

La notificazione degli atti tributari (pubblicato in “Diritto Tributario Giurisprudenziale, Giuffrè, 2021)

(Annamaria Fasano)

Sommario: 1. Inquadramento; 2. Il principio del raggiungimento dello scopo. 3. Il procedimento notificatorio. 4. La notifica a soggetti terzi. 5. La notifica a persone giuridiche. 6. La notifica a mezzo posta. 7. La notifica per compiuta giacenza. 8. La notifica in caso di irreperibilità. 9. Inesistenza ed invalidità della notifica. 10. La notifica telematica: l'art. 147 c.p.c. e la notifica dopo le ore 21.00.

1. Inquadramento

La disciplina delle notificazioni riguarda tutti quegli adempimenti (comprensivi di attività materiali e giuridiche) che devono essere posti in essere affinché un determinato atto o fatto sia portato a conoscenza del destinatario.

La disciplina del procedimento notificatorio è regolata dagli articoli 137-151, contenuti nella Sezione IV del Titolo VI del codice di procedura civile.

Il procedimento di notificazione degli atti tributari è sottoposto ad una specifica disciplina, che riprende in parte le disposizioni del codice di procedura civile, salvo prevedere alcune modifiche e interazioni che il legislatore ha ritenuto opportune in ragione della peculiarità della materia. Tra le disposizioni di cui al codice civile di rito viene in particolare evidenza l'art. 149 c.p.c. rubricato “notificazione a mezzo servizio postale”, fruibile ogni qualvolta non si sia espresso divieto di utilizzo in base alla legge. Poiché la normativa del diritto tributario non contiene alcuna limitazione in tal senso (l'articolo 60, comma 1, lett.e) del d.P.R. n. 600 del 1973 esclude espressamente l'applicabilità delle sole disposizioni di cui agli artt. 142, 143, 146, 150 e 151 c.p.c.), l'utilizzo del servizio postale per la notifica degli avvisi e di tutti gli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente deve ritenersi pienamente ammissibile.

Infatti, il procedimento di notificazione degli atti tributari segue la disciplina dettata dal codice di procedura civile, agli artt. 137 ss., e la disciplina speciale dettata dall'art. 60 del d.p.r. 600/1973 (in materia di accertamento delle imposte sui redditi).

Innanzitutto, l'art. 60 d.p.r. 600/1973 prevede, rispetto alla disciplina generale processual-civilistica di cui al c.p.c., una differenza riguardo i soggetti abilitati ad eseguire la notifica, in quanto se secondo quest'ultima la notificazione deve essere eseguita dall'ufficiale giudiziario, gli atti tributari devono essere notificati dai messi comunali o da messi speciali autorizzati dall'ufficio (art. 60 d.p.r. 600/1973 lett. a).

Inoltre, sono previsti determinati adempimenti che il soggetto abilitato alla notifica deve compiere al momento della notifica, dai quali dipendono la validità della stessa.

Tali adempimenti, tuttavia, variano a seconda delle modalità attraverso cui avviene la notifica. Essa, infatti, può avvenire secondo diverse modalità: l'art. 60 del d.p.r. 600/1973 ne elenca principalmente quattro: la notifica a mani proprie, la notifica presso il domicilio fiscale, la notifica a soggetti terzi, la notifica presso il domiciliatario eventualmente indicato dal contribuente.

La corretta esecuzione del procedimento notificatorio non rappresenta una questione meramente formale, ma si inserisce in una di quelle tutele ritenute essenziali dal nostro ordinamento giuridico, finalizzate a garantire il diritto di difesa del contribuente (art. 24 Cost.) e l'imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione. Le norme che disciplinano questa fase delicata pongono alcuni specifici oneri in capo al soggetto notificante che, se correttamente adempiuti, portano al perfezionamento della notifica, con la conseguenza che si presume, in tal caso che l'atto sia giunto a conoscenza del destinatario. La violazione delle disposizioni che regolamentano il procedimento notificatorio conducono alla irregolarità della notifica, sicché l'atto viene considerato mai pervenuto e/o conosciuto dal destinatario, eccetto che il soggetto notificante non sia in grado di provare che quest'ultimo lo abbia in ogni caso effettivamente ricevuto.

Il perfezionamento della notifica è regolato secondo il principio della scissione degli effetti per il notificante e per il destinatario prevista dall'art. 149 c.p.c., secondo i principi espressi dalla Corte costituzionale con sentenza n. 477 del 2002. Ai sensi dell'art. 3 bis della Legge 21 gennaio 1994, n. 53 "la notifica si perfeziona, per il soggetto notificante nel momento in cui viene generata la ricevuta di accettazione prevista dall'articolo 6, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, e... per il destinatario nel momento in cui viene generata la ricevuta di avvenuta consegna prevista dall'articolo 6, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68".

Una delle questioni ancora controverse è l'applicabilità del principio della scissione degli effetti al procedimento notificatorio di un atto tributario.¹

Il principio della scissione soggettiva dei momenti di perfezionamento del procedimento di notificazione prende avvio originariamente dai dubbi di legittimità costituzionale che hanno investito la disciplina delle notifiche all'estero, di cui agli artt. 142 e 143 c.p.c.. A norma di questa ultima disposizione, nella formulazione anteriore all'intervento della Corte costituzionale (sentenza n. 10 del 1978) e alle modifiche disposte dalla legge 6 febbraio 1981, n. 42, se la notificazione doveva farsi a persone non residenti, né dimoranti, né domiciliate nella Repubblica, essa si aveva per eseguita con l'affissione di copia dell'atto

¹ La Corte di Cassazione ha ritenuto che tale principio può trovare applicazione solo quando i termini per la notifica degli atti tributari siano previsti a pena di decadenza e non anche quando siano previsti a pena di prescrizione del diritto di recuperare il credito. In particolare è stato affermato 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 di imposizione tributaria" (Cass. n. 22320 del 2014).

nell'albo dell'Ufficio giudiziario per cui si procedeva, e con la spedizione di altra copia per raccomandata (art. 142 , comma 1 c.p.c.). Nei confronti del destinatario, invece, la notificazione si considerava eseguita il ventesimo giorno successivo al compimento di dette formalità (art. 143, comma 3, c.p.c.). La legge prevedeva espressamente che il momento di perfezionamento per il notificatario fosse diverso e successivo rispetto a quello del notificante, così come ancora oggi accade per la notifica a persone di cui siano sconosciute la residenza, la dimora e il domicilio (art. 143 c.p.c.). In seguito, la Corte Costituzionale si limitò a dichiarare l'illegittimità costituzionale dell'art. 143, comma 2, c.p.c., con la sentenza n. 10 del 1978, *“nella parte in cui non prevede, per quanto attiene alla operatività della notifica nei confronti del destinatario dell'atto da notificare, nei casi previsti dal precedente art. 142, che la sua applicazione sia subordinata alla accertata impossibilità di eseguire la notificazione nei modi consentiti dalle convenzioni internazionali e dal d.P.R. 5 gennaio 1967, n. 200, recante nuove disposizioni sulle funzioni e sui poteri consolari”*. Con legge n. 42 del 1981, viene introdotto un terzo comma all'art. 142 c.p.c. e modificato il terzo comma dell'art. 143 c.p.c. sicchè vengono create due discipline distinte per la notificazione degli atti all'estero. Con la sentenza n. 477 del 2002 la Consulta muove un passo decisivo verso l'individuazione di una regola generale valida per tutte le forme di notifica. L'occasione viene data dal dubbio di legittimità costituzionale, sollevato dalla Corte di Cassazione, del combinato disposto degli artt. 149 c.p.c. e 4, comma 2, l. n. 890 del 1982, in materia di notifica a mezzo posta, considerate lesive dei parametri costituzionali. La Corte emette un giudizio di illegittimità del combinato disposto *“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”*, riconoscendo come il principio della sufficienza del compimento delle sole formalità che non sfuggono alla disponibilità del notificante *“per la sua portata generale, non può non riferirsi ad ogni tipo di notificazione e dunque anche alle notificazioni a mezzo posta. In effetti è palesemente irragionevole, oltre che lesivo del diritto di difesa del notificante, che un effetto di decadenza possa discendere (...) dal ritardo del compimento di un'attività riferibile non al medesimo notificante, ma a soggetti diversi (l'Ufficiale giudiziario e l'agente postale) e che, perciò, resta del tutto estranea alla sfera di disponibilità del primo”*. In sostanza, per il notificante, gli effetti della notificazione devono essere ricollegati *“al solo compimento delle formalità a lui direttamente imposte dalla legge, ossia alla consegna dell'atto da notificare all'ufficiale giudiziario, essendo la successiva attività di quest'ultimo e dei suoi ausiliari (quale appunto l'agente postale) sottratta in toto al controllo ed alla sfera di conoscibilità del notificante medesimo”*. Con riferimento alla notificazione degli atti a mezzo posta, la sentenza n. 477 del 2002 dedica il seguente significativo inciso *“la possibilità di una scissione soggettiva del momento perfezionativo del procedimento notificatorio risulta affermata dalla stessa legge n. 890 del 1982, laddove all'art. 8 prevede, secondo l'interpretazione vigente, che, nel caso di assenza del destinatario e di mancanza, inidoneità o assenza delle persone abilitate a ricevere il piego, la notificazione si perfezioni per il notificante alla data di deposito del piego presso l'ufficio postale e, per il destinatario, al momento del ritiro del piego stesso ovvero alla scadenza del termine di compiuta giacenza. Confermandone il tal modo la necessità che le norme impugnate siano dichiarate costituzionalmente illegittime nella parte in cui prevedono che la notificazione si perfezioni per il notificante alla data di*

ricezione dell'atto da parte del destinatario anziché alla data, antecedente, di consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario".

Con riferimento alla questione dell'applicabilità del suddetto principio alla notificazione degli atti tributari, va segnalato che le Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 12332 del 2017, in tema di notifica di sanzioni amministrative, hanno affermato che il principio della scissione degli effetti opererebbe anche per la notifica degli atti impositivi tributari, con ogni conseguenza in tema di tempestività dell'attività di recupero fiscale.²

Questo indirizzo della giurisprudenza di legittimità è stato seguito con riferimento all'avviso di accertamento, anche da altre ordinanze, tra le quali Cass. n. 14580 del 2018, con cui si è affermato: *"e' fin troppo evidente che se l'atto che si deve compiere, come nella specie (notifica dell'avviso di accertamento entro un certo termine decadenziale), consiste in una partecipazione comunicativa, il decorso del termine imposto per la decadenza pregiudica direttamente il titolare (il mittente) e solo indirettamente la controparte (destinatario), che è comunque tutelata poiché la legittima formazione del procedimento notificatorio presuppone che la notificazione si perfezioni anche nei confronti del destinatario, non essendo sufficiente l'intervenuto perfezionamento per il notificante. Infatti, la fissazione di un termine di decadenza (art. 2966 c.c.) è il criterio in base al quale viene distinto il confine tra la tutela dell'interesse del titolare ad esercitare il potere e l'interesse della controparte (o anche l'interesse pubblico) a non lasciare a tempo indeterminato (sine die) la modificazione giuridica."*

La Corte anche con la pronuncia n. 3590 del 2019, sia pure in *obiter dictum*, ha ritenuto l'efficacia interruttiva della prescrizione del credito tributario per effetto della mera consegna dell'atto impositivo all'ufficio postale.³

Tale orientamento si è posto in contrasto con altro indirizzo della giurisprudenza di legittimità, molto più seguito, secondo cui: *"In tema di atti d'imposizione tributaria, la notificazione non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento, ma una condizione integrativa d'efficacia, sicché la sua inesistenza o invalidità non determina in via automatica l'inesistenza dell'atto 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 onere probatorio"* (Cass. n. 8374 del 2015; Cass. n. 21071 del 2018).⁴

Da ultimo, la Corte con ordinanza interlocutoria n. 15545 del 2020, rilevando la necessità di risolvere il contrasto, ha rimesso alle Sezioni Unite la questione dell'applicabilità del

² In tema di accertamento IMU, la Corte di Cassazione con la decisione n. 9749 del 2018 ha affermato che *"l'esercizio del potere impositivo è assoggettato al rispetto di un termine di decadenza, insuscettibile di interruzione a garanzia del corretto instaurarsi del rapporto giuridico tributario, ai fini del rispetto del quale, a differenza di quanto avviene per il termine di prescrizione, 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"*.

