

---

## Notifiche degli atti tributari sostanziali per posta (Parte II)

---

di [Maurizio Villani](#)

Pubblicato il 17 Febbraio 2010

Prosegue l'interessante analisi sulla validità delle notifiche fiscali a mezzo posta.

Se non lo hai già letto, puoi visionare qui la [1a parte dell'articolo >](#)

### E) Notifiche del Fisco a mezzo posta: la giurisprudenza di Cassazione

Sulla problematica delle notifiche a mezzo posta, ultimamente la Corte di Cassazione si è pronunciata nel modo seguente.

1. La Corte di Cassazione, Sezione Quinta Civile, con la sentenza n. 6750/07 dell'1 marzo 2007, depositata in cancelleria il 21 marzo 2007, ha stabilito che la relata di notifica deve sempre essere apposta solo in calce alla copia dell'atto notificato, e non in qualsiasi altra sede "topografica" del documento; infatti, il mancato rispetto della suddetta specifica formalità non offre garanzia che la consegna dell'atto sia avvenuta nella sua integrità e, di conseguenza, non comporta il prodursi dell'effetto giuridico ad esso conseguente, onde deve dirsi nulla la notificazione così eseguita, ai sensi dell'art. 156, secondo comma, c.p.c., perché l'atto manca dei requisiti formali indispensabili per il raggiungimento dello scopo (in tal senso, anche Cassazione, sentenza n. 15199 del 2004).
2. Per quanto, in particolare, riguarda la natura giuridica della relata di notificazione (elemento oggettivo), e soprattutto la questione relativa alla conseguenza sul procedimento di notifica a mezzo del servizio postale del vizio costituito dall'omessa indicazione sull'atto da notificarsi della

relazione prevista dall'art. 3 della Legge n. 890 del 1982 più volte citata, sempre da parte del soggetto autorizzato, la Corte di Cassazione, Sez. tributaria, invece, si è espressa ultimamente in modo contraddittorio.

1. Infatti, con la sentenza n. 9493 del 13 febbraio 2009, depositata in cancelleria il 22 aprile 2009, la Corte l'ha considerata una mera irregolarità del procedimento di notifica e non la sua inesistenza. In sostanza, secondo la succitata sentenza, la questione è già stata risolta dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 7821 del 19 luglio 1995, nel senso che tale carenza comporta mera irregolarità della notificazione e non già inesistenza della stessa e ciò sulla base della considerazione che la fase essenziale del procedimento è data dall'attività dell'agente postale (tanto che è l'avviso di ricevimento che costituisce prova dell'avvenuta notificazione) mentre quella dell'ufficiale giudiziario (o di colui che sia autorizzato ad avvalersi di tale mezzo di notifica) ha il solo scopo di fornire al richiedente la notifica la prova dell'avvenuta spedizione e l'indicazione dell'ufficio postale al quale è stato consegnato il plico. In definitiva, secondo la succitata sentenza, la relata non ha carattere e natura di requisito essenziale ai fini dell'esistenza giuridica della fase di documentazione dell'avvenuta notificazione.
2. La Corte di Cassazione, Sez. Tributaria, invece, dopo soli tre giorni dalla precedente, con altra sentenza n. 9377 del 16 febbraio 2009, depositata peraltro il 21 aprile 2009 (cioè un giorno prima della precedente!), ha stabilito il seguente, contrario principio di diritto:
  - innanzitutto, la giurisprudenza di legittimità è concorde nell'escludere che la mancata opposizione sull'originale o sulla copia consegnata al destinatario della relazione prevista dall'art. 3 della Legge n. 890 del 1982 cit. comporti l'inesistenza della notificazione effettuata a mezzo del servizio postale, sempre che sia fatta da soggetto abilitato;
  - invece, si ritiene di aderire a quella parte della giurisprudenza che ritiene che tale mancanza comporti la nullità della notifica, sanabile a seguito del raggiungimento dello scopo cui l'atto è preordinato (Cassazione, sentenza n. 2079 del 2008). In sostanza, secondo quest'ultima interpretazione, la relata è prevista come momento fondamentale nell'ambito del procedimento di notificazione sia dal codice di rito che dalla normativa speciale e non è integralmente surrogabile dall'attività dell'ufficiale postale, sicchè la sua mancanza, anche nella notificazione a mezzo del servizio postale, non può essere ritenuta una mera irregolarità; ultimamente, si è adeguata alla

