

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: Irap – accertamento automatizzato

Composta da

Francesco Federici - Presidente -

Roberto Succio - Consigliere -

R.G.N.

449/2017

Maria Giulia Putaturo Do- - Consigliere -
nati Viscido Di Nocera

Cron.

Salvatore Leuzzi - Consigliere -

AC -

13/11/2025

Luigi D'Alessandro - Consigliere rel. -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 449/2017 R.G. proposto da

S.n.c., in persona del legale rappresentante rappresentato e difeso dall'avv. **-**
 ed elettivamente domiciliato presso lo studio del difensore in
Fondi, alla via

- *ricorrente* -

contro

EQUITALIA SERVIZI DI RISCOSSIONE S.p.A. – Direzione Regionale del Lazio, in persona del Direttore Regionale Lazio, dott. Luigi Murino, rappresentata e difesa dall'avv. [REDACTED], ed elettivamente domiciliata in Roma, alla via [REDACTED] presso lo studio dell'avv. [REDACTED]

- *controricorrente* -

proposto avverso la sentenza n. 3193/40/16, emessa dalla Commissione tributaria regionale del Lazio – Sez. distaccata di Latina, depositata il 20 maggio 2016;

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 13 novembre 2025 dal consigliere Luigi D'Alessandro.

Rilevato che:

1. La società [REDACTED] S.n.c. impugnò dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Latina la cartella di pagamento n. [REDACTED] con cui l'Ufficio, a seguito di controllo automatizzato ex art. 36-*bis* d.P.R. n. 600/1973 e art. 54-*bis* d.P.R. n. 633/1972, aveva recuperato l'IRAP dovuta per l'anno d'imposta 2007 nonché le relative sanzioni.
2. Il Giudice di prime cure accolse il ricorso sia in ragione dell'inesistenza giuridica della notificazione della cartella di pagamento, direttamente eseguita a mezzo posta dall'Agente della riscossione senza l'intervento dei soggetti abilitati per legge, sia in ragione di vizi della motivazione dell'atto impugnato.
3. La Commissione tributaria regionale del Lazio, dinanzi alla quale la Equitalia Sud S.p.A. propose appello, accolse il gravame, ritenendo insussistenti i vizi formali denunciati dalla contribuente.



4. Avverso la pronuncia del secondo Giudice la società [REDACTED] S.n.c. ha proposto ricorso per cassazione affidandolo a tre motivi, a cui la Equitalia Servizi di Riscossione S.p.A. ha resistito con controricorso.

Considerato che:

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., «violazione e falsa applicazione dell'art. 3 della L. 241/90 e dell'art. 7 della L. 212/00». Secondo la ricorrente la cartella di pagamento era nulla per essere priva di alcune indefettibili indicazioni, quali quelle relative alla misura del tasso di interesse applicato e al metodo di calcolo utilizzato per la determinazione degli interessi; la cartella era viziata anche perché priva dell'indicazione del periodo di tempo in relazione al quale erano stati calcolati gli interessi e perché riportante l'ambigua dicitura "*Ritardati od omessi versamenti*". La sentenza impugnata sarebbe, dunque, censurabile nella parte in cui ha ritenuto assolto l'obbligo motivazionale della cartella di pagamento con il mero riporto dei dati obbligatori per la formazione del ruolo.

2. Il motivo è infondato.

2.1. Con sentenza n. 22281/2022, le Sezioni unite di questa Corte, nell'individuare il contenuto minimo della motivazione, prevista ai sensi dell'art. 7 della L. n. 212 del 2000, della cartella di pagamento in relazione agli interessi richiesti per ritardato pagamento dei tributi, hanno operato una distinzione tra l'ipotesi in cui la cartella di pagamento richieda al contribuente interessi mai prima determinati e pretesi dall'ente accertatore, e quella in cui la cartella segua un atto prodromico nel quale sono già stati computati gli interessi per il ritardato pagamento, e, infine, quella di controllo automatizzato ex artt. 36-*bis* del d.P.R. n. 602 del 1973 e 54-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972.



