

## ***NOTIFICHE A MEZZO POSTA: RAPPORTI TRA IL PROCESSO CIVILE E TRIBUTARIO. RECENTI ARRESTI GIURISPRUDENZIALI***

- 1. Premessa.**
- 2. Notifica degli avvisi di accertamento e delle cartelle di pagamento.**
- 3. Notificazione a mezzo posta ex art.149 c.p.c. e notificazione “diretta” a mezzo posta da parte degli Uffici finanziari.**
  - 3.1. Notificazione a mezzo posta ex art.149 c.p.c.**
    - 3.1.1. Comunicazione di avvenuto deposito(C.A.D.).**
    - 3.1.2. Comunicazione di avvenuta notifica (C.A.N.).**
  - 3.2. Notificazione diretta a mezzo di servizio postale(universale)**
    - 3.2.1. Modalità della notifica postale diretta.**
- 4. Comunicazioni e notificazioni nel processo tributario.**

### **1. Premessa.**

La normativa speciale di riferimento relativa alla notificazione degli atti fiscali presenta delle differenze con le correlate norme del codice civile.

In particolare, verranno esaminate le procedure di notificazione a mezzo posta ex art. 149 c.p.c. e di notificazione diretta a mezzo del servizio di posta, al fine di evidenziarne le diversità e i conseguenti arresti giurisprudenziali in punto di perfezionamento della notificazione.

### **2. Notifica degli avvisi d'accertamento e delle cartelle di pagamento:normativa di riferimento.**

La norma principale in materia di notificazione degli atti fiscali è costituita dall'art. del D.P.R. n. 600/73, dettata in materia di imposte dirette, secondo la 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 le seguenti modifiche...”*.

Sono, in ogni caso, inapplicabili gli artt. 142, 143, 146, 150,151 c.p.c..

Con l'art. 7 quater, comma 6, del d.l. 22 ottobre 2016 n.193, convertito con modificazioni nella legge 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.

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

Le modalità con cui può avvenire la notifica possono essere:

- nelle mani proprie del contribuente;
- presso il suo domicilio fiscale;
- presso il domiciliatario eventualmente indicato;
- per mezzo del servizio postale;
- tramite i messi comunali;
- mediante i messi autorizzati dall'Ufficio.

In particolare, gli **avvisi di accertamento** della Agenzia delle Entrate possono essere notificati da:

- messi comunali;
- messi speciali autorizzati dall'ufficio;
- per mezzo del servizio postale.

Le **cartelle di pagamento** e gli altri atti emessi dall'agente della riscossione sono notificati da

- ufficiali della riscossione;
- soggetti specificamente autorizzati;
- messi comunali;
- agenti della polizia municipale;
- servizio postale, ovvero con raccomandata con avviso di ricevimento.

### **3. La notificazione a mezzo posta ex art.149 c.p.c. e la notificazione diretta da parte degli Uffici a mezzo posta. Differenze e soluzioni giurisprudenziali.**

### 3.1. La notificazione a mezzo posta ex art.149 c.p.c.

E' sempre possibile, non essendo stata esclusa dall'art. 60 succitato 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”*.

La modalità della procedura di notifica è integrata dalla legge n. 890/1982 in materia di *“Notificazioni di atti a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari”*.

Le disposizioni che ci interessano per rilevare le differenze tra la procedura di notificazione a mezzo posta ex art.149 c.p.c. e quella “diretta” a mezzo posta da parte degli Uffici finanziari, sono contenute negli artt. 7 e 8 della legge n. 890/1982.

A titolo esemplificativo, sono di seguito enunciati i predetti articoli:

**Art.7:** *“L'agente postale consegna il piego nelle mani proprie del destinatario, anche se dichiarato fallito. Se la consegna non può essere fatta personalmente al destinatario, il piego è consegnato, nel luogo indicato sulla busta che contiene l'atto da notificare, a persona di famiglia che conviva anche temporaneamente con lui ovvero addetta alla casa ovvero al servizio del destinatario, purché il consegnatario non sia persona manifestamente affetta da malattia mentale o abbia età inferiore a quattordici anni.*

*In mancanza delle persone suindicate, il piego può essere consegnato al portiere dello stabile ovvero a persona che, vincolata da rapporto di lavoro continuativo, è comunque tenuta alla distribuzione della posta al destinatario.*

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

*Qualora il consegnatario non sappia firmare o ne sia impossibilitato, l'agente postale fa menzione di tale circostanza sia sul registro di consegna sia sull'avviso di ricevimento, apponendovi la data e la propria sottoscrizione. Se il piego non viene consegnato personalmente al destinatario dell'atto,*

l'agente postale dà notizia al destinatario medesimo dell'avvenuta notificazione dell'atto a mezzo di lettera raccomandata”.

