib.*, 2019, pag. 18 ss. dove l'A. evidenzia le caratteristiche

peculiari della natura e della funzione della notificazione negli atti impositivi, di cui fanno inscindibilmente parte una componente impositiva, il connotato di cartolarità esecutiva e la precettazione terminale di pagamento, i quali, tutti insieme, comportano complessità nell'ipotesi di sussistenza di vizi afferenti agli atti medesimi. Di conseguenza, anche i rimedi per far valere detti vizi sono differenti nel caso questi si manifestino prima oppure dopo il pignoramento.

(4) Si vedano, in particolare, le considerazioni conclusive e le proposte di modifica suggerite in C. Glendi, "Vizi di notifica degli atti impositivi e rimedi giurisdizionali esperibili 'prima' e 'dopo' il pignoramento", *cit.*, pag. 24 ss. e in nota.

sua introduzione (5). La normativa è certamente ispirata a ragioni di economicità e di funzionalità operativa, in quanto il concentrare la riscossione nell'imposizione permette di eliminare "l'inutile orpello" della formazione del ruolo e della sua riproduzione nella cartella di pagamento da parte dell'agente della riscossione. Attraverso l'unificazione del momento impositivo del prelievo (attuato tramite la determinazione del dovuto da parte dell'Agenzia delle entrate) e del momento esattivo (che precede la realizzazione della pretesa impositiva realizzabile anche coattivamente), si crea un solo provvedimento - nel quale confluiscono sia l'attività impositiva, sia quella formativa del titolo esecutivo e del precetto - che legittima l'ingresso direttamente nell'esecuzione forzata. Si tratta di un indubbio vantaggio pratico che, oltre a costituire una conferma tangibile di una costitutività provvedimento che ben si sposa con la sua patologica rilevanza processuale (6), ne rimarca altresì un carattere di efficienza che però necessita di essere controllata nel modo giusto per evitare sconfinamenti di poteri da quello *lato sensu* impositivo a quello giurisdizionale o financo a quello legislativo (7). D'altronde, dato il cumulo di funzioni e di effetti in tal modo realizzato, tale sconfinamento si presenta quale effetto pressoché "naturale" del fenomeno della c.d. imposesazione. Tali avviluppamenti, come è stato notato, si "manifestano in modo eclatante nel momento conclusivo della manifestazione del potere impositivo ed esattivo, cioè nella notificazione

dell'atto 'imposesattivo', quando tale potere impositivo ed esattivo si esteriorizza verso il suo destinatario, e nel momento iniziale dell'azione, ove, cioè, a fronte della notifica di tale atto, coevamente sorge per lo stesso destinatario il potere di reazione in sede giurisdizionale, che, data appunto la nuova portata dell'atto di cui trattasi, è per ciò stesso quasi necessitato ad estrinsecarsi subito nelle vie cautelari" (8).

In altre parole, la notifica dell'atto icasticamente definito imposesattivo non si limita a formalizzare la pretesa impositiva, ma fa sorgere altresì la pretesa esattiva che è poi suscettibile di dar luogo a tutti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria. La notificazione non costituisce perciò un mero atto formale ma funge da vero e proprio "spartiacque tra il potere impositivo ed esattivo, per un verso, e la libertà o la soggezione patrimoniale, per l'altro" (9).

Le diverse soluzioni messe in campo dall'art. 29 del D.L. n. 78/2010

Occorre primariamente rilevare come l'art. 29 del D.L. n. 78/2010 preveda un diverso regime a seconda del tipo di atto esattivo da destinare al contribuente: al primo periodo del comma 1, lett. a), infatti, dispone che l'atto ivi indicato (10) non solo debba essere notificato, ma che, solo una volta decorso il termine dalla notifica, possa derivare l'efficacia del titolo esecutivo (atto imposesattivo c.d. primario); al secondo periodo del comma 1, lett. a), invece, si stabilisce che l'intimazione ad adempiere al pagamento è contenuta nei successivi atti da notificare al contribuente, anche mediante raccomandata con avviso di

(5) Per una generale panoramica affrescata dalla dottrina all'indomani della sua introduzione si rimanda a C. Glendi, "Notifica degli atti 'imposesattivi' e tutela cautelare ad essi correlata", in C. Glendi - V. Uckmar, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, pag. 3 ss. oggi anche in *Dir. prat. trib.*, 2011, pag. 481 ss.

