

LE SEZIONI UNITE RIAFFERMANO IL PRINCIPIO DELLA SCISSIONE SOGGETTIVA DEGLI EFFETTI NOTIFICATORI

SOMMARIO: 1.Il principio di diritto. - 2. La fattispecie. – 3.Il contrasto giurisprudenziale. – 4.Le notificazioni eseguite dal messo notificatore speciale. -5.Riferimenti dottrinali

1.Il principio di diritto

Con sentenza del 17/12/2021 n.40543, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno risolto il contrasto giurisprudenziale – sebbene “non dichiarato” secondo quanto osservato dalla Sezione tributaria nell’ordinanza di rimessione al Primo Presidente della Corte di Cassazione per l’eventuale assegnazione alle Sezioni Unite (ordinanza del 21 luglio 2020 n.15545) – in tema di applicabilità sia del principio di scissione soggettiva degli effetti della notificazione anche agli atti di imposizione tributaria (e in relazione agli effetti sostanziali propri di questo) sia - una volta affermato in via generale il principio in parola - di applicabilità dello stesso all’ipotesi in cui la notificazione non sia eseguita dall’ufficiale giudiziario, ma dal messo notificatore speciale previsto dall’art.60 d.P.R. n.600/1973 e dall’art.16, comma 4, d.lgs.n.546/1992.

Il principio di diritto enunciato è stato il seguente: “in materia di notificazione degli atti di imposizione tributaria e agli effetti di questa sull’osservanza dei termini, previsti dalle singole leggi di imposta, di decadenza dal potere impositivo, il principio della scissione soggettiva degli effetti della notificazione, sancito per gli atti processuali dalla giurisprudenza costituzionale, e per gli atti tributari dall’art.60 del d.P.R. 29 settembre 1973 n.600, trova sempre applicazione, a ciò non ostando né la peculiare natura recettizia di tali atti né la qualità del soggetto deputato alla loro notificazione. Ne consegue che, per il rispetto del termine di decadenza cui è assoggettato il potere impositivo, assume rilevanza la data nella quale l’ente ha posto in essere gli adempimenti necessari ai fini della notifica dell’atto e non quello, eventualmente successivo, di conoscenza dello stesso da parte del contribuente”.

Le Sezioni Unite hanno, inoltre, sancito - a fronte dell’intervenuta “oggettivizzazione” del principio di scissione degli effetti della notifica (da regola del caso del caso concreto è, infatti, divenuto principio generale) - l’ininfluenza della natura del soggetto notificatore e (terzo o dipendente della parte notificante), essendo rilevante, ai fini dell’impedimento della decadenza,

unicamente che la parte gravata svolga le attività poste a suo carico (emanazione dell'atto e richiesta per la notificazione) nel termine perentorio di legge, e che, al fine di garantire l'effettività dell'esercizio dei suoi diritti, sia messa in grado di svolgerle sino all'ultimo momento.

2. La fattispecie

La vicenda che ha condotto alla pronuncia delle Sezioni Unite si origina dall'impugnativa di alcuni avvisi di liquidazione e irrogazione delle sanzioni, con i quali l'Amministrazione Finanziaria aveva recuperato a tassazione un maggiore importo per IVA e interessi sul presupposto della natura di abitazione di lusso dell'immobile acquistato da due contribuenti e della conseguente non riconoscibilità dell'aliquota agevolata al 4% ai sensi della l. n. 549/1995.

Con l'impugnativa proposta dinanzi al giudice tributario e culminata con il ricorso per cassazione, i ricorrenti avevano dedotto, tra l'altro, di avere ricevuto, mediante notifica eseguita ai sensi dell'art.140 c.p.c., un primo avviso in data 20 luglio 2009, con il quale veniva loro comunicato l'avvenuto deposito presso la casa comunale di un Comune diverso da quello di residenza), e un secondo avviso (di corretto deposito presso la casa comunale del Comune di residenza) in data 21 agosto 2009, evidenziando l'errore in cui era incorsa la C.T.R., quale giudice di appello, che - nel confermare il rigetto del gravame già deciso dal giudice di prime cure - aveva ritenuta valida la notificazione degli avvisi, laddove, invece, tale notificazione avrebbe potuto dirsi perfezionata solo con l'invio della raccomandata che aveva comunicato ad essi ricorrenti il deposito presso la corretta casa comunale, non potendosi riconoscere alcun valore alla precedente comunicazione spedita (mediante consegna al soggetto notificatore) solo in data 14 luglio 2009. Ne conseguiva, secondo la prospettazione difensiva attorea, che la notificazione degli avvisi di liquidazione avrebbe dovuto ritenersi perfezionata solo con l'invio della seconda raccomandata, cioè in data una in cui era, ormai, inutilmente decorso il termine di decadenza previsto dall'art.76 del d.P.R. n.131 del 1986, nel caso in esame scadente il 20/07/2009.

