
La notifica eseguita nella vecchia residenza anagrafica del contribuente

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 29 Giugno 2011

Analisi di uno dei casi d'invalidità della notifica: il cambio di residenza del contribuente ed il momento in cui cambia (per legge) l'indirizzo valido per la notifica degli atti. A cura di Antonio Terlizzi.

Notifica dell'atto impositivo in vecchia residenza

Intervento del giudice di merito

La sentenza n. 136 del 26 maggio 2011 della C.T.R. di Roma sez. 2 merita di essere segnalata all'attenzione dell'operatore tributario poiché, in tema di notifica dell'atto impositivo nella vecchia residenza anagrafica del contribuente, così recita:

"... l'effetto delle variazioni anagrafiche, ai fini notificatori, è immediato come insegna la recentissima sentenza n. 8684/2011 della Corte di cassazione.

Nella fattispecie, pertanto, il cambio di residenza effettuato dal contribuente, come risulta dal certificato anagrafico prodotto in atti, è divenuto immediatamente operativo atteso che non può applicarsi retroattivamente neppure il nuovo termine di giorni trenta introdotto dalla legge di conversione n. 248/06 che riguarda appunto solo le notifiche eseguite dopo la sua entrata in vigore. Ne consegue l'illegittimità della cartella emessa e notificata in difetto dell'atto presupposto quale valido titolo, inefficacemente notificato".

Orbene, tale pronuncia offre l'occasione per puntualizzare, *ratione temporis*, l'effetto delle variazioni anagrafiche, ai fini notificatori dell'atto impositivo

Declaratori di incostituzionalità

La Corte costituzionale, a seguito dell'ordinanza del 13/05/2002 della C.T.P. di Trapani, con sentenza n. 360 del 19/12/2003, ha dichiarato l'illegittimità dell'articolo 60, ultimo comma, del dpr n. 600/73

"nella parte in cui prevede che le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo del contribuente, non risultanti dalla dichiarazione annuale dei redditi, abbiano effetto, ai fini delle notificazioni, dal sessantesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica", e, in ogni caso "nella parte in cui non prevede che abbiano immediatamente effetto, ai medesimi fini, anche le variazioni e le modificazioni comunque conosciute dall'amministrazione finanziaria".

La Consulta ha statuito che quando il legislatore detta norme disciplinanti le notificazioni dell'amministrazione statale al cittadino, come, ad esempio, quelle dell'amministrazione finanziaria in materia d'accertamento delle imposte sui redditi, deve sempre garantire a quest'ultimo l'effettiva possibilità di una tempestiva conoscenza dell'atto.

La Corte costituzionale ha affermato che:

"Il legislatore ben può nell'esercizio della sua discrezionalità, prevedere che le variazioni d'indirizzo, ai fini delle notificazioni da effettuarsi da parte dell'amministrazione finanziaria, non abbiano un effetto immediato, agevolando, in tal modo, l'attività dei relativi uffici ed assicurando una migliore tutela degli interessi di carattere generale", tuttavia, "tale differimento d'efficacia, pur legittimo in linea di principio, va, contenuto entro limiti tali da non pregiudicare, sacrificando l'effettiva possibilità di conoscenza dell'atto da parte del destinatario, l'esercizio del suo diritto di difesa".

La dichiarazione d'incostituzionalità in parola, ha avuto efficacia erga omnes ed ha riguardato tutti i rapporti giuridici ancora pendenti, restando così esclusi i rapporti esauriti come ad esempio quelli decisi con sentenza passata in giudicato.

Per rapporti esauriti devono intendersi quelli che sul piano processuale hanno trovato la loro definitiva conclusione mediante sentenza passata in giudicato, quelli per i quali è divenuto definitivo l'atto impositivo

Variazioni di indirizzo del contribuente

In base ai principi contenuti nella sentenza n. 360/2003 della Corte Costituzionale, nel periodo precedente al 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore della Legge n. 248/2006, che ha modificato il D.P.R. n. 600/1973), le notifiche di carattere tributario eseguite presso la vecchia residenza, sia pure nei 60 giorni successivi al trasferimento, sono "radicalmente nulle".