**Art. 8:** “*Se il destinatario o le persone alle quali può farsi la consegna rifiutano di firmare l'avviso di ricevimento, pur ricevendo il piego, ovvero se il destinatario rifiuta il piego stesso o di firmare il registro di consegna, il che equivale a rifiuto del piego, l'agente postale ne fa menzione sull'avviso di ricevimento indicando, se si tratti di persona diversa dal destinatario, il nome ed il cognome della persona che rifiuta di firmare nonché la sua qualità; appone, quindi, la data e la propria firma sull'avviso di ricevimento che è subito restituito mittente in raccomandazione, unitamente al piego nel caso di rifiuto del destinatario di riceverlo. La notificazione si ha per eseguita alla data suddetta. Se le persone abilitate a ricevere il piego, in luogo del destinatario, rifiutano di riceverlo, ovvero se l'agente postale non può recapitarlo per temporanea assenza del destinatario o per mancanza, inidoneità o assenza delle persone sopra menzionate, il piego è depositato lo stesso giorno presso l'ufficio postale preposto alla consegna o presso una sua dipendenza. Del tentativo di notifica del piego e del suo deposito presso l'ufficio postale o una sua dipendenza è data notizia al destinatario, a cura dell'agente postale preposto alla consegna, mediante avviso in busta chiusa a mezzo lettera raccomandata con avviso di ricevimento che, in caso di assenza del destinatario, deve essere affisso alla porta d'ingresso oppure immesso nella cassetta della corrispondenza dell'abitazione, dell'ufficio o dell'azienda. L'avviso deve contenere l'indicazione del soggetto che ha richiesto la notifica e del suo eventuale difensore, dell'ufficiale giudiziario al quale la notifica è stata richiesta e del numero di registro cronologico corrispondente, della data di deposito e dell'indirizzo dell'ufficio postale o della sua dipendenza presso cui il deposito è stato effettuato, nonché l'espreso invito al destinatario a provvedere al ricevimento del piego a lui destinato mediante ritiro dello stesso entro il termine massimo di sei mesi, con l'avvertimento che la notificazione si ha comunque per eseguita trascorsi dieci giorni dalla data del deposito e che, decorso inutilmente anche il predetto termine di sei mesi, l'atto sarà restituito al mittente.*

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

*La notificazione si ha per eseguita decorsi dieci giorni dalla data di spedizione della lettera raccomandata di cui al secondo comma ovvero dalla data del ritiro del piego, se anteriore.*

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

*Qualora la data delle eseguite formalità manchi sull'avviso di ricevimento o sia, comunque, incerta, la notificazione si ha per eseguita alla data risultante dal bollo di spedizione dell'avviso stesso”.*

### **3.1.1. Comunicazione di avvenuto deposito (CAD)**

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 s'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.

E' opportuno segnalare un arresto giurisprudenziale che chiarisce quando si perfeziona per il destinatario la notifica a mezzo posta, ove l'agente postale non possa recapitare l'atto.

La predetta notifica *“...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”* (Cassazione n. 26088 del 30.12.2015).

Inoltre, in riferimento al termine dei 10 giorni di cui alla L. 20 novembre 1982, n. 890, art. 8, comma 4, le S.U. hanno precisato che 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...”*; tale termine 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 (Cass.S.U. n.1418 del 1° febbraio 2012)

### **La comunicazione di avvenuta notifica (C.A.N.)**

L'invio di tale raccomandata è stato introdotto dal comma 2 quater e comma 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*".

La C.A.N. è, quindi, una raccomandata ma si differenzia dal C.A.D. perché è senza ricevuta di ritorno; questa 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. Si differenzia dalla notifica ex 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.

Una volta inviato tale avviso, l'agente postale dovrà indicare, sull'avviso di ricevimento dell'atto consegnato, il numero di raccomandata della comunicazione di avvenuta notifica nonché la data dell'invio; la notificazione si perfeziona con la consegna dell'atto.