Nella prima ipotesi la cartella assume la natura di atto impositivo sostanziale e, come tale, richiede una «motivazione completa», secondo i canoni di congruità, sufficienza ed intelligibilità, sicché la pretesa degli accessori deve essere supportata dalla precisa indicazione della tipologia degli interessi applicati (attraverso l'indicazione della norma tributaria di riferimento o comunque del criterio normativo idoneo a giustificarli), dell'imposta con riferimento alla quale essi sono stati calcolati in percentuale e della data di decorrenza degli stessi. Non è indispensabile, invece, la specificazione dei saggi d'interesse volta per volta modificati in ragione del lasso di tempo preso in considerazione ai fini della quantificazione degli interessi, sia perché la norma in base alla quale viene giustificata l'obbligazione, doverosamente esternata nella cartella, consente la loro determinazione, sia perché i provvedimenti che individuano il saggio sono soggetti ad obbligo di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale (o a forme equipollenti, come la pubblicazione sul sito internet dell'Agenzia delle entrate) e tale pubblicità legale li rende agevolmente conoscibili dall'interessato ed individuabili. Analogamente, la cartella non deve necessariamente esplicitare le modalità di calcolo che hanno condotto alla quantificazione del debito per interessi, in quanto le stesse sono determinabili sulla base di mere operazioni matematiche fondate sulla base normativa indicata o agevolmente conoscibile.

Nella seconda ipotesi la cartella di pagamento è funzionale alla riscossione coattiva dei tributi e trova il suo riferimento in un distinto atto impositivo, che già ha determinato il *quantum* reclamato a titolo di interessi. All'agente della riscossione che emette la cartella, pertanto, non è imposto alcun onere aggiuntivo di motivazione, se non il riferimento – «diretto e specifico» – all'atto impositivo e/o alla sentenza che lo ha reso definitivo: infatti, la quantificazione degli interessi (la relativa decorrenza e le modalità di calcolo) rinviene la sua fonte nell'atto



prodromico e la cartella di pagamento assume la mera funzione di «attualizzare il debito di interessi già individuato in modo dettagliato e completo nell'atto genetico» e spetta al contribuente l'onere di contestare la determinazione operata in cartella deducendo la sua incoerenza rispetto all'originaria pretesa o la difformità rispetto al contenuto dell'obbligazione degli interessi determinata nell'atto presupposto.

Nella terza ipotesi, quella dei controlli automatizzati, il contribuente è di regola in grado di conoscere i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa fiscale, sicché l'onere di motivazione è assolto mediante il mero richiamo alla dichiarazione fiscale, anche con riferimento al debito per i vari tributi e per i relativi interessi.

2.2. Ciò premesso, è pacifico che nel caso in esame la cartella di pagamento sia stata emessa a seguito di controllo automatizzato, per cui si verte nella terza delle tre ipotesi sopra descritte. Ciò di per sé esclude che l'onere di motivazione della cartella di pagamento includesse gli elementi di cui la ricorrente lamenta la mancanza, ovvero sia la misura del tasso di interesse, il metodo di calcolo (elementi, questi, non necessari neppure nelle altre due ipotesi), il periodo di tempo in relazione al quale gli interessi sono stati calcolati.

3. Con il secondo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., «omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti», poiché la sentenza gravata ha omesso l'esame della questione – già formulata quale motivo del ricorso di primo grado e poi riproposta in appello – dell'eccessività del carico tributario portato dalla cartella di pagamento quale conseguenza di un errore commesso dalla contribuente nella redazione della propria dichiarazione dei redditi in merito agli oneri deducibili, errore emendabile anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa dell'amministrazione finanziaria.