succitata tesi la CTP di Parma, con la sentenza n. 103/07/2009 del 03/11/2009, che ha previsto persino l'inesistenza giuridica della notifica con nullità derivata della cartella di pagamento;

- infine, la nullità di una notificazione è sanata, con efficacia retroattiva, dalla costituzione della parte (resistente o appellata), anche quando essa sia avvenuta al solo fine di eccepire la suddetta nullità, ma tale effetto sanante deve escludersi quando detta costituzione sia avvenuta in modo lato sensu "invalido" (v. Cass. n. 8777 del 2008), dovendo, peraltro, rilevarsi che, nella specie, proprio l'eventuale sanatoria comporterebbe la decorrenza del termine determinante l'inammissibilità del medesimo ricorso sanante.

In verità, una corretta soluzione interpretativa non può prescindere dall'attribuzione di rilevanza alla natura, sostanziale o processuale, dell'atto che si deve notificare, distinzione dalla quale dipende la corretta individuazione della disciplina applicabile al procedimento notificatorio.

3. Dalle suddette sentenze dei giudici di legittimità, anche se contraddittorie, ai fini della problematica affrontata nel presente articolo, possono, quanto meno, trarsi le seguenti considerazioni giuridiche, sempre per quanto riguarda l'elemento soggettivo delle notifiche:

- innanzitutto, per le notifiche a mezzo posta, deve farsi sempre riferimento alla particolare procedura di cui all'art. 3 della Legge n. 890 del 1982, più volte citata;
- i soggetti che devono presentarsi all'ufficio postale sono soltanto l'ufficiale giudiziario o coloro autorizzati per legge ad avvalersi di tale mezzo di notifica (vedi la succitata sentenza n. 9493/2009), come per esempio, le quattro categorie di soggetti abilitati di cui all'art. 26 cit.;
- l'eventuale inosservanza della relata di notifica potrebbe persino determinare la nullità della notifica stessa.

Quanto sopra, pertanto, conferma ancora una volta la bontà della nostra tesi difensiva per quanto riguarda l'aspetto soggettivo della prima fase dell'attività notificatoria.

## **F) Notifiche del Fisco a mezzo posta: la giurisprudenza dei giudici di merito**

La giurisprudenza di merito sull'argomento ha ulteriormente rafforzato quanto sin qui esposto giuridicamente.

1. Le Commissioni Tributarie Provinciali si sono correttamente espresse per l'inesistenza della notifica eseguita da un soggetto non abilitato con le seguenti sentenze:

1. di Lecce, Sez. 5, sentenza n. 909/5/09 del 23 ottobre 2009, depositata il 16 novembre 2009 (RGR n. 709/08);

2. di Parma, Sez. 7, sentenza n. 103/07/2009 del 03/11/2009 (citata in precedenza);

3. di Trento, I grado, Sez. 5, sentenza n. 23/5/2009 del 23 febbraio 2009, depositata il 09 marzo 2009 (RGR n. 486/08);

4. di Genova, Sez. XII, sentenza n. 125 del 12 giugno 2008, depositata il 09 maggio 2008 (in GT Riv. Giur. Trib. Ipsoa n. 1/2009, pag. 83, con interessante e completo commento di M. BRUZZONE);

5. di Milano, sentenza del 02 dicembre 2007;

6. di Treviso, Sez. VI, sentenza n. 44 del 02 luglio 2002.

