

**SSM/CPGT Roma 19-21 novembre 2018 (P18088).**

**“LA NOTIFICAZIONE DEGLI ATTI IMPOSITIVI, DELLE CARTELLE E DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE. RILIEVO DELLE NULLITA’ E RIFLESSI SULLE PRETESE CREDITORIE.”**

## SOMMARIO

1. *Premessa.*

2. *La normativa di riferimento.*

3. *Le modalità di notificazione, con particolare riguardo alla notificazione a mezzo posta ex art.149 cod.proc.civ. e alla notificazione diretta tramite posta ordinaria. Differenze e problematiche. Le soluzioni giurisprudenziali. L’intervento della Corte costituzionale sulla raccomandata “diretta” spedita dal concessionario del servizio di riscossione - Raccomandata inviata tramite agenzie private di recapito (c.d. poste private).*

4. *Nullità ed inesistenza della notificazione.*

5. *Sanatoria ex art.156 c.p.c. – Riflessi della nullità della notifica sugli atti impugnati e sulle pretese creditorie e sanzionatorie.*

### **1. PREMESSA**

Nell’esercizio della giurisdizione tributaria ho avuto modo di registrare che le questioni relative alla nullità della notifica costituiscono il contenuto principale ed imprescindibile dei ricorsi, nonché materia ormai quasi quotidianamente affrontata dalla Suprema Corte.

La presente relazione esamina la normativa speciale che disciplina le modalità di notificazione degli atti relativi a pretese fiscali e previdenziali (avvisi di accertamento, cartelle di pagamento, avvisi di addebito, ecc.) e alle sanzioni amministrative, evidenziandone le differenze con le correlate norme del codice di procedura civile.

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 ordinaria, al fine di evidenziarne le diversità anche in punto di perfezionamento della notifica e della sua eventuale invalidità.

Non sono oggetto della presente relazione le notifiche a mezzo P.E.C., che saranno trattate da altro relatore.

Altre questioni ricorrenti nel contenzioso sono quelle aventi ad oggetto gli effetti della nullità o inesistenza della notifica sulla validità dell’atto stesso e sulla pretesa tributaria e l’operatività o meno dell’istituto della sanatoria ex art.156 c.p.c., sia dal punto di vista processuale che sostanziale.

\*\*\*\*\*

### **2. LA NORMATIVA SULLE NOTIFICHE.**

La norma fondamentale 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...>>.

Sono richiamate tutte le norme del codice di procedura civile ad esclusione degli articoli 142, 143, 146, 150 e 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.**

Le disposizioni relative ad altre imposte e tributi si richiamano all'art.60 d.p.r. 600/73, così ad esempio per:

**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).

**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.»

Per quanto riguarda i **TRIBUTI LOCALI** l' 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.»...Il successivo comma 161 conferma la possibilità di inviare direttamente la raccomandata con avviso di ricevimento già prevista dalle singole leggi istitutive dei tributi locali: 161. *Gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni.* :

**Ma anche la legge del 20/11/1982 n. 890 art. 14 si occupa di “ Avvisi ed atti che**

**per legge devono essere notificati al contribuente.”** 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 ( inciso inserito dall'art. 20 l. 146/98) può eseguirsi a mezzo della posta **direttamente dagli uffici finanziari, nonché, ove ciò risulti impossibile** ( inciso inserito dall'art. 20 l. 146/98), 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. Qualora i messi comunali e i messi speciali autorizzati dall'Amministrazione finanziaria si avvalgano del sistema di notifica a mezzo posta, il compenso loro spettante ai sensi del primo comma dell'art. 4 della L. 10 maggio 1976, n. 249, è ridotto della metà.

**CARTELLA DI PAGAMENTO, 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>>.

**[OBJ]** 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.

**AVVISO DI ADDEBITO INPS:** art. 30, comma 4, d.l. 78/2010, convertito in legge n. 122/2010: “4. L'avviso di addebito e' notificato in via prioritaria tramite posta elettronica certificata all'indirizzo risultante dagli elenchi previsti dalla legge, ovvero previa eventuale convenzione tra comune e INPS, dai messi comunali o dagli agenti della polizia municipale. La notifica puo' essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento.

**AVVISO DI ACCERTAMENTO ESECUTIVO**, introdotto dall'art. 29 Comma 1, lettera a) del d.l. 78/2010, conv. L. 122/2010:”l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni, devono contenere anche l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso, all'obbligo di pagamento degli importi negli stessi

*indicati, ovvero, in caso di tempestiva proposizione del ricorso ed a titolo provvisorio, degli importi stabiliti dall'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. L'intimazione ad adempiere al pagamento è altresì contenuta nei successivi atti da notificare al contribuente, anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento, in tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto ed ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni ai sensi dell'articolo 8, comma 3-bis del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, dell'articolo 48, comma 3-bis, e dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e dell'articolo 19 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, nonché in caso di definitività dell'atto di accertamento impugnato. In tali ultimi casi il versamento delle somme dovute deve avvenire entro sessanta giorni dal ricevimento della raccomandata; la sanzione amministrativa prevista dall' articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, non si applica nei casi di omesso, carente o tardivo versamento delle somme dovute, nei termini di cui ai periodi precedenti, sulla base degli atti ivi indicati;*

