

IL GIUDICE CIVILE ED IL GIUDICE TRIBUTARIO: L'ANALISI DELL'ATTISPECIE COMUNI SOTTO DUE DIVERSE PROSPETTIVE

Materiale e spunti di discussione per il gruppo di lavoro 9 maggio su

La notifica degli atti fiscali e delle sanzioni amministrative: rilievi di nullità e riflessi sulle pretese fiscali.

Sommario

1. Premessa.

2. La notifica degli avvisi di accertamento e delle cartelle di pagamento; la normativa di riferimento e gli interventi giurisprudenziali in genere.

3. Modalità di notificazione con particolare riguardo alla notificazione a mezzo posta ex art.149 cod.proc.civ. e la notificazione *diretta* tramite posta. Differenze e problematiche. Le soluzioni giurisprudenziali.

4. Nullità ed inesistenza della notificazione.

5. Sanatoria ex art.156 c.p.c.

1. Premessa

Il presente scritto, per la finalità cui è destinato (apporto di precedenti giurisprudenziali, al fine di sollecitare la discussione ed ogni più proficuo confronto in sede di gruppo di lavoro), esamina la normativa *speciale* di riferimento relativa alla notificazione degli atti fiscali, evidenziandone in nota le differenze con le correlate norme del codice di procedura civile. Per ogni norma di legge si è cercato di individuare il precedente giurisprudenziale più significativo. Nella vastità e complessità dell'argomento sono state esaminate, in particolare, le procedure di notificazione a mezzo posta ex art.149 cod.proc.civ. e di notificazione diretta a mezzo del servizio di posta, al fine di evidenziarne le diversità ed i conseguenti arresti giurisprudenziali in punto di perfezionamento della notificazione e della sua eventuale invalidità. Sono infine segnalate le pronunce più recenti della Corte di Cassazione in tema di nullità/inesistenza della notificazione ed i loro riflessi sulle pretese fiscali con particolare riguardo all'istituto della sanatoria ex art.156 c.p.c.

2. La notifica degli atti fiscali-Normativa di riferimento

La norma principe in materia di notificazione degli atti fiscali è costituita **dall'art.60 d.p.r.600/73, dettata in materia di imposte dirette** a mente del quale <<La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, con alcune modifiche...>>. (Norme del Cod. proc. civ. espressamente escluse: artt. 142, 143, 146, 150, 151).

Con l'art.7 quater, comma 6, del d.l.22 ottobre 2016 n.193, convertito con modificazioni nella legge 1 dicembre 2016 n.225 è stato aggiunto un ultimo comma il quale, a decorrere dal 1 luglio 2017, prevede e disciplina, in deroga all'art.149 bis c.p.c., la possibilità di notificazione degli avvisi e degli altri atti che, per legge, devono essere notificati **alle imprese individuali o in forma societaria ed ai professionisti iscritti in albi o elenchi** istituiti con legge dello Stato **direttamente dagli Uffici a mezzo posta elettronica certificata**.

All'art.60 d.p.r. 600/73 si richiamano, infatti, le disposizioni in tema di notificazione, relative ad altre imposte e tributi, così per:

l'IVA: art. 56, comma 1, D.P.R. 26/10/1972 n. 633 «Le rettifiche e gli accertamenti sono notificati ai

contribuenti, mediante avvisi motivati, nei modi stabiliti per le notificazioni in materia d'imposte sui redditi, da messi speciali autorizzati dagli uffici dell'imposta sul valore aggiunto o dai messi comunali.»

All'ultimo comma dell'articolo è prevista la possibilità di notificazione *anche tramite mezzi elettronici* dei provvedimenti emanati ai sensi degli articoli 38 bis 1, 38 bis 2 e 38 ter (rimborsi).

L'imposta di REGISTRO: art. 52, comma 3, D.P.R. 26/04/1986 n. 131«L'avviso è notificato nei modi stabiliti per le notificazioni in materia di imposte sui redditi dagli ufficiali giudiziari, da messi speciali autorizzati dagli Uffici del registro o da messi comunali o di conciliazione.»

SUCCESSIONI E DONAZIONI: art. 49, comma 1, D.lgs 31/10/1990 n. 346« Gli avvisi previsti nel presente testo unico sono notificati, nei modi stabiliti in materia di imposte sui redditi, dagli ufficiali giudiziari, da messi speciali autorizzati a norma di legge dagli uffici del registro o da messi comunali o di conciliazione.»

TRIBUTI LOCALI: art. 1, comma 158, Legge 27/12/2006 n. 296«Per la notifica degli atti di accertamento dei tributi locali e di quelli afferenti le procedure esecutive di cui al testo unico delle disposizioni di legge relative alla riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato, di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, e successive modificazioni, nonché degli atti di invito al pagamento delle entrate extratributarie dei comuni e delle province, ferme restando le disposizioni vigenti, il dirigente dell'ufficio competente, con provvedimento formale, può nominare uno o più messi notificatori.

La notificazione della cartella di pagamento, è, invece, disciplinata dall':-

art. 26 del D.P.R. n° 602/73:*<<La cartella è notificata dagli ufficiali della riscossione o da altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge ovvero, previa eventuale convenzione tra comune e concessionario, dai messi comunali o dagli agenti della polizia municipale. La notifica può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento; in tal caso, la cartella è notificata in plico chiuso e la notifica si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto da una delle persone previste dal secondo comma o dal portiere dello stabile dove è l'abitazione, l'ufficio o l'azienda>>.*

☐ *La notifica della cartella può essere eseguita, con le modalità di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, **a mezzo posta elettronica certificata**, all'indirizzo risultante dagli elenchi a tal fine previsti dalla legge. Tali elenchi sono consultabili, anche in via telematica, dagli agenti della riscossione. Non si applica l'articolo 149-bis del codice di procedura civile.*

Quando la notificazione della cartella di pagamento avviene mediante consegna nelle mani proprie del destinatario o di persone di famiglia o addette alla casa, all'ufficio o all'azienda, non è richiesta la sottoscrizione dell'originale da parte del consegnatario.

Nei casi previsti dall'art. 140 del codice di procedura civile, la notificazione della cartella di pagamento si effettua con le modalità stabilite dall'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e si ha per eseguita nel giorno successivo a quello in cui l'avviso del deposito è affisso nell'albo del comune.

Le procedure di notificazione. Normativa ed interpretazione giurisprudenziale

PROCEDURA DI NOTIFICA

L'art. 60 del D.P.R. 600/73 prevede l'osservanza delle norme in materia di notificazione stabilite dall'art.137 c.p.c. con le seguenti modifiche:

- a) la notificazione è eseguita dai messi comunali ovvero dai messi autorizzati dall'Ufficio;
- b) il messo deve fare sottoscrivere dal consegnatario l'atto o l'avviso ovvero indicare i motivi per i quali il

consegnatario non ha sottoscritto;

b bis) 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 nella 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 raccomandata¹

In materia, è intervenuta, di recente, **Cass. n. 2868 del 03/02/2017** la quale ha statuito che <<in tema di avviso di accertamento, l'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973, pur rinviando alla disciplina del codice di procedura civile, richiede, a differenza di quanto disposto dall'art. 139, comma 2, c.p.c., 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 imposte²;

Luogo della notificazione

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 al competente ufficio a mezzo di lettera raccomandata

¹**c.p.c. art. 137:** Se la notificazione non può essere eseguita in mani proprie del destinatario, tranne che nel caso previsto dal secondo comma dell'articolo 143, l'ufficiale giudiziario 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.

c.p.c. art. 138: L'ufficiale giudiziario esegue la notificazione di regola mediante consegna della copia nelle mani proprie del destinatario, presso la casa di abitazione oppure, se ciò non è possibile, ovunque lo trovi nell'ambito della circoscrizione dell'ufficio giudiziario al quale è addetto

c.p.c. art. 139: Se non avviene nel modo previsto nell'articolo precedente, la notificazione deve essere fatta nel comune di residenza del destinatario, ricercandolo nella casa di abitazione o dove ha l'ufficio o esercita l'industria o il commercio.

Se il destinatario non viene trovato in uno di tali luoghi, l'ufficiale giudiziario consegna copia dell'atto a una persona di famiglia o addetta alla casa, all'ufficio o all'azienda, purché non minore di quattordici anni o non palesemente incapace.

In mancanza delle persone indicate nel comma precedente, la copia è 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.

Il portiere o il vicino deve sottoscrivere una ricevuta, e l'ufficiale giudiziario dà notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto, a mezzo di lettera raccomandata.

²Così in motivazione: *A maggior chiarimento del quadro normativo, lo speculare art. 139 c.p.c., comma 4, prevede l'obbligo (a carico del notificante) di dare notizia dell'avvenuta notifica al destinatario, laddove venga consegnata la copia dell'atto al "portiere" o al "vicino" di casa; tuttavia, tale norma – è opportuno ribadirlo – non può trovare applicazione nelle notifiche degli atti tributari o esattivi (avvisi di accertamento, cartelle esattoriali, etc.). Proprio su tale aspetto, infatti, vero è che l'art. 60, comma 1, D.P.R. n. 600/73, richiama specificatamente la normativa prevista dagli artt. 137 e seguenti del c.p.c., ma lo stesso comma impone l'adozione di precise modifiche, tra cui – come illustrato – l'obbligo di dare notizia al destinatario della consegna dell'atto a persona diversa, senza prospettare alcuna distinzione tra il consegnatario appartenente alla categoria del portiere/vicino di casa o meno.*

In conclusione, nella notifica di atti tributari (di qualsiasi natura, sia essa accertativa oppure esattoriale), avvenuta a mani di soggetto diverso dal destinatario (art. 60, lett. b-bis, cit.), il messo è obbligato a trasmettere notizia della notifica dell'atto/avviso per mezzo di invio ed effettiva ricezione della c.d. lettera informativa a favore del contribuente; in assenza o in difetto di tale incombente, il procedimento notificatorio si considera come nullo e privo di alcun effetto giuridico nei confronti dell'interessato, stante la natura recettizia dei provvedimenti amministrativi

con avviso di ricevimento ovvero in via telematica con modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate;³ (Le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal trentesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica o, per le persone giuridiche e le società ed enti privi di personalità giuridica, dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione da parte dell'ufficio della dichiarazione prevista dagli articoli 35 e 35-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ovvero del modello previsto per la domanda di attribuzione del numero di codice fiscale dei soggetti diversi dalle persone fisiche non obbligati alla presentazione della dichiarazione di inizio attività IVA).

Si segnalano, siccome espressione di principi consolidati in materia di domicilio fiscale:

Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 25272 del 28/11/2014:<< La disciplina delle notificazioni degli atti tributari si fonda sul criterio del domicilio fiscale e sull'onere preventivo del contribuente di indicare all'Ufficio tributario il proprio domicilio fiscale e di tenere detto ufficio costantemente informato delle eventuali variazioni, sicché il mancato adempimento, originario o successivo, di tale onere di comunicazione legittima l'Ufficio procedente ad eseguire le notifiche comunque nel domicilio fiscale per ultimo noto, eventualmente nella forma semplificata di cui alla lett. e) dell'art. 60 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Tuttavia, essendo tale disciplina posta a garanzia dell'Amministrazione finanziaria, cui non può essere addossato l'onere di ricercare il contribuente fuori del suo domicilio, la sua inosservanza non comporta, in ogni caso, l'illegittimità del procedimento notificatorio quando venga seguita una procedura più garantista per il contribuente, come quella prevista dall'art. 143 cod. proc. civ., mediante deposito di copia dell'atto nella casa comunale, in esito a ricerche svolte nel comune del domicilio fiscale dell'ente, qualora non abbia comunicato le variazioni di indirizzo utili a consentire la notificazione. (Nella specie, la S.C. ha cassato la sentenza impugnata che aveva reputato inesistente la notificazione perché eseguita in luogo diverso dalla sede sociale in applicazione delle forme dell'art. 143 cod. proc. civ. nei confronti della società e non del suo legale rappresentante)>>.

Sez. 5 - Sentenza n. 26540 del 21/12/2016<<La notifica dell'avviso di accertamento al legale rappresentante della società 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 procedure di notifica più garantiste. (Massime precedenti :N. 18934 del 2015) >>

Sez. 5 - , Sentenza n. 27129 del 28/12/2016 La disciplina delle notificazioni degli atti tributari si fonda sul criterio del domicilio fiscale e sull'onere preventivo del contribuente di indicarne il proprio all'Ufficio tributario, nonché di tenerne detto ufficio costantemente informato delle eventuali variazioni; il mancato adempimento, originario o successivo, di tale onere di comunicazione legittima l'Ufficio procedente ad eseguire le notifiche comunque nel domicilio fiscale per ultimo noto, eventualmente nella forma semplificata di cui alla lett. e) dell'art. 60

³**c.p.c. art. 141:** La notificazione degli atti a chi ha eletto domicilio presso una persona o un ufficio può essere fatta mediante consegna di copia alla persona o al capo dell'ufficio in qualità di domiciliatario, nel luogo indicato nell'elezione. Quando l'elezione di domicilio è stata inserita in un contratto, la notificazione presso il domiciliatario è obbligatoria, se così è stato espressamente dichiarato. La consegna, a norma dell'art. 138, della copia nelle mani della persona o del capo dell'ufficio presso i quali si è eletto domicilio, equivale a consegna nelle mani del destinatario.

del d.P.R. n. 600 del 1973.

Irreperibilità (assoluta e relativa)

e)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 affissione⁴;

La giurisprudenza assolutamente consolidata della Corte di cassazione distingue le due ipotesi delle cd. irreperibilità assoluta e relativa sulla base del seguente principio: *la notificazione degli avvisi e degli atti tributari impositivi, nel sistema delineato dal d.p.r. 29 settembre 1973, n.600, art.60, va effettuata secondo il rito previsto dall'art.140 c.p.c. quando siano conosciuti la residenza e l'indirizzo del destinatario, ma non sia potuto eseguire la consegna perché questi (o ogni altro possibile consegnatario) non è stato rinvenuto in detto indirizzo, per essere ivi temporaneamente irreperibile, mentre va effettuata secondo la disciplina di cui all'art.60 cit., lett.e, quando il messo notificatore non reperisca il contribuente perché risulta trasferito in luogo sconosciuto, accertamento questo cui il messo deve pervenire dopo avere effettuato ricerche nel comune dov'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 (Cass.n.ri 6788/2017; 25436/2015; 22796/2015; 23332/2015; 24260/2014).*

Da segnalare,per una completa disamina degli interventi della Corte Costituzionale sull'art.140 c.p.c.e sull'art.26 d.p.r. 602/73⁵ la sentenza n. 25079 del 26/11/2014della V sezione della Corte di cassazione con la quale si è statuito che <<In tema di notifica della cartella di pagamento, nei casi di "irreperibilità cd. relativa" del destinatario, all'esito della sentenza della Corte costituzionale n. 258 del 22 novembre 2012 relativa all'art. 26, comma 3 (ora 4), del d.P.R. n. 602 del 1973, va applicato l'art. 140 c.p.c., in virtù del combinato disposto del citato art. 26, ultimo comma, e dell'art. 60, comma 1, alinea, del d.P.R. n. 600 del 1973, sicché è necessario, ai fini del suo perfezionamento, che siano effettuati tutti gli adempimenti ivi prescritti, incluso l'inoltro al destinatario e l'effettiva ricezione della raccomandata informativa del deposito dell'atto presso la casa comunale, non essendone sufficiente la sola spedizione (In

⁴**c.p.c. art. 140:** Se non è possibile eseguire la consegna per irreperibilità o per incapacità o rifiuto delle persone indicate nell'articolo precedente, l'ufficiale giudiziario deposita la copia nella casa del comune dove la notificazione deve eseguirsi, affigge avviso del deposito in busta chiusa e sigillata alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario, e gliene dà notizia per raccomandata con avviso di ricevimento.

⁵Come è stato ricordato dalla sentenza n. 258 del 2012 della Corte costituzionale, il D.P.R. n. 600 del 1973, l'art. 60, è stato costantemente interpretato dalla giurisprudenza di legittimità (ex plurimis, Corte di cassazione, sentenze n. 14030 del 2011; n. 3426 del 2010; n. 15856 e n. 10177 del 2009; n. 28698 del 2008; n. 22677 e n. 20425 del 2007), nel senso che, se il destinatario dell'atto di accertamento è temporaneamente assente dal (noto) suo domicilio fiscale (sia esso la casa di abitazione, l'ufficio od il luogo in cui esercita l'industria o il commercio) e se non è possibile consegnare l'atto per irreperibilità, incapacità o rifiuto delle persone legittimate alla ricezione (in altri termini: se ricorrono i casi di irreperibilità cosiddetta "relativa", previsti dall'art. 140 c.p.c.), la notifica si perfeziona con il compimento delle attività stabilite dall'art. 140 c.p.c., richiamato dall'alinea del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1 ("La notificazione ... è eseguita secondo le norme stabilite dall'art. 137 c.p.c. e segg."). Occorrono, dunque, per perfezionare la notificazione di un atto di accertamento ad un destinatario "relativamente" irreperibile: a) il deposito di copia dell'atto, da parte del notificatore, nella casa del Comune dove la notificazione deve eseguirsi; b) l'affissione dell'avviso di deposito (avviso avente il contenuto precisato dall'art. 48 disp. att. c.p.c.), in busta chiusa e sigillata, alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario; c) la comunicazione, mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, dell'avvenuto deposito nella casa comunale dell'atto di accertamento;

d) il ricevimento della lettera raccomandata informativa o, comunque, il decorso del termine di dieci giorni dalla data di spedizione della raccomandata informativa (sentenza n. 3 del 2010 della Corte costituzionale). Nella specie, l'omissione sia dell'affissione dell'avviso sulla porta dell'azienda della contribuente, sia dell'invio della lettera raccomandata (formalità necessarie, non sussistendo l'irreperibilità "assoluta" della destinataria nel Comune) evidenziano uno scostamento rispetto allo schema previsto dal legislatore per la notificazione ai sensi dell'art. 140 c.p.c.

applicazione dell'enunciato principio, la S.C. ha confermato la sentenza di merito che aveva ritenuto inesistente la notifica della cartella di pagamento, atteso che la raccomandata informativa non era pervenuta nella sfera di conoscenza del contribuente ed era stata restituita al mittente, avendo l'ufficiale giudiziario erroneamente apposto la dicitura "trasferito" sulla relata, nonostante fosse rimasta invariata la residenza del destinatario)⁶.

⁶Si ritiene utile riportare, per la completa disamina della normativa di riferimento e della giurisprudenza della Corte di cassazione in materia, ivi effettuata, parte del testo della motivazione: *Va premesso che il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26, comma 3, prevede che, nelle fattispecie di cui all'art. 140 c.p.c., (irreperibilità c.d. relativa del destinatario o rifiuto di ricevere la copia nei luoghi di residenza, dimora o domicilio, noti ed esattamente individuati, dovendo altrimenti osservarsi il disposto dell'art. 143 c.p.c.), la notifica della cartella di pagamento si effettui con le modalità fissate dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60 ("lett. e) 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 c.p.c., 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 notifica, secondo l'art. 26 citato, "si ha per eseguita nel giorno successivo a quello in cui l'avviso del deposito è affisso nell'albo del comune". La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 3 del 2010, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 140 c.p.c., disposizione richiamata dall'art. 26 citato, 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. A seguito di tale sentenza, pertanto, la notificazione effettuata ai sensi di tale disposizione si perfeziona, per il destinatario, con il ricevimento della raccomandata informativa, se anteriore al maturarsi della compiuta giacenza, ovvero, in caso contrario, con il decorso del termine di dieci giorni dalla spedizione (Cass. 14316/2011). La stessa Corte Costituzionale, con la sentenza n. 258/2012, ha dichiarato inoltre l'illegittimità costituzionale del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 26, comma 3, (corrispondente all'attualmente vigente comma 4), nella parte in cui stabilisce, per l'appunto, che la notificazione della cartella di pagamento "nei casi previsti dall'art. 140 c.p.c. ... si esegue con le modalità stabilite dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60", anziché "nei casi in cui nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi sia abitazione, ufficio o azienda del destinatario... si esegue con le modalità stabilite dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, comma 1, alinea e lett. e)". I giudici della Consulta hanno infatti evidenziato che, nell'ipotesi di irreperibilità meramente "relativa" del destinatario (vale a dire, nei casi previsti dall'art. 140 c.p.c., come recita il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26, comma 3), la cartella di pagamento andrebbe notificata, secondo la lettera della disposizione, applicando, in realtà, non l'art. 140 c.p.c., ma le formalità previste per la notificazione degli atti di accertamento a destinatari "assolutamente" irreperibili (lettera e) del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1) e che pertanto, a differenza di quanto previsto per la notifica dell'avviso di accertamento, per la validità della notificazione della cartella, "nonostante che il domicilio fiscale sia noto ed effettivo", non Sarebbero "necessarie... ne' l'affissione dell'avviso di deposito alla porta dell'abitazione, dell'ufficio o dell'azienda del destinatario, ne' la comunicazione del deposito mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento", essendo prevista solo l'affissione nell'albo del Comune, secondo modalità improntate ad un criterio legale tipico di conoscenza della cartella (sul modello di quanto previsto dall'art. 143 c.p.c.), con evidente disparità di trattamento di situazioni omologhe e violazione dell'art. 3 Cost.. La Consulta ha quindi ritenuto necessario "restringere" la sfera di applicazione del combinato disposto del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26, comma 3, e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, alinea e lett. e), "alla sola ipotesi di notificazione di cartelle di pagamento a destinatario "assolutamente" irreperibile e, quindi, escludendone l'applicazione al caso di destinatario "relativamente" irreperibile, previsto dall'art. 140 c.p.c.", cosicché, nei casi di "irreperibilità c.d. relativa" (cioè nei casi di cui all'art. 140 c.p.c.), va invece applicato, con riguardo alla notificazione delle cartelle di pagamento, il disposto dello stesso D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26, u.c., in forza del quale "per quanto non è regolato dal presente articolo, si applicano le disposizioni del predetto D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60" e, quindi, in base all'interpretazione data, a tale normativa dal diritto vivente, quelle dell'art. 140 c.p.c., cui anche rinvia l'alinea del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1.

Pertanto, le disposizioni sopra richiamate richiedono effettivamente, per la validità della notificazione della cartella di pagamento, effettuata nei casi di irreperibilità c.d. relativa del destinatario, quali disciplinati dall'art. 140 c.p.c., l'inoltro al destinatario della raccomandata informativa del deposito dell'atto presso la Casa - comunale e la sua effettiva ricezione, non essendo, per tale modalità di notificazione degli atti, sufficiente la sola spedizione.

Il perfezionamento della notifica effettuata ai sensi dell'art. 140 c.p.c., necessita dunque del compimento di tutti gli adempimenti stabiliti da tale norma, con la conseguenza che, in caso di omissione di uno di essi la notificazione è da considerarsi nulla.. La notificazione, è invece inesistente quando essa manchi del tutto ovvero sia stata effettuata in modo assolutamente non previsto dalla legge, come, ad es., nel caso sia avvenuta in un luogo o con riguardo a

Di interesse, in tema di sanatoria conseguente alla nullità della notificazione per mancata affissione dell'avviso di deposito, anche Cass. n. 27479 del 30/12/2016 la quale ha statuito che <<In tema d'imposte del reddito, la nullità della notificazione dell'atto impositivo, eseguita ai sensi del combinato disposto degli artt. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973, 60 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 140 c.p.c., che consegue alla mancata affissione dell'avviso di deposito presso la casa comunale, è sanata, per raggiungimento dello scopo, dal ricevimento della raccomandata con la quale viene data notizia del deposito, la quale, avendo finalità informativa e non tenendo luogo dell'atto da notificare, non è soggetta alle disposizioni in materia di notificazione a mezzo posta ma solo al regolamento postale, sicché è sufficiente che il relativo avviso di ricevimento sia sottoscritto dalla persona rinvenuta dall'ufficiale postale, non dovendo risultare da esso la qualità del consegnatario o la sua relazione con il destinatario.

persona che non abbiano attinenza alcuna (o che non presentino alcun.... riferimento o collegamento) con il destinatario della notificazione stessa, risultando a costui del tutto estranea. Orbene, nella specie non sono stati effettuati tutti gli adempimenti previsti dall'art. 140 c.p.c., per il perfezionamento del procedimento notificatorio, atteso che la raccomandata, contenente la notizia del deposito presso la casa comunale dell'atto impositivo (non consegnato al contribuente per una sua irreperibilità c.d. relativa), a causa di un errore dell'ufficiale postale, il quale apponeva sulla relata la dicitura "trasferito" riferita al destinatario, pur essendone rimasta invariata la residenza, non perveniva nella sfera di conoscenza di quest'ultimo e veniva restituita al mittente.

In definitiva, la notifica della cartella di pagamento è stata effettuata senza il rispetto di tutte le prescrizioni dettate dalla normativa operante nei casi di irreperibilità c.d. relativa del destinatario dell'atto.

È stato altresì accertato dai giudici di merito (ed è comunque pacifico) che il Bertani ha avuto conoscenza del carico tributario iscritto a ruolo (che risultava notificato "in data 20/01/2005, ai sensi dell'art. 140 c.p.c.", con le modalità sopra descritte) solo nel maggio 2005, a seguito di ricezione di un "sollecito di pagamento" da parte del Concessionario S.E.I.T.. Ora, questa Corte ha già affermato (Cass. 4308/1992; Cass. 11156/1996; Cass. 5100/1997), con riguardo alla notificazione dell'avviso di accertamento in materia di imposte sui redditi, che, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, la notificazione "è ritualmente eseguita mediante deposito dell'atto nella casa comunale ed affissione dell'avviso di deposito nell'albo del comune - senza necessità di comunicazione all'interessato a mezzo di raccomandata con ricevuta di ritorno, né di ulteriori ricerche al di fuori del comune di domicilio fiscale - soltanto nell'ipotesi in cui, nonostante le ricerche che il messo notificante deve svolgere nell'ambito del detto comune, in esso non si rinvenga l'effettiva abitazione o l'ufficio o l'azienda del contribuente; nel caso invece di mancato rinvenimento del contribuente o di altra persona capace e disposta a ricevere l'atto nel luogo di effettiva abitazione o ufficio o azienda del contribuente nel comune di domicilio fiscale, la notificazione vada eseguita per intero a norma dell'art. 140 c.p.c., con tutti gli adempimenti ivi prescritti (deposito di copia dell'atto nella casa comunale, affissione dell'avviso alla porta dell'abitazione, spedizione della raccomandata), che sono tutti essenziali per il compimento e la costituzione della stessa fattispecie notificatoria", con la conseguente "inesistenza" della notificazione "eseguita direttamente a norma dell'art. 140 c.p.c., mediante il solo deposito nella casa comunale ed affissione nel relativo albo, senza che dalla relata risulti lo svolgimento di ricerche che abbiano accertato la mancanza nel comune dell'effettiva abitazione - o ufficio o azienda del contribuente". Risulta pertanto corretta la decisione dei giudici d'appello, in punto di inesistenza della notifica, in quanto effettuata con modalità non conformi allo schema legale tipico.

In ordine poi al profilo, eccepito sia da Equitalia sia dall'Agenzia delle Entrate, relativo all'intervenuta sanatoria del vizio di notificazione della cartella esattoriale, per effetto dell'impugnazione comunque proposta, nel dicembre 2005, dal contribuente, occorre rilevare che, da un lato, non può parlarsi di "raggiungimento dello scopo dell'atto", ai sensi dell'art. 156 c.p.c., (alla luce di quanto affermato da queste S.U. nella sentenza del n. 19854 del 2004, relativamente anche alle ipotesi in cui la nullità dell'atto impositivo attenga alla sua notificazione), avendo il Bertani avuto conoscenza dell'esistenza del ruolo soltanto a seguito della notifica di un successivo e distinto sollecito di pagamento, da parte del concessionario per la riscossione, e che, dall'altro lato, lo stesso Concessionario aveva, in giudizio, eccepito la tardività dell'impugnazione del contribuente, in quanto proposto oltre i termini di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21. Al riguardo, questa Corte ha, con consolidato orientamento, affermato che "la nullità della notificazione dell'atto impositivo è sanata, a norma dell'art. 156 c.p.c., comma 2, per effetto del raggiungimento del suo scopo, il quale, postulando che alla notifica invalida sia comunque seguita la conoscenza dell'atto da parte del destinatario, può desumersi anche dalla tempestiva impugnazione, ad ò pera di quest'ultimo, dell'atto invalidamente notificato" (Cass. 1238/2014; Cass. 1088 e 17251/2013; Cass. 15849/2006; Cass. S.U. 19854/2004

3. La notificazione a mezzo posta ex art.149 cod.proc.civ. e la notificazione diretta da parte degli Uffici a mezzo posta. Differenze e problematiche conseguenziali. Le soluzioni giurisprudenziali.

☒E' sempre possibile, non essendo stata esclusa dall'art.60 cit, la notificazione a mezzo del servizio postale ai sensi dell'**Art.149 c.p.c.**:*Se non 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 del destinatario in piego 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 legale conoscenza dell'atto".*

Ad integrare le modalità della procedura notificatoria soccorre **la legge n.890/1992** in materia di *Notificazioni di atti a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari*.

Le disposizioni di maggiore interesse per il nostro tema sono costituite **dall'art.7:**

L'agente postale consegna il piego nelle mani proprie del destinatario, anche se 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, purché il consegnatario non sia persona manifestamente affetta da malattia mentale o abbia età inferiore a quattordici anni.

In mancanza delle persone suindicate, 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'avviso di ricevimento ed il registro di consegna debbono essere sottoscritti dalla persona alla quale è consegnato il piego e, quando la consegna sia effettuata a persona diversa dal destinatario, la firma deve essere seguita, su entrambi i documenti summenzionati, dalla specificazione della qualità rivestita dal consegnatario, con l'aggiunta, se trattasi di familiare, dell'indicazione di convivente anche se temporaneo.

Qualora il consegnatario non sappia firmare o ne sia impossibilitato, l'agente postale fa menzione di tale circostanza sia sul registro di consegna sia sull'avviso di ricevimento, apponendovi la data e la propria sottoscrizione. Se il piego non viene consegnato personalmente al destinatario dell'atto, l'agente postale dà notizia al destinatario medesimo dell'avvenuta notificazione dell'atto a mezzo di lettera raccomandata.⁷

e dall' Art. 8:*Se il destinatario o le persone alle quali può farsi la consegna rifiutano di firmare l'avviso di ricevimento, pur ricevendo il piego, ovvero se il destinatario rifiuta il piego stesso o di firmare il registro di consegna, il che equivale a rifiuto del piego, l'agente postale ne fa menzione sull'avviso di ricevimento indicando, se si tratti di persona diversa dal destinatario, il nome ed il cognome della persona che rifiuta di firmare nonché la sua qualità; appone, quindi, la data e la propria firma sull'avviso di ricevimento che è subito restituito mittente in raccomandazione, unitamente al piego nel caso di rifiuto del destinatario di riceverlo. La notificazione si ha per eseguita alla data suddetta.*

Se le persone abilitate a ricevere il piego, in luogo del destinatario, rifiutano di riceverlo, ovvero se l'agente postale non può recapitarlo per temporanea assenza del destinatario o per mancanza, inidoneità o assenza delle persone sopra menzionate, il piego è depositato lo stesso giorno presso l'ufficio postale preposto alla consegna o presso una sua dipendenza. Del tentativo di notifica del piego e del suo deposito presso l'ufficio postale o una sua dipendenza è data notizia al destinatario, a cura dell'agente postale preposto alla consegna, mediante avviso in busta chiusa a mezzo lettera raccomandata con avviso di ricevimento che, in caso di assenza del destinatario, deve essere affisso alla porta d'ingresso oppure immesso nella cassetta della corrispondenza dell'abitazione, dell'ufficio o dell'azienda. L'avviso deve contenere l'indicazione del soggetto che ha richiesto la notifica e del suo eventuale

⁷Comma aggiunto dall'art. 36, comma c. 2-quater, D.L. 31 dicembre 2007, n. 248, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 febbraio 2008, n. 31, con i termini di decorrenza previsti dal comma c. 2- quinquies del suddetto art. 36, D.L. 248/2007.

difensore, dell'ufficiale giudiziario al quale la notifica è stata richiesta e del numero di registro cronologico corrispondente, della data di deposito e dell'indirizzo dell'ufficio postale o della sua dipendenza presso cui il deposito è stato effettuato, nonché l'espresso invito al destinatario a provvedere al ricevimento del piego a lui destinato mediante ritiro dello stesso entro il termine massimo di sei mesi, con l'avvertimento che la notificazione si ha comunque per eseguita trascorsi dieci giorni dalla data del deposito e che, decorso inutilmente anche il predetto termine di sei mesi, l'atto sarà restituito al mittente.

Trascorsi dieci giorni dalla data di spedizione della lettera raccomandata di cui al secondo comma senza che il destinatario o un suo incaricato ne abbia curato il ritiro, l'avviso di ricevimento è immediatamente restituito al mittente in raccomandazione con annotazione in calce, sottoscritta dall'agente postale, della data dell'avvenuto deposito e dei motivi che l'hanno determinato, dell'indicazione "atto non ritirato entro il termine di dieci giorni" e della data di restituzione.

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.

Nel caso, invece, che durante la permanenza del piego presso l'ufficio postale o una sua dipendenza il destinatario o un suo incaricato ne curi il ritiro, l'impiegato postale lo dichiara sull'avviso di ricevimento che, datato e firmato dal destinatario o dal suo incaricato, è subito spedito al mittente in raccomandazione.

La C.A.D. Comunicazione di Avvenuto Deposito

Gli attuali testi della norma sono dovuti, anche all'intervento della Corte Costituzionale la quale, con sentenza n. 346 del 23 settembre 1998, ha dichiarato la illegittimità costituzionale dell'art. 8 della Legge 890/1982 nella parte in cui non prevedeva che, in caso di rifiuto di ricevere il piego o di firmare il registro di consegna da parte delle persone abilitate alla ricezione ovvero in caso di mancato recapito per temporanea assenza del destinatario o per mancanza, inidoneità o assenza delle persone sopra menzionate, del compimento delle formalità descritte e del deposito del piego sia data notizia al destinatario medesimo con raccomandata con avviso di ricevimento. Ha, altresì, dichiarato l'illegittimità del medesimo articolo nella parte in cui prevedeva che il piego sia restituito al mittente, in caso di mancato ritiro da parte del destinatario, dopo dieci giorni dal deposito presso l'ufficio postale.

La comunicazione di avvenuto deposito (C.A.D.), nella notifica effettuata a mezzo del servizio postale, è una raccomandata con avviso di ricevimento che viene spedita dall'agente postale quando non sia stato possibile notificare l'atto giudiziario per assenza del destinatario o di altre persone idonee al ritiro. Trascorsi 10 gg. dalla data di spedizione della C.A.D., senza che il destinatario o un suo incaricato abbia curato il ritiro del piego, l'avviso di ricevimento della raccomandata che contiene l'atto, viene restituito al mittente e l'atto si intende regolarmente notificato per "compiuta giacenza". Nel caso in cui il destinatario dovesse ritirare il plico prima della scadenza dei 10 gg., l'atto si intenderà notificato il giorno del ritiro. Entrambi gli avvisi di ricevimento (quello della CAD e quello del plico che contiene l'atto) devono essere restituiti a chi ha richiesto la notifica. Il piego rimane depositato presso l'ufficio postale a disposizione del destinatario per sei mesi, trascorsi i quali viene restituito al mittente.

Le SS.UU. della Corte di Cassazione, con la sentenza del 01 febbraio 2012, n.1418 hanno precisato che "Il termine di dieci giorni di cui alla L. 20 novembre 1982, n. 890, art. 8, comma 4, (Notificazione di atti a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari), nel testo sostituito dall'art. 2, comma 3, lettera c), numero 3, del d.l. 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 14 maggio 2005, n. 80, entrato in vigore il 17 marzo 2005 - secondo il quale, nel caso in cui il piego raccomandato depositato presso l'ufficio postale preposto alla consegna non sia stato ritirato dal destinatario, "la notificazione si ha per eseguita decorsi dieci giorni dalla data di spedizione della lettera raccomandata di cui al secondo comma..." - deve essere qualificato come *termine "a decorrenza successiva"* e computato, secondo il criterio di cui all'art. 155, primo comma, c.p.c. escludendo il giorno iniziale (data di spedizione della lettera raccomandata di cui allo stesso art. 8,

comma 2) e conteggiando quello finale. Ha, altresì chiarito la Corte che il medesimo termine di dieci giorni deve intendersi compreso fra i "termini per il compimento degli atti processuali svolti fuori dell'udienza", di cui all'art. 155, quinto comma, c.p.c., aggiunto dall'art. 2, comma 1, lettera f) della legge 28 dicembre 2005, n. 263 entrato in vigore il 1 marzo 2006, con la conseguenza che il dies ad quem del termine medesimo, ove scadente nella giornata del sabato, è prorogato di diritto al primo giorno seguente non festivo, ai sensi del combinato disposto del quinto e del quarto comma dello stesso art. 155 c.p.c.

Principi ribaditi da **Cassazione n. 26088 del 30/12/2015** <<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 della tentata notifica e del deposito del piego presso l'ufficio postale, sicché 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.>>

La C.A.N. - Comunicazione di Avvenuta Notifica

L'invio di tale raccomandata è stato introdotto dal comma 2 quater e 2 quinquies dell'art. 36 D.L. n. 248/07 convertito nella Legge n. 31/08 che ha, così, modificato l'art. 7 della Legge 890/1982, aggiungendo il 6° comma "Se il piego non viene consegnato personalmente al destinatario dell'atto, l'agente postale dà notizia al destinatario medesimo dell'avvenuta notificazione dell'atto a mezzo di lettera raccomandata".

Anche la C.A.N. è, quindi, una raccomandata, ma si differenzia dalla C.A.D. perchè è senza ricevuta di ritorno. Viene inviata dall'agente postale qualora consegna un piego contenente un atto giudiziario o stragiudiziale, notificato a mezzo del servizio postale, a una persona diversa dal destinatario dell'atto. (qualunque essa sia con differenza quindi rispetto all'art. 139 c.p.c. che prevede l'invio della raccomandata solo in caso di notificazione a mani del portiere o del vicino di casa)

Pertanto, in questo caso l'agente postale, con la C.A.N. dovrà comunicare al destinatario dell'atto la data in cui lo stesso è stato notificato e la persona alla quale è stato consegnato.

Inviata la C.A.N., l'agente postale dovrà indicare, sull'avviso di ricevimento dell'atto consegnato, il numero di raccomandata della comunicazione di avvenuta notifica nonché la data dell'invio. La notificazione si perfeziona con la consegna dell'atto.

Sul tema si segnalano, **in giurisprudenza**:

-quanto alla necessità, a pena di nullità della notificazione, della spedizione della CAN:

Cass. Ordinanza n. 24823 del 05/12/2016 : In tema di notificazione a mezzo posta degli atti processuali, in caso di consegna del piego a persona diversa dal destinatario dell'atto, la mancata prova dell'avvenuta spedizione della cd. raccomandata informativa determina non l'inesistenza, bensì la nullità della notifica dell'atto di appello, suscettibile di sanatoria "ex tunc" per raggiungimento dello scopo nel caso di costituzione dell'appellato, anche se effettuata al solo fine di eccepire la nullità.

-quanto alla necessità dell'effettiva ricezione della CAN:

Sentenza n. 12438 del 16/06/2016: Nell'ipotesi di notifica di atto processuale, a mezzo posta, a persona diversa dal destinatario (nella specie, al portiere), ai sensi dell'art. 7, comma 6, della l. n. 890 del 1982, introdotto dall'art. 36, comma 2 quater, del d.l. n. 248 del 2007, conv. con modif. in l. n. 31 del 2008, ai fini del perfezionamento della notifica, rispetto al destinatario, non è necessario che la raccomandata a questi diretta e contenente la notizia

della notificazione dell'atto sia fatta con avviso di ricevimento, in quanto la previsione della sola raccomandata è rispondente ad una distinzione ragionevole dalle ipotesi nelle quali l'avviso è richiesto.

Nella pronuncia da ultimo citata vengono ribaditi gli stessi principi applicati, però in tema di notificazione ex art.139 e 140 c.p.c. da Cass. Sentenza n.10554 del 22 maggio 2015 SEZ.III, la quale ha statuito che <<Nell'ipotesi di notifica dell'atto, a mezzo di ufficiale giudiziario, al portiere o al vicino (ex art. 139 c.p.c.), e nell'ipotesi di notifica dell'atto, a mezzo posta, a persona diversa dal destinatario (L. n. 890 del 1982, ex art. 7, come modificato nel 2007/2008) ai fini del perfezionamento della notifica, rispetto al destinatario, non è necessario che sia fatta con avviso di ricevimento la raccomandata diretta al destinatario e contenente la notizia della avvenuta notificazione dell'atto alle persone suddette>>

Tale ultima pronuncia è di particolare interesse in quanto effettua un'approfondita disamina delle diverse conseguenze, ai fini della ritualità della notificazione, delle diverse ipotesi in cui la legge richieda l'invio di una raccomandata semplice ovvero di una raccomandata con avviso di ricevimento.⁸

⁸ Si riporta stralcio della motivazione: *La questione all'attenzione della Corte è "se, ai fini del perfezionamento rispetto al destinatario della notifica dell'atto (ex art. 139 c.p.c., e L. n. 890 del 1982, ex art. 7), avvenuta nelle mani del portiere che, ai sensi delle stesse norme, rilascia ricevuta, sia necessario (come sostiene la ricorrente) o meno, che la raccomandata contenente l'avviso della avvenuta notificazione al portiere, sia stata fatta con avviso di ricevimento e, quindi, rispetto alla specie, se sia necessaria, o meno, la produzione dell'avviso di ricevimento con conseguenze sulla legittimità della dichiarazione di contumacia del destinatario". Ritiene il Collegio che la risposta al quesito debba essere negativa. A sostegno vi sono argomenti letterali e sistematici. 2.2. In generale, è opportuno premettere che è oramai principio consolidato nella giurisprudenza di legittimità quello secondo cui, la mancata spedizione dell'avviso, sia che si tratti di applicazione dell'art. 139 cit., che di applicazione dell'art. 7 cit., dopo la novella del 2008, costituisce non una mera irregolarità ma una nullità. Con la conseguenza che, fermi gli effetti della notifica per il notificante, la mancata spedizione dell'avviso rende nulla la notifica per il destinatario dello stesso (Cass. n. 17915 del 2008; n. 1366 del 2010, n. 21725 del 2012; n. 6345 del 2013).*

Nel disciplinare la notifica al destinatario dell'avviso di avvenuta notificazione dell'atto a persona diversa, il legislatore ha fatto riferimento letterale alla sola raccomandata, senza ulteriori specificazioni. Tanto, sia per la notifica mediante ufficiale giudiziario (art. 139 c.p.c., comma 4) che per la notifica a mezzo posta (L. n. 890 del 1982, art. 7, u.c., aggiunto dal D.L. n. 248 del 2007, art. 36, comma 2 quater, conv. nella L. n. 31 del 2008).

Ha ritenuto, quindi, che nel caso di consegna dell'atto a portiere o vicini (art. 139 cit.) e di consegna dell'atto, con previsione più ampia, a persona diversa del destinatario (art. 7 cit.), la notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione debba essere fornita con la sola raccomandata.

Dall'analisi del sistema normativo delle notificazioni, nel quale si inseriscono le norme in argomento, emerge che la previsione della sola raccomandata senza avviso di ricevimento è rispondente ad una distinzione ragionevole dalle ipotesi nelle quali l'avviso di ricevimento è richiesto. Infatti, il legislatore richiede espressamente l'avviso di ricevimento quando si tratti della notifica a mezzo posta dell'atto e non della comunicazione della notizia che la notificazione dell'atto è stata effettuata ad altra persona. Così è richiesto l'avviso di ricevimento: per la notifica dell'atto a mezzo ufficiale postale, fatta al destinatario, a persona di famiglia, al portiere (art. 7 cit. commi da 1 a 5); per la notifica a mezzo posta effettuata dall'ufficiale giudiziario (art. 149 c.p.c.); per la notifica dell'atto all'estero (art. 142 c.p.c.), secondo l'interpretazione della giurisprudenza, a specificazione del richiamo nella norma della sola raccomandata (Cass. n. 12834 del 2003). Eccezionalmente, il legislatore richiede l'avviso di ricevimento anche quando non si tratti della notifica dell'atto ma della notizia da comunicare al destinatario. E lo fa quando l'atto è stato consegnato in luogo lontano dalla disponibilità del destinatario.

È l'ipotesi disciplinata dall'art. 140 c.p.c., rispetto alla notifica dell'atto fatta dall'ufficiale giudiziario nel caso di impossibilità della notifica per irreperibilità, incapacità, rifiuto delle persone legittimate a ricevere, dovendosi in tal caso depositare l'atto notificando presso il Comune e, tra l'altro, dare notizia dell'avvenuto deposito mediante raccomandata con avviso di ricevimento.

È pure l'ipotesi analoga disciplinata dalla L. n. 890 del 1982, art. 8, comma 2, come modificato dal D.L. n. 35 del 2005, conv. nella L. n. 8 del 2005, rispetto alla notifica fatta a mezzo posta, nel caso di impossibilità di effettuare la stessa per temporanea assenza, dovendosi in tal caso depositare l'atto notificando presso l'ufficio postale dando notizia al destinatario dell'avvenuto deposito mediante raccomandata con avviso di ricevimento. È opportuno mettere

-quanto ai termini di perfezionamento:

Cass. Sez. 2, Sentenza n. 19730 del 03/10/2016 ha ritenuto che <<la notificazione a mezzo posta eseguita mediante consegna dell'atto a persona diversa dal suo destinatario si perfeziona, dopo l'entrata in vigore del comma 6 dell'art. 7 della l. n. 890 del 1982 (introdotto dall'art. 36, comma 2-quater, del d.l. n. 248 del 2007, conv., con modif., dalla l. n. 31 del 2008), con la spedizione, al destinatario medesimo, della lettera raccomandata con cui l'agente postale lo informa dell'avvenuto recapito dell'atto al terzo estraneo, pur abilitato a riceverlo>>.

Si segnalano, inoltre, quanto a rilievi di mera irregolarità non deducibile dal destinatario:

Sentenza n. 14245 del 08/07/2015 la quale, in tema di accertamento tributario, ha statuito che qualora la notifica sia effettuata a mezzo del servizio postale, la fase essenziale del procedimento è costituita dall'attività dell'agente postale, mentre quella dell'ufficiale giudiziario (o di colui che sia autorizzato ad avvalersi di tale mezzo di notificazione) ha il solo scopo di fornire al richiedente la prova dell'avvenuta spedizione e l'indicazione dell'ufficio postale al quale è stato consegnato il plico, sicché, qualora all'atto sia allegato l'avviso di ricevimento ritualmente compilato, la mancata apposizione sull'originale o sulla copia consegnata al destinatario della relazione prevista dall'art. 3 della legge 20 novembre 1982, n. 890, non comporta l'inesistenza della notifica, ma una mera irregolarità, che non può essere fatta valere dal destinatario, trattandosi di un adempimento che non è previsto nel suo interesse.

ed ancora Sentenza n. 19526 del 30/09/2016 la quale, sempre in tema di accertamento tributario, ha statuito

in evidenza che, dopo l'intervento della Corte costituzionale che ha riguardato l'art. 140 c.p.c., (sent. n. 3 del 2010), in entrambi i casi, la notificazione si ha per eseguita per il destinatario decorsi dieci giorni dalla data di spedizione della notizia di avvenuto deposito o dalla data di ritiro del piego, se anteriore.

In definitiva, la previsione letterale della sola raccomandata senza avviso di ricevimento, quando si tratta di dare notizia al destinatario dell'avvenuta notifica dell'atto a persona che, secondo una ragionevole previsione, è a contatto con il destinatario, trova giustificazione della propria diversità nell'ambito di un sistema dove è richiesto sempre l'avviso di ricevimento per la notificazione dell'atto e dove lo stesso avviso viene richiesto qualora l'atto non si sia potuto consegnare a persona "vicina", ma è stato depositato in un ufficio lontano dal normale accesso del destinatario. Ed infatti, le persone che ricevono l'atto sono soggetti che, o per vincoli contrattuali o per vincoli parentali, secondo l'id quod plerumque accidit consegneranno l'atto al destinatario. Mentre, la maggiore estensione dell'avviso nel caso di notifica a mezzo posta (art.7 cit.) può trovare spiegazione nella diversa autorevolezza esterna normalmente riconosciuta dai destinatari all'ufficiale giudiziario rispetto all'ufficiale postale.

Inoltre, un ulteriore argomento, convince della ragionevolezza della soluzione scelta dal legislatore. Come si è visto, nei casi eccezionali in cui è richiesto l'avviso di ricevimento nonostante si tratti solo di dare notizia e non di notificare l'atto, il sistema prevede oramai una disposizione di "chiusura", che consente di considerare per eseguita la notificazione (dieci giorni dalla spedizione della raccomandata informativa, se non ritirato il plico). Invece, nel caso ora all'attenzione della Corte non esiste una norma di chiusura; con la conseguenza che, in caso di mancata ricezione personale dell'avviso si riaprirebbe astrattamente l'applicabilità delle norme previste per la notificazione a mezzo posta, procedendo all'infinito verso la ricerca della effettività della ricezione.

Nella giurisprudenza della Corte non vi sono pronunce espresse che vadano in direzione contraria. Infatti, l'affermazione contenuta in una massima (Cass. n. 23589 del 2008), secondo cui "In tema di sanzioni amministrative, nel caso di notifica a mezzo posta del verbale di accertamento dell'infrazione, ai sensi della L. n. 890 del 1982, art. 7, - nel regime applicabile ratione temporis, prima della modifica introdotta dal D.L. n. 248 del 2007, art. 36, comma 2 quater, conv. in L. n. 31 del 2008 - ove la consegna del piego, per l'assenza del destinatario, sia avvenuta nelle mani del custode dello stabile di residenza di quest'ultimo, non è necessario l'invio della raccomandata con ricevuta di ritorno. Tale adempimento, infatti, è stata introdotto dal D.L. citato ed è imposto per le notifiche successive all'entrata in vigore di quest'ultimo", non corrisponde al principio di diritto utilizzato nella decisione. In particolare, come emerge dalla motivazione della sentenza, nell'escludere ratione temporis l'applicazione alla specie dell'art. 7, come novellato negli anni 2007/2008, per le notifiche a mezzo posta effettuate precedentemente, la Corte ha incidentalmente rilevato, aderendo senza motivazione alla prospettazione della ricorrente, che con la nuova norma sarebbe stata necessaria la raccomandata con avviso di ricevimento.

che ove la notifica richieda l'invio di una raccomandata con avviso di ricevimento, la fase essenziale di tale adempimento è costituita dalla spedizione, mentre l'annotazione del compimento dell'attività ha il solo scopo di fornire la prova dell'avvenuta spedizione e l'indicazione dell'ufficio postale cui è stato consegnato il plico, sicché, ove sia stata provata l'effettuazione dell'adempimento, con la produzione dell'attestazione di spedizione, la mancata apposizione in calce all'annotazione di una ulteriore sottoscrizione non comporta l'inesistenza della notifica, ma una mera irregolarità, che non può essere fatta valere dal destinatario in quanto non inficia l'adempimento previsto nel suo interesse.

La notificazione diretta a mezzo servizio postale (universale).

Normativa di riferimento

Art.26 d.p.r.602/1973*gli ufficiali della riscossione possono provvedere alla notifica della cartella mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento, ed in caso di notifica al portiere la stessa si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento da quest'ultimo sottoscritto.*

art. 14 - A Legge del 20/11/1982 n. 890:*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, nonché, ove ciò risulti impossibile, a cura degli ufficiali giudiziari, dei messi comunali ovvero dei messi speciali autorizzati dall'Amministrazione finanziaria, secondo le modalità previste dalla presente legge. Sono fatti salvi i disposti di cui agli artt. 26, 45 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, e 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nonché le altre modalità di notifica previste dalle norme relative alle singole leggi di imposta.*

Da dette norme discende l'orientamento costante della Corte di Cassazione, malgrado opinioni a tutt'oggi dissenzienti dei commentatori, che gli Uffici possa avvalersi di questa forma diretta di notificazione non solo per le cartelle ma in genere anche per gli avvisi e gli altri atti che necessitano di notificazione (cfr di recente Cass.n. **3254 del 18 febbraio 2016**, nella quale la Corte precisa che *"Tale conclusione trova conforto nel tenore letterale dell'art. 14 legge n. 890/92, come modificato dall'art. 20 L. n.146/98, dal quale risulta che, la notifica degli avvisi e degli atti che per legge devono essere notificati al contribuente può eseguirsi a mezzo della posta direttamente dagli uffici finanziari. La circostanza che tale disposizione faccia salve le modalità di notifica di cui al dPR n.600/73 art.60 e delle singole leggi d'imposta non elide la possibilità riconosciuta agli uffici finanziari – e per quel che qui interesse alla società concessionaria – di utilizzare le forme semplificate a mezzo del servizio postale – con specifico riferimento all'inoltro di raccomandata consegnata al portiere v. art.39 d.m. 9 aprile 2001 (cfr.Cass.n.27319/2014) – senza il rispetto della disciplina in tema di notifiche a mezzo posta da parte dell'ufficiale giudiziario. In questa direzione, del resto, depone proprio l'art.26 1° comma del dPR n.602/73 che consente anche agli ufficiali della riscossione di provvedere alla notifica della cartella mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento, precisando che in caso di notifica al portiere, la stessa si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento da quest'ultimo sottoscritto, prevedendo, lo stesso articolo 26, il rinvio all'art.60 dPR n.600/73 unicamente per quanto non regolato nello stesso articolo (cfr. Cass. n.14196/2014)".*

Con la precisazione, però, del principio generalmente espresso per gli atti processuali ma parimenti estensibile alla notificazione degli atti fiscali, ribadito di recente da **Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 19467 del 30/09/2016; n.7156/2016** secondo cui la notifica a mezzo posta del ricorso introduttivo del giudizio tributario effettuata mediante un servizio gestito da un licenziatario privato deve ritenersi inesistente, atteso che l'art. 4, comma 1, lett. a), del d.lgs.

n. 261 del 1999, che ha liberalizzato i servizi postali, stabilisce che per esigenze di ordine pubblico sono comunque affidati in via esclusiva alle Poste Italiane s.p.a. le notificazioni a mezzo posta degli atti giudiziari di cui alla l. n. 890 del 1982, tra cui vanno annoverate quelle degli atti tributari sostanziali e processuali. (precedente conforme: N. 1906 del 2008; : N. 27021 del 2014, Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 27021 del 19/12/2014. In tema di notifiche a mezzo posta, il d.lgs. 22 luglio 1999, n. 261, pur liberalizzando i servizi postali in attuazione della direttiva 97/67/CE, continua a riservare in via esclusiva, per esigenze di ordine pubblico, al fornitore del servizio universale (Ente Poste) gli invii raccomandati attinenti le procedure amministrative e giudiziarie. Ne consegue che è inammissibile l'atto di appello notificato mediante servizio di posta privata, trattandosi di una notificazione inesistente, insuscettibile di sanatoria e non assistita dalla funzione probatoria che l'art. 1, lett. i) del d.lgs. n. 261 del 1999 ricollega alla nozione di invii raccomandati>>). n. 15347 del 21/7/2015 la quale ha ulteriormente specificato che in tema di notificazione a mezzo posta, la riserva in via esclusiva prevista dall'art. 4, comma 5, del d.lgs. n. 261 del 1999, a favore del fornitore del servizio universale, volta a garantire l'attestazione fidefacente della puntualità e regolarità degli adempimenti, è rispettata allorché il plico, inizialmente affidato ad un'agenzia postale privata, sia da quest'ultima veicolato all'Ente Poste, il quale provveda all'integrale esecuzione della procedura ed in particolare alla consegna, con attestazione, sulla cartolina di ricevimento, della relativa data, sicché la notifica non può considerarsi inesistente o omessa⁹.

Tutte le suddette pronunce si basano sull'interpretazione dell'art. 4 del d.lgs. n. 261/1999¹⁰ secondo cui la legge n. 890/1982 ivi citata contempla previsioni che riguardano tanto gli atti giudiziari quanto gli atti amministrativi. Ciò ha indotto i commentatori¹¹ a rilevare che la questione sarebbe, allora, quella di comprendere se il riferimento agli atti giudiziari debba intendersi circoscritto alla sola notificazione di "comunicazioni connesse con la notificazione" (es artt. 139 e 140 c.p.c.) oppure anche alla notificazioni di "atti". Nel primo caso, secondo l'Autore, si produrrebbe la conseguenza che sarebbe necessario notificare con Poste italiane ma sarebbe poi possibile comunicare l'avvenuta notificazione in caso di irreperibilità del destinatario anche tramite agenzie postali private; e si porrebbero problemi interpretativi posti dalla presenza di una norma (quella di cui alla lett. b) dell'art. 49 che verrebbe intesa come sostanzialmente inutile (poiché gli atti attinenti a violazioni del codice della strada cui si riferisce sarebbe già compresi nella lett. a) quali atti amministrativi in violazione del principio che richiede di interpretare le norme potius ut valeant quam ut pereant. Nel secondo caso la notifica di atti tributari dovrebbe considerarsi regolare anche se effettuata a mezzo da servizi postali privati.

Modalità di notificazione diretta a mezzo posta.

Quando l'ufficio si sia avvalso di tale facoltà di notificazione semplificata, alla spedizione dell'atto si applicano le norme concernenti il servizio postale ordinario e non quelle della legge n. 890/82.

Tale principio risulta costantemente ribadito dal Giudice di legittimità (Cass. n. ri : N. 17723 del 2006; N. 17598

⁹ Con sentenza n. 2912 del 03/02/2017 la Corte ha altresì statuito che l'ingiunzione fiscale, anche dopo l'entrata in vigore (1° gennaio 1990) del d.P.R. n. 43 del 1988, che ha generalizzato le modalità di riscossione mediante ruolo, costituisce un atto di accertamento rivolto a portare la pretesa fiscale a conoscenza del debitore ed a formare il titolo per l'eventuale esecuzione forzata, sicché ben può il concessionario, e non più solamente l'ufficiale giudiziario o il messo del giudice di pace, procedere alla sua notifica a mezzo posta.

¹⁰ L'art. 4 d.lgs. n. 261/1999 riserva a Poste italiane: "a) i servizi inerenti le 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; b) i servizi inerenti le notificazioni a mezzo posta di cui all'art. 201 del decreto legislativo 30 aprile 1992 n. 285.

¹¹ Farri F.: Notifiche tramite poste private: regolari, nulle o inesistenti in Rivista di diritto tributario on line 2016/04/15.

del 2010, N. 20027 del 2011; N. 270 del 2012 ; **n. 9111 del 06/06/2012** la quale ha statuito che:*In tema di notificazioni a mezzo posta, la disciplina relativa alla raccomandata con avviso di ricevimento, mediante la quale può essere notificato l'avviso di liquidazione o di accertamento senza intermediazione dell'ufficiale giudiziario, è quella dettata dalle disposizioni concernenti il servizio postale ordinario per la consegna dei plichi raccomandati, in quanto le disposizioni di cui alla legge 20 novembre 1982, n. 890, attengono esclusivamente alla notifica eseguita dall'ufficiale giudiziario ex art. 140 cod. proc. civ. Ne consegue che, difettando apposite previsioni della disciplina postale, 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, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 cod. civ., superabile solo se il medesimo dia prova di essersi trovato senza sua colpa nell'impossibilità di prenderne cognizione.* Principio integralmente ribadito di recente da **Cass. Sent. n. 10245 del 26 aprile 2017.**

In applicazione di detti principi è stato, quindi, ritenuto che in caso di notificazione diretta da parte dell'Ufficio a mezzo servizio di posta:

non sia necessaria la redazione della relata di notificazione:

Sez. 5, Sentenza n. 6395 del 19/03/2014<<la notifica della cartella esattoriale può avvenire anche mediante invio diretto, da parte del concessionario, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, in quanto la seconda parte del comma 1 dell'art. 26 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, prevede una modalità di notifica, integralmente affidata al concessionario stesso ed all'ufficiale postale, alternativa rispetto a quella della prima parte della medesima disposizione e di competenza esclusiva dei soggetti ivi indicati. In tal caso, la notifica si perfeziona con la ricezione del destinatario, alla data risultante dall'avviso di ricevimento, senza necessità di un'apposita relata, visto che è l'ufficiale postale a garantirne, nel menzionato avviso, l'esecuzione effettuata su istanza del soggetto legittimato e l'effettiva coincidenza tra destinatario e consegnatario della cartella, come confermato implicitamente dal penultimo comma del citato art. 26, secondo cui il concessionario è obbligato a conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o con l'avviso di ricevimento, in ragione della forma di notificazione prescelta, al fine di esibirla su richiesta del contribuente o dell'amministrazione (Massime precedenti Conformi: N. 14327 del 2009, N. 11708 del 2011) ; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 16949 del 24/07/2014<<In tema di notificazione a mezzo del servizio postale della cartella esattoriale emessa per la riscossione di imposte o sanzioni amministrative, la notificazione può essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'esattore, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, nel qual caso si ha per avvenuta alla data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto dal ricevente o dal consegnatario (nella specie, il portiere), senza necessità di redigere un'apposita relata di notifica, rispondendo tale soluzione al disposto di cui all'art. 26 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, che prescrive l'onere per l'esattore di conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione di notifica o l'avviso di ricevimento, in ragione della forma di notificazione prescelta. (Nella specie, la S.C. ha ritenuto validamente effettuata la notificazione a mezzo posta di cartella esattoriale consegnata al portiere da parte di agenzia di recapito in regime di convenzione con l'amministrazione postale, alla quale l'esattore si era rivolto, mentre il plico era stato consegnato all'agenzia privata di recapito per una autonoma determinazione dell'ufficio postale)>>; Sez. 5, Sentenza n. 15315 del 04/07/2014 <<In caso di notificazione a mezzo posta dell'atto impositivo, eseguita direttamente dall'Ufficio finanziario, si applicano le norme concernenti la consegna dei plichi raccomandati, in quanto le disposizioni di cui alla legge 20 novembre 1982, n. 890 concernono esclusivamente la notifica eseguita dall'ufficiale giudiziario ex art. 149 cod. proc.

civ. Ne consegue che non va 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, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 cod. civ., superabile solo se il medesimo dia prova di essersi trovato senza sua colpa nell'impossibilità di prenderne cognizione>>.; Sez. 5, Sentenza n. 14501 del 15/07/2016*In tema di notificazioni a mezzo posta, la disciplina relativa alla raccomandata con avviso di ricevimento, mediante la quale può essere notificato, ai sensi dell'art. 14 della l. n. 890 del 1982, l'avviso di accertamento o liquidazione senza intermediazione dell'ufficiale giudiziario, è quella dettata dalle disposizioni concernenti il servizio postale ordinario per la consegna dei plichi raccomandati, in quanto le disposizioni di cui alla legge citata attengono esclusivamente alla notifica eseguita dall'ufficiale giudiziario ex art. 140 c.p.c. Ne consegue che, difettando apposite previsioni della disciplina postale, 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, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 c.c., superabile solo se il medesimo dia prova di essersi trovato nella impossibilità senza sua colpa di prenderne cognizione>>.*

in materia di notificazione a persone giuridicheche

Sez. 5 - , Sentenza n. 23511 del 18/11/2016 :qualora la notifica della 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 l. n. 890 del 1982 e dal codice di rito, l'applicabilità delle disposizioni in tema di notifica degli atti giudiziari e, in specie, dell'art. 145 c.p.c. (Massime precedenti Vedi: N. 12083 del 2016, N. 6395 del 2014)

in caso di notificazione a mani del familiare che

Sentenza n. 15973 del 11/07/2014<<In tema di notificazione a mezzo del servizio postale, eseguita mediante consegna dell'atto a persona di famiglia che conviva, anche temporaneamente, con il destinatario, **il rapporto di convivenza, almeno provvisorio, può essere presunto sulla base del fatto che il familiare si sia trovato nell'abitazione del destinatario ed abbia preso in consegna l'atto da notificare, onde non è sufficiente, per affermare la nullità della notifica, la mancata indicazione della qualità di convivente sull'avviso di ricevimento della raccomandata, il cui contenuto, in caso di spedizione diretta a mezzo piego raccomandato, ai sensi dell'art. 16, comma 3, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, è quello prescritto dal regolamento postale per la raccomandata ordinaria e non già quello previsto dall'art. 139 cod. proc. civ>>.(Massime precedenti. 22607 del 2009, N. 18085 del 2013 N. 4095 del 2014)**

in tema di notificazione al portiere, l'insussistenza dell'obbligo di inviare una seconda raccomandata:

Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 12083 del 13/06/2016 Conforme: Cass.n.14501 del 15.7.2016 , Cass.n.1304/2017:In tema di riscossione delle imposte, qualora la notifica della cartella di pagamento sia eseguita, ai sensi dell'art. 26, comma 1, seconda parte, del d.P.R. n. 602 del 1973, mediante invio diretto, da parte del concessionario, di raccomandata con avviso di ricevimento, trovano applicazione le norme concernenti il servizio postale ordinario e non quelle della legge n. 890 del 1982. (In applicazione dell'anzidetto principio, la S.C. ha cassato la sentenza con cui il

giudice di merito ha ritenuto invalida la notifica della cartella sull'erroneo presupposto che, essendo stata ricevuta dal portiere, occorresse, a norma dell'art. 139 c.p.c., l'invio di una seconda raccomandata).Massime precedenti Vedi: N. 16949 del 2014, N. 6198 del 2015, N. 2047 del 2016

In ordine al contenuto del plico:

Pur se constano precedenti (Cass.n.2624/2015) per i quali in caso di contestazione grava sul mittente l'onere di provare il contenuto della raccomandata, mi pare che si vada consolidando l'orientamento contrario, così Cass., Sez. 3, Sentenza n. 15795 del 29/07/2016 i n tema di notifica della cartella esattoriale ex art. 26, comma 1, seconda parte, del d.P.R. n. 602 del 1973, ha affermato che la prova del perfezionamento del procedimento di notificazione e della relativa data è assolta mediante la produzione dell'avviso di ricevimento, non essendo necessario che l'agente della riscossione produca la copia della cartella di pagamento, la quale, una volta pervenuta all'indirizzo del destinatario, deve ritenersi ritualmente consegnata a quest'ultimo, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 c.c., superabile solo se il medesimo provi di essersi trovato senza sua colpa nell'impossibilità di prenderne cognizione. Ed ancor prima Cass.6 - 5, Ordinanza n. 20786 del 02/10/2014la quale ha statuito che:in caso di notifica di cartella di pagamento a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, ove l'involucro contenga plurime cartelle e il destinatario ne riconosca solo una, è necessario, perché operi la presunzione di conoscenza posta dall'art. 1335 cod. civ., che l'autore della comunicazione fornisca la prova che l'involucro le conteneva, atteso che, secondo l'"id quod plerumque accidit", ad ogni atto da comunicare corrisponde una singola spedizione. A tale fine l'indicazione dei numeri delle cartelle sull'avviso di ricevimento, in quanto sottoscritto dal destinatario ex art. 12 del d.P.R. 29 maggio 1982, n. 655, pur non assumendo fede privilegiata, visto che vi provvede non l'agente postale ma lo stesso mittente, ha valore sul piano presuntivo ed ai fini del giudizio sul riparto dell'onere della prova.

Quanto alla ritualità ed al perfezionamento della notificazione diretta a mezzo lettera raccomandata:

Cass. n. 22320 del 21/10/2014ha ribadito *che in tema di avviso di accertamento notificato a mezzo posta, **ai fini della verifica del rispetto del termine di decadenza che grava sull'Amministrazione finanziaria, occorre avere riguardo alla data di spedizione dell'atto e non a quella della ricezione dello stesso da parte del contribuente**, atteso che il principio della scissione degli effetti della notificazione per il notificante e per il notificato si applica in tutti i casi in cui debba valutarsi l'osservanza di un termine da parte del notificante e, quindi, anche con riferimento agli atti d'imposizione tributaria.*

Cass.n.25905 del 7.12.2016ha statuito che:*Nel processo tributario, ove l'appellante notifichi l'atto di gravame avvalendosi non già dell'ufficiale giudiziario, ma della spedizione diretta a mezzo piego raccomandato, consentita dall'art. 16, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, **la disciplina applicabile è quella concernente il servizio postale ordinario dettata dal d.P.R. n. 655 del 1982, il cui art. 40, prevede, per le raccomandate che non abbiano potuto essere recapitate, un periodo di giacenza negli uffici di destinazione di trenta giorni, stabilendo, altresì, che "deve essere dato avviso della giacenza di oggetti raccomandati od assicurati, che non abbiano potuto essere distribuiti, ai destinatari ed ai mittenti, se identificabili".** Ne consegue che, **ove sia mancato l'invio al destinatario dell'avviso di giacenza della raccomandata ordinaria, la notifica dell'atto d'impugnazione è nulla (e non inesistente), con conseguente obbligo del giudice, in assenza di sanatoria a seguito di costituzione dell'intimato, di ordinarne la rinnovazione.***

Il perfezionamento della notificazione diretta a mezzo lettera raccomandata in caso di assenza temporaneo del destinatario. L'intervento suppletivo della Corte di cassazione

A fronte del costante principio per cui in dette ipotesi la notificazione si considera perfezionata allorché la raccomandata sia pervenuta all'indirizzo del destinatario, dovendosi ritenersi ritualmente consegnata a quest'ultimo, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 c.c.,¹² superabile solo se il medesimo provi di essersi trovato senza sua colpa nell'impossibilità di prenderne cognizione, la Corte di cassazione è intervenuta di recente a colmare il vuoto normativo nell'ipotesi in cui la raccomandata non è stata consegnata all'indirizzo del destinatario per assenza temporanea dello stesso e si sia provveduto al rilascio dell'avviso di giacenza presso l'Ufficio postale.

Cass.n. 2047 del 02/02/2016 (seguita a distanza di pochi mesi da Cass.23039/2016) per prime hanno, così, affermato che **In tema di notificazione dell'atto impositivo effettuata a mezzo posta direttamente dall'Ufficio finanziario, al fine di garantire il bilanciamento tra l'interesse del notificante e quello del notificatario, deve farsi applicazione in via analogica della regola dettata dall'art. 8, comma 4, della l. n. 890 del 1982, secondo cui la notificazione si ha per eseguita decorsi dieci giorni dalla data di rilascio dell'avviso di giacenza, ovvero dalla data del ritiro del piego, se anteriore, decorrendo da tale momento il termine per l'impugnazione dell'atto notificato.**

Per la sua esaustività e chiarezza si riportail testo integrale della motivazione:<<Va premesso che, secondo quanto riferisce la stessa ricorrente a pag. 9 del ricorso, per la notifica dell'atto impugnato l'Ufficio si avvale della possibilità di procedere alla notifica diretta per posta ex art. 14 l. 890/02. Nella specie non è quindi direttamente applicabile il disposto dell'articolo 8 l. 890/02, giacché, come questa Corte ha chiarito nella sentenza n.17598/10, nel caso di notifica per posta effettuata direttamente dall'Ufficio, "il notificante è abilitato alla notificazione dell'atto senza l'intermediazione dell'ufficiale giudiziario (ferma restando, ovviamente, quella dell'ufficiale postale), e, quindi, a modalità di notificazione semplificata, alle quali, pertanto, non si applicano le disposizioni della l. n. 890 del 1982, concernenti le sole notificazioni effettuate a mezzo posta tramite gli ufficiali giudiziari (o, eventualmente, i messi comunali e i messi speciali autorizzato, bensì le norme concernenti il servizio postale ordinario".

Peraltro il regolamento del servizio di recapito adottato con D.M. 01.10.2008, contenente la disciplina del servizio postale ordinario, si limita a prevedere che gli "invii a firma" (tra cui le raccomandate) che non sia stato possibile recapitare per assenza del destinatario o di altra persona abilitata al ritiro vengano consegnati presso l'ufficio postale di distribuzione (art. 24), ove i medesimi rimangono in giacenza per trenta giorni a decorrere dal giorno successivo al rilascio dell'avviso di giacenza (art. 25); nessuna disposizione di detto regolamento contiene - né, in considerazione dell'oggetto del regolamento, avrebbe ragione di contenere - una regola (analoga a quella dettata in materia di notifiche effettuate a mezzo posta dal quarto comma dell'articolo 8 l. 890/02) sul momento in cui si debba ritenere pervenuto al destinatario un atto che l'agente postale abbia depositato in giacenza presso l'ufficio postale a causa della impossibilità di recapitarlo per l'assenza del medesimo destinatario o di altra persona abilitata.

¹²L'Art. 1335 del codice civile, (presunzione di conoscenza):La proposta, l'accettazione (c. 1326), la loro revoca (c. 1328) e ogni altra dichiarazione diretta a una determinata persona si reputano conosciute nel momento in cui giungono all'indirizzo del destinatario, se questi non prova di essere stato, senza sua colpa, nell'impossibilità di averne notizia", è inserito nel libro quarto (delle obbligazioni) nel capo II (dei contratti in generale))

Sotto altro aspetto, non pare possibile evocare, nella specie, il principio, reiteratamente affermato dalla giurisprudenza di questa Corte, che la data a cui si ritiene pervenuta al destinatario una comunicazione trasmessa per posta raccomandata ordinaria va individuata in quella del rilascio dell'avviso di giacenza, con conseguente irrilevanza del periodo legale del compimento della giacenza e di quello intercorso tra l'avviso di giacenza e l'eventuale ritiro da parte del destinatario (Cass. 6527/03, in tema di comunicazione di licenziamento, Cass. 27526/13, in tema di disdetta del contratto di locazione). Tale principio, fondato sul disposto degli articoli 1334 e 1335 cc, concerne l'efficacia da attribuire alla comunicazione degli atti negoziali unilaterali e non si attaglia alla ipotesi di notificazione ex art. 141. 890/02. Ciò non solo per il rilievo che altro è una comunicazione e altro è una notificazione (quale comunque deve ritenersi, pur in assenza dell'intervento di un agente notificatore, quella di cui all'articolo 141. 890/02, il testo del quale letteralmente esordisce con le parole "notificazione"); ma anche perché il menzionato articolo 14 fa riferimento ad atti notificati "al contribuente" e, pertanto, la disciplina del procedimento notificatorio ivi previsto non può essere ricostruita senza considerare la portata del disposto dell'articolo 6, primo comma, della legge 212/00 (Statuto del contribuente), alla cui stregua "l'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati". Ora, se è vero che lo stesso comma fa salve "le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari", è innegabile che, quando una disposizione espressa manchi, il principio di effettiva conoscenza deve orientare l'interprete e, nel caso che ci occupa, non consente di ancorare il momento di perfezionamento della notifica (dal quale decorrono termini, brevi e tassativi, per l'impugnazione degli atti impositivi) al compimento di un adempimento - il rilascio dell'avviso di giacenza - nel qual è certo che il destinatario dell'atto non ne ha conoscenza (non essendo stato reperito dall'agente postale) incolpevolmente (non avendo ancora avuto la possibilità di recarsi a ritirare l'atto presso l'ufficio postale). Una ricostruzione del sistema che trasponga alla notifica ex art. 141. 890/02 i principi elaborati dalla giurisprudenza con riferimento alla presunzione di conoscenza degli atti ricettizi risulterebbe dunque irrimediabilmente in contrasto con l'art. 24 Cost. (cfr. C. cost. n. 346/98: "la funzione propria della notificazione è quella di portare l'atto a conoscenza del destinatario, al fine di consentire l'instaurazione del contraddittorio e l'effettivo esercizio del diritto di difesa. Compete naturalmente al legislatore, nel bilanciamento tra l'interesse del notificante e quello del notificatario, determinare i modi attraverso i quali tale scopo possa realizzarsi individuando altresì i rimedi per evitare che il diritto di agire in giudizio del notificante sia paralizzato da circostanze personali - come ad esempio l'assenza dalla abitazione o dall'ufficio - riguardanti il destinatario della notificazione non sembra in ogni caso potersi dubitare che la discrezionalità del legislatore incontri un limite nel fondamentale diritto del destinatario della notificazione ad essere posto in condizione di conoscere, con l'ordinaria diligenza e senza necessità di effettuare ricerche di particolare complessità, il contenuto dell'atto e l'oggetto della procedura instaurata nei suoi confronti, non potendo ridursi il diritto di difesa del destinatario medesimo ad una garanzia di conoscibilità puramente teorica dell'atto notificatogli."). Per converso non appare convincente la soluzione, adottata nella sentenza gravata, di ancorare il momento del perfezionamento della notifica al ritiro dell'atto presso l'Ufficio postale; ciò non solo perché in tal modo si rimetterebbe al destinatario la scelta del momento da cui far decorrere il termine di impugnazione dell'atto notificato, ma soprattutto perché il "bilanciamento tra l'interesse del notificante e quello del notificatario" a cui fa riferimento lo stralcio sopra trascritto della sentenza della Corte costituzionale n. 346/98 non consente di comprimere l'interesse del notificatore al punto da consentire al destinatario dell'atto di impedire gli effetti della notifica ex art. 141. 890/02 omettendo di recarsi a ritirare l'atto presso l'ufficio postale.

Si ritiene quindi, in definitiva, che il suddetto bilanciamento debba rinvenirsi facendo applicazione — non diretta ma analogica — della regola dettata nell'articolo 8, quarto comma, 1.890/02 secondo cui "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"; peraltro, poiché il citato regolamento del servizio di recapito adottato non prevede la spedizione di una raccomandata contenente l'avviso di giacenza, ma soltanto, all' articolo 25, il "rilascio dell'avviso di giacenza", la regola da applicare per individuare la data di perfezionamento della notifica ex art. 14 l. 890/02, in caso di mancato recapito della raccomandata all'indirizzo del destinatario, è quella che la notificazione si ha per eseguita decorsi dieci giorni dalla data del rilascio dell'avviso di giacenza (o, nei caso o in cui l'agente postale abbia, ancorché non tenuto, trasmesso l'avviso di giacenza tramite raccomandata, dalla data di spedizione di quest'ultima), ovvero dalla data del ritiro del piego, se anteriore>>.

Tali principi sono stati condivisi e ribaditi, anche se nella diversa materia di impugnazioni di deliberazioni assembleari di condominio da Cass. civ., **sez. II, 14-12-2016, n. 25791**: ai fini del decorso del termine di impugnazione, ex art. 1137 c.c., la comunicazione, a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, del verbale assembleare al condomino assente all'adunanza si ha per eseguita, in caso di mancato reperimento del destinatario da parte dell' agente postale, decorsi dieci giorni dalla data di rilascio dell'avviso di giacenza ovvero, se anteriore, da quella di ritiro del piego, in applicazione analogica dell'art. 8, 4° comma, l. n. 890 del 1982, onde garantire il bilanciamento tra l'interesse del notificante e quello del destinatario in assenza di una disposizione espressa, non potendo la presunzione di cui all'art. 1335 c.c. operare relativamente ad un avviso - quale quello di giacenza - di tentativo di consegna, che non pone il destinatario nella condizione di conoscere il contenuto dell'atto indirizzatogli.

4.Nullità (e inesistenza) della notificazione degli atti fiscali. Riflessi sulle pretese fiscali

L'unica norma che si occupa dell'invalidità della notificazione è l'art.160 c.p.c. il quale sotto la rubrica "nullità della notificazione" dispone che la notificazione è nulla se non sono osservate le disposizioni circa la persona alla quale deve essere consegnata la copia o se vi è incertezza assoluta sulla persona a cui è fatta o sulla data, salva l'applicazione degli art.156 e 157". Il codice non contempla la categoria dell'*inesistenza* laddove la giurisprudenza ha da sempre sottolineato l'esigenza di assegnare carattere residuale alla categoria dell'*inesistenza* della notificazione configurabile, oltre che nel caso di totale mancanza dell'atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile quell'atto.

A fare chiarezza in materia sono intervenute di recente, anche se con pronuncia in materia di notificazione del ricorso per cassazione, le Sezioni Unite di questa Corte (sentenza n. 14917/2016)le quali, a composizione del contrasto (che nella specie cadeva sul luogo della notificazione), premesso che *l'inesistenza non è un vizio dell'atto più grave della nullità poiché la dicotomia nullità/inesistenza va, alla fine ricondotta alla bipartizione tra l'atto e il non atto*, hanno enunciato i seguenti principi di diritto:

l'inesistenza della notificazione 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.**

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 poter 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, sì da dover reputare la notificazione meramente tentata ma non compiuta, cioè, in definitiva, omessa.

Concludono le Sezioni Unite che solo la presenza di detti requisiti, che possono definirsi strutturali, va ritenuta idonea ai fini della riconoscibilità dell'atto come notificazione: *essi cioè sono sufficienti a integrare la fattispecie legale minima della notificazione, rendendo qualificabile l'attività svolta come appartenente al tipo previsto dalla legge. Mentre deve essere superata la tesi che include in tale modello legale facendone derivare, in sua mancanza, la inesistenza della notificazione, il requisito del "collegamento" tra il luogo della notificazione e il destinatario.*

Il luogo in cui la notificazione del ricorso per cassazione viene eseguita non attiene agli elementi costitutivi essenziali dell'atto. Ne consegue che i vizi relativi alla individuazione di detto luogo, anche qualora esso si riveli privo di alcun collegamento col destinatario, ricadono sempre nell'ambito della nullità dell'atto, come tale sanabile, con efficacia ex tunc, o per raggiungimento dello scopo, a seguito della costituzione della parte intimata (anche se compiuta al solo fine di eccepire la nullità), o in conseguenza della rinnovazione della notificazione, effettuata spontaneamente dalla parte stessa oppure su ordine del giudice ai sensi dell'art. 291 cod.

In applicazione di tali principi Cass. Sez. 5, Sentenza n. 21865 del 28/10/2016 ha così ritenuto, in tema di notifica della cartella di pagamento, che l'inesistenza è configurabile, 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 quale notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale, tra cui, in particolare, i vizi relativi all'individuazione del luogo di esecuzione, nella categoria della nullità, sanabile con efficacia "ex tunc" per raggiungimento dello scopo. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha ritenuto nulla e, pertanto, successivamente sanata dalla tempestiva impugnazione dell'atto la notificazione della cartella di pagamento effettuata presso la residenza del socio accomandatario invece che presso la sede legale della società).

5. La sanatoria dell'invalidità della notificazione dell'atto fiscale.

La differenziazione tra l'ipotesi di nullità ed inesistenza della notificazione dell'atto fiscale diviene, comunque, irrilevante quando l'atto fiscale abbia raggiunto il suo scopo.

Per costante principio reiteratamente ribadito dalla Corte di Cassazione *la validità di un avviso di accertamento dipende dall'esistenza dei requisiti stabiliti dalle singole leggi d'imposta e non dalla ritualità della sua notificazione, che integra un atto distinto e successivo, esclusivamente finalizzato a portare a conoscenza del contribuente la pretesa dell'ente impositore.*

Si è, infatti, ripetutamente affermato che la notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto amministrativo di imposizione tributaria, cosicché il vizio di nullità ovvero di inesistenza della stessa è irrilevante ove l'atto abbia raggiunto lo scopo (cfr. Sentenza n. 654 del 15/01/2014 in fattispecie nella quale, l'atto era stato impugnato dal destinatario in data antecedente alla scadenza del termine fissato dalla legge per

l'esercizio del potere impositivo rilevandosi che il vizio della notificazione dell'atto tributario (finanche ove si reputi annoverabile nella categoria dell'inesistenza) non incide sulla validità dell'atto medesimo. L'atto amministrativo di imposizione tributaria è sottoposto a un regime procedimentale che distingue la fase di decisione (o di perfezionamento dell'atto) dalla fase integrativa dell'efficacia (v. Cass. n. 4760-09). La notificazione non è elemento costitutivo dell'atto (e v. del resto l'art. 19 del d.lgs. n. 546), ma rappresenta una mera condizione di efficacia (o, potrebbe dirsi nel solco della dottrina amministrativistica, di operatività). E, come le sezioni unite di questa corte hanno rilevato, tanto la nullità, quanto l'inesistenza della notifica dell'atto non rileva ove l'atto abbia raggiunto lo scopo, per il fatto di essere stato, in particolare, impugnato dal destinatario prima della scadenza del termine fissato dalla legge per l'esercizio del potere impositivo (v. sez.un. n. 19854-04)¹³.

Ne consegue che la notificazione dell'avviso di accertamento tributario affetta da nullità ovvero inesistente rimane sanata, con effetto "ex tunc", dalla tempestiva proposizione del ricorso del contribuente avverso tale avviso, atteso che, da un lato, l'avviso di accertamento ha natura di "provocatio ad opponendum", la cui notificazione è preordinata all'impugnazione, e, dall'altro, l'art. 60, primo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 richiama espressamente le "norme stabilite dagli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile", così rendendo applicabile l'art. 160 del codice medesimo, il quale, attraverso il rinvio al precedente art. 156, prevede appunto che la nullità non può mai essere pronunciata se l'atto ha raggiunto il suo scopo (così Corte di Cassazione, sez. tributaria, sentenza n. 12051 del 6 marzo 2008; di recente Sentenza n. 18480 del 21/09/2016: <<la notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento dell'atto d'imposizione fiscale, sicché la sua nullità è sanata, a norma dell'art. 156, comma 2, c.p.c., per effetto del raggiungimento dello scopo, desumibile anche dalla tempestiva impugnazione>>.)

Si segnalano, altresì, Cass. Sentenza n. 8374 del 24/04/2015 : <<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. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha cassato con rinvio la sentenza di merito sfavorevole al Fisco atteso che, pur essendo stata eseguita erroneamente la notifica ai sensi dell'art. 60, primo comma, lett. e), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, anziché dell'art. 140 cod. proc. civ., gli avvisi di accertamento erano stati ritirati dal contribuente presso la casa comunale prima della scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del potere impositivo; facendo, altresì decorrere dal momento di tale ritiro i termini per la proposizione del ricorso);

e Cass. n. 22476 del 04/11/2015 la quale ha ritenuto che *La notifica di un avviso di accertamento effettuata ai sensi dell'art. 65, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973 presso l'ultimo domicilio del defunto, impersonalmente e collettivamente agli eredi, benché questi abbiano effettuato almeno trenta giorni prima la comunicazione all'Ufficio*

¹³ Sez.U.n. 19854/2004: La natura sostanziale e non processuale (nè 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 cod. proc. civ. Tuttavia, tale sanatoria può operare soltanto se il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza - previsto dalle singole leggi d'imposta - per l'esercizio del potere di accertamento.

delle proprie generalità e del proprio domicilio fiscale, ne determina la nullità, sanabile ex art. 156 c.p.c. con l'impugnazione dell'atto, atteso che la notifica non è un requisito di giuridica esistenza, ma una condizione integrativa di efficacia degli atti impositivi. Al riguardo, va infatti ribadito che, in tema di atti d'imposizione tributaria, la notificazione non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento dell'atto, ma una condizione integrativa d'efficacia, sicché la sua invalidità, o anche inesistenza, non determina in via automatica l'inesistenza dell'atto, quando ne risulti inequivocabilmente la piena conoscenza da parte del contribuente entro il termine di decadenza concesso per l'esercizio del potere all'Amministrazione finanziaria (da ult., Cass. nn. 654 del 2014, 5057 e 8374 del 2015).

Parrebbe discostarsi dal principio affermato da Cass.n.8374/2015 la recente sentenza n. 6678 del 15/03/2017 così massimata: *in materia tributaria, la nullità della notifica dell'avviso di rettifica, che ha natura di "provocatio ad opponendum", 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 era prevista quale effetto dell'atto viziato.*

In realtà, ove si legga la motivazione della sentenza il contrasto non sussiste, perché nella specie la conoscenza dell'atto veniva prospettata dalla parte come avvenuta sulla base delle dichiarazioni rilasciate dal portiere e, quindi, non attraverso una forma di *conoscenza legale*.

Tutti i superiori principi risultano attuali e costantemente ribaditi dal Giudice di legittimità, così di recente Cass.ordinanza n. 19145 del 28/09/2016 ha ribadito che: *in tema di contenzioso tributario, qualora il contribuente impugni cumulativamente l'atto presupposto e l'atto consequenziale, contestando nel merito la pretesa tributaria, la nullità della notifica dell'avviso di accertamento è suscettibile di sanatoria ex art. 156 c.p.c. ove non siano allegati ulteriori difese nel merito, diverse da quelle già esposte, rimaste precluse dalla mancata tempestiva cognizione dell'atto presupposto* della quale si riporta in nota la motivazione per la ricostruzione ivi operata della giurisprudenza in materia.¹⁴

¹⁴Questa Corte, come nell'arresto delle Sezioni Unite (Cass. 4 marzo 2008, n. 5791; si vedano anche le altre pronunce delle Sezioni Unite 15 luglio 2009, n.16444 e 5 settembre 2012, n. 14681), premesso che la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza procedimentale di determinati atti, di modo che l'omissione della notifica di un atto presupposto costituisce un vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato, ha precisato che l'ultima parte del 3 comma dell'art. 19 del d. lgs. n. 546/1992, secondo cui "la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo", deve essere intesa nel senso che attribuisce al contribuente la scelta tra o l'impugnare il solo atto consequenziale notificato per far valere il vizio derivante dall'omessa notifica dell'atto presupposto, o l'impugnare cumulativamente anche l'atto presupposto non notificato per far valere anche i vizi che inficiano quest'ultimo, per contestare radicalmente la pretesa tributaria. Spetta, pertanto, al giudice di merito, nell'interpretare la domanda, verificare la scelta compiuta dal contribuente e, ove ritenga sussistente il secondo caso, la pronuncia dovrà riguardare l'esistenza, o no, di tale pretesa.

Ciò è appunto quanto è dato verificare nella fattispecie in esame, in cui la CTR, a fronte di una rilevata nullità della notifica degli avvisi di accertamento per gli anni 2006 - 2009, ha ritenuto che l'impugnazione proposta avverso l'ordinanza ingiunzione di seguito emessa (9.5.2011, di cui si era avuta conoscenza indipendentemente dalla notifica) sia stata proposta cumulativamente, con difese nel merito, per la contestazione integrale della pretesa tributaria fatta valere con i prodromici avvisi di accertamento, non solo sotto il profilo della contestazione della soggettività passiva, ma anche in relazione all'eccepita decadenza dalla pretesa impositiva (accolta, con riferimento al solo anno 2006, dal giudice tributario d'appello).

Ricorrono, pertanto, i presupposti per la sanatoria, ex art. 156 c.p.c., del vizio di notifica degli atti presupposti, affermata dalla C.E.R., in conformità alla giurisprudenza in materia di questa Corte (cfr. Cass. sez. unite 5 ottobre 2004, n.19854 e successiva giurisprudenza conforme, tra cui Cass. sez. 5 12 maggio 2011, n. 10445, su cui di qui a breve si tornerà nella disamina del ricorso incidentale), non avendo parte ricorrente neppure allegato quali ulteriori difese nel merito, oltre a quelle esposte e sulle quali si è pronunciata la sentenza impugnata, le sarebbero state precluse dall'aver avuto cognizione degli avvisi di accertamento per il

periodo 2006- 2009 solo in data 28 marzo 2013 a seguito del deposito di memoria della difesa avversaria, come addotto nel secondo motivo.

E' manifestamente fondato il ricorso incidentale, con il quale il Comune denuncia (primo motivo) in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la violazione dell'art. 1 comma 161, della legge n. 296/2006, degli artt. 156 e 160 c.p.c. e dell'art. 10 del d.lgs. n. 504/1992, nella parte in cui la sentenza impugnata ha escluso la sanatoria del vizio di notifica degli avvisi di accertamento limitatamente a quello relativo all'anno 2006 sul presupposto dell'intervenuta decadenza della relativa pretesa tributaria, riproponendo, con il secondo motivo, analoga censura, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. Trattandosi di accertamenti tutti relativi a fattispecie di omessa dichiarazione, per quanto riguarda l'anno 2006, il dies a quo per il relativo esercizio è quello del 31.12.2007, venendo quindi in applicazione art. 1, comma 161 della legge n. 296/2006, secondo cui, per quanto qui rileva, l'avviso d' accertamento d'ufficio doveva essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere effettuata.

Il termine di decadenza sarebbe quindi venuto a scadere il 31 dicembre 2012, ed essendo stato il ricorso proposto dalla contribuente in epoca anteriore (ottobre 2012), in applicazione del principio di cui alla succitata Cass. SC7. unite n. 19854/2004, il giudice d'appello avrebbe dovuto rilevare la sanatoria della nullità della notifica dell'avviso di accertamento anche relativamente all'anno d'imposta 2006 per raggiungimento dello scopo in relazione alla proposizione del ricorso, avvenuta prima della scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del potere di decadenza.