³ Ci sono anche altre pronunce che hanno affermato l'applicazione del principio della scissione degli effetti anche in ambito tributario a mezzo di servizio postale, sulla base della sì un supposto principio generale evincibile dalla citata Corte cost. n. 477 del 2002 (cfr. Cass. n. 1647 del 2004, Cass. n. 15298 del 2008, Cass. n. 26053 del 2011, Cass. n. 22320 del 2014, Cass. n. 33277 del 2019).

⁴ In tema di esclusione dell'applicabilità del principio di scissione degli effetti si segnalano: Cass. n. 2272 del 2011, Cass. n. 10445 del 2011, Cass. n. 12007 del 2011, Cass. n. 1088 del 2013, Cass. n. 654 del 2014, Cass. n. 2203 del 2018.

principio della scissione degli effetti tra notificante e destinatario dell'atto, in ipotesi di notifica dell'atto impositivo tributario, e quindi a) l'applicabilità del principio della scissione soggettiva degli effetti alla notificazione degli atti di imposizione tributaria e in relazione agli effetti sostanziali propri di questi; b) l'applicabilità del principio della scissione quando la notificazione non sia effettuata dall'ufficiale giudiziario, ma dal messo notificatore speciale, ex art. 60 d.P.R. n. 600 del 1973, e art. 16, comma 4, d.lgs. 546 del 1992.⁵

La Corte, nell'ordinanza in commento, rileva che l'estensione del principio della scissione degli effetti anche in ambito tributario è stata operata anche sulla scorta dell'apertura offerta da Cassazione Sezioni Unite n. 24822 del 2015, che ha ritenuto applicabile il detto principio anche agli effetti sostanziali degli atti, ove non altrimenti producibili (pronuncia resa in tema di azione revocatoria ordinaria e relativa interruzione del termine prescrizione), ricorrendo al metodo dell'insegnamento in questione agli effetti degli atti impositivi tributari, come operata de plano dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 9749 del 2018. Tuttavia, ritiene che tale estensione possa tradursi in una applicazione generalizzata, atteso che: *“ribadita la pacifica natura recettizia dell'atto impositivo (natura che di per sé, secondo il più volte citato arresto delle Sezioni Unite del 2017, non sarebbe però ostativa all'applicazione del principio della scissione), resta indefinito il complessivo regime di efficacia dell'atto impositivo nella fase precedente alla sua conoscenza da parte del contribuente, e ciò anche al lume del disposto dell'art. 21 bis della legge n. 241 del 1990”*.⁶

Molto interessante anche l'osservazione conclusiva, con riferimento alla situazione emergenziale causata dalla pandemia da Covid 19, e quindi il riferimento all'art. 157, comma 1, del d.l. n. 34 del 2020 (c.d. Decreto rilancio) che ha codificato il principio della scissione per gli atti impositivi tributari la cui decadenza matura tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020, sancendo che detto termine decadenziale si intende traslato a quest'ultima data quanto alla sola emissione degli atti stessi, mentre la relativa notificazione deve perfezionarsi tra il 1 gennaio e il 31 dicembre 2021. A tale riguardo i giudici di legittimità affermano che: *“argomentando a contrario, se ne che un simile principio non sembra potersi ricavare dalla normativa vigente, giacché in siffatta evenienza il legislatore emergenziale non avrebbe avuto ragione di adottare una simile norma (o meglio, avrebbe dovuto connotarla diversamente, tenuto conto della sua finalità”*.

2. Il principio del raggiungimento dello scopo: art. 156 c.p.c.

⁵ La problematicità dell'argomento si pone in questi termini. Mentre non sembra ci siano dubbi sull'applicabilità del principio della scissione laddove si tratti di esercizio del potere impositivo soggetto ad un termine di decadenza, la questione appare assai più problematica quando, una volta evitata la decadenza e dopo che l'atto è divenuto definitivo per mancata impugnazione, il soggetto incaricato della riscossione intenda interrompere il termine di prescrizione, il che normalmente avviene con un atto tipico, anche se non è escluso che pure l'ente impositore possa procedere con un sollecito di pagamento.

⁶ Sull'applicabilità all'ambito tributario dei principi generali desumibili dalla legge sulla trasparenza amministrativa si veda Cass. n. 27561 del 2018.

Ai sensi dell'art. 156 c.p.c. "Non può essere pronunciata la nullità per inosservanza di forme di alcun atto del processo, se la nullità non è comminata dalla legge. Può tuttavia essere pronunciata quando l'atto manca dei requisiti formali indispensabili per il raggiungimento dello scopo. La nullità non può mai essere pronunciata, se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato".

In materia tributaria, secondo l'indirizzo espresso dalla Corte di Cassazione (Cass. n. 6678 del 2017, Cass. n. 17501 del 2002), la nullità della notifica di un atto impositivo è sanata dalla sua impugnazione e non dalla mera conoscenza da parte del destinatario, atteso che il raggiungimento dello scopo, quale condizione della sanatoria, si verifica solo quando si avvera l'evento successivo cui l'atto è preordinato, ossia quel comportamento che rappresenta l'attuazione dell'obbligo, l'adempimento dell'onere o l'esercizio del potere, la cui concretizzazione è prevista quale effetto dell'atto viziato. La nullità di un atto si configura quando lo stesso presenta invalidità gravi che ne potrebbero inficiare l'efficacia, pur conservando, in ogni caso, limitati effetti giuridici. Per inesistenza, ipotesi residuale di derivazione giurisprudenziale e dottrinale, si intende, invece, quando un atto è inidoneo a produrre qualsiasi effetto giuridico ed è insuscettibile di sanatoria. A seguito del chiarimento offerto dalla Suprema Corte di Cassazione, con sentenza Sezioni Unite n. 14916 del 20.7.2016, la categoria dell'inesistenza deve essere ridotta a casi marginali. Secondo le Sezioni Unite l'inesistenza della notifica del ricorso per cassazione è configurabile, in base ai principi di strumentalità delle forme degli atti processuali e del giusto processo, oltre che in caso di totale mancanza materiale dell'atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi qualificabili come notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità. Tali elementi consistono: a) nell'attività di trasmissione, svolta da un soggetto qualificato, dotato, in base alla legge, della possibilità giuridica di compiere detta attività, in modo da potere ritenere esistente e individuabile il potere esercitato; b) nella fase di consegna, intesa in senso lato come raggiungimento di uno qualsiasi degli esiti positivi della notificazione previsti dall'ordinamento (in virtù dei quali, cioè, la stessa debba comunque considerarsi "ex lege" eseguita) restando, pertanto, esclusi soltanto i casi in cui l'atto venga restituito puramente e semplicemente al mittente, così da poter reputare la notificazione meramente tentata ma non compiuta, cioè, in definitiva, omessa. Su tali presupposti la giurisprudenza di legittimità ha valorizzato il principio del raggiungimento dello scopo ex art. 156 c.p.c. in tutti i casi in cui la notificazione dell'atto abbia presentato vizi non integranti la categoria dell'inesistenza. Si segnalano recenti pronunce che hanno fatto applicazione del principio. Con sentenza n. 5556 del 26.2.2019 la Corte ha affermato che: *"In tema di ingiunzione fiscale la mancanza della prova della ricezione della raccomandata informativa, prevista per il perfezionamento della notificazione ai sensi dell'art. 140 c.p.c., non influisce sulla validità dell'atto notificato, ma determina soltanto la nullità della notificazione, che è sanata dalla proposizione dell'opposizione all'ingiunzione, in ragione del principio del raggiungimento dello scopo processuale dell'atto di cui all'art. 156 comma 3, c.p.c., che opera anche per la notifica degli atti non processuali"*.

In motivazione i giudici di legittimità precisano che pur essendo vero che la notifica ex art. 140 c.p.c. si perfeziona con il ricevimento della raccomandata contenente l'avviso di deposito dell'atto da notificare presso la casa comunale, sicchè in difetto di tale prova la notifica è da considerarsi nulla, è indubbio che la nullità non possa estendersi all'atto stesso, incidendo il procedimento di notificazione soltanto sulla fase integrativa dell'efficacia, ma non mai automaticamente sulla validità dell'atto (v. Cass. 21071 del 2018). Ne consegue che nella fattispecie trova applicazione il principio dettato dall'art. 156 comma 3, c.p.c., pur trattandosi di un atto non processuale, in quanto la nullità della notifica dell'ingiunzione fiscale non può per ciò solo inficiare la pretesa impositiva, salve eventuali decadenze in cui sia eventualmente incorso l'Ufficio. Lo stesso principio è stato affermato con riferimento alla notifica della cartella di pagamento. La Corte, con sentenza n. 6417 del 5.3.2019, ha ribadito che la natura sostanziale e non processuale della cartella di pagamento non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria, *“sicchè il rinvio operato dall'art. 26, comma 5, del d.P.R. n. 602 del 1973 all'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973 (in materia di notificazione dell'avviso di accertamento), il quale, a sua volta, rinvia alle norme sulle notificazioni nel processo civile, comporta in caso di irritualità della notificazione della cartella di pagamento, in ragione della avvenuta trasmissione di un file con estensione “pdf” anzicchè “.p7m”, l'applicazione dell'istituto della sanatoria del vizio dell'atto per raggiungimento dello scopo ai sensi dell'art. 156 c.p.c.”*

E' stato anche affermato che la notificazione di un atto processuale effettuata a soggetto e in luogo non corretti non è inesistente, in quanto potenzialmente idonea ad assolvere la funzione conoscitiva che le è propria, potendo al più ritenersi nulla e, come tale, possibile oggetto di rinnovazione (Cass. n. 6743 del 8.3.2019). Sempre per il principio del raggiungimento dello scopo è stato stabilito che la notifica dell'avviso di accertamento nei confronti di un contribuente deceduto, notificato agli eredi collettivamente e impersonalmente presso il domicilio del “de cuius”, è nulla ove gli eredi abbiano comunicato all'Agenzia delle entrate le proprie generalità e il proprio domicilio fiscale almeno trenta giorni prima della notificazione: peraltro, atteso che la natura sostanziale dell'avviso di accertamento tributario non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale detta nullità, secondo la Suprema Corte, deve ritenersi sanata, per raggiungimento dello scopo dell'atto ex art. 156, comma 3, c.p.c., qualora l'erede proponga tempestivo ricorso avverso il ruolo, purchè ciò avvenga prima della scadenza del termine di decadenza, previsto dalle singole leggi di imposta, per l'esercizio del potere di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria (Cass. n. 1156 del 17.1.2019).