La doglianza è stata respinta dalle Sezioni Unite sul rilievo che, nella vicenda scrutinata, gli avvisi di liquidazione e irrogazione di sanzione erano stati consegnati al messo notificatore sicuramente in data 14 luglio 2009 (giorno in cui era stata tentata la notificazione presso l'abitazione dei contribuenti), data questa rispettosa del termine triennale di decadenza fissato per l'imposta in esame dall'art.76 del d.P.R. n. 131 del 1986, risalendo il *dies a quo* di decorrenza del triennio al 19 luglio 2006, giorno di registrazione dell'atto di acquisto, non rilevando che il primo avviso di deposito, ex art.140 c.p.c., fosse invalido per non essere stato eseguito il deposito presso la casa comunale del Comune di residenza dei coniugi, in quanto il procedimento notificatorio era stato riattivato

e si era perfezionato con la comunicazione, ricevuta dai contribuenti, di avvenuto deposito presso l'esatta casa comunale.

3. Il contrasto giurisprudenziale

Con l'enunciazione del principio di diritto innanzi riportato, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione compongono un contrasto giurisprudenziale invero solo potenziale, non essendosi mai palesato - come riconosciuto dall'ordinanza di riammissione - in pronunce espressamente difformi.

In particolare, secondo il prevalente e più recente orientamento, sorto sulla scia della sentenza delle Sezioni Unite del 17 maggio 2017 n.12332, il principio della scissione soggettiva degli effetti della notificazione è da ritenersi operativo anche per la notificazione degli atti impositivi tributari, con ogni conseguenza in tema di tempestività dell'azione di recupero fiscale.

A detto indirizzo interpretativo si è, però, accompagnato negli anni l'orientamento pure formulato dalle Sezioni Unite, a partire dalla pronuncia n.19854/2004, secondo cui in tema di imposizione tributaria, la notificazione non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento dell'atto, ma una condizione integrativa di efficacia di questo, sicché la sua inesistenza o invalidità non determina in via automatica l'inesistenza dell'atto, quando ne risulti inequivocabilmente 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 obbligo.

Secondo il Collegio remittente, l'estensione del principio della scissione, operata dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 12332 del 2017 citata, avrebbe necessitato di un opportuno approfondimento “in quanto la progressiva cesellatura di nuovi spazi di manovra del principio in esame rischierebbe di tradursi in una sua generalizzata estensione, ad eccezione degli atti negoziali recettizi, disciplinati dall'art. 1334 c.c., per cui, pur a fronte della pacifica natura recettizia dell'atto impositivo, resterebbe indefinito il complessivo regime di efficacia dell'atto nella fase precedente alla sua conoscenza da parte del contribuente e si verrebbe a porre la decadenza su piano diverso ed esterno a quello dell'efficacia dell'atto, o quantomeno a ipotizzarne un dispiegamento di effetti a geometria variabile, in ogni caso sottraendo spazi di tutela tradizionalmente riconosciuti al contribuente”.

Quanto, poi, alla seconda questione posta, il Collegio remittente ha evidenziato come l'estensione del principio della scissione soggettiva, anche all'ambito tributario, imporrebbe di risolvere l'ulteriore problema della sua applicazione,

anche in caso di notifica non eseguita dall'ufficiale giudiziario, ma dal messo speciale autorizzato ai sensi del d.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 60, comma 1, lett. a), e del d.Lgs. n. 546 del 1992, art. 16, comma 4, il quale, a prescindere dalla qualifica formale da attribuire allo stesso (ossia dipendente dell'Agenzia delle entrate o mero incaricato), rimane sempre organo ad essa interno, continuando così a scorrere il tempo occorrente per la notificazione sotto il totale controllo della Amministrazione finanziaria.

Per giungere alla enucleazione del principio di diritto, le Sezioni Unite ripercorrono l'evoluzione giurisprudenziale che ha condotto alla formazione dell'orientamento prevalente, innanzi ricordato, in tema di scissione degli effetti della notifica, individuandone l'inizio nella pronuncia della Corte Costituzionale del 26 novembre 2002 n.447, e la successiva estensione ad opera della già richiamata sentenza n. 12332 del 2017.