### **SANZIONI AMMINISTRATIVE IN GENERE.**

#### **Art. 14 della legge 689/81. Contestazione e notificazione.**

- 1. La violazione, quando è possibile, deve essere contestata immediatamente tanto al trasgressore quanto alla persona che sia obbligata in solido al pagamento della somma dovuta per la violazione stessa.*
- 2. Se non è avvenuta la contestazione immediata per tutte o per alcune delle persone indicate nel comma precedente, gli estremi della violazione debbono essere notificati agli interessati residenti nel territorio della Repubblica entro il termine di novanta giorni e a quelli residenti all'estero entro il termine di trecentosessanta giorni dall'accertamento.*
- 3. Quando gli atti relativi alla violazione sono trasmessi all'autorità competente con provvedimento dell'autorità giudiziaria, i termini di cui al comma precedente decorrono dalla data della ricezione.*
- 4. Per la forma della contestazione immediata o della notificazione si applicano le disposizioni previste dalle leggi vigenti. In ogni caso la notificazione può essere effettuata, con le modalità previste dal codice di procedura civile, anche da un funzionario dell'amministrazione che ha accertato la violazione. Quando la notificazione non può essere eseguita in mani proprie del destinatario, si osservano le modalità previste dall'articolo 137, terzo comma, del medesimo codice. <sup>(1)</sup>*
- 5. Per i residenti all'estero, qualora la residenza, la dimora o il domicilio non siano noti, la notifica non è obbligatoria e resta salva la facoltà del pagamento in misura ridotta sino alla scadenza del termine previsto nel secondo comma dell'art. 22 per il giudizio di opposizione.*
- 6. L'obbligazione di pagare la somma dovuta per la violazione si estingue per la persona nel cui confronti è stata omessa la notificazione nel termine prescritto.*

(1) Periodo inserito dal [D.lgs. 30 giugno 2003, n. 196](#).

### **INFRAZIONI AL CODICE DELLA STRADA.**

L'art 201, comma 3 del Codice della Strada richiama le norme stabilite dal codice di procedura civile in tema di notificazioni (artt. da 137 a 150 cpc), stabilendo che alla notificazione si provvede a mezzo degli organi di polizia stradale indicati nell'art. 12 del C.D.S., dei messi comunali o di un funzionario dell'amministrazione che ha accertato la violazione, con le modalità previste dal codice di procedura civile, ovvero secondo le

norme sulle notificazioni a mezzo del servizio postale : “3. Alla notificazione si provvede a mezzo degli organi indicati nell' art. 12, dei messi comunali o di un funzionario dell'amministrazione che ha accertato la violazione, con le modalita' previste dal codice di procedura civile, ovvero a mezzo della posta, secondo le norme sulle notificazioni a mezzo del servizio postale. Nelle medesime forme si effettua la notificazione dei provvedimenti di revisione, sospensione e revoca della patente di guida e di sospensione della carta di circolazione. Comunque, le notificazioni si intendono validamente eseguite quando siano fatte alla residenza, domicilio o sede del del soggetto, risultante dalla carta di circolazione o dall'archivio nazionale dei veicoli istituito presso il Dipartimento per i trasporti terrestri o dal P.R.A. o dalla patente di guida del conducente.

L'art. 1, comma 461 della legge 205/2017 ha inserito l'art. 97 bis dopo l'art. 97 della legge n. 190/2014, modificando la legge 890/82: in particolare, l'art. 9 della legge 890/82 è sostituito dal seguente: "Art. 9. - 1. Fermo restando quanto previsto dall'articolo 201, comma 3, del codice della strada, di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, sono restituiti al mittente in raccomandazione e con indicazione del motivo del mancato recapito gli invii che non possono essere consegnati per i seguenti motivi: destinatario sconosciuto, trasferito, irreperibile, deceduto, indirizzo inesatto, indirizzo insufficiente, indirizzo inesistente";

\*\*\*\*\*

### **3. LE PROCEDURE DI NOTIFICAZIONE DEGLI ATTI IMPOSITIVI ED ESATTIVI. NORMATIVA ED INTERPRETAZIONE GIURISPRUDENZIALE**

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 al 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 raccomandata<sup>1</sup>*

---

<sup>1</sup> **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

N.B. LA SUDETTA DISPOSIZIONE, INTRODOLTA CON D.L. 223/2006 DEL 4.7.2006, CONVERTITO IN LEGGE 4.8.2006 N. 248, SI APPLICA SOLO PER LE NOTIFICHE SUCCESSIVE ALLA SUA ENTRATA IN VIGORE DAL 4.7.2006.

