

I VIZI DELLE NOTIFICAZIONI

(PRIMA E DOPO LA DELEGA FISCALE)

La delega fiscale ha disciplinato i vizi delle notificazioni.

Prima di commentare le singole disposizioni, è opportuno conoscere l'attuale normativa, anche alla luce dei principi stabiliti dalla Corte di Cassazione, soprattutto a Sezioni Unite.

A. STATUTO DEL CONTRIBUENTE

L'art. 6, primo comma, della Legge n. 212/2000 (Statuto dei Diritti del Contribuente) testualmente dispone:

“L'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati. A tal fine essa provvede comunque a comunicarli nel luogo di effettivo domicilio del contribuente, quale desumibile dalle informazioni in possesso della stessa amministrazione o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente, ovvero nel luogo ove il contribuente ha eletto domicilio speciale ai fini dello specifico procedimento cui si riferiscono gli atti da comunicare. Gli atti sono in ogni caso comunicati con modalità idonee a garantire che il loro contenuto non sia conosciuto da soggetti diversi dal loro destinatario. Restano ferme le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari.”

B. SEQUENZA ORDINATA

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con l'importante sentenza n. 16412/2007, ha stabilito il seguente principio:

“La correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa. Nella predetta sequenza, l'omissione della notificazione di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato e tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta o di impugnare, per tale semplice vizio, l'atto consequenziale notificatogli - rimanendo esposto all'eventuale successiva azione dell'amministrazione, esercitabile soltanto se siano ancora aperti i termini per l'emanazione e la notificazione dell'atto presupposto - o di impugnare cumulativamente anche quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria: con la conseguenza che spetta al giudice di merito - la cui valutazione se congruamente motivata non sarà

censurabile in sede di legittimità -interpretare la domanda proposta dal contribuente al fine di verificare se egli abbia inteso far valere la nullità dell'atto consequenziale in base all'una o all'altra opzione. L'azione può essere svolta dal contribuente indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario e senza che tra costoro si realizzi una ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore".

C. SCISSIONE DEI TERMINI

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 40543/2021 ha stabilito il seguente principio di diritto:

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

D. LA NOTIFICA È UNA MERA CONDIZIONE DI EFFICACIA

La Corte di Cassazione – Sezione Tributaria –, con l'ordinanza n. 30794/2018, ha precisato che:

“La notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto amministrativo di imposizione tributaria, cosicchè il vizio di nullità ovvero di inesistenza della stessa è irrilevante ove l'atto abbia raggiunto lo scopo. (Nella specie, per essere stato l'atto impugnato dal destinatario in data antecedente alla scadenza del termine fissato dalla legge per l'esercizio del potere impositivo)” (Cass. 15/01/2014, n. 654); e, invero: "la natura sostanziale e non processuale degli atti impositivi, quale l'avviso di accertamento, non osta che ad essi sia applicabile il regime di sanatoria della nullità della notificazione per raggiungimento dello scopo dell'atto previsto per gli atti processuali dagli articoli 156 e 160 c.p.c., considerato anche l'espresso richiamo alle norme sulla notificazioni dettate dal codice di procedura civile contenuto nel Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 60 (Sez. 5, Sentenza n. 2272 del

31/01/2011 (...))" (Cass. 21/09/2016, n. 18480); esaminando il caso di specie alla luce di questi nitidi enunciati giurisprudenziali, detto che non è contestato che il contribuente abbia tempestivamente impugnato l'avviso ed abbia, così, potuto svolgere compiutamente le proprie difese in giudizio, appare chiaro l'errore di diritto della CTR che ha escluso che l'asserito vizio di notifica (si tratti d'inesistenza o di nullità della notifica, comunque, la quaestio iuris non muta) dell'atto d'imposizione fiscale sia rimasto, comunque, sanato, a norma dell'articolo 156 c.p.c., per effetto del raggiungimento dello scopo, desumibile proprio dalla tempestiva impugnazione (Cass. 21/9/2016, n. 18480).”

E. CONCETTO DI INESISTENZA DELLA NOTIFICAZIONE

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 14916/2016, ha stabilito il seguente principio di diritto:

“L'inesistenza della notificazione del ricorso per cassazione è configurabile, in base ai principi di strumentalità delle forme degli atti processuali e del giusto processo, oltre che in caso di totale mancanza materiale dell'atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto qualificabile come notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità. 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, si' da dover reputare la notificazione meramente tentata ma non compiuta, cioè, in definitiva, omessa”; |“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'articolo 291 cod. proc. civ.”.