Il principio ex art. 156 comma 3 c.p.c. non opera quando dalla notifica dell'atto decorre un termine perentorio. La Corte ha, infatti, chiarito che: *“In tema di notificazione, il vizio consistente nella mancata indicazione nella copia dell'atto notificato (nella specie, cartella di pagamento) della data nella quale la stessa è avvenuta non può essere sanato per raggiungimento dello scopo a seguito della proposizione di un ricorso (intempestivo e quindi dichiarato inammissibile) avverso lo stesso, poiché*

il relativo principio non può essere applicato nell'ipotesi in cui dalla notifica dell'atto decorra un termine perentorio e non vi sia certezza della data della stessa: peraltro, la mancanza di detto requisito legale della notifica opera oggettivamente ed il destinatario non ha quindi l'onere di dedurre di avere subito alcun pregiudizio, derivando la nullità insanabile dalla mancanza di uno dei requisiti della fattispecie previsti dalla legge” (Cass. n. 8245 del 22.3.2019).

Sulla non estensibilità della sanatoria ex art. 156 c.p.c. per raggiungimento dello scopo alla decadenza dal potere impositivo già verificatasi per mancato perfezionamento della notifica entro il prescritto termine, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite con sentenza n. 19854 del 2004 ha precisato che: “ *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 dell’art. 60 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, 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 del termine di decadenza – previsto dalle singole leggi di imposta – per l’esercizio del potere di accertamento “.*

Le Sezioni Unite hanno ancora chiarito che: “ *la notificazione costituisce un elemento essenziale della fattispecie necessaria per evitare la decadenza dell’amministrazione. In altri termini, dall’esercizio del diritto di difesa mediante proposizione del ricorso non può mai derivare una convalida ex tunc di un atto imperfetto, di per sé inidoneo ad evitare la decadenza. Si tratta di una conseguenza dell’applicazione di principi generali, nei casi in cui la legge pone limiti temporali all’esercizio di poteri amministrativi.*”

Il principio della sanatoria per raggiungimento dello scopo, infatti, si arresta in presenza di decadenza del termine per impugnare l’atto impositivo. Il principio è stato affermato, , dalla Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con sentenza n. 299 del 2020, in relazione alla notificazione di atti processuali eseguita da operatore di poste private senza titolo abilitativo, nel periodo compreso tra l’entrata in vigore della direttiva n. 2008/6/CE ed il regime introdotto dalla l. n. 124 del 2017⁷. La Corte ha affermato che: “ *In tema di*

⁷ Gli argomenti esposti con l’ordinanza di rimessione n. 11016 del 2019, si sono concentrati sulla disciplina processualtributaria, notando il contrasto tra la tesi dell’inesistenza della notifica a mezzo del licenziatario privato e la possibilità, ammessa nel processo tributario, di notifica mediante consegna diretta all’ente impositore. Si rilevano le differenze che possano individuarsi fra la consegna da parte dell’operatore postale privato e quella operata direttamente a mani proprie dal ricorrente o da suo incaricato. Si rileva, inoltre, come la tesi dell’inesistenza contrasti con la giurisprudenza in tema di notifica di atti sostanziali tributari, secondo la quale la notificazione non è un requisito di giuridica esistenza dell’atto, ma una condizione integrativa di inefficacia, così che la sua inesistenza o invalidità non ne determina in via automatica l’inesistenza ogni qualvolta ne risulti inequivocabilmente la piena conoscenza da parte del contribuente entro il termine di decadenza concesso per l’esercizio del potere dell’Amministrazione finanziaria. L’ordinanza evidenzia ancora come la recente giurisprudenza delle SS.UU. abbia affermato che le forme processuali sono prescritte al fine esclusivo di conseguire lo scopo ultimo del giudizio, consistente nella pronuncia sul merito della

*notificazioni di atti processuali, posto che nel quadro giuridico novellato dalla direttiva n. 2008/6/CE del Parlamento e del Consiglio del 20 febbraio 2008 è prevista la possibilità per tutti gli operatori postali di notificare atti giudiziari, a meno che lo Stato non evidenzi e dimostri la giustificazione oggettiva ostativa, è nulla e non inesistente la notificazione di un atto giudiziario eseguita dall'operatore di posta privata senza relativo titolo abilitativo nel periodo intercorrente fra l'entrata in vigore della suddetta direttiva ed il regime introdotto dalla l. n. 124 del 2017. La sanatoria della detta nullità per raggiungimento dello scopo dovuto alla costituzione della controparte, non rileva però ai fini della tempestività del ricorso, a fronte della mancanza di certezza legale della data di consegna del ricorso medesimo all'operatore, dovuta all'assenza di poteri certificativi dell'operatore, perché sprovvisto di titolo abilitativo".*⁸ Secondo la Corte, il diritto unionale è di ostacolo al riconoscimento dei diritti speciali o esclusivi a un operatore postale (Corte giust. in causa C-5451/17 punti 67-68), ciò in applicazione della direttiva n. 2008/6/Ce. Il fatto che uno Stato membro riservi al servizio postale, che questi rientri o no nel servizio universale a uno o a più fornitori incaricati del servizio universale, costituisce un modo vietato di garantire il funzionamento del servizio universale (Corte giust. in causa C-5451/17 punto 53).

Ciò premesso, secondo la Corte, nella normativa nazionale ante e post direttiva, Poste italiane rimane l'unico soggetto cui delegare il servizio di notificazione a mezzo posta degli atti processuali “*e ciò si correla all'esclusivo riconoscimento del diritto speciale in virtù del quale la veridicità dell'apposizione della data mediante proprio timbro è presidiata dal reato di falso ideologico in atto pubblico, giacché la si riferisce all'attestazione di attività compiute da pubblico agente nell'esercizio delle proprie funzioni*”.

I giudici di legittimità finiscono per escludere la completa esorbitanza dello schema generale degli atti di notificazione che ne sostanzia l'inesistenza giuridica, senza escluderne però la difformità dalla normativa vigente. Tale difformità è qualificabile come nullità, che è sanabile “*in quanto nulla, la notificazione è sanabile e nel caso in esame è stata sanata per effetto della costituzione dell'Agenzia delle entrate sin dal primo grado di giudizio*”.

soluzione controversa; che il principio del giusto processo impone di preferire scelte ermeneutiche tendenti a garantire tale finalità e che, in virtù dell'assetto strumentale delle forme degli atti processuali, può ravvisarsi inesistenza esclusivamente laddove l'attività svolta sia priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto qualificabile come notificazione, mentre ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale deve ricadere nella categoria della nullità. Si richiama anche la giurisprudenza penale, la quale, invece, ha ritenuto ammissibile l'impugnazione proposta a mezzo raccomandata spedita tramite il servizio di recapito privato.

⁸ A seguito di modifica normativa intervenuta con il d.lgs. n. 58 del 2011, il legislatore così prevedeva: la riserva del servizio universale (Poste italiane) poteva dirsi disposta nei casi di notificazioni di atti a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla legge 20 novembre 1982, n. 890 e successive modificazioni (vedasi lettera a) comma 1, art. 4 cit.). In altre parole e sebbene già vi fosse un chiaro andamento verso la liberalizzazione dei servizi a livello comunitario, come da direttiva 2008/6/CE il Legislatore nazionale, per esigenza di ordine pubblico, imponeva che fossero riservati in via esclusiva al fornitore universale i servizi concernenti le notificazioni a mezzo posta di atti giudiziari. Solo con l'art. 1, comma 57, della l. n. 124 del 2017, il legislatore italiano si è adeguato ai principi della direttiva 2008/6/CE inserendo nel secondo capoverso del comma e dell'art. 5 sul rilascio delle licenze individuali, determinando la piena liberalizzazione dei servizi, la salva la sussistenza di licenze abilitative.

3. Il procedimento notificatorio

L'attività di notificazione è un procedimento finalizzato alla conoscenza legale di un atto al suo destinatario. E' una attività procedimentale tipica e formale, completata la quale se ne presume la conoscenza nonostante la prova contraria. La notificazione di un atto impositivo va effettuata al domicilio fiscale del contribuente.

Il contribuente è tenuto a comunicare all'Amministrazione finanziaria ogni cambiamento riferito al proprio domicilio fiscale, ed in caso di omissione l'Amministrazione finanziaria non è tenuta ad effettuare ricerche per trovare chi deve assolvere al pagamento del prelievo fiscale.

Infatti: *“In tema di accertamenti tributari, la disciplina delle notificazioni, che ne consente l'esecuzione nel domicilio fiscale del contribuente per ultimo noto, eventualmente nella forma semplificata di cui alla lett. e) dell'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973, in caso di mancata comunicazione da parte di quest'ultimo di eventuali variazioni, è posta a garanzia dell'Amministrazione finanziaria, cui non può essere addossato l'onere di ricercare il contribuente, che non abbia assolto l'onere informativo a suo carico, fuori dal domicilio fiscale, sicché la sua inosservanza non può comportare l'illegittimità della notifica effettuata con una procedura più garantista, come quella di cui all'art. 139 c.p.c. presso la residenza del destinatario mediante consegna al coniuge convivente”* (Cass. n. 18934 del 2015).

La notificazione degli atti impositivi, secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione, si pone come requisito di integrazione dell'efficacia dell'atto stesso, e non quale requisito di giuridica esistenza e di perfezionamento.

Il principio è stato affermato con sentenza n. 21071 del 2018, secondo cui: *“In tema di atti d'imposizione tributaria, la notificazione non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento, ma una condizione integrativa d'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.”*

Il procedimento di notificazione è di regola eseguito da un organo pubblico. Il soggetto notificante è spesso l'ufficiale giudiziario, che, esercitando pubbliche funzioni,⁹ attesta, con la relata di notifica, la veridicità delle attività svolte dallo stesso, che si riverbera sul valore probatorio dell'atto che accerta l'avvenuta notifica.