A tal fine, le variazioni dell'indirizzo del contribuente hanno effetto immediato e non dal 60° giorno successivo (Corte di Cassazione sentenza n. 26542 depositata il 5/11/2008).

Viceversa, a decorrere dal 4 luglio 2006 le suddette notifiche potevano essere eseguite presso la vecchia residenza entro i 30 giorni successivi al trasferimento, ai sensi del D.P.R. n. 600/1973 (nuovo termine dilatorio introdotto dalla Legge n. 248/2006).

Per effetto della sentenza della Corte costituzionale n. 360 del 2003, l'art. 60, u.c., del D.P.R. n. 600 del 1973, nella parte in cui prevede che le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo del contribuente, non risultanti dalla dichiarazione annuale, hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal sessantesimo giorno successivo a quello della avvenuta variazione anagrafica, è stato espunto dall'ordinamento, con conseguente espansione della regola generale, secondo la quale l'effetto delle variazioni anagrafiche, ai fini delle notifiche, è immediato; per effetto della citata sentenza della Corte costituzionale n. 360 del 2003, ai fini delle notificazioni, le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo del contribuente hanno effetto dal momento stesso della avvenuta variazione anagrafica e non, come previsto dall'originario testo dell'art. 60, u.c., del D.P.R. n. 600 del 1973, dal sessantesimo giorno successivo (Cass. civ. Sez. V, Sent., 15-04-2011, n. 8684).

Invero, seppure, nella motivazione della sentenza n. 360, si afferma che il legislatore ben può prevedere che l'effetto della variazione, nei confronti dell'amministrazione finanziaria, non sia immediato, purché

l'eventuale dilazione sia contenuta in termini ragionevoli, tale indicazione è appunto rivolta al solo legislatore, rimanendo escluso che l'interprete possa, per proprio conto, individuare un termine di dilazione degli effetti della variazione, non previsto dalla legge.

Il nuovo termine dilatorio di trenta giorni, introdotto dall'art. 37, c. 27, del D.L. n. 223 del 2006, convertito con modificazioni nella legge 4 agosto 2006, n. 248, non può d'altro canto certamente applicarsi riguardo a notificazioni eseguite prima della entrata in vigore del decreto-legge.

PERIODO PRECEDENTE AL 4 LUGLIO 2006

Nel periodo precedente al 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore della Legge n. 248/2006, che ha modificato il D.P.R. n. 600/1973) ovvero fino al 3 luglio 2006 le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo del contribuente nell'ambito dello stesso comune di domicilio fiscale hanno esplicitato efficacia ex lege e senza alcuno specifico onere di loro comunicazione all'ufficio tributario competente da parte del contribuente medesimo, dal giorno stesso del trasferimento della residenza; di conseguenza, sussisteva immediatamente dall'intervenuta variazione anagrafica il dovere dell'ufficio tributario di eseguire le predette notificazioni (i.e. notifica questionario, notifica avviso d'accertamento etc.) presso il nuovo indirizzo anagraficamente iscritto.

Il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, c. 3 nella parte in cui prevede che "le variazioni e modificazioni dell'indirizzo non risultanti dalla dichiarazione annuale hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal sessantesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica", è stato espunto dall'ordinamento a seguito di declaratoria di illegittimità costituzionale della norma, operata da C.Cost. n. 360/03. Per il che, ritrova applicazione, in materia, la regola generale, secondo la quale l'effetto delle variazioni anagrafiche, ai fini delle notifiche, è immediato. Ne discende che il cambio di residenza effettuato dal contribuente (i.e. in data 6.11.01), è immediatamente operativo, non potendo applicarsi alla fattispecie neppure il nuovo termine dilatorio di trenta giorni, introdotto dal D.L. n. 223 del 2006, art. 37, c. 27 (convertito in L. n. 248 del 2006).