(6) Sulla natura costitutiva del processo tributario cfr. D. Corrado, "L'oggetto del processo tributario, fra teorie dichiarative e teorie costitutive: traccati evolutivi", in *Dir. prat. trib.*, 2019, pag. 1586 ss., oltre ovviamente alla magistrale opera di C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, *passim*.

(7) Il punto è sottolineato particolarmente in C. Glendi, "Impoesazione costitutiva *ex parte fisci* e impoesazione sostitutiva *ope iudicis*", in *Corr. Trib.*, 2013, pag. 457 ss. dove l'A. rileva, con riferimento alle forme imposesattive c.d. sintetiche, che queste "sono ai limiti di resistenza del principio di legalità e fors'anche lo travalicano. Altrettanto chiaro è che la sostitutività del giudizio sull'esercizio di questi poteri ne allarga ulteriormente i confini.

Occorrerebbe, quindi, una seria riforma circa le rispettive funzionalità, che solo una illuminata opera di codificazione può dare". Aggiungendo, peraltro, che "Non si può certo ridurre la funzione imposesattiva del Fisco, che va anzi protetta e custodita, proprio nel suo connotato di costitutività provvedimento e di efficienza. Ma dev'essere controllata nel modo giusto, per renderla conforme ai paradigmi normativi, soprattutto di ordine costituzionale. Per far ciò bisogna che chi ha il potere di svolgere questo controllo lo faccia con rigore, non in forme sostitutive e in qualche modo suppletive".

(8) Cfr. C. Glendi, "Notifica degli atti 'imposesattivi' e tutela cautelare ad essi correlata", cit., pag. 482.

(9) Cfr. C. Glendi, "Notifica degli atti 'imposesattivi' e tutela cautelare ad essi correlata", cit., pag. 482.

(10) Ossia "l'avviso di accertamento 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".

ricevimento, in tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, IRAP ed IVA (atto impositivo c.d. secondario o “sub-primario” che dir si voglia) (11).

Fermo restando che per tutti gli atti impositivi primari o secondari che siano - il dato strutturale comune si rinviene nella concentrazione in un solo provvedimento dell'attività impositiva (di accertamento o di liquidazione) e dell'attività esattiva propriamente intesa (titolo esecutivo e precetto), dalla lettura dei dati normativi emerge, però, con assoluta chiarezza, la differenza tra atto impositivo primario e atti impositivi secondari, sia per quanto riguarda il contenuto (12), sia per quanto concerne il termine di adempimento (13), sia relativamente alle forme della notificazione dell'atto (14).

Sotto quest'ultimo aspetto, le previsioni di legge appaiono sufficientemente chiare nel non ammettere una diversa modalità di notifica - ad esempio inviando una mera raccomandata con avviso di ricevimento (15) - per gli atti impositivi primari se non quella attuata per il tramite dell'agente notificatore. Tale interpretazione, peraltro, si pone perfettamente in linea con la *ratio* sottesa all'atto impositivo primario che riconosce, data la gravità delle conseguenze per il cittadino-contribuente in tali ipotesi, una maggior garanzia che egli abbia concretamente ricevuto l'atto. Infatti, come autorevolmente sostenuto, “con l'atto impositivo primario si realizza, invero, la piena entrata dell'Agenzia delle entrate nella sfera patrimoniale del contribuente ed è quindi logico che la

legge, nell'interesse stesso dell'Agenzia delle entrate, oltre che del contribuente, richieda che il momento iniziale da cui sorge l'effetto costitutivo del primo titolo esecutivo e relativo precetto risulti incontrovertibilmente consacrato da una relata di notifica redatta dal messo notificatore che fa prova dell'avvenuto compimento delle operazioni di notifica sino a querela di falso (art. 2700 c.c.)” (16). Il citato art. 29, lett. b), dispone infatti che gli atti di cui alla lett. a) divengono esecutivi decorso il termine utile per la proposizione del ricorso, legittimando perciò l'agente della riscossione a procedere ad espropriazione forzata sulla base dell'atto avente efficacia di titolo esecutivo senza la preventiva notifica della cartella di pagamento.