Giova esaminare alcuni interventi chiarificatori della giurisprudenza di legittimità in materia:

#### **- sulla necessità della spedizione della CAN e sull'effettiva ricezione della stessa:**

la Suprema Corte con ordinanza n.2482 del 05.12.2016 precisa quanto alla spedizione della CAN che, 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.

La giurisprudenza di legittimità, nell'ipotesi di notifica di atto processuale a mezzo posta, a persona diversa dal destinatario (nel caso de quo il portiere), afferma che 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 (Cass. n. 12438 del 16.06.2016).

In predetta pronuncia, la Suprema Corte ribadisce gli stessi principi applicati, però in tema di notificazione ex art.139 e 140 c.p.c., con sentenza n.10554 del 22.05.2015, nella 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”*;

**- relativamente ai termini di perfezionamento:**

la Corte di Cassazione con 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”*.

### 3.2. **Notificazione diretta a mezzo di servizio postale (universale).**

Come precedentemente affermato, se non è fatto espresso divieto dalla legge la notificazione può eseguirsi anche a mezzo postale.

La normativa di riferimento in ambito tributario relativa alla notifica a mezzo posta è la seguente:

- a) **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”*.
- b) **art. 14 Legge n. 890 del 20/11/1982:** *“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...”*

In particolare, l'art. 14 della L. n. 890/82 prevede espressamente che gli atti tributari possano essere notificati per mezzo del servizio postale.

In tal caso, l'agente notificatore scrive la relazione di notificazione sull'originale e sulla copia dell'atto, facendovi menzione dell'ufficio postale per mezzo del quale spedisce la copia al destinatario in piego raccomandato con avviso di ricevimento.

Quest'ultimo è allegato all'originale.

La procedura che il messo deve osservare per le notifiche a mezzo posta è contenuta nella L. 20.11.82 n.890.

Accanto a tale procedura ordinaria, dall'art.14 e dall'art.26 succitati, si deduce la possibilità di notifica degli atti tributari anche attraverso una **procedura semplificata diretta da parte degli Uffici finanziari.**

In particolare, l'art. 14 della legge 20.11.1982 n. 890 rileva nella parte in cui prevede, al primo comma, che *“La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente deve avvenire con l'impiego di plico sigillato e puo' eseguirsi a mezzo della posta direttamente dagli uffici finanziari, nonche', ove cio' risulti impossibile, a cura degli ufficiali giudiziari, dei messi comunali ovvero dei messi speciali autorizzati dall'Amministrazione finanziaria, secondo le modalita' previste dalla presente legge...”*

Sul punto, si segnala che le Sezioni Unite della Cassazione, senza negare la differente funzione della notificazione degli atti sostanziali rispetto a quella degli atti processuali, ha ritenuto applicabile ad entrambe le categorie di atti la disciplina di cui agli artt. 156 ss c.p.c., dettata per gli atti processuali, in materia di sanatoria della nullità della notifica per il raggiungimento dello scopo (rappresentato principalmente nel contenzioso tributario dalla presentazione del ricorso), fatte salve le decadenze già maturate prima dell'intervenuta sanatoria (Cass. civ. Sez. Unite, , n. 19854 del 05.10.2004), privilegiando la funzione di *provocatio ad opponendum* della notifica degli atti sostanziali degli enti impositori.

Infatti, l'orientamento costante della Suprema Corte, nonostante l'opinione contrastante della dottrina, sostiene che 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.

Precisamente, la Corte afferma 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..”* Cass. n. 3254 del 18.02.2016).

La circostanza che tale disposizione faccia salve le modalità di notifica di cui all'art.60 del D.P.R n.600/73 e delle singole leggi d'imposta, non elide la possibilità riconosciuta agli uffici finanziari di utilizzare le forme semplificate a mezzo del servizio postale (cfr. Cass. n. 27319/2014), con specifico riferimento all'inoltro di raccomandata consegnata al portiere (v. art.39 d.m. 9 aprile 2001) senza il rispetto della disciplina in tema di notifiche a mezzo posta da parte dell'ufficiale giudiziario. In questa direzione, del resto, si pone proprio l'art. 26, 1° comma del DPR n. 602/73 che consente anche agli ufficiali della riscossione di provvedere alla notifica della cartella mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento, precisando che, in caso di notifica al portiere, la stessa si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento, da quest'ultimo sottoscritto, prevedendo, lo stesso articolo 26, il rinvio all'art.60 D.P.R n.600/73, unicamente per quanto non regolato nello stesso articolo (cfr. Cass. n.14196/2014).