Infatti, il compimento delle formalità richieste dall'art. 140 c.p.c. deve risultare dalla relata redatta dall'ufficiale giudiziario ai sensi dell'art. 148 c.p.c. che, sotto tale profilo, è coperta da fede privilegiata, a differenza di quanto avviene per l'effettivo inoltro dell'avviso

⁹ “In tema di notificazioni, per contestare il contenuto della relata di notifica, ove è attestato che l'ufficiale giudiziario ha compiuto tutte le formalità prescritte, ivi compresa la spedizione della raccomandata in una certa data, è necessaria la proposizione della querela di falso, esercitando l'ufficiale giudiziario pubbliche funzioni, con la conseguenza che i suoi atti soggiacciono alla disciplina di cui all'art. 2700 c.c. perché attestanti le operazioni da lui compiute (Cass. n. 4193 del 2010).

informativo al destinatario da parte dell'ufficio postale cui è stato consegnato da detto pubblico ufficiale.¹⁰

La relata di notifica è un atto pubblico, in quanto proviene da un pubblico ufficiale nell'esercizio delle sue funzioni, e le attestazioni in essa contenute, inerenti alle attività direttamente svolte dall'ufficiale giudiziario medesimo, fanno piena prova fino a querela di falso.¹¹

Ne consegue che se l'ufficiale giudiziario attesti di non avere rinvenuto il destinatario della notifica nel luogo indicato dalla parte richiedente, perché, secondo quanto appreso dal portiere, trasferitosi altrove, l'attestazione del mancato rinvenimento del destinatario ed il contenuto intrinseco della notizia apprese sono assistite da fede fino a querela di falso¹², attenendo a circostanze frutto della diretta attività e percezione del pubblico ufficiale (Cass. n. 14454 del 2020).

Va precisato però che: *“le dichiarazioni dell'ufficiale giudiziario (o del messo notificatore) non fanno fede fino a querela di falso della regolarità intrinseca e della completezza dell'atto ricevuto per procedere alla notifica né della corrispondenza della copia notificata all'originale, non essendo questa l'attività giudiziaria che egli compie e deve compiere, con la conseguenza che la presunzione di conformità tra originale e copia dell'atto notificato viene meno se il destinatario produce quest'ultimo incompleto. Né si può perciò ipotizzare un contrasto tra due relate (atti pubblici), entrambi originali, apposte dall'ufficiale giudiziario, rispettivamente, sulla copia notificata e sull'originale dell'atto notificato, proprio perché non spetta all'ufficiale giudiziario effettuare alcun controllo intrinseco, sicché, se la copia dell'atto notificato non corrisponde all'originale, è sulla copia che il destinatario fa affidamento e su cui può difendersi”* (Cass. n. 6562 del 2020).

Può verificarsi il caso che vi sia discordanza tra la data di consegna emergente dalla relata di notifica apposta sull'atto restituito al notificante e quella riportata sulla copia consegnata al destinatario. In questo caso, si verifica un conflitto tra due atti pubblici, dotati di piena efficacia probatoria, risolubile solo mediante proposizione di querela di falso ad opera della parte interessata a provare l'inesattezza di una delle due date.

A tale riguardo, la Corte di Cassazione ha precisato che, in mancanza della proposizione di querela di falso, per stabilire se si sia verificata una decadenza, deve aversi riguardo

¹⁰ Con la conseguenza che la prova dell'eventuale mancato recapito dello stesso dovrà essere fornita dal destinatario senza necessità di impugnare la relata mediante querela di falso (Cass. n. 1699 del 2019).

¹¹ Ad esempio, la Corte di Cassazione ha precisato che: *“L'accertamento compiuto dall'ufficiale giudiziario riguardo l'attuale inesistenza, all'indirizzo indicato, della sede legale della società destinatario della notificazione è assistito dall'efficacia probatoria privilegiata di cui all'art. 2700 c.c. e può pertanto essere contestato solo mediante querela di falso”* (Cass. n. 17064 del 2006).

¹² E' utile ricordare che nel processo tributario la presentazione di una denuncia querela in ordine alla falsità della relata di notifica di una cartella di pagamento non è equiparabile, ai fini della sospensione del procedimento tributario per c.d. pregiudizialità interna, alla proposizione della querela di falso, alla quale soltanto l'univoca formulazione letterale dell'art. 39 del d.lgs. n. 546 del 1992 riconnette tale effetto (Cass. n. 1148 del 2019). Il disposto dell'art. 39 del d.lgs. n. 546 del 1992 secondo il quale il processo è sospeso quando è presentata querela di falso deve essere decisa in via pregiudiziale una questione o sullo stato o sulla capacità delle persone, impone di sospendere il giudizio dinanzi alle commissioni tributarie fino al passaggio in giudicato o della decisione in ordine ad una querela di falso o quando deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone (salvo che si tratti di capacità di stare in giudizio), trattandosi di accertamento pregiudiziale riservato ad altra giurisdizione, del quale il giudice tributario non può conoscere neppure *“incidenter tantum”* (Cass. n. 24107 del 2012).

all'originale restituito al notificante, ovvero alla copia in possesso del destinatario, a seconda che tale decadenza riguardi il primo o il secondo (Cass. n. 14781 del 2017).

La data della notifica di un avviso di accertamento risulta dalla relata contenuta nella copia consegnata al destinatario, e non già dalla relata contenuta nell'atto restituito a colui che ha chiesto la notifica, sicchè la difformità di data tra l'atto in possesso del notificante e quello consegnato al destinatario si risolve a favore di quest'ultimo, mentre sul notificante, che eccepisce la decadenza dell'impugnazione dell'atto, grava l'onere di provare, sempre mediante querela di falso, la corrispondenza della relata stilata sull'atto in proprio possesso con quella redatta sulla copia notificata (Cass. n. 994 del 2016).¹³

4. La notifica a soggetti terzi.

Se il destinatario non viene rinvenuto presso la propria abitazione o presso l'ufficio o l'azienda, l'art. 139 comma 2 stabilisce che l'atto (contenuto in busta chiusa e sigillata, ai sensi dell'art. 137 c.p.c.), debba essere consegnato "a una persona di famiglia o addetta alla casa, allo ufficio o all'azienda, purché non minore di quattordici anni o non palesemente incapace".

In materia di notifica di atti tributari, è previsto specificamente dalla lettera b-bis) dell'art. 60 (inserita dal d.l. 223/2006, convertito in legge 248/2006) che "se il consegnatario non è il destinatario dell'atto o dell'avviso, il messo consegna o deposita la copia dell'atto da notificare in busta che provvede a sigillare e su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella relazione in calce all'originale e alla copia dell'atto stesso. Sulla busta non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto.

Il consegnatario deve sottoscrivere una ricevuta e il messo da notizia dell'avvenuta notificazione dell'atto o dell'avviso, a mezzo di lettera raccomandata".

La notifica effettuata a soggetti terzi (come al familiare del destinatario) è assistita da una presunzione di recezione solo se avvenuta presso l'abitazione del destinatario (in base all'art. 139 comma 2): tuttavia, a differenza della disciplina processual-civilistica, nel caso di notifica di atti impositivi (in particolare, riguardo l'avviso di accertamento), l'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973, richiede, anche, ove l'atto sia consegnato nelle mani di persona di famiglia, l'invio della raccomandata informativa quale adempimento essenziale della notifica che sia eseguita dai messi comunali o dai messi speciali autorizzati dall'ufficio delle imposte.

¹³ In particolare, in tema di impugnazioni civili, al fine di individuare il dies a quo per la decorrenza del termine breve per l'impugnazione, quando emerga una difformità di date tra la relata di notifica della sentenza in possesso del notificante e quella consegnata al destinatario, la tempestività della impugnazione deve essere valutata con riguardo alla data risultante dalla relata di notifica redatta sull'atto consegnato a quest'ultimo, il quale non è tenuto a provare l'esattezza delle risultanze dell'atto ricevuto, su cui solo poteva fare affidamento per computare il termine utile per l'impugnazione, mentre spetta al notificante, secondo gli ordinari criteri di distribuzione dell'onere probatorio, provare mediante querela di falso, trattandosi di contrasto tra due atti pubblici, la corrispondenza della relata stilata sull'atto in suo possesso all'effettivo svolgimento quoad tempus delle formalità di notifica (Cass. n. 19156 del 2014).

Spesso, nella prassi, l'atto impositivo viene consegnato al portiere dello stabile.

Secondo l'art. 139, comma 3, c.p.c., quando l'atto non è ricevuto dai familiari o addetti alla casa o all'ufficio o all'azienda, "la copia deve essere consegnata al portiere dello stabile dove è l'abitazione, l'ufficio o l'azienda, e, quando anche il portiere manca, a un vicino di casa che accetti di riceverla".

In questo caso, tali soggetti devono sottoscrivere una ricevuta, mentre l'ufficiale giudiziario deve dare notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto, a mezzo di lettera raccomandata a/r con gli opportuni distinguo.

Il principio è stato precisato dalla giurisprudenza di legittimità in più occasioni, chiarendo che: *"la notificazione della cartella esattoriale, eseguita dai messi comunali o dai messi speciali autorizzati ex art. 60, comma 1, lett.a) del d.P.R. n. 600 del 1973 mediante consegna nelle mani del portiere, deve essere eseguita dalla spedizione della raccomandata informativa di cui all'art. 139 c.p.c."* (Cass. n. 2229 del 2020).

Se la notifica degli atti impositivi avviene mediante consegna al portiere dello stabile da parte dell'ufficiale giudiziario¹⁴, ove quest'ultimo non attesti nella relata il mancato rinvenimento delle persone indicate nell'art. 139 c.p.c., la nullità è sanata per raggiungimento dello scopo qualora sia provata la ricezione della raccomandata contenente la notizia dell'avvenuta notificazione, mentre, nelle ipotesi in cui l'ufficio finanziario proceda alla notificazione diretta a mezzo posta, trovano applicazione le norme concernenti il servizio postale ordinario e non quelle previste dalla l. n. 890 del 1982, in caso di notifica al portiere, essa, pertanto, si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento da quest'ultimo sottoscritto, senza che si renda necessario l'invio della raccomandata al destinatario (Cass. n. 8293 del 2018).¹⁵

Un'altra questione affrontata dalla giurisprudenza riguarda la notificazione effettuata a mani del coniuge del destinatario, o di chiunque si dichiari come tale pur non essendo legato da alcun vincolo di parentela o coniugio.

Ove la consegna del piego raccomandato sia avvenuta a mani di un familiare convivente con il destinatario, ai sensi dell'art. 7 della legge n. 890 del 1982, deve presumersi che

¹⁴ E' stato precisato che nell'ipotesi in cui il portiere di un condominio riceva la notifica della copia di un atto qualificandosi come "incaricato al ritiro", senza alcun riferimento alle funzioni connesse all'incarico afferente al portierato, ricorre la presunzione legale della qualità dichiarata la quale per essere vinta necessita di rigorosa prova contraria da parte del destinatario, in difetto della quale deve applicarsi il secondo comma (e non il quarto) dell'art. 139 c.p.c. (Cass. n. 24933 del 2017).