I momenti salienti dell'evoluzione giurisprudenziale sulla progressiva estensione dell'ambito di operatività del principio in parola sono stati individuati nelle seguenti pronunce delle medesime Sezioni Unite:

- la sentenza n. 8830 del 14 aprile 2010, che ha operato, in base ai principi generali in tema di decadenza, enunciati dalla giurisprudenza di legittimità e affermati dalla Corte costituzionale, con riferimento alla notificazione degli atti processuali, una prima estensione del principio all'impugnazione del licenziamento ai sensi della L. n. 604 del 1996, art. 6, statuendo che la dichiarazione spedita al datore di lavoro con missiva raccomandata a mezzo del servizio postale, deve intendersi tempestivamente effettuata allorché la spedizione avvenga entro sessanta giorni dalla comunicazione del licenziamento o dei relativi motivi, anche se la dichiarazione medesima sia ricevuta dal datore di lavoro oltre detto termine;
- la sentenza n. 24822 del 9 dicembre 2015 in tema di azione revocatoria ordinaria e relativa interruzione del termine prescrizione, con la quale si individuava il momento interruttivo della prescrizione nell'atto di esercizio del diritto, ovvero nella consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario per la notifica;
- la sentenza n. 12332 del 19 maggio 2017, in materia di atti amministrativi sanzionatori di natura recettizi, quali quelli previsti dal d.Lgs. n. 587 del 1998, art. 195.

Le Sezioni Unite ricordano, poi, le numerose pronunce della Sezione tributaria civile che hanno affermato l'applicabilità del principio di scissione soggettiva degli effetti della notificazione agli atti di imposizione tributaria, in conformità e in applicazione espressa del principio statuito dalla citata Cass. Sez. Un. 12332/2017: la sentenza n. 9749 del 19 aprile 2018 (resa in materia di notifica, a mezzo posta, di avviso di accertamento, spedito entro il termine di decadenza), seguita da Cass. n. 14580 del 6 giugno 2018 (in fattispecie di notifica di avviso di accertamento notificato al contribuente oltre il termine di decadenza, ma consegnato per la notifica anteriormente), da Cass. 1° febbraio 2019 n. 3091 (in fattispecie relativa alla notificazione di una cartella i cui adempimenti per il notificante erano stati compiuti entro il termine di decadenza), e da Cass. 7 febbraio 2019 n. 3560, Cass. 10 ottobre 2019 n. 33277 e Cass. 28 maggio 2020 n. 10160. Evidenziano, inoltre, che l'applicabilità del principio della scissione soggettiva degli effetti della notificazione agli atti impositivi era già stato affermato dalla Sezione tributaria civile, anche anteriormente all'intervento delle Sezioni Unite del 2017, sulla scia della sentenza della Corte Costituzionale n. 477/2002, sin dalla sentenza n. 1647 del 29 gennaio 2004, così massimata: “Dalla sentenza della Corte costituzionale n. 477 del 2002 - con la quale è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale del combinato disposto dell'art. 149 c.p.c., e della L. 20 novembre 1982, n. 890, art. 4, comma 3, nella parte in cui prevede che la notificazione si perfeziona, per il notificante, alla data di ricezione dell'atto da parte del destinatario anziché a quella, antecedente, di consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario - benché emessa in tema di notifica di atti giudiziari, deve trarsi il principio generale (in applicazione del criterio secondo il quale tra varie interpretazioni possibili va preferita quella che esclude dubbi di legittimità costituzionale) per cui anche la notificazione a mezzo posta degli avvisi di accertamento tributari si perfeziona, per l'amministrazione, al momento della spedizione dell'atto notificando e non della ricezione dello stesso da parte del contribuente”.