4. Il motivo è inammissibile.



4.1. Va preliminarmente precisato che questa Corte ha affermato che la differenza fra l'omessa pronuncia di cui all'art. 112 cod. proc. civ. e l'omessa motivazione su un punto decisivo della controversia di cui all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. si coglie nel senso che, nella prima, l'omesso esame concerne direttamente una domanda od un'eccezione introdotta in causa, autonomamente apprezzabile, ritualmente ed inequivocabilmente formulata (cfr. Cass. n. 6361/2007), mentre nel caso dell'omessa motivazione l'attività di esame del giudice che si assume omessa non concerne una domanda od un'eccezione, bensì una circostanza di fatto che, ove valutata, appunto in fatto, avrebbe comportato una diversa decisione (cfr. Cass. 9294/2021; Cass. n. 25714/2014).

Orbene, è evidente dalla lettura del ricorso che la contribuente si duole della mancata pronuncia della CTR sulla specifica eccezione sollevata dall'appellata – e già proposta come motivo di ricorso in primo grado – in merito all'erroneità della dichiarazione e alla conseguente infondatezza della pretesa impositiva fondata sui dati indicati in detta dichiarazione, sicchè il motivo, erroneamente rubricato come violazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., va più correttamente inteso come omessa pronuncia di cui all'art. 112 cod. proc. civ. il cui pertinente paradigma è l'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.

4.2. Ciò premesso, e così individuato il pertinente paradigma, il motivo non può comunque trovare accoglimento. La ricorrente indica come abbia introdotto e coltivato la questione nei gradi di merito; nondimeno le critiche sono mal proposte.

La ricorrente sostiene che, in considerazione del numero di lavoratori a tempo indeterminato alle proprie dipendenze nonché degli oneri sostenuti per contributi previdenziali e assistenziali, aveva diritto ad un totale di deduzioni per lavoro dipendente pari a euro 50.240,41, mentre nel Modello Unico aveva indicato deduzioni per la minor somma di



euro 24.804,00; non ha però cura di precisare quali fossero gli elementi probatori che davano evidenza del suo diritto a maggiori deduzioni, elementi la cui indicazione è necessaria onde dimostrare la rilevanza della questione in relazione al possibile esito del giudizio.

La critica introdotta dalla ricorrente difetta, quindi, di specificità, in particolare con riferimento all'indicazione delle prove che avrebbe prodotto a sostegno delle proprie deduzioni, anche rispetto alla loro proposizione nei gradi di merito, e deve pertanto valutarsi inammissibile (in questi termini Cass. n. 20363/2021).

5. Con il terzo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., «violazione e falsa applicazione dell'art. 26 del D.P.R. 602/73» poiché la sentenza gravata aveva ritenuto ritualmente eseguita dall'agente della riscossione, mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento, la notificazione della cartella di pagamento, quando invece, ai sensi del citato art. 26, nella sua formulazione vigente *ratione temporis*, la notificazione della cartella, anche nella forma della raccomandata con avviso di ricevimento, avrebbe potuto essere eseguita esclusivamente da taluni soggetti qualificati tassativamente indicati dalla norma, tra i quali l'agente della riscossione non figura. Secondo la ricorrente la notificazione della cartella, eseguita da soggetto privo del relativo potere, sarebbe non già nulla ma, ancor più radicalmente, giuridicamente inesistente, sicché tale vizio non potrebbe neppure essere sanato, contrariamente a quanto sostenuto dalla CTR, dalla tempestiva proposizione del ricorso.

6. Il motivo è infondato.

6.1. Secondo giurisprudenza consolidata di questa Corte, «*In tema di riscossione delle imposte, la notifica della cartella esattoriale può avvenire anche mediante invio diretto, da parte del concessionario, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, in quanto la seconda parte del comma 1 dell'art. 26 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602,*



prevede una modalità di notifica, integralmente affidata al concessionario stesso ed all'ufficiale postale, alternativa rispetto a quella della prima parte della medesima disposizione e di competenza esclusiva dei soggetti ivi indicati. In tal caso, la notifica si perfeziona con la ricezione del destinatario, alla data risultante dall'avviso di ricevimento, senza necessità di un'apposita relata, visto che è l'ufficiale postale a garantirne, nel menzionato avviso, l'esecuzione effettuata su istanza del soggetto legittimato e l'effettiva coincidenza tra destinatario e consegnatario della cartella, come confermato implicitamente dal penultimo comma del citato art. 26, secondo cui il concessionario è obbligato a conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o con l'avviso di ricevimento, in ragione della forma di notificazione prescelta, al fine di esibirla su richiesta del contribuente o dell'amministrazione» (Cass. n. 6395/2014; conformi, ex plurimis, Cass. n. 4567/2015; Cass. n. 20918/2016; Cass. n. 4275/2018; Cass. n. 29710/2018; Cass. n. 10037/2019; Cass. n. 946/2020).