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 imposte*<sup>2</sup>;

#### **LA RACCOMANDATA "INFORMATIVA". CARATTERISTICHE.**

- 1) *E' UNA RACCOMANDATA A/R?* No, non è specificato, per cui è una raccomandata semplice, soggetta alle regole della posta ordinaria. E' simile alla Comunicazione di Avvenuta Notifica ( C.A.N., abrogata dal gennaio 2018, vedi *infra*) propria delle notifiche a mezzo posta ex art. 149 c.p.c. e quindi il concessionario non è tenuto a produrre l'avviso di ricevimento.

Vedi Cass. 20863/2017 in motivazione *" Peraltro risulta accertato in fatto, quindi non ulteriormente sindacabile in questa sede, che la previsione speciale di cui all'art. 60, primo comma, lett. b) bis, d.P.R. 600/1973 sia stata pienamente rispettata dal messo notificatore, il quale ha attestato, con validità probatoria fino a querela di falso, l'avvenuta spedizione della "raccomandata informativa" da questa disposizione legislativa prevista nel caso, come quello di specie, in cui l'atto notificando non sia stato consegnato direttamente al destinatario. Va tuttavia sul punto precisato, in diritto, che tale disposizione prevede esclusivamente la spedizione di una «lettera raccomandata», non quindi di una raccomandata con avviso di ricevimento, sicché le prove valutate dal giudice tributario di appello ossia le attestazioni del messo notificatore correlative al punto di fatto de quo ne risultano pienamente adeguate.*

In materia di C.A.N. (notifica ex art. 149 c.p.c.), **Cass. Sez. 3 - , Ordinanza n. \_\_ del 07/06/2018** ha ritenuto *" manifestamente infondata la*

---

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.

<sup>2</sup> Così 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 incumbente, il procedimento notificatorio si considera come nullo e privo di alcun effetto giuridico nei confronti dell'interessato, stante la natura recettizia dei provvedimenti amministrativi*

questione di legittimità costituzionale dell'art. 7 l. n. 890 del 1982, in relazione agli artt. 3 e 24 Cost., nella parte in cui non richiede, per il perfezionamento della notifica a mezzo posta effettuata mediante consegna dell'atto a persona diversa dal destinatario, la "ricezione" della raccomandata cd. informativa, come invece previsto nel caso di notifica a persone irreperibili ex artt. 140 c.p.c. ed 8, comma 2, l. n. 890 del 1982, atteso che la mancata estensione alla notifica, eseguita ai sensi del citato art. 7, degli interventi additivi richiesti dalla Corte costituzionale (sent. n. 3 del 2010), al fine di equiparare i procedimenti notificatori di cui agli artt. 140 c.p.c. ed 8, comma 2, l. n. 890 del 1982, trova ragione nella evidente diversità fenomenica contemplata dalle norme in comparazione - nell'un caso essendo stata eseguita la consegna dell'atto a persona abilitata e riceverlo, nell'altro difettando del tutto la materiale consegna dell'atto notificando - cui consegue la diversità degli adempimenti necessari al perfezionamento delle rispettive fattispecie notificatorie, nella prima ipotesi costituiti dalla sola "spedizione" della raccomandata, nell'altra occorrendo un "quid pluris" inteso a compensare il maggior deficit di conoscibilità, costituito dalla effettiva ricezione della raccomandata, ovvero, in assenza di ricezione, dal decorso di dieci giorni dalla data di spedizione della raccomandata con avviso di ricevimento."

(contra, Cass. sez. 5 - , **Sentenza** n. 11051 del 09/05/2018: "Il vizio della notifica di una cartella di pagamento, consistente nell'omessa esibizione dell'avviso di ricevimento della raccomandata informativa che va inviata nell'ipotesi di consegna dell'atto a mezzo del servizio postale non effettuata direttamente al destinatario (nella specie, a familiare convivente), è sanato per raggiungimento dello scopo ove il contribuente abbia conosciuto il contenuto della cartella, trovando applicazione, anche per gli atti impositivi, il principio di cui all'art. 156, comma 3, c.p.c.").

- 2) OCCORRE PRODURRE LA RICEVUTA DI SPEDIZIONE O È SUFFICIENTE L'ANNOTAZIONE SULLA RELATA DELL'AGENTE NOTIFICATORE DELLA SPEDIZIONE DELLA RACCOMANDATA? Nel senso che è sufficiente l'attestazione dell'agente notificatore, **vedi Cass. 13739/2017**: Quanto, poi, alla dedotta assenza di comunicazione dell'avvenuta notificazione, secondo quanto prescritto dall'art. 60, lett. b bis), d.P.R. n. 600 del 1973, la doglianza della contribuente non si confronta con la valenza probatoria dell'attestazione - "Della consegna ho informato il destinatario con raccomandata" - apposta dall'ufficiale notificatore nella relata in oggetto. Va ricordato, per quanto qui rileva, che << per contestare il contenuto della relata di notifica, ove è attestato che l'ufficiale giudiziario ha compiuto tutte le formalità prescritte, ivi compresa la spedizione della raccomandata in una certa data, è necessaria la proposizione della querela di falso, esercitando l'ufficiale giudiziario pubbliche funzioni, con la conseguenza che i suoi atti soggiacciono alla disciplina di cui all'art. 2700 c. c., perché attestanti le operazioni da lui compiute >> (Cass. n. 4193/2010).