Le Sezioni Unite osservano, inoltre, che dopo l'intervento, nello specifico ambito tributario, del legislatore che ha inserito, con il d.l. 4 luglio 2006, n. 223, art. 37, comma 27, lett. f, convertito con modificazioni, nella L. 1 dicembre 2016, n. 225, il comma 6, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, ai sensi del quale "qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto", sono poi seguite numerose pronunce, tra

cui, Cass. n. 15298 del 10 giugno 2008, Cass. n. 315 del 12 gennaio 2010; Cass. n. 26053 del 5 dicembre 2011, Cass. n. 11457 del 6 luglio 2012; Cass. n. 22320 del 21 ottobre 2014, Cass. n. 385 del 3 novembre 2017, le quali tutte hanno ribadito che " in tema di avviso di accertamento notificato a mezzo posta, ai fini della verifica del rispetto del termine di decadenza che grava sull'Amministrazione finanziaria, occorre avere riguardo alla data di spedizione dell'atto e non a quella della ricezione dello stesso da parte del contribuente, atteso che il principio della scissione degli effetti della notificazione per il notificante e per il notificato si applica in tutti i casi in cui debba valutarsi l'osservanza di un termine da parte del notificante e, quindi, anche con riferimento agli atti d'imposizione tributaria". Con l'ordinanza 26053/11 si è, altresì, chiarito che: "il principio di scissione soggettiva degli effetti della notificazione è stato applicato, non solo alle notifiche effettuate a mezzo posta ma anche, all'ipotesi di avviso di accertamento consegnato per la notifica, entro il termine di decadenza, al messo comunale (v. in termini anche Cass., sez. V, n. 18643 del 22 settembre 2015 e Cass., 26 gennaio 2017 n. 2030).

Le Sezioni Unite concludono, quindi, alla luce della rassegna delle pronunce intervenute sul tema, che "non si rinvergono pronunce di segno contrario a quello che, di contro, appare essere un orientamento pacifico e consolidato, tant'è che la stessa ordinanza di rimessione ipotizza il contrasto, non dichiarato, di tale giurisprudenza con altro diverso principio, anch'esso costantemente e pacificamente applicato dalla Sezione tributaria, sulla scia della sentenza delle Sezioni Unite n. 19854/2004, così massimata: "la natura sostanziale e non processuale (né assimilabile a quella processuale) dell'avviso di accertamento tributario - che costituisce un atto amministrativo autoritativo attraverso il quale l'amministrazione enuncia le ragioni della pretesa tributaria - non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria. Pertanto, l'applicazione, per l'avviso di accertamento, in virtù del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, delle norme sulle notificazioni nel processo civile comporta, quale logica necessità, l'applicazione del regime delle nullità e delle sanatorie per quelle dettato, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente produce l'effetto di sanare la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 c.p.c.. Tuttavia, tale sanatoria può operare soltanto se il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza - previsto dalle

singole leggi d'imposta - per l'esercizio del potere di accertamento". D'altra parte, osservano le Sezioni Unite, dal canto suo la Sezione tributaria ha costantemente affermato e ribadito il principio secondo cui "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" (v., ex multis, Cass. n. 4760 del 27 febbraio 2009; Cass. n. 654 del 15 gennaio 2014; Cass. n. 8374 del 24 aprile 2015; Cass. n. 2203 del 30 gennaio 2018; Cass. n. 21071 del 24 agosto 2018; Cass. n. 5556 del 26 febbraio 2019).

Le Sezioni Unite, infine, ritengono che i dubbi posti, con l'ordinanza interlocutoria, possano essere sciolti, in continuità con l'orientamento costantemente seguito dalla Sezione ordinaria, con l'affermazione dell'applicabilità del principio della scissione soggettiva degli effetti della notificazione anche agli atti impositivi, a ciò non ostando la loro particolare struttura e natura e ciò sulla base del seguente percorso argomentativo:

- è pacifico, in giurisprudenza e in dottrina, che l'atto tributario, atto amministrativo autoritativo attraverso il quale l'Amministrazione enuncia le ragioni della pretesa tributaria, ha natura sostanziale e non processuale, pur se ad esso, stante l'espresso richiamo contenuto nella disciplina tributaria a istituti appartenenti al diritto processuale, può estendersi, in virtù dell'applicazione all'avviso di accertamento delle norme sulle notificazioni nel processo civile, il regime delle nullità e delle sanatorie per quelle dettato (cfr. Cass. Sez. Un. 19854/2004 cit.).