¹⁵ La Corte di Cassazione ha chiarito che: " In tema di atti impositivi, deve ritenersi sanata per raggiungimento dello scopo la nullità della notificazioni dell'avviso di accertamento, effettuata mediante consegna al portiere dello stabile, ai sensi dell'art. 139 c.p.c., richiamato dall'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973, senza che nella relazione di notificazione vi sia l'attestazione del tentativo di consegna alle altre persone preferenzialmente indicate, qualora sia provata la ricezione della raccomandata contenente la notizia dell'avvenuta notificazione, la quale non è soggetta alle disposizioni materia di notificazioni a mezzo posta, ma solo al regolamento postale, sicchè, ai fini della sua validità, è sufficiente che il plico sia consegnato al domicilio del destinatario e che il relativo avviso di ricevimento sia sottoscritto dalla persona rinvenuta dall'ufficiale postale, non essendo necessario che da esso risulti anche la qualità del consegnatario o la sua relazione con il destinatario" (Cass. n. 19795 del 2017).

l'atto sia giunto a conoscenza dello stesso, restando irrilevante (anche) ogni indagine sulla riconducibilità del luogo di detta consegna fra quelli indicati dall'art. 139 c.p.c., in quanto il problema della identificazione del luogo ove è stata eseguita la notificazione rimane assorbito dalla dichiarazione di convivenza resa dal consegnatario dell'atto, con la conseguente irrilevanza esclusiva della prova della non convivenza, che il destinatario ha l'onere di fornire.¹⁶

Va chiarito che, ai sensi dell'art. 139, comma 2, c.p.c., la qualità di persona di famiglia o addetta alla casa, all'ufficio o all'azienda di chi ha ricevuto l'atto impositivo si presume "iuris tantum" dalle dichiarazioni recepite dall'ufficiale giudiziario nella relata di notifica, incombendo al destinatario, che contesti la validità della notificazione, l'onere di fornire la prova contraria ed, in particolare, l'inesistenza di alcun rapporto con il consegnatario comportante una delle qualità suindicate (Cass. n. 27587 del 2018).¹⁷

Se il destinatario (non consegnatario dell'atto) intende contestare la regolarità della notifica effettuata a chi si sia dichiarato quale persona di famiglia addetta alla casa o all'impresa deve fornire la prova contraria e, in particolare, l'inesistenza di alcun rapporto con il consegnatario comportante una delle qualità suindicate".

Con riferimento al coniuge, è stata affermata l'irrilevanza del procedimento di separazione, in quanto "la notifica, quando effettuata a mezzo del servizio postale viene considerata rituale, ai sensi dell'art. 7, comma 2, della l. n. 1982 n. 890, ove l'agente postale abbia consegnato il plico a persona di famiglia (nella specie, il coniuge separato), qualora risulti la presenza consuetudinaria e non occasionale della stessa presso l'abitazione del destinatario, accertata dal giudice di merito "(Cass. n. 18085 del 2013) .

5. La notifica alle persone giuridiche

La notifica ad una persona giuridica, ai sensi dell'art. 145 c.p.c., nel testo dettato dall'art. 2, l. n. 263 del 2005, può essere eseguita alla persona fisica che la rappresenta, e può avvenire, alternativamente, con la consegna dell'atto presso la sede della società, ovvero, quanto in esso ne siano specificati residenza, domicilio e dimora abituale, con le modalità prescritte dagli art. 138, 139 e 141 c.p.c., dovendosi anche ritenersi possibile, in assenza di un espresso divieto di legge, la notifica all'amministratore tramite il servizio postale ai sensi dell'art. 149 c.p.c. (Cass. n. 30882 del 2017).

L'obbligo di notificazione degli atti tributari presso il domicilio fiscale ex art. 60, comma 1, lett. c. del d.P.R. n. 600 del 1973 non esclude la possibilità, prevista dall'art. 145, comma 1, c.p.c., come modificato dalla l. n. 263 del 2005, di eseguire la notificazione alle persone giuridiche, in via alternativa a quella della loro sede, direttamente alla persona fisica che le

¹⁶ V. Cass. n. 6345 del 2013, Cass. n. 599 del 1998.

¹⁷ E' stato precisato che: "in tema di notificazioni, non è idonea a superare la presunzione di cui all'art. 139, comma 2, c.p.c. , circa la qualità di addetto alla casa del consegnatario dell'atto la produzione di una certificazione anagrafica, le cui risultanze non sono di per sé idonee ad escludere neppure l'esistenza di un rapporto di parentela con il destinatario della notifica" (Cass. n. 30394 del 2018).

rappresenta (purchè ne siano indicati nell'atto la qualità, nonché la residenza, il domicilio o la dimora abituale).¹⁸ La notifica al legale rappresentante in tal caso è valida anche se eseguita in un comune diverso da quello del domicilio fiscale della società stessa, atteso che la limitazione territoriale di cui all'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973, secondo cui la notifica degli atti tributari va effettuata nel comune ove il contribuente ha il domicilio fiscale, non è posta a garanzia di quest'ultimo, ma a tutela dell'operatività dell'Ufficio, il quale, di conseguenza, ha la facoltà, ma non l'obbligo di avvalersi di tale disciplina e può sempre svolgere ulteriori ricerche rispetto al domicilio fiscale della società al fine di seguire procedura di notifica più garantiste.¹⁹

Quando si esegue la notifica ad una persona giuridica e la stessa abbia la propria sede presso uno studio professionale, la persona addetta a tale studio che riceve l'atto impositivo deve ritenersi addetta anche alla sede della società medesima, e, pertanto, abilitata a ricevere l'atto, a norma dell'art. 145, comma 1, c.p.c., indipendentemente dal fatto che sia o meno dipendente di detta destinataria, o con essa legata da altro rapporto giuridico (Cass. n. 33568 del 2018).

Va, anche, precisato che, secondo la giurisprudenza di legittimità, in tema di notificazione alle persone giuridiche, è applicabile l'art. 46, comma 2, c.p.c., secondo il quale, qualora la sede legale sia diversa da quella effettiva i terzi possono considerare come sede quest'ultima, tuttavia, sul notificante, in caso di contestazione, grava l'onere di provare che trattasi del luogo di concreto svolgimento delle attività amministrative e di direzione dell'ente, essendo insufficiente che talune attività sociali siano decentrate e che vi sia altro luogo utilizzato come recapito per ragioni organizzative.²⁰

La Corte di Cassazione, con ordinanza n. 8472 del 2018, ha chiarito che, qualora la notifica di una cartella di pagamento nei confronti di una società sia eseguita direttamente dal concessionario mediante raccomandata con avviso di ricevimento, ex art. 26, comma 1, seconda parte del d.P.R. n. 602 del 1973, per il relativo perfezionamento è sufficiente che la spedizione postale sia avvenuta con consegna del plico al domicilio del destinatario, senz'altro adempimento ad opera dell'ufficiale postale, se non di curare che la persona da lui individuata come legittimata alla ricezione apponga la propria firma sul registro di consegna della corrispondenza, oltre che sull'avviso di ricevimento da restituire al mittente, dovendosi escludere, stante l'alternatività di tale disciplina speciale rispetto a quella dettata dalla legge n. 890 del 1983 e dal codice di rito, l'applicabilità delle disposizioni in tema di notificazione degli atti giudiziari e, in specie, dell'art. 145 c.p.c..

¹⁸ In tema di notificazioni ad una persona giuridica, secondo la Corte di Cassazione è valida quella eseguita presso la sede a mezzo di servizio postale, ai sensi dell'art. 149 c.p.c., non essendovi alcuna previsione di legge ostativa al riguardo, con la precisazione che, laddove l'art. 145, comma 3, c.p.c., consente la notifica alla società con le modalità previste dagli artt. 140 e 143 c.p.c., deve ritenersi parimenti ammissibile la notifica eseguita con gli avvisi di deposito di cui all'art. 8, comma 2, della legge n. 890 del 1982, che costituiscono modalità sostanzialmente equivalenti alla notificazione ex art. 140 c.p.c., ovvero solo nei casi in cui sia specificato il nominativo ed il recapito del legale rappresentante e risulti impossibile poterlo consegnare presso la sede legale della società per l'assenza di persona che possano riceverlo (Cass. n. 6654 del 2018).

¹⁹ Cass. n. 23277 del 2020, conforme Cass. n. 26540 del 2016.

²⁰ Cass. n. 21699 del 2017.

Orbene, quando la notifica dell'atto impositivo viene eseguita presso la sede della società, a mani di persona qualificatasi "familiare convivente", non risulta effettuata in modo giuridicamente corretto, dovendosi rilevare la peculiarità della notificazione eseguita non a persona fisica, ma presso la sede della società.

Il consegnatario della notifica presso la sede della società non deve avere necessariamente un rapporto qualificato con la società.²¹ Infatti, ai fini della regolarità della notificazione di atti a persona giuridica mediante consegna a persona addetta alla sede ai sensi dell'art. 145, comma 1, c.p.c., è sufficiente che il consegnatario si trovi presso la sede della persona giuridica destinataria non occasionalmente ma in virtù di un particolare rapporto che, non dovendo necessariamente essere di prestazione lavorativa, può risultare anche dall'incarico, pur se provvisorio e precario, di ricevere le notificazioni per conto della persona giuridica.

Nell'ipotesi in cui la relazione dell'ufficiale giudiziario registri la presenza di una persona che si trovava nei locali della sede, è da presumere che tale persona fosse addetta alla ricezione degli atti diretti alla persona giuridica, anche se da questa non dipendente, laddove la società, per vincere la presunzione in parola, ha l'onere di provare che la stessa persona, oltre a non essere una sua dipendente, non era neppure addetta alla sede per non averne mai ricevuto incarico alcuno.

6. Notifica a mezzo posta.

La notifica tramite il servizio postale è prevista dal codice di procedura civile e da altre norme speciali.

L'art. 149 c.p.c. stabilisce che "Se non ne è fatto espresso divieto dalla legge, la notificazione può eseguirsi anche a mezzo del servizio postale. In tal caso l'ufficiale giudiziario scrive la relazione di notificazione sull'originale e sulla copia dell'atto, facendovi menzione dell'ufficio postale per mezzo del quale spedisce la copia al destinatario in plico raccomandato con avviso di ricevimento. Quest'ultimo è allegato all'originale".

La notifica si perfeziona, per il soggetto notificante, al momento della consegna del plico all'ufficiale giudiziario e, per il destinatario, dal momento in cui lo stesso ha la conoscenza legale dell'atto.

L'Amministrazione finanziaria può effettuare la notificazione per mezzo degli ufficiali giudiziari a mezzo del servizio postale (e in questo caso si applica la disciplina di cui all'art. 149 c.p.c. e di cui alla legge 890/1982, e si ha una "raccomandata atti giudiziari – AG, busta verde").

²¹ E' un principio consolidato quello secondo cui, ai fini della regolarità della notificazione di atti ad una persona giuridica ex art. 145 c.p.c., qualora dalla relazione dell'ufficiale giudiziario o postale risulti, nella sede legale o effettiva, la presenza di una persona all'interno dei relativi locali, è da presumere che tale persona fosse addetta alla ricezione degli atti diretti alla persona giuridica medesima, senza che il notificatore debba accertarsi la sua effettiva condizione, laddove l'ente, per vincere la presunzione in parola, ha l'onere di provare la mancanza dei presupposti per la valida effettuazione del procedimento notificatorio.