Il Supremo Consesso ha precisato recentemente in due ordinanze (Cass. Civ. Sez. VI - V, Ordinanze n. 19467 del 30.09.2016 e n.7156/2016) che, seppur il principio generalmente espresso sia di estensione agli atti fiscali della disciplina normativa degli atti processuali, 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 ( conforme Cass. n. 1906 del 2008; n. 27021 del 2014, Cass.Sez. VI - V, Ordinanza n. 27021 del 19.12.2014).

Difatti, 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.

### **3.2.1 Modalità della notifica postale diretta**

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

Tale principio risulta costantemente ribadito dalla giurisprudenza di legittimità, che nella sentenza n. 9111 del 06.06.2012 ha affermato 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” (conforme Cass.: n. 17723 del 2006; n. 17598 del 2010, n. 20027 del 2011; n. 270 del 2012).

Tale principio è stato recentemente interamente ribadito dalla Corte di Cassazione nella sentenza **n. 10245, del 26 aprile 2017** (in tal senso anche Cass. Sez. VI, n. 20506 del 29.08.2017).

Sulla base dell'applicazione di summenzionati principi, la Suprema Corte ha ritenuto che in caso di notificazione diretta da parte dell'Ufficio a mezzo il servizio posta:

**1) non è necessaria la redazione della relata di notifica:** *“la notifica della cartella esattoriale può avvenire anche mediante invio diretto, da parte del concessionario, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, in quanto la seconda parte del comma 1 dell'art. 26 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, prevede una modalità di notifica, integralmente affidata al concessionario stesso ed all'ufficiale postale, alternativa rispetto a quella della prima parte della medesima disposizione e di competenza esclusiva dei soggetti ivi indicati. In tal caso, la notifica si perfeziona con la ricezione del destinatario, alla data risultante dall'avviso di ricevimento, senza necessità di un'apposita relata, visto che è l'ufficiale postale a garantirne, nel menzionato avviso, l'esecuzione effettuata su istanza del soggetto legittimato e l'effettiva coincidenza tra destinatario e consegnatario della cartella, come confermato implicitamente dal penultimo comma del citato art. 26, secondo cui il concessionario è obbligato a conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o con l'avviso di ricevimento, in ragione della forma di notificazione prescelta, al fine di esibirla su richiesta del contribuente o dell'amministrazione”* (Cass. Sez. 5, **Sentenza n. 6395 del 19/03/2014**, precedenti conformi: Cass. n.14327 del 2009, n. 11708 del 2011); per quanto riguarda la notificazione a mezzo posta dell'atto impositivo eseguita 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” (Cass.Sez.V, n. 15315 del 04/07/2014, in senso conforme Cass.n. 14501 del 15.07.2016);*

**2) la sottoscrizione dell'avviso di ricevimento con grafia illeggibile è validamente effettuata a mani proprie.**

La Suprema Corte ha sottolineato che, nel caso di notifica a mezzo del servizio postale, ove l'atto sia consegnato all'indirizzo del destinatario a persona che abbia sottoscritto l'avviso di ricevimento, con grafìa illeggibile, nello spazio relativo alla "firma del destinatario o di persona delegata", e non risulti che il piego sia stato consegnato dall'agente postale a persona diversa dal destinatario tra quelle indicate dalla Legge n. 890 del 1982, articolo 7, comma 2, la consegna deve ritenersi validamente effettuata a mani proprie del medesimo, fino a querela di falso, a nulla rilevando che la relativa casella non sia stata sbarrata e non sia altrimenti indicata la qualità del consegnatario nell'avviso, non essendo integrata alcuna delle ipotesi di nullità di cui all'articolo 160 c.p.c.(Cass. ord. n. 4895 del 3.03.2014; cfr. anche Cass. Sez. V, n. 9962 del 27.04.2010; Cass. S.U., n. 22044 del 2004);

**3) in caso di notifica in mano di un familiare o di un portiere.**

La Suprema Corte, nella sentenza n. 15973 del 11/07/2014, in riferimento alla notificazione a mezzo del servizio postale, eseguita mediante **consegna dell'atto a persona di famiglia che conviva, anche temporaneamente, con il destinatario**, statuisce che “...*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: n. 22607 del 2009, n.18085 del 2013 n.. 4095 del 2014).