- altrettanto pacificamente, nella giurisprudenza di legittimità, si riconosce che gli atti amministrativi di imposizione tributaria sono sottoposti a un regime procedimentale che, pur nelle sue peculiarità rispetto a quello generale dell'atto amministrativo, lascia ben distinta la fase di decisione, o di perfezione dell'atto, dalla fase integrativa della sua efficacia;

- che la notificazione non sia un elemento costitutivo dell'atto amministrativo di imposizione tributaria e non contribuisca alla sua perfezione è riconosciuto implicitamente, ma chiaramente, dal d.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, comma 3, n. 3, ai sensi del quale: la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne

consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo"; dal che si deduce che la mancanza della notificazione di un atto amministrativo d'imposizione tributaria non influisce sulla sua esistenza;

-la notificazione dell'atto tributario, già esistente e perfetto, assolve alla duplice sanzione di tutelare le contrapposte esigenze del diritto dello Stato a riscuotere agevolmente quanto necessario per affrontare le spese pubbliche cui tutti concorrono in ragione della propria capacità contributiva ai sensi dell'art. 53 Cost., e del diritto del contribuente a non subire danni ingiusti dagli atti autoritativi dello Stato;

- in tale ottica va inquadrata la natura recettiva dell'atto di imposizione tributaria, in quanto esso non è sicuramente atto recettizio, nei sensi di cui all'art. 1334 c.c., perché tale norma vale, come espressamente riconosciuto dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 24822/15 citata, solo per gli atti negoziali, laddove, di contro, l'atto di imposizione tributaria ha indubbia natura di provvedimento amministrativo vincolato con il quale si determina autoritativamente l'obbligazione tributaria; la recettività di tale atto, come sua condizione di efficacia, si pone su un piano diverso (di capacità del provvedimento autoritativo di incidere sul complesso dei diritti del suo destinatario e di attivarne il necessario contraddittorio processuale) rispetto a quello della norma codicistica;

-come efficacemente posto in luce dalla citata Cass. n. 4760/2009, l'atto amministrativo d'imposizione tributaria è una dichiarazione recettizia solitaria che non necessita di per sé della collaborazione cognitiva di altri soggetti per svolgere la sua funzione, ma è solo per la sua forza di limitazione della sfera di un altro soggetto che si vuole che questi sia posto in condizione di conoscibilità e che a tale condizione sia subordinata l'efficacia della dichiarazione; ne deriva, a differenza della dichiarazione recettizia non solitaria, per la quale la conoscenza del destinatario è condizione necessaria perché la dichiarazione espliciti, non solo i suoi effetti giuridici, ma anche la sua funzione pratica, l'idoneità della decisione amministrativa tributaria a produrre, anche da sola, il risultato effettivo per il quale è stata formulata.

Conclusivamente, le Sezioni Unite affermano che l'atto tributario, perfetto e valido sin dal momento della sua emissione, esplica i suoi effetti (di incisione sulla sfera giuridica del contribuente e di attivazione del contraddittorio tra questi e l'Amministrazione) con la sua notificazione che rimane, però, momento susseguente e autonomo, rispetto a quello di giuridica formazione dell'atto,

tant'è che eventuali vizi del procedimento notificatorio non incidono sull'esistenza e sulla validità dell'atto stesso e che, una volta così delineata la natura dell'atto amministrativo d'imposizione tributaria e del rapporto tra lo stesso e la sua notificazione, non si ravvisa, allora, alcuna ragione per discostarsi dall'orientamento giurisprudenziale consolidato in materia, non apparendo revocabile in dubbio l'applicabilità, anche agli atti impositivi tributari, del principio di scissione degli effetti della notificazione tra il notificante ed il destinatario dell'atto. Ciò non senza dimenticare che la regola, introdotta dalla Corte Costituzionale per gli atti processuali e che ha trovato applicazione normativa nel disposto dell'art. 149 c.p.c., è, ormai, sancita a livello normativo anche per gli atti di imposizione tributaria, mediante la modifica, intervenuta con il d.l. 4 luglio 2006, n. 223, art. 37, comma 27, lett. f), convertito, con modificazioni, nella L. 4 agosto 2006, n. 248, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, comma 6, il quale dispone che: "qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto".

Le Sezioni Unite osservano, poi, che “il principio di scissione soggettiva degli effetti della notificazione, come sancito dalla Corte costituzionale per gli atti processuali e traslato, al di fuori di tale specifico ambito, dai citati arresti di queste Sezioni unite del 2010, 2015 e 2017, trova il suo fondamento nella tutela del diritto di difesa e nel principio di ragionevolezza. Questi due valori di rilievo costituzionale impongono la conclusione secondo cui l'esercizio del diritto non possa essere pregiudicato senza una valida ragione, nell'ottica di un equo bilanciamento d'interessi tra chi eserciti un diritto e chi ne subisca l'esercizio. In particolare, il principio di ragionevolezza esclude che il lasso temporale tra la richiesta di notifica possa ripercuotersi in danno del notificante, a cui si richiede solo che l'attività a proprio carico sia stata compiuta nel termine di legge” (sul punto sono richiamate Cass. S.U. n. 24822/2015; Cass. S. U. n. 8830/2010), cosicché “alla luce di quanto esposto in ordine alla peculiare natura recettizia dell'atto di imposizione tributaria e all'istituto, in genere, della decadenza, appare conforme al principio di ragionevolezza e rispettoso del conseguente bilanciamento degli interessi, come richiesto da Cass. S.U. n. 24822 del 2015, ritenere che, così come un atto di impugnazione processuale deve ritenersi tempestivamente notificato, per il notificante, se la richiesta di notifica sia avvenuta nel termine di legge, anche l'atto tributario deve ritenersi rispettoso