L'art. 2 della legge n. 890 cit. stabilisce che per la notificazione degli atti a mezzo del servizio postale e per le comunicazioni a mezzo di lettera raccomandata connesse con la notificazione di atti giudiziari, si deve fare uso di speciali buste e moduli, per avvisi di ricevimento, entrambi di colore verde, conformi al modello prestabilito dall'Amministrazione postale, sulle quali, in conformità ai principi del trattamento dei dati, non possono essere apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto.

La relazione di notificazione viene elaborata sull'originale dell'atto da notificare (art. 3), copia del quale viene consegnata all'ufficio postale in busta chiusa, apponendo su quest'ultima le indicazioni del nome, del cognome, residenza o dimora o domicilio del destinatario, con l'aggiunta di ogni particolarità idonea ad agevolarne la ricerca; vi si appone, altresì, il numero del registro cronologico, la propria sottoscrizione ed il sigillo dell'ufficio.

Nella relazione deve essere indicato l'ufficio postale cui si consegna l'atto. Nei casi in cui ci si avvalga per la notificazione di sistemi telematici, la sottoscrizione è sostituita dall'indicazione a stampa sul documento prodotto dal sistema informatizzato del nominativo dell'ufficiale giudiziario stesso.

La busta è accompagnata dall'avviso di ricevimento con le indicazioni richieste dal modello predisposto dall'Amministrazione postale, con l'aggiunta del numero del registro cronologico. Ai sensi dell'art. 4, l'avviso di ricevimento del piego raccomandato, completato in ogni sua parte e munito del bollo dell'ufficio postale recante la data dello stesso giorno di consegne, può essere spedito con raccomandata al mittente e può essere trasmesso per telegrafo o in via telematica, quando l'autorità giudiziaria o la parte interessata alla notificazione dell'atto ne faccia richiesta.

L'avviso di ricevimento costituisce prova dell'eseguita notificazione. I termini, che decorrono dalla notificazione eseguita per posta, si computano dalla data di consegna del piego risultante dall'avviso di ricevimento e se la data non risulti, ovvero sia comunque incerta, dal bollo apposto sull'avviso medesimo dall'ufficio postale che lo restituisce. Ai sensi dell'art. 5 della l. n. 890 cit. la ricevuta di spedizione della raccomandata è conservata ed annotata nel registro cronologico dove pure è annotato l'avviso di ricevimento che rimane allegato all'originale dell'atto. Lo smarrimento dell'avviso di ricevimento non dà diritto ad alcuna indennità (art. 6); l'Amministrazione postale è tenuta a rilasciare senza spesa un duplicato ed a farlo avere al mittente nel più breve tempo possibile. Ai sensi dell'art. 7 della legge cit. l'agente postale consegna il piego nelle mani proprie del destinatario, anche dichiarato fallito.

Se la consegna non può essere fatta personalmente al destinatario, il piego è consegnato, nel luogo indicato sulla busta che contiene l'atto da notificare, a persona di famiglia che conviva anche temporaneamente con lui ovvero addetta alla casa ovvero al servizio del destinatario, purchè il consegnatario non sia persona manifestamente affetta da malattia mentale o abbia età inferiore a quattordici anni. In mancanza delle persone indicate, il piego può essere consegnato al portiere dello stabile ovvero a persona che, vincolata da

rapporto di lavoro continuativo, è comunque tenuta alla distribuzione della posta al destinatario.

L'ente impositore può anche procedere direttamente alla notificazione dell'atto al contribuente tramite il servizio postale, attraverso l'invio tramite raccomandata con avviso di ricevimento, parlandosi in questo caso di notificazione in via diretta (ovvero senza l'intermediazione di un agente notificatore quali l'ufficiale giudiziario, il messo comunale o il messo individuato dall'ufficio, salvo quella dell'ufficiale postale): in questo caso l'atto è notificato con l'impiego di plico sigillato, come previsto dall'art. 14 della l. 890/1982 (si ha raccomandata AG, "busta verde").

A partire dal 15 maggio 1998, infatti, data di entrata in vigore dell'art. 20 della legge n. 146 del 1998 (che ha modificato l'art. 14 della legge n. 890 del 1982), gli uffici giudiziari possono procedere alla notificazione a mezzo posta ed in modo diretto degli avvisi e degli atti che per legge vanno notificati al contribuente.

In sostanza, l'Amministrazione finanziaria può anche eseguire la notificazione a mezzo posta in via diretta attraverso una raccomandata ordinaria con avviso di ricevimento (regolata dalla delibera 20 giugno 2013 dell'AGCOM), senza dunque avvalersi dell'agente postale, in quanto in questi casi la raccomandata è spedita direttamente dal funzionario preposto all'ufficio finanziario.

In questi ultimi due casi, viene in rilievo l'art. 14 della legge n. 890 del 1982, il quale prevede che "la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente deve avvenire con l'impiego di plico sigillato e può eseguirsi a mezzo della posta direttamente dagli uffici finanziari", secondo le modalità previste dalla stessa legge. Quando l'Amministrazione finanziaria si avvale di tale forma di notificazione, occorre stabilire quale sia la disciplina ad essa applicabile, se cioè si debbano osservare le regole di cui alla legge 890/1982 (concernenti la notificazione a mezzo posta degli atti giudiziari) oppure le regole relative al servizio postale ordinario.

Il punto è stato oggetto di un'ampia disamina giurisprudenziale: la giurisprudenza di legittimità si è espressa con una certa continuità, ritenendo che quando l'Ufficio si avvale della notificazione diretta a mezzo posta, alla spedizione dell'atto si applicano le norme riguardanti il servizio postale ordinario, e non quelle della legge 890/1982 (Cass. n. 12083 del 2016).

Da ciò discende che in caso di notificazione diretta per mezzo posta non deve essere redatta alcuna relata di notifica o annotazione specifica sull'avviso di ricevimento in ordine alla persona cui è stato consegnato il plico, e l'atto pervenuto all'indirizzo del destinatario deve ritenersi ritualmente consegnato a quest'ultimo, senza necessità dell'invio della raccomandata al destinatario, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 c.c., anche nel caso in cui la stessa sia stata eseguita mediante consegna a persona diversa dal diretto interessato, ma comunque abilitata alla ricezione per conto di questi, si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto dal consegnatario.

L'avviso di ricevimento, che è parte integrante della relata di notifica, ha natura di atto pubblico, e costituisce il solo documento idoneo a provare, in riferimento alla decorrenza

dei termini connessi alla notificazione, l'intervenuta consegna del plico con la relativa data e l'identità della persona alla quale è stato recapitato, salvo che detta data manchi o sia incerta, ipotesi nelle quali i termini decorrono dal giorno riportato nel timbro postale; pertanto, la parte che intenda contestarne il contenuto deducendo l'incompatibilità tra la data di ricezione ivi apposta e quella risultante dal menzionato timbro ha l'onere di proporre querela di falso, a meno che dallo stesso contesto dell'atto non emerga in modo evidente che il pubblico ufficiale ha compiuto un mero errore materiale nella sua redazione, il quale ricorre nel caso di indicazione di data inesistente o anteriore a quella della formazione dell'atto notificato o non ancora maturata (Cass. n. 8082 del 2019).

7. La notifica per compiuta giacenza.

Un'altra questione ampiamente dibattuta in tema di notifica a mezzo posta riguarda il momento del perfezionamento della notifica per compiuta giacenza.

La "compiuta giacenza" si ha nelle ipotesi in cui, in caso di notificazione effettuata a mezzo posta, non sia possibile recapitare l'atto al destinatario a causa della temporanea assenza di questo dal proprio indirizzo: in questi casi l'atto viene depositato presso l'Ufficio postale e al destinatario deve essere inviata una seconda raccomandata a/r, contenente l'avviso di "comunicazione di avvenuto deposito" (C.A.D.) inerente la giacenza dell'atto.

Una volta trascorsi i 10 giorni dall'invio della raccomandata contenente la comunicazione di avvenuto deposito, si ha "compiuta giacenza" e la notificazione si intende perfezionata nei confronti dell'interessato, a prescindere dall'effettivo ritiro dell'atto, con conseguente inizio della decorrenza dei termini per l'eventuale impugnazione, e ciò anche in caso di mancato ritiro da parte del destinatario (il quale può ritirarlo entro 6 mesi dall'invio della raccomandata, decorsi i quali l'atto torna al mittente).

A tale proposito, viene in considerazione l'art. 8, comma 4, della l. 890/1982, che detta la disciplina per la notificazione a mezzo posta degli atti giudiziari, ma che è ritenuta applicabile anche quando l'ufficio finanziario si avvalga della notificazione diretta degli atti impositivi, in quanto la normativa sul servizio postale ordinario non prevede una regola corrispondente ad essa. In base alla disposizione introdotta, nel testo dall'art. 8 l. 890/1982, dall'art. 2 del d.l. n. 35 del 2005 "la notificazione si ha per eseguita decorsi dieci giorni dalla data di spedizione della lettera raccomandata di cui al secondo comma ovvero dalla data del ritiro del piego, se anteriore".

Infatti, ai sensi dell'art. 8 della l. cit., per la ritualità della notificazione, è richiesta solo la prova della spedizione della raccomandata contenente il cosiddetto CAD (comunicazione avvenuto deposito).

Così, ai fini della decorrenza del termine per impugnare l'atto impositivo, la notificazione si ha per eseguita decorsi dieci giorni dalla data di spedizione, tramite raccomandata, dell'avviso di giacenza, mentre la data di ritiro del plico postale, posteriore rispetto al primo termine, non può considerarsi fiscalmente rilevante, e non può ritenersi perfezionata nel

momento, successivo ai dieci giorni di legge, in cui avvenga l'effettivo ritiro dell'atto presso l'ufficio postale.²²

E' stato, infatti, affermato che: *“La notifica a mezzo posta, ove l'agente postale non possa recapitare l'atto, si perfeziona per il destinatario trascorsi dieci giorni dalla data di spedizione della lettera raccomandata, contenente l'avviso di tentata notifica e del deposito del piego presso l'ufficio postale, sicchè il termine per l'impugnazione (nella specie, di un avviso di accertamento) decorre da tale momento, rilevando il ritiro del piego, da parte del destinatario, solo se anteriore e non se successivo, come testualmente prevede l'art. 8, comma 4, della legge n. 890 del 1982 nell'attuale formulazione”* (Cass. n. 26088 del 2015).

8. Notifica in caso di irreperibilità

La notificazione degli avvisi e degli atti tributari impositivi va eseguita ai sensi dell'art. 140 c.p.c. Tale modalità di notificazione va eseguita solo ove sia conosciuta la residenza o l'indirizzo del destinatario che, per temporanea irreperibilità, non sia stato rinvenuto al momento della consegna dell'atto, mentre va effettuata ex art. 60, lett. e), del d.P.R. n. 600 del 1973 quando il notificare non reperisca il contribuente perché trasferitosi in luogo sconosciuto.

La disciplina generale della notifica agli irreperibili, quindi, viene regolamentata dall'art. 140 c.p.c.: secondo tale norma, nel caso in cui non sia possibile eseguire la consegna per irreperibilità o per incapacità o rifiuto delle persone indicate dall'art. 139 (familiari, portiere o vicini di casa)²³ l'ufficiale giudiziario deve depositare la copia nella casa del comune dove la notificazione deve eseguirsi, affiggere avviso del deposito in busta chiusa e sigillata alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario, e darne notizia per raccomandata con avviso di ricevimento.