Invece, in **tema di notificazione al portiere**, la giurisprudenza di legittimità sottolinea l'insussistenza dell'obbligo di inviare una seconda raccomandata (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n.

12083 del 13/06/2016; Conforme: Cass. n. 14501 del 15.7.2016, Cass. n. 1304/2017); in particolare, 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 (precedenti conformi: Cass. n. 16949 del 2014, Cass. n. 6198 del 2015, Cass. n. 2047 del 2016);

#### **4) in ordine al contenuto del plico.**

L'orientamento consolidato della giurisprudenza afferma il principio secondo cui *"nel caso di notifica della cartella di pagamento mediante l'invio diretto di una busta chiusa raccomandata postale, è onere del mittente il plico raccomandato fornire la dimostrazione del suo esatto contenuto, allorché risulti solo la cartolina di ricevimento ed il destinatario contesti il contenuto della busta medesima"* (Cass. n. 18252 del 2013, proprio in tema di cartella di pagamento. In tal senso, v. anche Cass. n. 10481 del 3.7.2003, Cass. n. 17702 del 2.9.2004, Cass. n. 24031 del 10.11.2006). Specificando che tale statuizione *"non soffre eccezioni in ragione di qualità soggettive del mittente, tenuto anzi al rispetto dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede col contribuente"*.

La predetta sentenza ne richiama a sua volta una precedente in materia, invero, del tutto diversa:

*"Sul punto infatti il principio di diritto applicabile si rinviene nella giurisprudenza di questa Corte (Cass.Sez. L, Sentenza n. 24031 del 10/11/2006), applicabile al genere delle fattispecie omologhe a quella qui in esame: in caso di comunicazione spedita in busta raccomandata e non in plico, ove il destinatario contesti il contenuto della busta medesima, è onere del mittente provarlo (principio applicato in fattispecie in cui il datore di lavoro aveva provato la ricezione della busta raccomandata recante l'invito a riprendere servizio presso sede diversa e la destinataria ne aveva contestato il contenuto..."* (Corte di Cassazione n° 18252 del 2013).

Di recente sembra che si stia consolidando l'orientamento contrario; precisamente in tema di notifica della cartella esattoriale ex art. 26, comma 1, seconda parte, del d.P.R. n. 602 del 1973, la Suprema Corte ha sostenuto 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 (Cass., Sez. III, Sentenza n. 15795 del 29.07.2016).

Ancor prima, il Supremo Consesso, con ordinanza n. 20786 del 02.10.2014, 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. 1335c.c., 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;

#### **5) quanto alla ritualità e al perfezionamento della notificazione diretta a mezzo lettera raccomandata.**

La giurisprudenza di legittimità ha confermato in tema di avviso d'accertamento che, ai fini della verifica del rispetto del termine di decadenza che grava sull'Amministrazione finanziaria, occorre avere riguardo alla data di spedizione dell'atto e non a quella della ricezione dello stesso da parte del contribuente, atteso che il principio della scissione degli effetti della notificazione per il notificante e per il notificato si applica in tutti i casi in cui debba valutarsi l'osservanza di un termine da parte del notificante e, quindi, anche con riferimento agli atti d'imposizione tributaria (Cass. n. 22320 del 21.10.2014).

Recentemente, la Suprema Corte ha, inoltre, precisato che nell'ipotesi in cui l'appellante notifici l'atto di gravame avvalendosi della procedura semplificata di 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 (Cass. n.2 5905 del 7.12.2016);

#### **6) in materia di notificazione a persone giuridiche.**

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 2355/2016, ha statuito che 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, senza 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. (v. precedenti conformi: Cass.n. 12083 del 2016, Cass. n. 6395 del 2014 ).