Infatti, i suddetti giudici di merito hanno sostanzialmente precisato che:

- il tema della notifica di atti che incidano nella sfera patrimoniale del cittadino è stato rigorosamente disciplinato dal legislatore negli artt. 26 DPR n. 602/73 e 60 DPR n. 600/73, laddove vengono dettate tassative prescrizioni, finalizzate a garantire il risultato del ricevimento

dell'atto da parte del destinatario ed attribuire certezza all'esito del procedimento notificatorio (CTP di Lecce cit.);

- con l'art. 14 della Legge n. 890/92 il legislatore ha riservato la possibilità di eseguire "la notifica degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente anche a mezzo della posta direttamente dagli uffici finanziari". La suddetta previsione è chiaramente riservata soltanto agli uffici che esercitano potestà impositiva, con esclusione degli Agenti della riscossione che sono preposti solo alla fase riscossiva (CTP Lecce cit.);
  - di conseguenza, solo i soggetti tassativamente previsti dall'art. 26 cit. possono interpersi tra chi richiede la notifica ed il soggetto notificato; nel caso di specie, nulla si sa del soggetto che ha effettuato la notifica ed in particolare se esso rivesta o meno la qualifica richiesta tassativamente dalla legge. In tale contesto, la notifica va considerata giuridicamente inesistente con conseguente impossibilità di sanatoria, in quanto eseguita da un soggetto non identificabile, come stabilito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 2635 del 20 marzo 1999 (CTP di Treviso cit.);
  - la notifica può avvenire anche mediante invio di lettera raccomandata con avviso di ricevimento ma sempre per il tramite di un intermediario qualificato e non con il semplice ricorso al servizio postale, e con il rispetto delle singole formalità, a cominciare dalla stesura della relazione di notificazione sull'originale e sulla copia dell'atto (CTP di Genova, di Milano e di Parma);
  - le notifiche avvenute a mezzo raccomandata a.r. da parte del Centro Nazionale dei Concessionari (C.N.C.) sono da considerarsi inesistenti perché il C.N.C. è soggetto inesistente, in quanto con la Legge n. 248 del 2006 (art. 3, comma 1) detto Consorzio è stato soppresso a far data dall'01 ottobre 2006, e sostituito con Riscossione S.p.A., oggi Equitalia S.p.A. (C.T. I grado di Trento cit.).
2. Anche il Tribunale di Udine, Sezione civile, con l'importante e corretta sentenza n. 1183/09 del 04 giugno 2009, depositata il 20 agosto 2009, ha stabilito che:
- l'art. 26 cit., come norma speciale, indica tassativamente i soggetti abilitati all'espletamento dell'attività di notificazione della cartella di pagamento e dell'avviso di mora;

- la speciale normativa non esonera dal rispetto delle norme del codice di rito (art. 149 c.p.c.) e della Legge n. 890/92 per quanto concerne le modalità della notifica;
- non è mai consentito al concessionario di estendere la norma fino al punto da rendere anonimo ed impersonale l'invio della lettera raccomandata e di impedire qualsiasi forma di verifica sul rispetto della procedura, come avverrebbe qualora si ritenesse sufficiente l'esibizione da parte del concessionario del solo avviso di ricevimento della lettera raccomandata (in tal senso, Cass., con la sentenza n. 14105/2000 cit., che nell'escludere l'illegittimità costituzionale dell'art. 26 cit. ha fatto leva proprio sulla responsabilità diretta, anche penale, dei messi notificatori che devono, pertanto, essere sempre identificabili).

Infine, a puro titolo informativo, si segnala anche l'interessante sentenza n. 8626/09 dell'01 ottobre 2009 del Giudice di pace di Firenze, che ha stabilito che la procedura si considera inesistente se è effettuata da un soggetto privato non autorizzato.

In particolare, l'art. 201 del Codice della Strada indica tassativamente i soggetti ai quali viene demandato il compimento della notificazione di un verbale di accertamento, per cui è da condannare l'Amministrazione che non si è avvalsa direttamente di messi comunali o del servizio postale prescritto dall'art. 201 del Codice della Strada.