La Corte di Cassazione ha precisato che: *“Nell'ipotesi in cui una cartella esattoriale venga notificata ai sensi del terzo comma dell'art. 26 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, e quindi con deposito presso la casa comunale, affissione alla porta del destinatario ed invio della raccomandata con avviso di ricevimento, ai fini della tempestività dell'impugnazione della detta cartella, il dies a quo della decorrenza del termine deve essere individuato, anche alla luce di quanto affermato dalla Corte costituzionale con la sentenza 14 gennaio 2010, n. 3, e l'ordinanza 25 febbraio 2011, n. 63, nel giorno del ricevimento della raccomandata informativa, se anteriore al maturarsi della compiuta giacenza ovvero, in caso contrario, con*

²² Secondo l'indirizzo espresso dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 26088 del 2015; Cass. n. 4043 del 2017) la notifica a mezzo posta, ove l'agente postale non possa recapitare l'atto, si perfeziona per il destinatario decorsi dieci giorni di spedizione della lettera raccomandata, contenente l'avviso della tentata notifica e del deposito del piego presso l'ufficio postale. In base alla disposizione

²³ L'art. 139 c.p.c. pone obbligatoriamente un criterio di successione preferenziale in ordine ai luoghi nei quali la notificazione deve avvenire (Cass. n. 9279 del 1998; Cass. n. 11734 del 2002). La Corte di Cassazione ha, altresì, precisato che: *“Poiché l'ordine dei luoghi indicati dall'art. 139 c.p.c., primo e sesto comma c.p.c. per la notifica – se non possibile in mani proprie, ai sensi dell'art. 138 c.p.c. – è successione preferenziale, soltanto se la residenza e il domicilio del destinatario sono nello stesso luogo la notifica può effettuarsi alternativamente nell'una o nell'altro; se invece i rispettivi luoghi sono diversi, la notifica nel domicilio è nulla, se la residenza non è ignota”* (Cass. n. 1753 del 2005).

il decorso del termine di dieci giorni dalla data di spedizione della raccomandata” (Cass. n. 14326 del 2011).

La Corte Costituzionale, con sentenza n. 3 del 2010, ha inoltre dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 140 c.p.c., nella parte in cui prevede che la notifica si perfeziona, per il destinatario, con la spedizione della raccomandata informativa, anziché con il ricevimento della stessa o, comunque, decorsi dieci giorni dalla relativa spedizione.

Si ha irreperibilità relativa nei casi di temporanea assenza del contribuente dal suo domicilio fiscale: in questa ipotesi, la residenza e l'indirizzo del destinatario sono conosciuti, ma il contribuente non è stato ivi rinvenuto, e dunque non si è potuto procedere alla notifica.

Secondo l'indirizzo consolidato della giurisprudenza di legittimità: *“per le ipotesi di c.d. irreperibilità relativa correlata al trasferimento nell'ambito dello stesso Comune – disciplinate dall'art. 60 c.1 lett.e) d.P.R. n.600 del 1973 – la notifica si perfeziona con il compimento delle attività stabilite dall'art. 140 c.p.c., richiamato dalla disposizione appena citata, occorrendo oltre al deposito di copia dell'atto nella casa del comune in cui la notificazione deve eseguirsi, all'affissione dell'avviso di deposito alla porta dell'abitazione o ufficio o azienda del destinatario, anche la comunicazione con raccomandata A.R. dell'arvenuto deposito nella casa comunale dell'atto e il ricevimento della raccomandata informativa – ovvero il decorso del termine di dieci giorni dalla spedizione di detta raccomandata*” (Cass. n. 2877 del 2018).

Ne consegue che, ai fini dell'applicabilità della disciplina di cui all'art. 140 c.p.c. alla notificazione di atti tributari occorre innanzitutto stabilire se si è in presenza di irreperibilità assoluta o relativa.

Infatti nelle ipotesi di irreperibilità assoluta, il procedimento notificatorio si perfeziona in modo differente.

Si ha irreperibilità assoluta quando per l'agente notificatore non sia possibile reperire in alcun modo il contribuente, perché trasferito in luogo sconosciuto, per come risultato a seguito dell'accertamento dallo stesso compiuto, attraverso accurate ricerche nel Comune dov'è situato il domicilio fiscale del contribuente: al fine di stabilire che si sia in presenza di irreperibilità assoluta del destinatario occorre dunque che il messo notificatore effettui ricerche atte a verificare se non vi sia stato un semplice cambio di indirizzo oppure un vero e proprio trasferimento in un luogo sconosciuto.²⁴

Secondo l'indirizzo sostenuto dalla giurisprudenza di legittimità: *“In tema di notificazione degli atti impositivi, il messo notificatore o l'ufficiale giudiziario, prima di effettuare la notifica secondo le modalità previste dall'art. 60, comma 1, lett. e) del d.P.R. n. 600 del 1973, in luogo di quella ex art. 140 c.p.c., devono svolgere ricerche volte a verificare che ricorra l'irreperibilità assoluta del contribuente,*

²⁴ La Corte di Cassazione, con indirizzo costante, affrontando il tema delle modalità che il messo notificatore o ufficiale giudiziario devono seguire per attivare in modo rituale il meccanismo notificatorio di cui alla lett. e) dell'art. 60 c. 1 d.P.R. n. 600 del 1973 in caso di irreperibilità assoluta, ha ritenuto che il messo notificatore, prima di procedere alla notifica, deve effettuare nel Comune del domicilio fiscale del contribuente le ricerche volte a verificare la sussistenza dei presupposti per operare la scelta, tra le due citate possibili opzioni, del procedimento notificatorio onde accertare che il mancato rinvenimento del destinatario dell'atto sia dovuto ad irreperibilità relativa ovvero ad irreperibilità assoluta in quanto nel comune, già sede del domicilio fiscale, il contribuente non ha più né abitazione, né ufficio o azienda e, quindi, mancano dati ed elementi, oggettivamente idonei, per notificare altrimenti l'atto.

ossia che quest'ultimo non abbia più né l'abitazione né l'ufficio o l'azienda nel Comune nel quale aveva il domicilio fiscale. (Nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha annullato la decisione impugnata che aveva ritenuto sufficienti, ai fini della configurabilità di un'ipotesi di irreperibilità assoluta, le attività di ricerca svolte dall'ufficiale giudiziario presso il portiere dello stabile nel Comune di residenza del contribuente, poi risultato detenuto nel medesimo Comune)" (Cass. n. 6765 del 2019).

Quindi, il notificante deve accertare, previe ricerche, attestare nella relata, che il trasferimento del destinatario della notifica non sia consistito in un mero mutamento di indirizzo nell'ambito dello stesso comune del domicilio fiscale.²⁵

Con riferimento proprio alla previa acquisizione di notizie e/o al previo espletamento delle ricerche, va evidenziato che “nessuna norma prescrive quali attività devono esattamente essere a tale fine compiute né con quali espressioni verbali ed in quale contesto documentale deve essere espresso il risultato di tali ricerche, purché emerga chiaramente che le ricerche sono state effettuate, che sono attribuibili al messo notificatore e riferibili alla notifica in esame” (Cass. n. 2884 del 2017).

Solo una volta in cui sia stata accertata l'assoluta irreperibilità del destinatario, all'esito di infruttuosa attività di ricerca, sarà applicabile la disciplina di cui all'articolo 60, lettera e) del DPR n. 600/1973 secondo cui “*quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 del codice di procedura civile, in busta chiusa e sigillata, si affigge nell'albo del comune e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione*”. La giurisprudenza è concorde nel ritenere l'illegittimità del procedimento notificatorio eseguito ai sensi dell'art. 60, comma 1, lett. e) del d.P.R. n. 600 del 1973, laddove il messo notificatore abbia attestato la sola irreperibilità del destinatario nel comune ove è situato il domicilio fiscale del contribuente, senza ulteriore indicazione delle ricerche compiute per verificare che il trasferimento non sia un mero mutamento di indirizzo all'interno dello stesso comune, dovendosi procedere secondo le modalità di cui all'art. 140 c.p.c. quando non risulti un'irreperibilità assoluta del notificato all'indirizzo conosciuto, la cui attestazione non può essere fornita dalla parte nel corso del giudizio (Cass. n. 24260 del 2014).

Nelle ipotesi di c.d. irreperibilità assoluta agganciata al trasferimento del contribuente in diverso comune da quello in cui aveva il domicilio fiscale, per il perfezionamento del procedimento notificatorio occorre che, accanto al deposito dell'atto nella casa comunale, sia affisso l'avviso nell'albo del comune e sia decorso il termine di otto giorni dalla data di affissione.

In alcuni casi gli atti impositivi sono notificati utilizzando il servizio “seguimi” di Poste Italiane.

Nella fattispecie, gli avvisi di accertamento (o altri atti) dapprima inviati al domicilio fiscale del contribuente vengono successivamente restituiti con la scritta “seguimi”, sicché

²⁵ La Corte di Cassazione (Cass. n. 12509 del 2016) ha ritenuto che il messo deve pervenire all'accertamento del trasferimento del destinatario in luogo sconosciuto dopo aver effettuato ricerche nel Comune dove è situato il domicilio fiscale del contribuente, per verificare che il suddetto trasferimento non si sia risolto in un mero mutamento di indirizzo nell'ambito dello stesso Comune.

l'Agenzia provvede ad un successivo inoltro degli stessi al nuovo indirizzo, in un comune diverso rispetto a quello dove si trovava il domicilio fiscale del destinatario. Come è noto l'art. 60 d.P.R. n. 600 del 1973 stabilisce che: “c) salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario; d) è in facoltà del contribuente di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano.

In tal caso l'elezione di domicilio deve risultare espressamente da apposita comunicazione effettuata dal competente ufficio a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento ovvero in via telematica con modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate; e) quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso di deposito prescritto dall'art. 140 c.p.c., in busta chiusa e sigillata, si affigge nell'albo del comune e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, sia ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo all'affissione”.

Secondo la Corte di Cassazione, con ordinanza n. 31479 del 2019, l'attivazione del servizio “seguimi” non assume alcuna rilevanza giuridica ai fini della validità delle notificazioni, né l'indicazione di un indirizzo al quale recapitare la corrispondenza può assurgere ad elezione di domicilio ai sensi della lett. d) dell'art. 60 cit., difettando i requisiti formali prescritti dalla citata disposizione.

9. Inesistenza ed invalidità della notifica.

La categoria dell'inesistenza della notifica è stata inizialmente ricondotta dalla giurisprudenza di legittimità a tutte quelle ipotesi in cui essa manchi del tutto o sia stata effettuata in luoghi o con riguardo a persone che non abbiano alcun riferimento con il destinatario. La notificazione di un atto impositivo effettuata a soggetto e luogo non corretti non è inesistente, in quanto potenzialmente idonea ad assolvere alla funzione conoscitiva che le è propria, potendo al più ritenersi nulla e, come tale, possibile oggetto di rinnovazione.