Però, in materia di C.A.N., Cass. - 2, **Ordinanza** n. 18472 del 12/07/2018, ha ritenuto che "In tema di comunicazione a mezzo di raccomandata semplice dell'avvenuta notifica di un atto con consegna del plico a persona diversa dal destinatario, l'attestazione di invio di tale raccomandata con l'indicazione del solo

*numero e non del nome e dell'indirizzo del detto destinatario copre con fede privilegiata soltanto l'avvenuta spedizione di una raccomandata con il menzionato numero, con la conseguenza che la prova dell'invio al destinatario presso il suo indirizzo va fornita da chi è interessato a fare valere la ritualità della notifica, producendo la relativa ricevuta di spedizione o tramite altro idoneo mezzo di prova. (Nella specie, veniva in rilievo una vicenda anteriore all'abrogazione dell'art. 7, comma 6, l. n. 890 del 1982 ad opera dell'art. 1, comma 97 bis, lett. f), l. n. 190 del 2014, come modificato dall'art. 1, comma 461, l. n. 205 del 2017).*

A mio modesto avviso, se l'agente scrive genericamente "spedita raccomandata" il notificante deve produrre la distinta di consegna raccomandate o la ricevuta di spedizione, ecc.) per verificare a chi è stata inviata; se invece l'agente scrive sulla relata anche il numero della raccomandata, ciò è sufficiente a collegare quella raccomandata al destinatario della notifica.

- 3) *SI APPLICA QUANDO LA NOTIFICA ALLA SOCIETA' E' FATTA PRESSO LA SEDE LEGALE?* L'art. 60 b bis) non può trovare applicazione in tema di notifica alle persone giuridiche, sia perché è un'ipotesi disciplinata dall'art. 145 c.p.c., che è richiamato dall'art. 60 del dpr 600/73, sia perché quando la notifica avviene **presso la sede legale** a mani di persona incaricata della ricezione o, in mancanza, a persona addetta alla sede stessa ovvero al portiere dello stabile, ecc. in questi casi la notifica è fatta **al destinatario** e non a persona diversa dal destinatario. Semmai potrebbe trovare applicazione in caso di notifica ai sensi del secondo comma dell'art. 145 c.p.c. ossia al legale rappresentante, in quanto si applicano gli 138 e ss., ma potrebbe anche sostenersi che in questo caso si applica l'art. 139 c.p.c.
- 4) *SI APPLICA ALLE CARTELLE DI PAGAMENTO?* A parere della scrivente l'istituto non si applica alle cartelle di pagamento, perché l'art. 26 del DPR 602/73 contiene un'autonoma e compiuta disciplina della consegna, stabilendo l'equipollenza tra consegna al destinatario e consegna a persona di famiglia o addetta alla casa, all'ufficio o all'azienda: "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." **ATTENZIONE:** La sentenza n. 2868/2017 che i commentatori di vari siti internet segnalano come riferita alla cartelle di pagamento, si occupa invece della notifica dell'avviso di accertamento e quindi non è un precedente conferente (nella stessa di legge: "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 imposte.").

#### **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 con avviso di ricevimento ovvero in via telematica con modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate;<sup>3</sup> 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).

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

La cassazione ha anche affrontato il problema della eventuale nullità della notifica ex art. 143 c.p.c., perché esso non è richiamato dall'art. 60 del d.p.r. ed ha concluso negativamente, trattandosi di procedura più garantista per il contribuente:

**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.*

---

<sup>3</sup> **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.

143 cod. proc. civ. nei confronti della società e non del suo legale rappresentante)>>.

**Cass. Sez. 5, Sentenza n. 18934 del 24/09/2015** In tema di accertamenti tributari, la disciplina delle notificazioni, che ne consente l'esecuzione nel domicilio fiscale del contribuente per ultimo noto, eventualmente nella forma semplificata di cui alla lett. e) dell'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973, in caso di mancata comunicazione da parte di quest'ultimo di eventuali variazioni, è posta a garanzia dell'Amministrazione finanziaria, cui non può essere addossato l'onere di ricercare il contribuente, che non abbia assolto l'onere informativo a suo carico, fuori dal suo domicilio fiscale, sicché la sua inosservanza non può comportare l'illegittimità della notifica effettuata con una procedura più garantista, come quella di cui all'art. 139 c.p.c. presso la residenza del destinatario mediante consegna al coniuge convivente”.

Soluzione negativa anche quando è stata dedotta la nullità della notifica dell'avviso di accertamento al legale rappresentante di una società in un comune diverso da quello del domicilio fiscale della società: **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) >>

#### **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 affissione<sup>4</sup>;

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. nn. 6788/2017; 25436/2015; 22796/2015; 23332/2015; 24260/2014).