Oltretutto, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 20440 del 21 settembre 2006, ha sancito il principio secondo cui deve considerarsi come inesistente, e quindi omessa, la notifica degli estremi di una violazione al C. di S. che sia affidata ad un'agenzia privata concessionaria, con la conseguente estinzione dell'obbligazione di pagare la somma dovuta per la violazione.

## **G) La tesi del dott. Buscema e la sentenza di Cassazione n. 14327/2009**

La tesi negativa del dott. Angelo Buscema, peraltro egregiamente esposta, si basa in sostanza sulle recenti statuizioni della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con la sentenza n. 14327 del 28 maggio 2009, depositata il 19 giugno 2009.

La Corte, con la suddetta sentenza, ha stabilito che, per fatti relativi al 1984:

*“Ora, secondo il disposto dell’art. 26, co. 1, secondo e terzo alinea del DPR sopra citato, la notificazione può essere eseguita, anche mediante invio, da parte dell’esattore, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento e la notificazione si ha per avvenuta alla data indicata nell’avviso di ricevimento sottoscritto da una delle persone previste dal comma successivo”.*

La Corte di Cassazione riporta testualmente la vecchia disposizione, prima delle modifiche legislative intervenute nel 1999, e pertanto non prende assolutamente in considerazione la nuova formulazione dell’art. 26 cit., che ha cancellato l’inciso “da parte dell’esattore”, come ho chiarito alla lett. A del presente articolo.

Di conseguenza, quanto esposto dal dott. Buscema e dalla succitata sentenza poteva andar bene con la vecchia formulazione dell’art. 26 cit. ma non certo con la nuova formulazione giuridica, che esclude tassativamente l’invio diretto da parte dell’esattore, che peraltro oggi si chiama concessionario della riscossione (DPR 29 gennaio 1988 n. 43).

*“Quod lex voluit dixit”.*

La cancellazione dell’inciso è la chiara dimostrazione che il legislatore, ripeto con la nuova formulazione dell’art. 26 cit., ha voluto tassativamente escludere il concessionario tra i soggetti abilitati all’invio diretto di lettera raccomandata con avviso di ricevimento.

Questo è stato l’equivoco di fondo.

## Conclusioni

Alla luce dell’attuale normativa e di tutto quanto sopra esposto, si possono trarre le seguenti conclusioni:

- la cartella esattoriale e gli altri atti della riscossione non possono mai essere notificati direttamente dall’agente della riscossione attraverso la modalità della spedizione attraverso il

servizio postale con raccomandata con avviso di ricevimento, essendo sempre necessario l'intervento dei soggetti tassativamente previsti ed abilitati dall'art. 26, comma 1, cit., nuova formulazione (lett. A del presente articolo);

- con la suddetta nuova formulazione dell'art. 26 cit., il legislatore, già a far data dall'01 luglio 1999, non ha più previsto una specifica ed autonoma forma di notifica a mezzo posta delle cartelle esattoriali; infatti, nel caso di specie, bisogna tassativamente rispettare gli artt. 149 c.p.c., 26, comma 1, DPR n. 602 cit., 60 DPR n. 600 cit. e 3 della Legge n. 890/92;
- non c'è alcuna alternatività tra la notificazione con le modalità ordinarie e quella tramite raccomandata con avviso di ricevimento;
- la mancanza di una relata di notifica (elemento oggettivo) può comportare anche la nullità dell'intera procedura, mentre la mancanza dell'elemento soggettivo ne determina sempre l'inesistenza, mai sanabile, come opportunamente deciso dai giudici di legittimità e di merito (lett. F).

Su una cosa concordo pienamente con il dott. Buscema che:

*“l'apprendere è come remare contro corrente: se ci si ferma si torna indietro”.*

11 gennaio 2010

AVV. MAURIZIO VILLANI

Avvocato Tributarista in Lecce Patrocinante in Cassazione