Inoltre, con un intervento della sentenza n. 14916 del 2016, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno individuato la categoria dell'inesistenza quale una categoria circoscritta alle sole ipotesi in cui la notificazione dell'atto sia stata eseguita da un soggetto non abilitato secondo le leggi vigenti ad eseguirla e quindi tale da configurare un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile l'atto quale notificazione.

Secondo le Sezioni Unite: *“la notificazione del ricorso per cassazione è inesistente, oltre all'ipotesi di mancanza materiale dell'atto, solo se l'attività posta in essere sia priva degli elementi essenziali idonei a ritenerla qualificabile come tale ed essi consistono: a) nell'attività di trasmissione da parte di un soggetto*

dotato, per legge, della possibilità giuridica di compierla; b) nella fase di consegna, intesa in senso lato come raggiungimento di uno qualsiasi degli esiti possibili della notificazione previsti dall'ordinamento, esclusi soltanto i casi di mera restituzione dell'atto al mittente e, dunque, di notifica solo tentata"

La questione affrontata dalle Sezioni Unite attiene alla qualificazione del vizio di notifica del ricorso per cassazione che venga compiuta presso il procuratore costituito nel giudizio di primo grado laddove la parte in sede di gravame sia rimasta contumace o abbia nominato un nuovo difensore, revocando il precedente.²⁶

Le Sezioni Unite risolvono un contrasto giurisprudenziale nel senso che l'inesistenza della notificazione del ricorso per cassazione è configurabile, in base ai principi di strumentalità delle forme degli atti processuali e del giusto processo, oltre che in caso di totale mancanza materiale dell'atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto qualificabile come notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità.²⁷ Le Sezioni Unite, accedendo alla ricostruzione per la quale la notificazione configura un vero e proprio procedimento che consta di una serie di atti preordinati allo scopo di rendere edotto il destinatario della stessa dell'atto notificato, evidenziano che gli elementi costitutivi imprescindibili di tale procedimento devono essere individuati, quanto al ricorso per cassazione, nell'attività di trasmissione ed in quella di consegna, senza che, invece, la notificazione eseguita in un luogo differente da quello prescritto dalla legge possa qualificarsi inesistente.

10. La notifica telematica: l'art. 147 c.p.c. e la notifica dopo le ore 21.00.

L'utilizzo della posta elettronica certificata come mezzo di esecuzione delle notifiche è stato reso possibile e valido ad ogni effetto di legge a seguito di diversi interventi normativi, che si sono succeduti tra il 2012 e il 2014, che hanno modificato la legge n. 53 del 1994, consentendo a tutto gli Avvocati di procedere alla notificazione degli atti attraverso lo strumento della P.E.C. (posta elettronica certificata). La mancanza di una specifica e tassativa elencazione degli atti suscettibili di notifica diretta, contenuta nella l.

²⁶ Per comprendere la portata della questione, occorre ricordare che ai sensi dell'art. 330, comma 1, c.p.c. "se nell'atto di notificazione della sentenza la parte ha dichiarato la sua residenza o eletto domicilio nella circoscrizione del giudice che l'ha pronunciata, l'impugnazione deve essere notificata nel luogo indicato; altrimenti si notifica, ai sensi dell'art. 170, presso il procuratore costituito o nella residenza dichiarata o nel domicilio eletto per il giudizio". Il comma 3 dello stesso art. 330 c.p.c. precisa poi, che "Quando manca la dichiarazione di residenza o l'elezione di domicilio è, in ogni caso, dopo un anno dalla pubblicazione della sentenza, l'impugnazione, se è ancora ammessa dalla legge, si notifica personalmente a norma degli artt. 137 e ss. ".

²⁷ La Corte specifica che siffatti elementi costitutivi essenziali in mancanza dei quali la notifica è radicalmente inesistente consistono: a) nell'attività di trasmissione, svolta da un soggetto qualificato, dotato, in base alla legge, della possibilità giuridica di compiere detta attività, in modo da poter ritenere esistente ed individuabile il potere esercitato; b) nella fase della consegna, intesa in senso lato come raggiungimento di uno qualsiasi degli esiti positivi della notificazione previsti dall'ordinamento (in virtù dei quali, cioè, la stessa debba comunque considerarsi ex lege eseguita) restando, pertanto, esclusi soltanto i casi in cui l'atto venga restituito puramente e semplicemente al mittente, si da dover reputare la notificazione meramente tentata ma non compiuta, cioè, in definitiva, omessa.

n. 53 del 1994, impone un'attività interpretativa utile ad individuare l'effettivo intento del legislatore e, in particolare, i limiti entro cui egli ha inteso contenere l'operatività di questo sistema, apparentemente utilizzabile con riferimento a tutti gli atti in materia civile. Ai fini della notifica in proprio a mezzo PEC è necessario che l'email sia spedita DA ed A un indirizzo PEC risultante dai "pubblici elenchi" (art. 3 bis n. 1 l. 53 del 1994), esattamente individuati dalla legge (art. 16 ter D.L. n. 179 del 2012 convertito con modificazioni dalla L. n. 221 del 2012 e successivamente modificato dall'art. 45 bis, comma 2, D.L. Orlando n. 90 del 2014, convertito con modificazioni dalla L. n. 114 del 2014) e da ritenersi tali "a decorrere dal 15 dicembre 2013" che attualmente sono: il ReGinDE (Registro Generale degli Indirizzi Elettronici, consultabile mediante accesso autenticato sul sito <http://pst.giustizia.it/>), l'INIPEC (indice nazionale della posta elettronica certificata, previsto dall'art. 6-bis CAD – d.lgs. 7 marzo 2005, n. 82), il Registro Imprese (<http://www.resitroimprese.it/richiedi-subito-documenti>, consultabile senza autenticazione) il Registro delle Pubbliche Amministrazione previsto dall'art. 16, comma 12, d.l. 18 ottobre 2012, n. 179, ed il Domicilio Digitale del Cittadino, previsto dall'art. 4 l. 17 dicembre 2012, n. 221 conversione, con modificazioni, del decreto legge 18 ottobre 2012, n. 179.

La prova della regolarità della notificazione è costituita dai file informatici del messaggio inviato, della ricevuta di accettazione e della ricevuta di avvenuta consegna (che deve essere completa, richiesta per la validità della notificazione dall'art. 18 D.M. 44 del 2011). Quest'ultima prova il perfezionamento della notificazione ossia il momento in cui il procedimento si è concluso e l'oggetto della notificazione. L'avvenuta notifica di un atto viene provata dai file informativi del messaggio inviato, ossia dalla ricevuta di accettazione e dalla ricevuta di avvenuta consegna, quest'ultima deve contenere anche la copia del messaggio inviato e gli allegati.

Ai sensi dell'art. 16 septies d.l. 18 ottobre 2012, n. 179, convertito con modificazioni nella legge 17 dicembre 2012, n. 221, secondo cui "la notifica richiesta, con modalità telematiche, con rilascio della ricevuta di accettazione, dopo le ore 21.00, si perfeziona alle ore 7.00 del giorno successivo". Questa finzione giuridica è prevista di seguito alla statuizione "la disposizione dell'art. 14

7 del codice di procedura civile si applica anche alle notificazioni eseguite con modalità telematiche".

Con ordinanza n. 31257 del 2018 la Corte di Cassazione aveva ribadito un indirizzo consolidato ossia che la notifica eseguita telematicamente dopo le ore 21,00 produceva i suoi effetti anche per il notificante soltanto alle ore sette del giorno seguente e non era perciò idonea, seppure compiuta prima dello spirare dell'ultimo giorno utile, ad instaurare tempestivamente e utilmente il rapporto di impugnazione. La Suprema Corte di Cassazione, con ordinanza n. 3076 del 2017 in relazione all'art. 16 septies d.l. 18 ottobre 2012, n. 179, convertito con modificazioni nella legge 17 dicembre 2012, n. 221, aveva precisato che:

- a) la previsione consta di due parti; la prima estende anche alle notificazioni telematiche la regola dettata dall'art. 147 c.p.c. per cui le notificazioni non possono farsi prima delle 7 e dopo le 21; la seconda precisa testualmente che, in caso di notifiche telematiche, se la notificazione è eseguita dopo le 21 si considera perfezionata alle 7 del giorno dopo;
- b) il legislatore avrebbe pertanto esteso le delimitazioni di orario dettate per le notificazioni effettuate tramite ufficiale giudiziario anche alle notificazioni telematiche (prima parte) e avrebbe “trasformato quello che nell'art. 147 è un divieto di compiere materialmente l'atto in un meccanismo per cui la notificazione comunque eseguita si considera perfezionata soltanto alle 7 del giorno dopo”;
- c) sarebbe, perciò, il legislatore intervenuto “sul concetto di perfezionamento della notificazione stabilendo che, se effettuata in orario tra le 21 e le 7, la notifica si considera perfezionata alle 7 del mattino”;
- d) nel fare ciò, non avrebbe distinto la posizione del notificante da quella del destinatario della notifica, mentre avrebbe potuto farlo, disponendo che la notifica si considera perfezionata alle 7 del giorno dopo “solo per il destinatario della notifica”;
- e) ciò significherebbe che l'interprete non possa introdurre un'aggiunta che ne modifichi il contenuto, “creando una norma nuova” e, pertanto, la notifica effettuata dopo le 21 deve considerarsi comunque perfezionata, anche per il notificante, il giorno dopo.

L'indirizzo sopra illustrato è stato superato a seguito di una pronuncia della Corte Costituzionale, la n. 75 del 9.4.2019, che ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 16 septies del d.l. n. 179 del 2012, nella parte in cui non 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. Quindi la notifica a mezzo pec, eseguita dopo le ore 21 ed entro le ore 24, si perfeziona nel momento in cui viene eseguita.

La Corte ha evidenziato che il divieto di notifica per via telematica oltre le ore 21 risulta introdotto nella prima parte del censurato art. 16 septies del d.l. n. 179 del 2012, allo scopo di tutelare il destinatario, per salvaguardare il diritto al riposo in una fascia oraria, appunto quella dalle 21 alle 24, in cui egli sarebbe stato altrimenti costretto al controllo della propria casella di posta elettronica. Ciò appunto giustifica la *fictio iuris* contenuta nella seconda parte della norma in esame, per cui il perfezionamento della notifica, effettuabile dal mittente fino alle ore 24 (senza che il sistema telematico possa rifiutarne l'accettazione e la consegna) – è differito, per il destinatario, alle ore 7 del giorno successivo, ma non giustifica anche la corrispondente limitazione nel tempo degli effetti giuridici della notifica nei riguardi del mittente, al quale, senza che ciò sia funzionale alla tutela del diritto al riposo del destinatario e nonostante che il mezzo tecnologico lo consenta, viene invece impedito di utilizzare appieno il termine utile per affrontare la

propria difesa: termine che l'art. 155 c.p.c. computa "a giorni" e che, nel caso di impugnazione, scade, appunto allo spirare della mezzanotte dell'ultimo giorno.