del termine di decadenza previsto per legge se entro tale termine sia stato emesso e sia stato oggetto di richiesta di notificazione”.

4. Le notificazioni eseguite dal messo notificatore speciale

Sulla questione dell'applicabilità del principio di scissione soggettiva degli effetti notificatori, quando la notificazione non sia effettuata dall'Ufficiale giudiziario ma dal messo notificatore speciale ai sensi del d.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, lett. a), e d.Lgs. n. 546 del 1992, art. 16, comma 4, le Sezioni Unite osservano che, secondo la prospettazione sviluppata nell'ordinanza rimettente, il principio della scissione degli effetti della notificazione, il quale presuppone la terzietà del soggetto notificatore, sarebbe di dubbia applicazione, allorquando la notificazione dell'atto tributario sia effettuata, come previsto dalla normativa speciale di riferimento, da soggetto, quale il messo speciale autorizzato, che, a prescindere dalla qualifica formale attribuibile (dipendente dell'Agenzia delle entrate, o mero incaricato) è, pur sempre, un organo a essa interno, con la conseguenza che, in tale caso l'Amministrazione, dovrà subire i rischi degli eventuali ritardi di tale organo interno, senza potere invocare l'assenza di colpa derivante dagli eventuali ritardi di organi terzi quali sono l'ufficiale giudiziario o quello postale. In tali ipotesi, non sarebbe, quindi, ravvisabile quel bilanciamento degli interessi in favore del notificante sancito dalle citate pronunce della Corte Costituzionale, con la conseguenza che, in tali casi, solo l'effettiva positiva conclusione del procedimento notificatorio impedirebbe la decadenza dalla potestà impositivo.

Questa opzione interpretativa, che nasce dall'esigenza di evitare pregiudizi per attività in parte sottratte ai poteri di impulso del notificante siccome rimesse ad organi terzi ed è propugnata da parte della dottrina, risulta essere stata seguita, seppure in via di *obiter dictum*, dalle ordinanze n. 14580/2018 e n. 10160/2020 della Sezione tributaria. Ad essa si è, però, contrapposto, altro orientamento seguito da Cass., Sez.V, 22 febbraio 2013 n. 4517 e da Cass. Sez. V, 20 marzo 2019 n. 7748, le quali hanno escluso che il messo notificatore autorizzato sia soggetto terzo rispetto all'Amministrazione finanziaria per il solo fatto che da essa dipenda, derivando una diversa conclusione da una impropria sovrapposizione tra rapporto di servizio e attività funzionale, sul rilievo che il d.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 16, comma 4, nel concedere all'ufficio o all'ente locale la facoltà di provvedere "alle notificazioni anche a mezzo del messo comunale o di messo autorizzato dall'amministrazione finanziaria",

equipara la figura del messo notificatore autorizzato a quella del messo comunale, il quale, nello svolgimento dell'incarico di notificazione svolge una funzione indipendente rispetto a quella dell'amministrazione di appartenenza, restando pertanto ad esso applicabili i principi generali con riferimento al momento di perfezionamento della notificazione per il notificante e per il destinatario. In particolare, si è ritenuto che non può ricadere sull'Amministrazione finanziaria l'errore di indirizzo compiuto dal messo notificatore autorizzato (Cass. n. 4517 del 22 marzo 2013) e che il messo speciale autorizzato svolge una funzione indipendente rispetto a quella dell'amministrazione di cui è dipendente, sicché restano ad esso applicabili i principi generali con riferimento al momento di perfezionamento della notificazione per il notificante e per il destinatario (10 maggio 2019).