Alla luce dei principi sopra esposti, la Corte di Cassazione – Terza Sezione Civile – con la sentenza n. 2043/2017 ha precisato quanto segue:

“Al contrario, un pignoramento che colpisca beni che si prospettano nella - formale e separata – titolarità di un trust prospetta una fattispecie giuridicamente impossibile secondo il vigente ordinamento interno e, quindi, insanabilmente nulla per impossibilità di identificare un soggetto esecutato giuridicamente possibile, **siccome inesistente** e quindi insuscettibile tanto di essere titolare di diritti che - soprattutto e per quanto rileva ai fini della perseguibilità del relativo processo esecutivo di subire espropriazioni (cioè coattivi trasferimenti) dei medesimi.”

F. IPOTESI DI NULLITÀ DELLA NOTIFICAZIONE

La Corte di Cassazione ha più volte previsto le ipotesi di nullità della notificazione.

- 1. Con l'ordinanza n. 21071/2018 la Sezione Tributaria ha affermato che: “Orbene, questa Corte ha affermato che, nell'ipotesi di nullità della notifica dell'atto impositivo tale nullità "è sanata, a norma dell'articolo 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 opera di quest'ultimo, dell'atto invalidamente notificato" (Cass. n. 1238/2014).** In particolare questa Corte ha anche chiarito - estendendo gli effetti sananti non solo agli atti processuali, ma anche a quelli amministrativi come quello che qui ci occupa; 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" (Cass. n. 654/2014). E' il raggiungimento dello scopo, infatti, e cioè consentire al contribuente la piena conoscenza dell'atto impositivo, quel che realizza il nucleo forte di tutela dell'esercizio del diritto di difesa cui sono parametrare tutte le garanzie offerte dall'ordinamento perché tale effetto sia davvero conseguito, senza dar rilievo ad aspetti puramente formali che ostacolano la pronuncia sostanziale di giustizia alla quale tende l'ordinamento. La sanatoria, tuttavia, si è precisato "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" (Cass. n. 10445/2011), situazione che peraltro e' espressamente dedotta nel caso che ci occupa avendo da un lato le contribuenti tempestivamente impugnato l'atto, dall'altro avendo esse sia in questa sede che nei gradi di merito eccepito anche l'intervenuta decadenza dell'Erario dal potere accertativo”.

2. **La Corte di Cassazione – Sesta Sezione Civile – con l’ordinanza n. 29008/2022 ha precisato che:**

“Le ipotesi di inesistenza della notifica sono eccezionali. Si riducono ai casi in cui la notifica sia stata eseguita in luogo e a persona del tutto sconnessi dal destinatario. La notifica di un atto presso la sede secondaria della società destinataria non integra un’ipotesi di inesistenza bensì di nullità sanabile in virtu' del principio generale - che trova un punto di emersione nell'articolo 156 c.p.c. - per raggiungimento dello scopo. E' ineccepibile l'affermazione della CTR che ha ritenuto, nella specie, e sul preciso richiamo alla ordinanze di questa Corte n. 29200 del 06/12/2017 e n. 5057 del 13/03/2015, sanata dalla tempestiva proposizione del ricorso da parte della contribuente, la nullità della notifica dell'avviso eseguita presso la sede secondaria della contribuente”.

3. **La Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – con l’ordinanza n. 6944/2022 ha stabilito che:**

“Secondo la giurisprudenza di questa Corte, richiamata dal controricorrente, è nulla e non inesistente la notificazione eseguita in luogo e a soggetto diversi da quelli indicati nella norma processuale, ma aventi sicuro riferimento con il destinatario dell'atto; conseguentemente, la nullità è sanabile mediante costituzione della parte - che non può ritenersi intervenuta con la semplice deduzione della nullità della notificazione - o in forza della rinnovazione della notifica, ai sensi dell'articolo 291 c.p.c. (Cass., Sez. V, 6 marzo 2015, n. 4584; Cass., Sez. Lav., 23 ottobre 2013, n. 24032; Cass., Sez. VI, 25 ottobre 2012, n. 18238; Cass., Sez. V, 5 febbraio 2007, n. 2413). Lo stesso richiamo operato dai ricorrenti in memoria alla pronuncia di questa Corte (Cass., Sez. U., 20 luglio 2016, n. 14916) va nella medesima direzione, ove statuisce che restano al di fuori del perimetro della nullità "soltanto i casi in cui l'atto venga restituito puramente e semplicemente al mittente, si' da dover reputare la notificazione meramente tentata ma non compiuta, cioè, in definitiva, omessa.”