---

<sup>4</sup> **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.

Da segnalare, per una completa disamina degli interventi della Corte Costituzionale sull'art.140 c.p.c. e sull'art. 26 d.p.r. 602/73<sup>5</sup> la sentenza n. 25079 del 26/11/2014 della 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 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)<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> Come 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.

<sup>6</sup> Si 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 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 comunemente 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, ne' 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

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.*

\*\*\*\*\*

### **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.**

**[OBS.]** 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**

---

*abitazione o ufficio o azienda del contribuente nel comune di domicilio fiscale, la notificazione v'è 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*

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 sono costituite dagli articoli 7 e 8, che sono stati oggetto di recenti modifiche ad opera dell'articolo 1, comma 461, della Legge 27 dicembre 2017, n. 205, di cui si accennerà, per quanto di interesse.

### **LA C.A.D. COMUNICAZIONE DI AVVENUTO DEPOSITO**

I testi attuali delle due norme 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 restituita 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 quella 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.>>.

Da ultimo, Cass. Sez. 6 - 5, **Ordinanza n. 6242 del 10/03/2017** "La notificazione a mezzo posta (nella specie di un accertamento tributario), qualora 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 la comunicazione di avvenuto deposito del piego presso l'ufficio postale, sicché, ai fini della sua ritualità, è richiesta, ex art. 8 della l. n. 890 del 1982, la sola prova della spedizione della detta raccomandata (cd. C.A.D.) e non anche della sua avvenuta ricezione.

#### **LA C.A.N. - COMUNICAZIONE DI AVVENUTA NOTIFICA**

L'obbligo di inviare tale raccomandata è stato introdotto da *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".

**ATTENZIONE: La C.A.N. è stata abolita dal primo gennaio 2018.**

Dal 1° gennaio del 2018 è infatti in vigore il nuovo testo della Legge 890/1982 in materia di Notificazioni a mezzo posta di atti giudiziari, così come modificato dall'articolo 1, comma 461, della Legge 27 dicembre 2017, n. 205. Tra le novità più interessanti, vi è la modifica del testo dell'art. 7 della Legge 890/1982, che disciplina nello specifico le modalità di consegna da parte dell'operatore postale del plico oggetto della notificazione. Dal raffronto del testo della norma riportato a seguire nelle due versioni vigenti sino al 31 dicembre 2017 e vigente dal 1° gennaio 2018 si evidenziano l'abrogazione dell'ultimo comma – che prevedeva appunto l'invio della cosiddetta CAN (comunicazione di avvenuta notifica) e talune modificazioni apportate al 4° comma. Ora la prova dell'avvenuta notifica è costituita esclusivamente dall'attestazione dell'operatore postale, il quale deve fare menzione sull'avviso di ricevimento delle generalità del soggetto terzo che eventualmente si rifiuti di firmare o non possa firmare.

**Per quanto riguarda le notifiche a mezzo posta precedenti al primo gennaio 2018,** si rileva che la C.A.N. è una raccomandata, ma si differenzia dalla C.A.D. perchè è

**senza ricevuta di ritorno, cioè è una raccomandata semplice.** 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, a differenza quindi dell'ipotesi dell'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 che restituisce al mittente, il numero di raccomandata della comunicazione di avvenuta notifica ( *il numero della C.A.N.*), nonché la data dell'invio.

La notificazione si perfeziona – *per il mittente* - con la consegna dell'atto *indicata sull'avviso di ricevimento*.

Sul tema si segnalano:

**-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.<sup>7</sup>

<sup>7</sup> 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 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*

- **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 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*

---

*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.*

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.*

**Art. 1, comma 161, legge 296/2006 per i tributi locali.** (per gli avvisi di accertamento in materia di tributi locali vedi Cass. 25952/2017).

Relativamente **all'avviso di accertamento esecutivo introdotto dall'art. 29 del d.l. 78/2010, conv. In legge 122/2010**, l'infelice formulazione della norma parrebbe implicitamente escludere la possibilità di utilizzare la raccomandata “diretta” per la notifica, che sembrerebbe riservata alle sole “comunicazioni successive”.

La scrivente aderisce invece alla tesi secondo cui la notificazione dell'accertamento “esecutivo” può essere legittimamente eseguita dall'ufficio in via diretta a mezzo del servizio postale, modalità che concerne in generale tutti gli atti tributari ex art. 14 della legge n. 890/82 e 60 d.p.r. 600/73 e che non è stata abrogata dal d.l. 78/2010 (cfr. ad es. Commissione tributaria regionale del Piemonte, sentenza n. 1138 del 17 luglio 2017, Ctr Lombardia – sezione staccata di Brescia n. 7289/67/2014, vedi *contra* C.T.R. Lombardia se. Dist. Brescia n4314/25/2018).

### **Caratteristiche.**

Si tratta di raccomandata disciplinata dalle norme del servizio postale universale.

