

Le procedure di notifica degli atti impositivi

Enrico Cecchin

Monza 14 settembre 2016

Le procedure di notifica degli atti impositivi – profili applicativi

Di Enrico Cecchin

La presente dispensa è stata utilizzata in occasione della giornata formativa che si è svolta a Monza" il 14 settembre 2016.

La pubblicazione del presente Volume avviene per gentile concessione di:
ANUTEL.



La gestione delle notifiche tributarie

Enrico Cecchin

Monza 14 settembre



INDICE

Titolo 1. Valutare la regolarità delle notifiche

**Titolo 2. La questione del perfezionamento della notifica
mediante deposito**

1. Valutare la regolarità delle notifiche

La necessità degli operatori del settore tributario di valutare gli esiti delle notifiche che vengono effettuate dagli agenti notificatori, è un argomento che non è stato oggetto di approfondimenti proporzionali all'importanza della questione.

A questo riguardo è interessante cercare di evidenziare alcuni principi che sono stati fissati dalla giurisprudenza tributaria ed amministrativa su alcuni temi che sono da sempre al centro dell'attività degli uffici tributi.

Di seguito vengono presentate casistiche specifiche relative all'applicazione degli istituti tipici del procedimento di notificazione, tratte dalle massime più recenti della giurisprudenza di legittimità, al fine di illustrare principi applicativi dettagliati che possono portare a patologie nell'ambito del procedimento tributario.

La notifica a persona diversa dal destinatario – art. 139 cpc

Il principale problema della notifica a persona diversa dal destinatario riguarda l'esistenza dei presupposti per l'attivazione di tale forma di notifica; ad esempio in giurisprudenza si sostiene che la forma di notificazione ex art. 140 c.p.c. presuppone l'impossibilità di effettuare la consegna a mani del destinatario oppure, in caso di sua assenza, ad uno dei soggetti di cui all'art. 139 c.p.c.; presuppone altresì che i luoghi di residenza, domicilio e dimora siano esattamente individuati ma ciò nonostante la notifica non riesca ad avere luogo per impossibilità materiale, incapacità o rifiuto del destinatario o delle persone indicate nell'art. 139. (T.A.R. Calabria Reggio Calabria, 13-01-2016, n. 29)

Un dei principi enucleati dalla giurisprudenza in materia di consegna della notifica a persona diversa riguarda la figura del portiere dello stabile – in questo caso la questione riguarda il perfezionamento della notifica. Secondo la Cassazione, la consegna dell'atto a mani del portiere assicura di per sé che l'atto stesso è pervenuto nella sfera del destinatario, essendo la consegna avvenuta a persona abilitata alla ricezione dello stesso e risultando accertato l'effettivo domicilio di quest'ultimo. Di talché, il successivo invio della raccomandata, ex art. 139, comma 4, c.p.c., rappresenta un'ulteriore garanzia finalizzata ad impedire che si verificino omissioni da parte del portiere nella consegna effettiva dell'atto senza che sia peraltro necessaria la prova dell'effettiva consegna della stessa al destinatario, dovendosi dare per acquisita l'avvenuta notifica. (Cass. civ. Sez. I, 25-01-2016, n. 1268)

In tema di consegna degli atti presso il luogo di lavoro del destinatario, occorre far attenzione al problema dell'addetto alla consegna degli atti della ditta rispetto alla figura del destinatario. Il Consiglio di Stato ha affermato che la notificazione di un atto giudiziario, ai sensi dell'art. 139 c.p.c., presso il luogo ove l'interessato lavora alle dipendenze di altri, deve avvenire a mani proprie, potendosi derogare a questa regola

solo in presenza di un ufficio creato, organizzato e diretto per la trattazione degli affari propri dal medesimo interessato (Cons. Stato Sez. III, 25-01-2016, n. 232)

Altro tema interessante da valutare riguarda il contenuto minimo della relata di notifica in riferimento alla casistica dell' art. 139; secondo un principio della Suprema corte, in tema di notifica, ex art. 139, n. 4, c.p.c., l'Ufficiale Giudiziario non deve necessariamente indicare nella relata la qualifica di colui che riceve l'atto in assenza del destinatario essendo sufficiente la dichiarazione del consegnatario di essere autorizzato alla ricezione. (Cass. civ. Sez. V, 11-12-2015, n. 25011). Sempre sullo stesso tema, La Suprema Corte, con sentenza 20 ottobre 2015, n. 21281, ha ribadito che per il notificante la prova della tempestività della notificazione è fornita in maniera sufficiente dal timbro dell'ufficiale giudiziario apposto sull'atto, recante l'indicazione della data e del numero cronologico, ancorché privo di sottoscrizione.

Una questione affrontata dalla giurisprudenza in materia di notifica a persona diversa dal destinatario, riguarda la validità dell' indirizzo anagrafico del contribuente. Infatti, in tema di accertamenti tributari, la disciplina delle notificazioni, che ne consente l'esecuzione nel domicilio fiscale del contribuente per ultimo noto, eventualmente nella forma semplificata di cui alla lett.e) dell'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973, in caso di mancata comunicazione da parte di quest'ultimo di eventuali variazioni, è posta a garanzia dell'Amministrazione finanziaria, cui non può essere addossato l'onere di ricercare il contribuente, che non abbia assolto l'onere informativo a suo carico, fuori dal 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. (Cass. civ. Sez. V, 24-09-2015, n. 18934).

Sempre in tema di validità del luogo nel quale sono effettuate le notifiche ex art. 139, altro principio enucleato dalla Cassazione stabilisce che la notificazione dell'atto mediante consegna al familiare del destinatario è assistita da presunzione di ricezione, ai sensi dell'art. 139, comma 2, c.p.c., solo se avvenuta presso l'abitazione del destinatario, non anche se effettuata presso l'abitazione del familiare. (Cass. civ. Sez. VI - 2, 24-09-2015, n. 18989). In base allo stesso principio logico-giuridico è nulla la notifica ex art. 140 cod. proc. civ. effettuata nel luogo di residenza del destinatario, come risultante dai registri anagrafici, qualora questi si sia trasferito altrove e il notificante ne conosca l'effettiva residenza o domicilio, in quanto evincibili dalla stessa relata dell'ufficiale giudiziario. (Cass. civ. Sez. III, 24-02-2015, n. 3590)

La notifica in applicazione dell' art. 60 del D.P.R. 600/73

Una delle questioni più importanti in tema di notifica di atti aventi natura tributaria, riguarda il complesso ambito della elezione di domicilio e della validità delle modifiche al domicilio fiscale rispetto all' indirizzo nel quale è effettuata la notifica. Un primo caso interessante riguarda l' omessa comunicazione di variazione anagrafica: nell'ipotesi in cui il contribuente non adempia all'onere di comunicare all'ufficio tributario il proprio domicilio fiscale e di aggiornarlo successivamente nel caso di eventuali variazioni, la notifica potrà essere eseguita, ai sensi dell'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nel Comune dove lo stesso ha l'ultimo noto domicilio fiscale (Cass. civ. Sez. V, 24-09-2015, n. 18934).

La facoltà del contribuente di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale, si differenzia dalla semplice dichiarazione di domicilio consistente nell'indicazione di un luogo, compreso nel comune di iscrizione anagrafica, in cui è possibile eseguire le notifiche. All'indicazione della residenza anagrafica contenuta nella dichiarazione dei redditi si attribuisce il valore di una "dichiarazione di domicilio" ovvero l'indicazione di un luogo compreso nel comune di iscrizione anagrafica, in cui è possibile eseguire le notifiche, e non quello di una vera e propria "elezione di domicilio" ovvero di nomina di un domiciliatario (Cass. civ. Sez. VI - 5, 21-07-2015, n. 15258).

Una questione di grande rilevanza riguarda il tema della regolarità del procedimento di notifica e le conseguenze sull' atto impositivo. Due principi giurisprudenziali sono particolarmente interessanti. In tema di atti d'imposizione tributaria, la notificazione non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento, ma una condizione integrativa d'efficacia, sicché la sua inesistenza o invalidità non determina in via automatica l'inesistenza dell'atto, quando ne risulti inequivocamente la piena conoscenza da parte del contribuente entro il termine di decadenza concesso per l'esercizio del potere all'Amministrazione finanziaria, su cui grava il relativo onere probatorio. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha cassato con rinvio la sentenza di merito sfavorevole al Fisco atteso che, pur essendo stata eseguita erroneamente la notifica ai sensi dell'art. 60, primo comma, lett. e), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, anziché dell'art. 140 cod. proc. civ., gli avvisi di accertamento erano stati ritirati dal contribuente presso la casa comunale prima della scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del potere impositivo). Cass. civ. Sez. V, 24-04-2015, n. 8374).

La notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento dell'atto di imposizione fiscale, sicché la sua nullità è sanata, a norma dell'art. 156, secondo comma, cod. proc. civ., per effetto del raggiungimento dello 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. (Nella specie, la S.C., in accoglimento del ricorso, ha cassato la sentenza impugnata, che aveva escluso la sanatoria di cui all'art. 156 cod. proc. civ. in quanto l'unico motivo di impugnazione concerneva l'illegittimità della notifica). (Cass. civ. Sez. V, 13-03-2015, n. 5057).

Occorre poi porre attenzione al tema della mancata distinzione fra irreperibilità assoluta e irreperibilità relativa quando la notifica è effettuata mediante l' art. 60. Nell'ipotesi di irreperibilità meramente "relativa" del destinatario, come disciplinata dall'art. 26, terzo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, la notificazione della cartella di pagamento deve avvenire applicando, a pena di inesistenza, le formalità previste per la notificazione degli atti di accertamento a destinatari assolutamente irreperibili, ai sensi dell'art. 60, primo comma, lett. e) del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, mediante inoltro al destinatario della raccomandata informativa del deposito dell'atto presso la Casa comunale, nonché la sua effettiva ricezione, non essendo, per tale modalità di notificazione degli atti, sufficiente la sola spedizione. (Cass. civ. Sez. V, 26-11-2014, n. 25079).

La notifica alle persone giuridiche

La disciplina della notifica alle persone giuridiche si basa sull' applicazione dell' art. 145 cpc e comporta una quantità di valutazioni rilevanti sia da parte dell' agente notificatore, sia da parte dell' ente impositore in sede di verifica.

Il più importante profilo riguarda il ruolo del rappresentante legale dell' ente in riferimento alla consegna dell' atto. Il principio dell' art. 145 cpc stabilisce che la notifica alle persone giuridiche avvenga mediante consegna alla persona che rappresenta l'ente (ovvero ad altri soggetti legittimati indicati dalle norme), per cui l'avviso di accertamento nei confronti di una società di capitali non può essere notificato all'amministratore di fatto, che non rappresenta la società, ancorché (eventualmente) la gestisca, trovando tale soluzione conferma nell'art. 62 del citato d.P.R. n. 600 del 1973, secondo cui solo ove la rappresentanza dei soggetti diversi dalle persone fisiche non sia determinabile secondo la legge civile essa è attribuita, ai fini tributari, alle persone che ne hanno l'amministrazione anche di fatto. (Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 09-07-2014, n. 15742)

Altra questione fondamentale è l' indicazione della persona che riveste la qualifica di legale rappresentante all' interno dell' atto; infatti la notifica ad una persona giuridica, eseguita a mezzo posta alla persona fisica che la rappresenta, ai sensi dell'art. 145, primo comma, cod. proc. civ. (sia nell'attuale formulazione, sia nel testo anteriore, applicabile "ratione temporis"), non è il plico, ma l'atto da notificare che deve indicare, apena di nullità, la qualità di rappresentante della persona giuridica e la sua residenza, domicilio e dimora abituale, come si desume sia dal dato letterale sia dalla possibile mancanza del plico (Cass. civ. Sez. V, 08-07-2015, n. 14230).

Sempre interessante per la definizione di destinatario dell' atto in materia societaria, il caso del rappresentante di fatto: l'art. 145 cod. proc. civ. e l'art. 60 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 prevedono che la notifica alle persone giuridiche avvenga mediante consegna alla persona che rappresenta l'ente (ovvero ad altri soggetti legittimati indicati dalle norme), per cui l'avviso di accertamento nei confronti di una società di capitali non può essere notificato all'amministratore di fatto, che non rappresenta la società, ancorché (eventualmente) la gestisca, trovando tale soluzione conferma nell'art. 62 del citato d.P.R. n. 600 del 1973, secondo cui solo ove la rappresentanza dei soggetti diversi dalle persone fisiche non sia determinabile secondo la legge civile essa è attribuita, ai fini tributari, alle persone che ne hanno l'amministrazione anche di fatto. (Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 09-07-2014, n. 15742)

E' interessante riflettere sul fatto che anche in tema di notifiche alle persone giuridiche, esiste la fattispecie della consegna a persona diversa dal destinatario, con alcune differenze rilevanti rispetto al caso previsto dall' art. 139 cpc. Infatti, le notificazioni alle persone giuridiche si eseguono nella loro sede mediante consegna di copia dell'atto al rappresentante o alla persona incaricata di ricevere le notificazioni o, in mancanza, ad altra persona addetta alla sede stessa, senza che sia previsto per tali

persone alcun ordine preferenziale; pertanto in tal caso è validamente eseguita (e di conseguenza è idonea a far decorrere il termine per ricorrere alla commissione tributaria) la notificazione dell'accertamento tributario quando l'atto sia consegnato ad uno qualsiasi dei predetti soggetti indicati dalla legge, senza che sia necessario menzionare le generalità del consegnatario.

2. La questione del perfezionamento della notifica mediante deposito

Uno dei temi più attuali e controversi per la gestione delle notifiche degli atti impositivi riguarda un orientamento consolidato ripetuto anche nel tempo dalla Cassazione, sul tema della procedura di perfezionamento della notifica effettuata per irreperibilità relativa ai sensi dell' art. 140 cpc. Tale orientamento, in sostanza, impedisce agli enti impositori di effettuare le notifiche ex art. 140 cpc utilizzando come agente postale una agenzia privata con la quale poter agire per evitare la mancata consegna della raccomandata necessaria per il perfezionamento della procedura.

Occorre preliminarmente ripercorrere la questione della esistenza o meno nell' ordinamento attuale, della cd privata a favore del gestore del servizio postale universale.

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, all'art. 4, comma quinto, ha continuato a riservare in via esclusiva, per esigenze di ordine pubblico, al fornitore del servizio universale (l'Ente Poste), gli invii raccomandati attinenti alle procedure amministrative e giudiziarie e che in tali procedure, la consegna e la spedizione mediante raccomandata, affidata ad un servizio di *posta privata*, non sono assistite dalla funzione probatoria che l'art. 1 del citato D.Lgs. n. 261 del 1999 ricollega alla nozione di "invii raccomandati" e, devono, pertanto, essere considerati inesistenti (Cassazione n. 7156/2016).

Tale principio trova due parziali deroghe, la prima, dal privato al gestore nazionale: 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 (Cassazione n. 15347/2015).

La seconda, dal gestore nazionale al privato: 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 (Cassazione n. 9111/2012).

Prescindendo però da tali eccezioni, la lettura sistemica degli Art. 1 e 4 del D.lgs. n. 261/1999 determina la formazione di questo principio: quando il legislatore prescrive, per l'esecuzione di una notificazione il ricorso alla "raccomandata con avviso di ricevimento", non può che fare riferimento al cosiddetto servizio postale universale fornito dall'Ente Poste su tutto il territorio nazionale, con ciò creando un'equivalenza

sostanziale quasi un sinonimo tra "raccomandata con avviso di ricevimento" e "Ente Postale".

In tal senso esemplificativo della fondatezza di tale equivalenza è l'orientamento della Cassazione, il quale affronta proprio il problema della raccomandata informativa ex Art. 140 C.P.C. effettuata dalle poste private escludendo la validità di tali notifiche: il caso atteneva al messo comunale, verificata l'irreperibilità della società destinataria, ha provveduto, ai sensi dell'art. 140 c.p.c., al deposito di copia dell'atto nella casa comunale, all'affissione dell'avviso del deposito alla porta dell'azienda e, infine, anziché spedire alla società, a mezzo del servizio postale, la prescritta raccomandata con avviso di ricevimento - con la notizia del compimento delle anzidette formalità, ha affidato tale ultimo adempimento ad un'agenzia privata di recapito, concessionaria del servizio postale.

La Cassazione ha affermato *"quando il legislatore prescrive, per l'esecuzione di una notificazione (o, comunque, per la spedizione di un atto nell'ambito di una procedura amministrativa o giudiziaria), il ricorso alla "raccomandata con avviso di ricevimento", non può che fare riferimento alla utilizzazione del ed. servizio postale universale, cioè di quello fornito su tutto il territorio nazionale dall'Ente Poste, al quale, del resto, il D.Lgs. n. 261 del 1999, che ha liberalizzato i servizi postali, ha continuato a riservare in via esclusiva gli invii raccomandati attinenti alle procedure amministrative e giudiziarie. Le formalità finalizzate a dare certezza alla spedizione dell'atto ed al suo ricevimento da parte del destinatario costituiscono una attribuzione esclusiva degli uffici postali e degli "agenti" ed "impiegati" addetti (i quali soltanto sono pubblici ufficiali), con connotati di specialità essenzialmente estranei a quei servizi postali di "accettazione" e "recapito" "per espresso" di corrispondenza che possono essere dati in concessione ad agenzie private secondo il D.P.R. n. 156 del 1973 (cfr., in tema di notificazione degli estremi delle violazioni amministrative, Cass. nn. 8079 del 1996, 12533 del 2003, 20440, 21056 e 22375 del 2006; nonché, con riguardo alla spedizione dei ricorsi alle commissioni tributarie ai sensi del testo originario del D.P.R. n. 636 del 1972, art. 17, Cass. n. 5387 del 1991, e, quanto alla presentazione della dichiarazione IVA mediante spedizione con lettera raccomandata, Cass. n. 2989 del 2002, la quale ha escluso che detta spedizione possa essere efficacemente effettuata a mezzo di agenzie autorizzate al recapito di posta celere, non abilitate a certificarne la tempestività). Deve, poi, ritenersi che le anzidette considerazioni non valgono soltanto per le notificazioni eseguite a mezzo del servizio postale, ai sensi dell'art. 149 c.p.c., e della L. n. 890 del 1982, ma che non vi sia motivo per escluderne la piena validità anche nel caso, come quello di specie, di ricorso alla notificazione ex art. 140 c.p.c., con riguardo al compimento dell'ultimo essenziale segmento di attività richiesto all'ufficiale giudiziario o al messo notificatore, consistente appunto nell'invio al destinatario irreperibile della raccomandata con avviso di ricevimento, con funzione informativa. In proposito, è stato, peraltro, anche affermato che, qualora l'ufficiale giudiziario attesti nella relazione di avere dato avviso raccomandato al destinatario in data precedente a quella che risulta dalla ricevuta di spedizione rilasciata dall'ufficio postale, è a quest'ultima data che occorre far riferimento, nel contrasto delle risultanze di due atti pubblici, al fine di stabilire quando il procedimento notificatorio si sia compiuto (Cass. nn. 2263 del 1992 e 259 del 2002)"* (Cassazione n. 11095/2008).

Con tale orientamento la Cassazione dunque ha posto una riserva assoluta di equivalenza tra invio raccomandato e Ente Postale.

In senso ancora più garantistico, a fondamento della generale applicabilità di tale equivalenza anche oltre l'ambito di applicazione delle notifiche giudiziarie e amministrative così come effettuate dalla L. n. 890/1982, è la recente Sentenza della Cassazione la quale ha confermato tale divieto con le poste private: *“In tema di notificazione, quando il legislatore prescrive, per l'esecuzione di una notificazione il ricorso alla "raccomandata con avviso di ricevimento", non può che fare riferimento al cosiddetto servizio postale universale fornito dall'Ente Poste su tutto il territorio nazionale, con la conseguenza che, qualora tale adempimento sia affidato ad un'agenzia privata di recapito, esso non è conforme alla formalità prescritta dall'art. 140 c.p.c., e, pertanto, non è idoneo al perfezionamento del procedimento notificatorio, sia che trattasi di raccomandata riconducibile nell'ambito dei servizi inerenti le notificazioni degli atti giudiziari a mezzo posta di cui alla L. n. 890 del 1982, sia alla raccomandata diretta a mezzo del servizio postale ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 16, comma 3, ove la notifica sia effettuata nei confronti del contribuente o società privata”* (Cassazione n. 2922/2015).

Sempre la medesima Sentenza sviluppa tale principio affermando come qualora non sia richiesto l'ausilio del servizio postale o l'utilizzazione della raccomandata, come ad esempio per le notifiche dirette dei ricorsi o degli appelli dal Contribuente all'Ufficio all'interno del processo tributario, allora tale notifica potrà dirsi validamente compiuta anche mediante la posta privata, ben potendo quest'ultima essere equiparata ad un incaricato alla notifica.

Tale sentenza inoltre richiama una delle due eccezioni sopra indicate, ritenendole non derogatorie del principio affermato ma anzi costituendone una logica evoluzione. La Sentenza ritiene conforme con il principio espresso la notifica effettuata da una agenzia privata su incarico autonomo dell'Ufficio postale, in tal caso infatti 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.

Pertanto il più grande ostacolo alla creazione di un sistema senza soluzioni di continuità con simmetria informativa tra notifica e adempimento perfezionativo postalizzato è reso dalla generale equivalenza tra invio raccomandato e Ente postale, il quale inibisce la realizzazione di un perfezionamento della notifica ex Art. 140 arricchito dall'indagine effettuata dall'addetto alla notifica.