4. **La Corte di Cassazione – Sesta Sezione Civile – con l’ordinanza n. 32583/2022 ha affermato che:**

“Nella giurisprudenza di questa Corte è consolidata l'affermazione secondo cui "La notifica dell'impugnazione effettuata alla parte personalmente e non al suo procuratore nel domicilio dichiarato o eletto, produce non l'inesistenza ma la nullità della notifica. Conseguentemente, deve essere disposta la rinnovazione ai sensi dell'articolo

291 c.p.c., salvo che la parte intimata non si sia costituita in giudizio, ipotesi nella quale la nullità deve ritenersi sanata "ex tunc" secondo il principio generale dettato dall'articolo 156 c.p.c., comma 2" (così, Cass. n. 10500/2018; conf. Cass. n. 3666/2019; con specifico riferimento al processo tributario, v. Cass. n. 8426/2017); pertanto, la società appellata essendosi regolarmente costituita dinanzi alla C.T.R. lagunare, nessun dubbio può sussistere sulla avvenuta sanatoria della pur sussistente nullità, come anche affermato dal secondo giudice.”

5. La Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – con la sentenza n. 37372/2022 ha confermato che:

“Secondo la giurisprudenza di questa Corte, nel processo tributario, le variazioni del domicilio eletto o della residenza o della sede, a norma del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 17, comma 1, sono efficaci nei confronti delle controparti costituite dal decimo giorno successivo a quello in cui sia stata loro notificata la denuncia di variazione; tale onere è previsto per il domicilio autonomamente eletto dalla parte, mentre l'elezione del domicilio dalla medesima operata presso lo studio di qualsiasi difensore, citato Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, ex articolo 12 ha la mera funzione di indicare la sede dello studio del procuratore medesimo. In tale caso, il difensore domiciliatario non ha a sua volta l'onere di comunicare il cambiamento di indirizzo del proprio studio ed è, invece, onere del notificante di effettuare apposite ricerche per individuare il nuovo luogo di notificazione, ove quello a sua conoscenza sia mutato, dovendo la notificazione essere effettuata al domicilio reale del procuratore anche se non vi sia stata rituale comunicazione del trasferimento alla controparte (in termini: Cass., Sez. 5, 7 settembre 2010, n. 19134; Cass., Sez. 6-5, 29 maggio 2013, n. 13366; Cass., Sez. 5, 30 novembre 2017, n. 28712; Cass., Sez. 6-5, 24 febbraio 2020, n. 4914; Cass., Sez. 5, 24 dicembre 2020, n. 29507; Cass., Sez. 6-5, 7 aprile 2021, n. 9347). Tale regola risulta essere riferita all'elezione di domicilio presso qualsiasi difensore di cui al Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 12 atteso che relativamente a tutte le categorie ivi contemplate sono soddisfatte le esigenze di pubblicità dei relativi studi (Cass., Sez. 5, 5 febbraio 2009, n. 2776). Dunque, la notifica dell'atto di appello avrebbe dovuto essere eseguita presso il nuovo studio del difensore, anche in assenza della notifica della variazione. Non può, difatti, ritenersi perfezionata la notifica dell'appello all'originario indirizzo dello studio, successivamente trasferito, trattandosi di un luogo inadatto ad assicurare la conoscibilità dell'atto al destinatario. Ne può trovare applicazione l'articolo 291 c.p.c., trattandosi non di notifica nulla, ma di omessa

notifica (Cass., Sez. 5, 30 novembre 2017, n. 28712; Cass., Sez. 6-5, 24 febbraio 2020, n. 4914).”

G. IRREGOLARITÀ DELLA NOTIFICAZIONE

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 23620/2018 ha stabilito il seguente principio di diritto.