Da dette norme discende l'orientamento costante della Corte di Cassazione, oggi avvalorato dalla Corte Costituzionale ( sent. N. 175/2018), secondo cui gli Uffici possono 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 d.p.r. 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 d.p.r. n.600/73 unicamente per quanto non regolato nello stesso articolo (cfr. Cass. n.14196/2014)".

**ATTENZIONE: LA CORTE COSTITUZIONALE CON SENTENZA N. 175/2018 ha dichiarato non fondata la questione di costituzionalità sollevata dalla C.T.R. di Milano con riguardo all'art. 26 del d.p.r. 602/73 nella parte in cui prevede la spedizione della raccomandata a cura del concessionario**, evidenziando, in sintesi, la natura pubblicistica dell'agente della riscossione, ancor più dopo lo scioglimento di Equitalia e la legittimità di tale forma di notifica semplificata, in quanto idonea ad assicurare la conoscenza legale dell'atto, fatta salva la possibilità del destinatario di ottenere la rimessione in termini ai fini della proposizione del ricorso, nell'ipotesi in cui dimostri di essere stato nell'impossibilità di averne avuto effettiva conoscenza per causa a lui non imputabile, " *fermi restando gli effetti derivanti dal perfezionamento della notifica per il notificante – agente della riscossione per conto dell'amministrazione finanziaria – in ragione dell'osservanza delle formalità della notificazione "diretta" ex art. 26, primo comma, d.P.R. n. 602 del 1973, con conseguente rispetto del termine di decadenza per la notifica della cartella di pagamento al contribuente dopo l'iscrizione a ruolo*

\*\*\*\*\*

#### **COME AVVIENE LA NOTIFICA "DIRETTA" A MEZZO RACCOMANDATA.**

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: per intenderci, l'avviso di ricevimento è di colore bianco. L'agente postale non deve specificare la qualità del consegnatario dell'atto. Si trova infatti la dicitura " destinatario o suo delegato".

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

**a) NON E' 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>>.

**b) IN MATERIA DI NOTIFICAZIONE A PERSONE GIURIDICHE** che

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 )

**c) IN CASO DI CONSEGNA DEL PLICO A MANI DEL FAMILIARE\_NON E' NECESSARIO INDICARE LA QUALITÀ DI CONVIVENTE:**

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)

**d) IN CASO DI CONSEGNA DEL PLICO 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

**e) IN ORDINE AL CONTENUTO DEL PLICO:**

Secondo l'orientamento prevalente ( così **Cass., Sez. 3, Sentenza n. 15795 del 29/07/2016** in 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 02/10/2014** la 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.*

Pur se constano precedenti minoritari (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 il condivisibile orientamento che si è formato in tema di interruzione della prescrizione (**Sez. 6 - L, Ordinanza n. 24149 del 03/10/2018** e **sentenza Cass. n. 10630/2015 sez. I: Ai fini dell'interruzione della prescrizione, la produzione in giudizio di copia della lettera di costituzione in mora unitamente all'avviso di ricevimento "ex adverso" della relativa raccomandata implica una presunzione di corrispondenza di contenuto tra la copia prodotta e la missiva ricevuta dalla controparte, salva la prova, a carico del destinatario, di avere ricevuto una missiva di contenuto diverso o un plico privo di contenuto**). E ancora, **Sez. 1 - , Sentenza n. 22687 del 28/09/2017** "Ai sensi dell'art. 1335 c.c., la dichiarazione unilaterale comunicata mediante lettera raccomandata si presume ricevuta (e quindi conosciuta nel suo contenuto), pur in mancanza dell'avviso di ricevimento, sulla base dell'attestazione della spedizione da parte dell'ufficio postale, sicché incombe sul destinatario l'onere di provare l'asserita non corrispondenza della dichiarazione ricevuta – perché la raccomandata non conteneva alcun atto o conteneva un atto diverso – rispetto a quella indicata dal mittente, non potendo il destinatario limitarsi ad una generica contestazione dell'invio della raccomandata medesima."

Infatti, secondo **Cass. Sez. 5 - , Sentenza n. 16528 del 22/06/2018**, *“In tema di notifica della cartella di pagamento mediante raccomandata, la consegna del plico al domicilio del destinatario risultante dall'avviso di ricevimento fa presumere, ai sensi dell'art. 1335 c.c., in conformità al principio di cd. vicinanza della prova, la conoscenza dell'atto da parte del destinatario, il quale, ove deduca che il plico non conteneva alcun atto o che lo stesso era diverso da quello che si assume spedito, è onerato della relativa prova.”*

#### **RITUALITÀ E PERFEZIONAMENTO DELLA NOTIFICAZIONE DIRETTA A MEZZO LETTERA RACCOMANDATA:**

Cass. n. 22320 del 21/10/2014 ha 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. Nello stesso senso, Cass. 15298/2008, Cass. 1647/2004.*

Cass.n.25905 del 7.12.2016 ha 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 TEMPORANEA 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.,<sup>8</sup> 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

---

<sup>8</sup> L'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))



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 riporta il 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 1. 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 (analogica a quella dettata in materia di notifiche effettuate a mezzo posta dal quarto comma dell'articolo 8 1. 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.