Se è vero che in tema di notificazione alle persone giuridiche, ex art. 145 c.p.c., l'art. 46 c.c., ai sensi del quale, ove la sede legale sia diversa da quella effettiva, i terzi possono considerare come sede anche quest'ultima, con conseguente validità della notifica ivi eseguita invece che presso la prima, ciò presuppone che sia accertata l'esistenza di detta sede effettiva, in caso di contestazione gravando sul notificante il relativo onere probatorio (cfr., più di recente, Cass. sez. 6-5, ord. 18 gennaio 2017, n. 1248).

In proposito occorre ribadire che, affinché possa essere configurata l'esistenza di una sede societaria effettiva non è sufficiente che talune attività sociali siano decentrate o che vi sia altro luogo utilizzato come recapito per ragioni organizzative (cfr. Cass. sez. 2, 5 ottobre 1988, n. 5369), dovendo identificarsi la sede effettiva, comunque, con il luogo ove abbiano concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente (cfr. Cass. sez. 5, 7 febbraio 2013, n. 2869).

#### **4. Comunicazioni e notificazioni nel processo tributario.**

L'articolo **16 del decreto legislativo 546/1992** detta le regole circa le comunicazioni e le notificazioni nel processo tributario.

Quanto alle notificazioni, il comma 2 rinvia, innanzitutto, alle disposizioni di cui agli articoli **137 e seguenti del codice di procedura civile**, salvo quanto disposto dal successivo articolo 17 (che riguarda il luogo in cui devono essere effettuate le notificazioni del contenzioso tributario).

Appare opportuno soffermarsi sulle peculiari modalità di notificazione di cui ai commi 3 e 4 dell'articolo 16 e, specificamente, la notificazione a mezzo del servizio postale e quella riservata all'ente impositore, effettuata tramite messo speciale autorizzato.

Tutte le parti del giudizio, in base al **comma 3 dell'articolo 16 del Dlgs n. 546/1992**, possono procedere alle notificazioni **“direttamente a mezzo del servizio postale”**.

Trattasi di una modalità assai semplificata di notifica che viene effettuata, senza l'intermediazione dell'ufficiale giudiziario o di altro agente notificatore, mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento ( Cass. n. 17723/2006 , Cass. n. 3896/2008), sul quale *“non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto...”*.

La forma di notifica in esame trova ampia applicazione nel processo tributario. In particolare, a seguito della recente modifica , ad opera dell'articolo 3 del Dl 40/2010, dell'articolo 38, comma 2, del Dlgs 546/1992, tale modalità (in precedenza preclusa, essendo obbligatorio avvalersi dell'ufficiale giudiziario) è, dal 26 marzo 2010, consentita anche per la notificazione delle sentenze delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali, ancorché già depositate alla predetta data.

Di contro, poiché l'articolo 62, comma 2, del Dlgs n. 546/1992, stabilisce che **“Al ricorso per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le regole dettate dal codice di procedura civile in quanto compatibili con quelle del presente decreto”** la notificazione “diretta” a mezzo posta **non è ammessa nel giudizio di legittimità**, in quanto non prevista dal codice di procedura civile. (Cassazione 3566/2005, 8465/2005, 11620/2009).

In una recente sentenza, la giurisprudenza di legittimità ha specificato che ai fini della dimostrazione dell'avvenuta notificazione del ricorso per Cassazione, a mezzo del servizio postale, *“...il ricorrente ha l'onere, a pena d'inammissibilità del ricorso, di produrre, non oltre l'udienza di discussione, l'avviso di ricevimento della raccomandata con la quale l'ufficiale giudiziario dà notizia al destinatario dell'avvenuto compimento delle formalità, di cui all'art.140 c.p.c., e il deposito di suddetto avviso non può essere surrogato dal deposito di una stampa di una pagina del servizio on line...”*.

Come anzidetto, la notificazione degli atti del processo tributario eseguita direttamente a mezzo del servizio postale deve essere effettuata *“mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento...”*.