Se è vero che la decorrenza del termine inizi dal compimento della notificazione dell'atto impositivo primario, allora gli atti impositivi primari rientrano in quella categoria definibile come atti recettizi in senso stretto, in quanto si attribuisce alla notificazione dello stesso carattere costitutivo e produttivo dell'effetto dell'atto. Pertanto, una volta riconosciuta l'efficacia costitutiva della notificazione dell'atto per la produzione dei suoi effetti, si deve categoricamente escludere sia la possibilità di validare ipotesi equiparabili - ma non sovrapponibili - a quelli stabiliti dalla norma (come l'ammettere una mera comunicazione (17) in luogo di una notificazione), sia eventuali ipotesi di sanatoria ivi compresa quella del raggiungimento dello scopo dello stesso, elaborata in riferimento agli atti processuali civili (18).

(11) Sebbene l'espressione entrata nel patrimonio semantico dello studioso del diritto tributario (sia sostanziale che procedurale) sia quella di “atto impositivo secondario”, l'espressione “atto impositivo sub-primario” (di cui si rinviene traccia in C. Glendi, *Notifica degli atti “impositivi” e tutela cautelare ad essi correlata*, cit., pag. 481 ss.) rimanda maggiormente all'idea di una dipendenza di questo rispetto all'atto primario e ciò, come si è visto, è particolarmente evidente nel caso della notificazione qui in esame.

(12) Infatti, gli atti impositivi secondari hanno natura essenzialmente liquidatoria e rideterminativa (solitamente riduttiva) di quanto disposto nell'atto impositivo primario, in relazione alle modificazioni apportate al contenuto di questo primo atto.

(13) Per gli atti impositivi secondari, a norma dell'art. 29, comma 1, lett. a), secondo periodo, “il versamento delle somme dovute deve avvenire entro sessanta giorni dal ricevimento della raccomandata”. Tuttavia, la legge prevede, per gli atti impositivi secondari, oltre alla notificazione diretta mediante rinvio di

raccomandata con avviso di ricevimento, “anche” la possibilità di notifica tramite messi, nel qual caso il momento per la decorrenza del termine di 60 giorni andrà perciò individuato nel momento in cui si perfeziona la notifica effettuata dal messo notificatore a sensi dell'art. 60, D.P.R. n. 600/1973.

(14) Il punto è fatto oggetto di approfondita indagine in C. Glendi, “Vizi di notifica degli atti impositivi e rimedi giurisdizionali esperibili ‘prima’ e ‘dopo’ il pignoramento”, cit., pag. 20 ss.

(15) Ipotesi, invece, espressamente prevista per gli atti impositivi secondari.

(16) Cfr. C. Glendi, “Vizi di notifica degli atti impositivi e rimedi giurisdizionali esperibili ‘prima’ e ‘dopo’ il pignoramento”, cit., pag. 21.

(17) Tale aspetto è particolarmente curato in C. Glendi, “Notifica degli atti ‘impositivi’ e tutela cautelare ad essi correlata”, cit., pag. 491 ss.

(18) Come osservato da C. Glendi, “Vizi di notifica degli atti impositivi e rimedi giurisdizionali esperibili ‘prima’ e ‘dopo’ il

Attraverso tali formalità l’Agenzia delle entrate se da un lato, “mette in cassaforte” la possibilità di attivare legittimamente la successiva esecuzione forzata tributaria preservandola, in particolare, da future contestazioni sulla validità della notificazione e quindi sul perfezionamento del titolo esecutivo, dall’altro lato, pone, incontrovertibilmente, il contribuente in grado di valutare il rischio del passaggio successivo all’atto di pignoramento, mettendolo di fronte a tutte le sue consequenziali responsabilità (19).