6.2. Va peraltro sottolineato che, a differenza di quanto sostiene la ricorrente, l'orientamento giurisprudenziale dianzi riportato trova pieno fondamento normativo nell'art. 26, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973, il quale, nella versione applicabile *ratione temporis*, dispone che «La cartella è notificata dagli ufficiali della riscossione o da altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge ovvero, previa eventuale convenzione tra comune e concessionario, dai messi comunali o dagli agenti della polizia municipale. La notifica può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento; in tal caso, la cartella è notificata in plico chiuso e la notifica si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto da una delle persone previste dal secondo comma o dal por-



tiere dello stabile dove è l'abitazione, l'ufficio o l'azienda». La circostanza che il testo appena riportato sia conseguenza anche della modifica, apportata dall'art. 12 del d.lgs. n. 46 del 1999 al ridetto art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973, sopprimendo dal secondo periodo del primo comma all'epoca vigente (*«[...] La notificazione può essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'esattore, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento»*) l'inciso *«da parte dell'esattore»*, non è invero determinante per escludere che, anche dopo tale novella, il concessionario possa notificare direttamente la cartella al debitore tramite il servizio di posta ordinaria. Infatti, la soppressione del riferimento all'*«esattore»* trova una sua generale giustificazione (piuttosto che nell'intento di far venir meno la facoltà di notifica diretta da parte dell'attore della riscossione) nella funzione dello stesso d.lgs. n. 46 del 1999, che era quella di riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma dell'art. 1 della legge-delega 28 settembre 1998, n. 337, il quale, alla lett. a), prevedeva l'*«affidamento, mediante procedure ad evidenza pubblica, ai concessionari della riscossione mediante ruolo delle entrate dello Stato, degli enti territoriali e degli enti pubblici, anche previdenziali, [...]»*. Inoltre, il secondo periodo del primo comma del ridetto art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973, anche dopo la novella appena richiamata, deve essere letto in relazione al precedente art. 11, primo comma, dello stesso decreto legislativo, il quale stabilisce che *«Il concessionario notifica la cartella di pagamento»*.

Pertanto, nel prevedere che, in alternativa alle forme di cui al primo periodo del primo comma del citato art. 26 (tramite gli ufficiali della riscossione o gli altri soggetti ivi indicati), la notifica della cartella possa essere eseguita anche direttamente mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento, il secondo periodo della norma non può che fare tuttora riferimento al soggetto che deve effettuare tale notifica e che di tale facoltà può quindi avvalersi, ovvero il concessionario.



6.3. Alla luce di quanto suesposto questa Corte ha quindi già enunciato il seguente principio di diritto: «In materia di notifica della cartella di pagamento, ai sensi del secondo periodo del primo comma dell'art. 26 d.P.R. n. 602/1973, vigente *ratione temporis*, anche dopo che l'art. 12 d.lgs. n. 46/1999 ha soppresso l'inciso "*da parte dell'esattore*", la notifica della cartella esattoriale può avvenire mediante invio diretto, da parte del concessionario, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento» (Cass. n. 35822/2023).

7. In conclusione, il ricorso va rigettato e la ricorrente condannata al pagamento delle spese processuali nella misura liquidata in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente giudizio di legittimità, che liquida in euro 2.400,00 per compensi, oltre 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, dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso a norma dell'art. 1-*bis* dello stesso art. 13, ove dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 13 novembre 2025

Il Presidente
Francesco Federici