### **Cosa accade laddove, in luogo del plico, l'atto venga spedito in busta chiusa?**

La giurisprudenza di legittimità, in merito al verificarsi di tale ipotesi, ha fornito alcune indicazioni, statuendo in particolare che:

**1. il vizio della notificazione eseguita in busta anziché in plico** è sanato, ex articolo 156, terzo comma, c.p.c, nel caso in cui il destinatario dell'atto si sia costituito in giudizio e abbia svolto le sue difese, senza contestare il contenuto della busta ricevuta(Cass. n. 17702/2004, Cass. n. 333/2005, Cass. n. 3562/2005);

**2. l'impiego della busta chiusa in luogo del plico**, laddove l'atto venga ricevuto dal destinatario che tuttavia non si sia costituito in giudizio, rende nulla la notificazione con la conseguenza che il giudice adito deve disporre la rinnovazione ai sensi dell'articolo 291 c.p.c; l'eventuale sentenza emessa senza che sia stato disposto il rinnovo della notifica è affetta da nullità (Cass. n. 8846/2010)

**3. nel caso di utilizzo della busta il cui contenuto non sia contestato**, la tempestività dell'invio è valutata con riguardo alla data di spedizione (Cass. n. 333/2005, Cass. n. 918/2006; *di contro*, Cass. n. 27067/2006, ha ritenuto che, in caso di utilizzo della busta in luogo del plico, per valutare la tempestività dell'invio non può farsi riferimento alla data di spedizione bensì soltanto a quella di ricezione).

A seguito della notificazione di un atto del processo tributario a mezzo del servizio postale, è necessario, per dimostrare il perfezionamento del procedimento notificatorio, depositare presso la Commissione Tributaria la copia dell'avviso di ricevimento del plico raccomandato.

Pacificamente, la Suprema corte aveva espresso il parere che la mancata produzione dell'avviso in questione equivalesse a inesistenza (ovvero il vizio più grave, assolutamente insanabile) della notificazione (ex pluribus, Cass. n.17541/2007, Cass n. 8931/2005).

A seguito della sentenza n. 627/2008 a Sezioni Unite, tale impostazione è stata abbandonata, in favore di una soluzione meno radicale e più sensibile alle esigenze di effettività della tutela giurisdizionale.

La sentenza delle S.U. n. 627/2008 , nonché le successive S.U. n. 2520 e n. 3006 del 2008 hanno, quindi, fissato i principi di diritto che si elencano a titolo esemplificativo di seguito :

- in difetto di produzione dell'avviso di ricevimento e in mancanza di esercizio di attività difensiva da parte dell'intimato, il notificante ha la possibilità di chiedere al giudice di essere rimesso in termini per il deposito dell'avviso che affermi non essergli stato restituito, offrendo la prova documentale di essersi tempestivamente attivato nel richiedere all'amministrazione postale un duplicato dell'avviso stesso, a norma dell'articolo 6 della legge 890/1982;
- la produzione dell'avviso di ricevimento del piego raccomandato non è elemento costitutivo (quindi requisito di esistenza) della notificazione postale, ma è richiesta dalla legge esclusivamente in funzione della prova dell'intervenuto perfezionamento del procedimento notificatorio.

Queste regole, in principio elaborate con riguardo alla notifica a mezzo del servizio postale eseguita dall'ufficiale giudiziario ai sensi dell'articolo 149 c.p.c., sono state in seguito ritenute applicabili anche in relazione alle notifiche a mezzo posta a cura diretta della parte, previste dall'articolo 16 del Dlgs n. 546/1992 (Cass. n. 9769/2008, Cass. n.2780/2009).

Quanto al momento ultimo entro il quale, nel processo tributario, l'avviso di ricevimento dell'atto di impugnazione notificato a mezzo del servizio postale deve essere prodotto in giudizio, a fronte di una pronuncia (Cass. n. 3006/2008) che ha ritenuto applicabile **il termine di venti giorni liberi prima della data di trattazione**, fissato dal comma 1 dell'articolo 32 del Dlgs 546/1992 per il deposito dei documenti, in altre sentenze, (Cass.n. 25458/2008, 2780/2009, 17793/2009) invece, è stato affermato che il deposito dell'avviso in questione può essere attuato fino all'udienza di trattazione della causa.

Per ragioni di mera cautela, appare opportuno seguire il primo indirizzo, sebbene minoritario, provvedendo al deposito dell'avviso di ricevimento attestante l'avvenuta notifica entro il termine di venti giorni liberi prima della data di trattazione.

Lecce, 30 settembre 2017

**Avv. Maurizio Villani**

**Avv. Lucia Morciano**

**AVV. MAURIZIO VILLANI**

**Avvocato Tributarista in Lecce**

**Patrocinante in Cassazione**

[www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it) - e-mail [avvocato@studiotributariovillani.it](mailto:avvocato@studiotributariovillani.it)