Al riguardo le Sezioni Unite rilevano che le pronunce seguono il solco tracciato dalla Sezione tributaria che - analogamente a quanto statuito in altre pronunce (Cass. n. 770 del 19 gennaio 2016, Cass. n. 32255 del 10 dicembre 2019) con riguardo all'avvocato abilitato alla notificazione - ha, da sempre, rilevato che il duplice richiamo (delle disposizioni del codice di procedura civile, per il tramite del richiamo alle disposizioni che, nel processo tributario, si applicano alle notificazioni effettuate a mezzo ufficiale giudiziario) espressamente previsto dal citato art. 16, comma 4, secondo la lettera del quale la notificazione espletata per il tramite del messo (comunale o autorizzato dall'Ufficio) si effettua con l'osservanza delle disposizioni del comma 2 (secondo le norme degli art. 137 c.p.c., e ss.), induce a ritenere che il legislatore tributario avesse inteso, in tal modo, significare la scelta della totale equiparazione della posizione funzionale del messo notificatore e di quella dell'ufficiale giudiziario, sicché all'uno non possa che applicarsi la stessa disciplina di azione che si applica anche all'altro (cfr. Cass., Sez. 5 n. 13969 del 12.11.2001 per ciò che concerne il rito notificatorio in appello; Cass. Sez. 5 n. 3433 del 13.02.2008 per quanto attiene alla fede privilegiata delle attestazioni inerenti le formalità delle notifiche compiute dal messo notificatore; Cass. Sez. 6-5 n. 6811 del 24.03.2011, Cass. Sez. 6-5 18385 del 31.07.2013, Cass. Sez. 6-5 n. 9319 28 del 28/04/2014, Cass. n. 14273 del 13/07/2016, ai fini della regolare proposizione dell'appello dinanzi alle commissioni tributarie regionali).

Le Sezioni Unite evidenziano, infine, che “fermo restando tale orientamento che, per il corretto riscontro nel dato normativo e nei principi generali regolatori in materia, appare condivisibile, va, ancor prima rilevato che, per la soluzione

della questione, assume precipuo rilievo l'ulteriore corollario che deriva dalla regola della scissione soggettiva degli effetti della notificazione. L'esigenza, posta alla base del principio, di evitare pregiudizi per attività in parte sottratte ai poteri di impulso del notificante sottende, infatti, ... una ratio più ampia, ovvero quella di impedire irragionevolmente un effetto di decadenza la quale ha senso come sanzione, solo se rapportata ad un'effettiva inerzia della parte nel termine fissato per legge e, come chiarito da queste Sezioni Unite con la sentenza n. 24288 del 2015, il termine previsto per il notificante per svolgere l'attività posta a suo carico, nella logica del bilanciamento degli interessi, gli deve essere riconosciuto per intero, sino allo scadere, altrimenti dominerebbe la totale incertezza giuridica”.

A conforto della tesi in esposizione, le Sezioni Unite richiamano la sentenza della Corte Costituzionale n. 75/2019, con la quale la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del d.l. n. 179 del 2012, art. 16 *septies*, (conv. in l. n. 221 del 2012) “nella parte in cui prevede che la notifica eseguita con modalità telematiche la cui ricevuta di accettazione è generata dopo le ore 21 ed entro le ore 24 si perfeziona per il notificante alle ore 7 del giorno successivo, anziché al momento di generazione della predetta ricevuta”). In tal caso, osservano le Sezioni Unite, “la Consulta, in espressa applicazione della regola generale di scindibilità soggettiva degli effetti della notificazione, ha, infatti, ritenuto non giustificato il differimento nel tempo degli effetti giuridici della notifica nei riguardi del mittente, perché in tal modo a quest'ultimo verrebbe "impedito di utilizzare appieno il termine utile per approntare la difesa senza che ciò sia funzionale alla tutela del diritto del riposo del destinatario e nonostante che il mezzo tecnologico lo consenta”, sicché, a fronte di questa "oggettivazione" del principio di scissione degli effetti della notifica, che da regola del caso concreto è divenuto principio generale in materia, escluderne l'operatività alle notificazioni effettuate dall'Amministrazione a mezzo dei messi speciale, autorizzati comporterebbe non solo una ingiustificata e irragionevole riduzione del termine per l'esercizio del potere impositivo nei confronti dell'Ente impositore solo perché si sia avvalso, tra le varie tipologie di notificazione possibile, dell'opera di un soggetto che il legislatore ha appositamente previsto per l'esigenza opposta (ovvero assicurare una notificazione dell'atto impositivo la più diretta e, quindi, celere possibile), ma condurrebbe anche a incentivare forme di notificazione, contrarie allo stesso spirito della legge che tali speciali messi notificatori ha previsto, o

comportamenti in violazione dello spirito di collaborazione che, pure, deve improntare il destinatario della notificazione”.