“Questa Corte ha di recente espresso un orientamento, in tema di notificazione in via telematica, inteso a privilegiare la funzione della stessa, con la conseguenza che il raggiungimento dello scopo della notifica, vale a dire la produzione del risultato della conoscenza dell'atto notificato a mezzo di posta elettronica certificata, priva di significativo rilievo la presenza di meri vizi di natura procedimentale (come, ad esempio, l'estensione.doc in luogo del formato pdf), ove l'erronea applicazione della regola processuale non abbia comportato (ovvero, come nella specie, non sia stata neppure prospettata) una lesione del diritto di difesa, oppure altro pregiudizio per la decisione (Cass., Sez. U, 18 aprile 2016, n. 7665).

Nell'ambito di tale indirizzo si è affermato che la mancata indicazione nell'oggetto del messaggio di p.e.c. della dizione "notificazione ai sensi della L. n. 53 del 1994" costituisce mera irregolarità essendo comunque raggiunto lo scopo della notificazione, avendola il destinatario ricevuta ed avendo mostrato di averne ben compreso il contenuto (Cass., 4 ottobre 2016, n. 19814).”

H. LEGGE DELEGA – CONCETTO DI INESISTENZA DELLA NOTIFICAZIONE

L'art. 7 – sexies, primo comma, primo periodo, della bozza del Decreto Legislativo del 23 ottobre 2023 stabilisce che:

“È inesistente la notificazione degli atti impositivi o della riscossione priva dei suoi elementi essenziali ovvero effettuata nei confronti di soggetti giuridicamente inesistenti, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti.”

In sostanza, si riprendono a livello legislativo per la prima volta i principi già espressi dalla Corte di Cassazione (si rinvia alla lettera E del presente articolo).

L'inesistenza non è mai sanabile.

I. LEGGE DELEGA – CONCETTO DI NULLITÀ DELLA NOTIFICAZIONE

L'art. 7 – sexies, primo comma, secondo periodo, della bozza del Decreto Legislativo del 23 ottobre 2023 stabilisce che:

“Fuori dai casi di cui al periodo precedente, la notificazione eseguita in violazione delle norme di legge è nulla, ma la nullità può essere sanata dal raggiungimento dello scopo dell'atto, sempreché l'impugnazione sia proposta entro il termine di decadenza dell'accertamento.”

Anche in questo caso, in sostanza, si riprendono a livello legislativo per la prima volta i principi già espressi dalla Corte di Cassazione (si rinvia alla lettera F del presente articolo).

L. LEGGE DELEGA – INEFFICACIA DELL'ATTO RECETTIZIO

L'art. 7 – sexies, secondo comma, della bozza del Decreto Legislativo del 23 ottobre 2023 stabilisce che:

“L'invalidità della notificazione di un atto recettizio ne comporta l'inefficacia.”

Si rinvia alla giurisprudenza della Corte di Cassazione di cui alla lettera D del presente articolo

M. LEGGE DELEGA – EFFETTI DELLA NOTFICAZIONE

L'art. 7 – sexies, terzo ed ultimo comma, della bozza del Decreto Legislativo del 23 ottobre 2023 stabilisce che:

“A decorrere dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, gli effetti della notificazione, ivi compresi quelli interruttivi, sospensivi o impeditivi, si producono solo nei confronti del destinatario e non si estendono ai terzi, ivi inclusi i coobbligati.”

Infine, la citata bozza del 23 ottobre 2023 all'art. 7 dello Statuto dei Diritti del Contribuente ha aggiunto i seguenti commi:

“1-ter. Gli atti della riscossione che costituiscono il primo atto con il quale è comunicata una pretesa per tributi, interessi, sanzioni o accessori, indicano, per gli interessi, la tipologia, la norma tributaria di riferimento, il criterio di determinazione, l'imposta in relazione alla quale sono stati calcolati, la data di decorrenza e i tassi applicati in ragione del lasso di tempo preso in considerazione per la relativa quantificazione.

1-quater. Le disposizioni del comma 1-ter si applicano altresì agli atti della riscossione emessi nei confronti dei coobbligati solidali, paritetici e dipendenti, fermo l'obbligo di autonoma notificazione della cartella di pagamento nei loro confronti."

Lecce, 16 novembre 2023

Avv. Maurizio Villani

**Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione
www.studiotributariovillani.it
E-mail: avvocato@studiotributariovillani.it**