Diverso è il caso degli atti impositivi secondari dove la lettera della norma consente espressamente all’Agenzia delle entrate di scegliere tra la più garantistica forma di notifica a mezzo di agente notificatore e la meno affidabile - anche se più veloce - trasmissione diretta dell’atto tramite raccomandata con avviso di ricevimento. Ma anche questo è assolutamente coerente con la *ratio* sottesa alla norma in discussione, in quanto gli effetti scaturenti dagli atti impositivi secondari sono di gran lunga meno gravi rispetto a quelli primari, in quanto quelli secondari - pur dipendendo dai primari - costituiscono pur sempre una provvedimentalità “successiva” e “ristretta” di natura essenzialmente liquidatoria o rideterminativa

(solitamente riduttiva), rispetto a quanto disposto nell’atto impositivo primario (20).

Considerazioni conclusive

Per quanto sopra affermato, è allora corretta la soluzione adottata dalla CTR Liguria per la quale - sconfessando il dettato di un’avversa (ma inconferente) giurisprudenza di legittimità (21) - il difetto di notifica dell’atto impositivo primario a mezzo di messo notificatore comporta il mancato perfezionamento dell’atto stesso e la conseguente inesistenza giuridica dei relativi effetti. Tale impostazione trova ulteriore riscontro - quasi come se ne costituisse una naturale appendice - nell’art. 14 della Legge n. 890/1982 il quale non è stato affatto abrogato ma costituisce semplicemente una *lex generalis* rispetto al dettato di cui all’art. 29 D.L. n. 78/2010 che, costituendo *lex specialis*, ne deroga gli effetti. Infatti, l’art. 14 Legge n. 890/1982, riconoscendo che la notifica diretta a mezzo posta è possibile per gli atti rideterminativi degli importi dovuti negli avvisi di accertamento, è come se riaffermasse e ribadisse che la notifica diretta a mezzo posta non vale per gli avvisi di accertamento stessi. Così facendo, allora, espressamente ammette che la notifica

pignoramento”, cit., pagg. 21-22, infatti, “l’atto impositivo, per la sua struttura e funzione, di dar vita ad un titolo esecutivo che legittima l’ingresso del processo esecutivo attraverso il pignoramento, mal si presta a configurare il sorgere di tale effetto per il mero fatto della sua conoscenza da parte del destinatario. In quanto la conoscenza dell’atto è di per sé, stante la sua natura puramente informativa, inidonea all’insorgere di un effetto esecutivo, che la norma ricollega specificamente in via costitutiva alla sola notificazione dell’atto quale componente della cartolarità del titolo esecutivo e al decorso di un dato termine, ad essa normativamente ricollegato, non già alla mera conoscenza o conoscibilità dell’atto stesso”.

(19) Si veda, *amplius*, C. Glendi, “Vizi di notifica degli atti impositivi e rimedi giurisdizionali esperibili ‘prima’ e ‘dopo’ il pignoramento”, cit., pag. 21 ss.

(20) Si vedano anche le considerazioni contenute in E. Manoni, “È giuridicamente inesistente l’accertamento esecutivo notificato direttamente tramite raccomandata”, cit., pag. 3383 ss.

(21) Si veda Cass., Sez. trib., 4 febbraio 2020, n. 2479 dove il giudice di legittimità ha affermato che, anche a volere ritenere inesistente la notificazione dell’avviso di accertamento, “in ogni caso la questione perde rilevanza ... per l’assorbente correttezza della seconda *ratio*, su cui si fonda la decisione impugnata, ovvero l’avvenuta sanatoria dell’eventuale nullità della notificazione”, sanatoria derivante dalla tempestiva impugnazione dell’avviso di accertamento e questo perché “per la costante giurisprudenza di questa Corte (cfr. tra le altre, di recente, Cass., Sez. trib., 24 agosto