☞ 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. 14 1. 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 14 1. 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. 14 1. 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 indirizzato gli.*

#### **RACCOMANDATA SPEDITA TRAMITE AGENZIE DI RECAPITO PRIVATE.**

L'assegnazione esclusiva del servizio postale universale alle Poste Italiane s.p.a. fino al 10 settembre 2017 è stata sancita dalla Corte di Cassazione con l'Ordinanza n. 15347 del 21 luglio 2015, la quale, intervenendo sulla legittimità della notifica di un atto giudiziario, aveva affermato che *"La Legge n. 890 del 1982 ed i relativi adempimenti non possono formare oggetto della concessione a privati, come previsto per alcuni servizi postali, essendo riservati per legge all'amministrazione postale tutti gli adempimenti del procedimento di notificazione, dall'accettazione, al recapito, alla spedizione dell'avviso di ricevimento del piego raccomandata che (munito del bollo dell'ufficio postale recante la data dello stesso giorno della consegna) costituisce prova dell'eseguita notificazione".* **Ma:** è stato anche precisato 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 **allorquando 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 omessa***<sup>9</sup>.

<sup>9</sup> 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.

Si applica il principio generalmente espresso per gli atti processuali, parimenti estensibile alla notificazione degli atti fiscali, ribadito di recente da **Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 19467/2016 e 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. (conformi: 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**>>).*

Senonchè, **Cass n. 13073/2016** ha escluso l'inesistenza della notifica laddove la società Poste Italiane s.p.a., affidataria del plico da parte del mittente, sia poi avvalsa di agenzie di recapito private con essa convenzionate: “*Questa Corte ha già avuto occasione di affermare i seguenti condivisi principi secondo cui:* a) “*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 omessa” (Sez. 6 – 5, **Ordinanza n. 15347 del 21/07/2015, Rv. 636053**); b) “*La notificazione a mezzo posta, è validamente eseguita anche se il plico sia consegnato al destinatario da un'agenzia privata di recapito, qualora il notificante si sia rivolto all'ufficio postale, e l'affidamento del plico all'agenzia privata sia avvenuto per autonoma determinazione dell'Ente Poste, al quale il d.lgs. 22 luglio 1999, n. 261, continua a riservare in via esclusiva gli invii raccomandati attinenti alle procedure amministrative e giudiziarie, perché in tal caso l'attività di recapito rimane all'interno del rapporto tra l'Ente Poste e l'agenzia di recapito, e permane in capo al primo la piena responsabilità per l'espletamento del servizio”.* (Sez. 5, Sentenza n. 9111 del 06/06/2012, Rv. 622973); c) “*In tema di sanzioni amministrative per violazioni del codice della strada, la notifica del verbale di accertamento, ai sensi dell'art. 385, terzo comma, del regolamento di esecuzione e di attuazione del codice della strada avviene mediante invio al destinatario di uno degli originali o di copia autenticata a cura del responsabile dell'ufficio o comando, o da un suo delegato, potendo, tuttavia, essere validamente affidate a soggetti terzi, anche privati, le attività intermedie di natura materiale, relative all'imbustamento ed alla consegna dei plichi al servizio postale”.* (Sez. 2, Sentenza n. 7177 del 10/05/2012, Rv. 622484,*

*principio applicabile anche alla notifica di cartelle di pagamento). Nel caso in questione, a quanto risulta, alla società privata sono state affidate le sole attività materiali connesse alla notifica, non risultando comunque che le attività svolte in tema di certificazione della consegna siano state svolte da società private non convenzionate con le Poste e da quest'ultima specificamente individuate."*

Più recentemente, la Cassazione, con la **sentenza n. 8089/2018**, depositata il 3 aprile 2018, ha riconosciuto come il suddetto principio non è più applicabile a seguito della avvenuta liberalizzazione del servizio postale per mezzo della legge n. 124/2017. La Cassazione non si è limitata a sottolineare come in tema di notifiche di atti giudiziari (e quindi anche di contravvenzioni del Codice della Strada, cartelle e accertamenti) l'esclusiva a favore di Poste Italiane Spa fino al 2017 sia stata giustificata per motivi di ordine pubblico, ma ha altresì affermato che la liberalizzazione del servizio postale è ammessa esclusivamente dal 10 luglio 2017, dovendosi escludere qualsiasi efficacia retroattiva della norma introduttiva del nuovo sistema. Da ciò ne consegue che una eventuale **notifica posta privata** nel periodo precedente il 10 settembre 2017, non può essere considerata legittima e quindi efficace in termini di esistenza dell'atto stesso notificato. Nelle precedenti **ordinanze n. 3010 del 7 febbraio 2018, n. 2173 del 29 gennaio 2018 e n. 23887 dell'11 ottobre 2017** era stato anche specificato che *"fino a quando non saranno rilasciate da parte dell'AGCOM le nuove licenze individuali, le notificazioni eseguite da Poste private continueranno ad essere inesistenti"*. Dunque, affinché possano essere ritenute valide le notifiche a mezzo posta privata dopo il 10 settembre 2017, occorre che al soggetto sia stata rilasciata apposita licenza da parte dell'AGCOM. Nello stesso senso **Ordinanza Cassazione n. 234 dell'8 gennaio 2018** (si veda anche **Cass. sez. un. n. 14916/16**).