5. Riferimenti dottrinali

In dottrina il tema della scissione soggettiva degli effetti notificatori è stato ampiamente dibattuto. Sia consentito il richiamo, senza alcuna pretesa di completezza, ai seguenti contributi:

-sulla pronuncia della Corte costituzionale, 26 novembre 2002, n. 47:

Corte costituzionale, 26 novembre 2002, n. 47, in *Giur. it.*, 2003, VIII-IX, 1549 e ss., con nota di Dalmotto, *La Corte manipola la norma sul perfezionamento della notifica postale: vecchie alternative e nuovi problemi*; in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, 131 e ss., con nota di Lupi, *Sulla legittimità della costituzione in giudizio a mezzo posta, con spedizione degli atti entro i termini per la costituzione*; in *Guida al dir.*, 21 dicembre 2002, n. 48, 38 e ss., con nota di Gentile, *Passa il principio di scissione degli effetti tra attori e destinatari dell'atto giuridico*; in *Corriere giur.*, 2003, I, 23 e ss., con nota di Conte, *Diritto di difesa ed oneri della notifica. L'incostituzionalità degli artt. 149 c. p. c. e 4, 3° comma, legge 890/82 : una «rivoluzione copernicana»?*; in *Foro amm. TAR*, 2002, 2535 e ss.; in *Foro it.*, 2003, I, 13, con nota di Caponi, *La notificazione a mezzo posta si perfeziona per il notificante alla data di consegna all'ufficiale giudiziario: la parte non risponde delle negligenze di terzi*, 14 e ss. In tema si segnalano gli ulteriori contributi di Caponi, *Sul perfezionamento della notificazione nel processo civile (e su qualche disattenzione della corte costituzionale)*, in *Foro it.*, 2004, I, 646 e ss.; Id., *Sul perfezionamento della notificazione e l'iscrizione della causa a ruolo*, in *Foro it.*, 2004, I, 1321 e ss.; Delle Donne, *Il perfezionamento della notifica per il notificante, tra diritto di difesa e principio del contraddittorio: riflessioni a margine di un recente intervento interpretativo della Consulta*, in *Giur. it.*, 2004, 939 ss.; Glendi, *Le nuove frontiere della "notificazione" dopo la sentenza n. 477/2002 della Corte costituzionale*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2003, 319 ss; Id., *La notificazione degli atti dopo l'intervento della Corte costituzionale*, in *Corr. giur.*, 2004, 1311 ss; Simonetti, *Il perfezionamento delle notificazioni a mezzo posta tra Costituzione e diritto vivente: ovvero la Cassazione suona (sempre) due volte alle porte della Consulta*, *Giur. it.*, 2003, I, 627 ss;

-sul tema della scissione soggettiva degli effetti della notificazione:

Giordano, *Sulla "scissione soggettiva" della notificazione. Una lettura secondo il principio di ragionevolezza*, in *Nuova Giur. Civ.*, 2016, 749 ss; Id., *Il principio di "scissione soggettiva" della notificazione degli atti processuali con effetti sostanziali*, in *Giur. it.*, 2016,

1623 ss; Mancuso, *Capacità espansiva del principio di scissione degli effetti della notificazione*, in *Dir. Proc.*, 2016, 3, 882; Buscema, *Il principio della scissione degli effetti della notificazione per il notificante e il notificato*, in *Azienditalia – Fin. Erib.*, 2017, 3, 258; Campodonico, *Un principio invincibile? La scissione degli effetti della notifica tra vis espansiva e notifiche via pec*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2019, 6, 2627;

-per i primi commenti a Cass., s.u., 17 dicembre 2021, n. 40543:

Baldini, *Il principio della scissione soggettiva degli effetti della notificazione alla prova degli atti di imposizione tributaria*, in *www.foroitaliano.it*, 20 dicembre 2021; Marotta, *Nota a Cassazione civile, sezioni unite, 17 dicembre 2021, n.40543*, in *Diritto e giustizia*, 20 dicembre 2021; Mauro, *notificazione atti tributari. Via libera alla scissione soggettiva*, in *www.fiscal-focus.it*, 20 dicembre 2021

Ida Raiola

Giudice tributario addetto al Centro Sudi presso il Massimario del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria