

Notifiche a mezzo posta: rapporti tra processo civile e tributario (Parte I)

di [Maurizio Villani](#)

Pubblicato il 10 Ottobre 2017

dedichiamo un corposo intervento in due parti alle problematiche relative alle notifiche a mezzo posta degli atti tributari: la notifica tributaria prevede alcune regole specifiche rispetto a quanto prescrive il codice di procedura civile; in questo articolo analizziamo come gli interventi giurisprudenziali influiscono sulla gestione delle notifiche

1. Premessa: le notifiche a mezzo posta

La normativa speciale di riferimento relativa alla notifica a mezzo posta 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, c. 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 dall'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.

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

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 disposizione 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'esplicito 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”.

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, c. 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, c. 1, c.p.c. escludendo il giorno iniziale (data di spedizione della lettera raccomandata di cui allo stesso art. 8, c. 2) e conteggiando quello finale (Cass.S.U. n. 1418 dell'1 febbraio 2012)

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

L'invio di tale raccomandata è stato introdotto dai commi 2-quater e 2-quinques dell'articolo 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 comma 6

"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 consegnati un plico 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 plico 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 artt. 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”.

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:

1. 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”.

2. 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 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...”.

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, c. 1, 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, c. 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.

[clicca QUI per collegarti alla seconda parte dell'articolo...](#)

30 settembre 2017

Maurizio Villani e Lucia Morciano