Ed infatti, in attuazione dell'articolo 1 comma 57, lett. b) della legge 4 agosto 2017, n.124, che ha disposto, a decorrere dal 10 settembre 2017, l'abrogazione dell'articolo 4 del decreto legislativo n.261/1999 che affidava in esclusiva al fornitore del servizio universale Poste Italiane S.p.a. i servizi di notifica a mezzo posta degli atti giudiziari di cui alla legge 890/1982 e delle violazioni del codice della strada di cui all'articolo 201 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n.285, il Ministro dello Sviluppo Economico ha emesso il 19.7.2018 il **DECRETO MINISTERIALE DISCIPLINARE DELLE PROCEDURE PER IL RILASCIO DELLE LICENZE INDIVIDUALI SPECIALI PER L'OFFERTA AL PUBBLICO DEI SERVIZI DI NOTIFICAZIONE A MEZZO POSTA DI ATTI GIUDIZIARI E COMUNICAZIONI CONNESSE (LEGGE 20 NOVEMBRE 1982, N.890) E DI VIOLAZIONI DEL CODICE DELLA STRADA (ARTICOLO 201 DEL DECRETO LEGISLATIVO 30 APRILE 1992, N.285)**.

\*\*\*\*\*

#### **4.NULLITÀ (E INESISTENZA) DELLA NOTIFICAZIONE.**

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

mancaza 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.**

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

Infatti, 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. Cassazione nn. 21071/2018, 8374/2015, 654/2014, 12051/2008, 16047/2003, 3936/2002).

Nella **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 a pena di decadenza, si è ribadito 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)<sup>10</sup>.* ( precedenti conformi Cass. 2272/2011, Cass. **Sez. 5, Sentenza n. 10445 del 12/05/2011**: *" L'applicazione alle notifiche degli avvisi di accertamento delle norme del processo civile, in base all'art. 60 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, comporta quale logica necessità, l'applicazione del regime delle nullità e delle relative sanatorie, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del*

---

<sup>10</sup> 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.

*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 determina soltanto il venir meno dell'interesse del destinatario a denunciare lo specifico vizio, ma non esplica alcun effetto sui requisiti di validità ed esistenza dell'avviso di accertamento, non potendo, quindi, impedire il decorso del termine di decadenza previsto dalla legge per l'esercizio della potestà impositiva, eventualmente maturato precedentemente al fatto sanante.”).*

Ne consegue che la notificazione dell'avviso di accertamento tributario affetta da nullità o inesistenza 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, Sez. 5, **Sentenza n. 17251 del 12/07/2013**: “*La tempestiva proposizione del ricorso del contribuente avverso la cartella di pagamento produce l'effetto di sanare "ex tunc" la nullità della relativa notificazione, per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 cod. proc. civ., pur non determinando il venire meno della decadenza, eventualmente verificatasi "medio tempore", del potere sostanziale di accertamento dell'Amministrazione finanziaria”, 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 all'Agenzia delle Entrate, 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 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).

**Sez. 5, Sentenza n. 21865 del 28/10/2016:** In tema di notifica della cartella di pagamento, 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).

**Cass. Sez. 5, Sentenza n. 384 del 13/01/2016:** La nullità della notifica della cartella esattoriale, atto avente duplice natura di comunicazione dell'estratto di ruolo e di intimazione ad adempiere, corrispondente al titolo esecutivo e all'atto di precetto nel rito ordinario, è suscettibile di sanatoria per raggiungimento dello scopo ai sensi degli artt. 156 e 160 c.p.c., atteso l'espresso richiamo, operato dall'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973, alle norme sulle notificazioni del codice di rito.

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 allegare ulteriori difese nel merito, diverse da quelle già esposte, rimaste*

*precluse dalla mancata tempestiva cognizione dell'atto presupposto.* Si riporta in nota la motivazione per la ricostruzione ivi operata della giurisprudenza in materia.<sup>11</sup>

Per quanto riguarda gli illeciti amministrativi, va infine evidenziato che l'omessa notifica o la notifica tardiva ossia oltre il termine di decadenza di 90 giorni ( già 150) estingue l'obbligazione di pagamento della sanzione e che la nullità della notifica impedisce l'interruzione del termine quinquennale di prescrizione. Si segnala la recente sentenza a sezioni Unite n. 22080/2018 sul tipo di azione che il destinatario di una cartella di pagamento, derivante dal processo verbale di infrazione al codice della strada, deve instaurare, al fine di far valere l'omessa o tardiva notifica del verbale di infrazione.

---

<sup>11</sup> Questa 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, M 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.ER, 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.