2018, n. 21071) in tema di atti di imposizione tributaria, la notificazione non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento, ma una condizione integrativa di efficacia, sicché la sua inesistenza o invalidità non determina in via automatica l’inesistenza dell’atto, quando ne risulti inequivocamente la piena conoscenza da parte del contribuente, entro il termine di decadenza concesso per l’esercizio del potere all’Amministrazione finanziaria, su cui grava il relativo onere probatorio”. In senso conforme si segnalano: Cass, 30 gennaio 2018, n. 2203; Cass., Sez. trib., 24 aprile 2015, n. 8374; Cass., Sez. trib., 15 gennaio 2014, n. 654. Tuttavia, una siffatta interpretazione, oltre ad essere vigorosamente *contra legem* (per la cristallina formulazione dell’art. 29 del D.L. n. 78/2010 oltre che per la *ratio legis* ad esso sottostante), rischia di minare seriamente anche le garanzie che il contribuente necessita dinanzi ad un atto che può incidere immediatamente - ossia senza l’intermediazione del ruolo - sulla propria sfera patrimoniale. Non è superfluo ricordare, inoltre, che la giurisprudenza ora citata aveva ad oggetto avvisi di accertamento meramente impositivi poiché emessi in data antecedente al 1° ottobre 2011 (entrata in vigore dell’avviso di accertamento e dei successivi atti impositivi). E ciò è sufficiente ad invalidare anche la sentenza della Cass., Sez. VI, 3 dicembre 2020, n. 27634 che afferma che, “anche a volere ritenere primario l’avviso di accertamento impositivo e secondari i successivi atti nei quali sono rideterminati gli importi indicati nel primo, l’art. 29 del D.L. n. 78/2010 non introduce alcuna distinzione quanto a modalità di notificazione e sicuramente nessuna limitazione per gli atti primari”.

possa avvenire ai sensi dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, il quale, a sua volta, non prevede la possibilità di procedere autonomamente alla notifica (22).

In conclusione, l'accertamento controverso è certamente un "atto primario", in quanto con esso sono state avanzate le contestazioni in punto di ricavi non dichiarati e costi indeducibili, che hanno causato una rideterminazione delle

imposte dovute. Per tale ragione, va categoricamente esclusa l'applicazione dell'art. 14 della Legge n. 890/1982 e deve ritenersi obbligatoria l'intermediazione dell'agente della notificazione che deve, appunto, essere eseguita da messi comunali o speciali, con redazione di relata affinché l'atto possa espletare i propri effetti così come previsto, espressamente, nel primo periodo del comma 1, lett. a) dell'art. 29 del D.L. n. 78/2010.

(22) Il punto, oltre ad essere specifico oggetto dei motivi della decisione in commento, è altresì sottolineato in E. Manoni, *È giuridicamente inesistente l'accertamento esecutivo notificato direttamente tramite raccomandata*, cit., pag. 3383 ss. Di diverso avviso, rispetto al valore da attribuire all'art. 14 della Legge n. 890/1982, è M. Cancedda, *Inesistente l'atto "impoesattivo" notificato direttamente a mezzo posta*, cit., pag. 4291 ss. il quale sostiene che "laddove prevede la 'raccomandata con avviso di ricevimento' per la notifica degli atti 'rideterminativi' della pretesa, l'art. 29 del D.L. n. 78/2010 intenda riferirsi alla possibilità di utilizzo della raccomandata 'ordinaria', con avviso di ricevimento di colore bianco, implicitamente confermando l'utilizzabilità della

raccomandata AG per la notifica dell'atto impoesattivo 'primario'". E conclude che "sia sotto un profilo letterale che da un punto di vista sistematico, la disciplina dell'atto impoesattivo non contempla un regime particolare per la relativa notificazione: questa soggiace alle norme riguardanti la generalità degli atti tributari e, pertanto, può legittimamente essere eseguita anche in via diretta dall'Ufficio a mezzo del servizio postale". Tale impostazione tuttavia non può essere accolta perché si andrebbe a contraddire non solo il dato testuale della disposizione di cui all'art. 29 (che disciplina diversamente la notifica per gli atti impoesattivi primari e secondari), ma anche la *ratio* sottostante all'istituto di cui si è cercato di dare conto nel testo.