Tale previsione, infatti, non si applica retroattivamente e riguarda, pertanto, le sole notifiche eseguite dopo l'entrata in vigore di detta normativa.

Siffatta decorrenza immediata, nel periodo precedente al 4 luglio 2006 può aver provocato un uso "artificioso" ovvero "strumentale" della variazione anagrafica da parte del contribuente (si pensi all'ipotesi

in cui il contribuente, nell'imminenza della notifica di un atto impositivo, non sussistendo l'onere di comunicazione all'ufficio locale, abbia proceduto alla variazione anagrafica di indirizzo al fine di ottenere la notifica nulla dell'atto impositivo al vecchio indirizzo).

Giova osservare che la verifica dell'invalidità del processo di notifica dell'avviso di accertamento compete esclusivamente al giudice tributario di merito. La Corte di Cassazione nulla può sindacare, in quanto trattasi di un accertamento di fatto rimesso al giudice di merito.

La notifica dell'avviso di ricevimento non costituisce un atto del processo tributario, ma riguarda solo un presupposto ai fini dell'impugnabilità della cartella esattoriale davanti la C.t.p..

La discordanza tra la residenza del contribuente, risultante dagli atti in possesso dell'amministrazione, e quella risultante dalle certificazioni dello stato civile, ovvero le discrasie rilevabili tra certificazioni anagrafiche contrastanti costituiscono questioni di fatto, come tali demandate alla valutazione esclusiva del giudice di merito (Cass. civ. Sez. V, Sent., 15-04-2011, n. 8684).

Notifica effettuata al vecchio indirizzo

La notifica effettuata al vecchio indirizzo è inficiata da nullità e non da inesistenza(1).

L'ipotesi dell'inesistenza giuridica della notificazione ricorre quando quest'ultima manchi del tutto o sia effettuata in modo assolutamente non previsto dalla normativa, tale, cioè, da impedire che possa essere assunta nel modello legale della figura (Cass., sentenza n. 27450 del 13 dicembre 2005; Cass., sentenza n. 102 del 7 gennaio 2002). Si ha, invece, mera nullità della notificazione allorché la stessa sia stata eseguita, nei confronti del destinatario, mediante consegna in luogo o a soggetto diversi da quelli stabiliti dalla legge, ma che abbiano pur sempre un qualche riferimento con il destinatario medesimo.

La notificazione eseguita in un luogo sì diverso da quello prescritto ma, tuttavia, non privo di un astratto collegamento con il destinatario determina non l'inesistenza, ma la semplice nullità della notifica, con conseguente sanatoria del vizio in caso di costituzione della parte, ex art. 156 c.p.c. (Cassazione sentenza n. 1247/ 2009; sent. n. 16006 dell'8 luglio 2009 della Corte Cass., Sez. tributaria).

L'inesistenza si ha quando la consegna è effettuata in un luogo o ad una persona del tutto estranea con il destinatario e con l'atto da notificare (Cass., n. 3001 del 2002); la "nullità sanabile" - con effetto ex tunc - si ha nel caso in cui, pur eseguita mediante consegna a persona o in luogo diversi da quello stabilito dalla legge, risulta ravvisabile un collegamento con il destinatario, tanto da far presumere che l'atto giunga a conoscenza del destinatario (Cass. n. 25350 del 2009).

Infatti, ai sensi del combinato disposto degli artt. 160 e 156, c.p.c., si ha nullità sanabile quando, nonostante l'inosservanza delle formalità o delle disposizioni di legge, la notificazione è materialmente avvenuta con rilascio di copia nel luogo e a persona che siano collegate all'effettivo destinatario.

L'applicazione della sanatoria del raggiungimento dello scopo nel caso di impugnazione dell'atto la cui notificazione sia affetta da nullità significa che, se il contribuente mostra di avere avuto piena conoscenza del contenuto dell'atto e ha potuto adeguatamente esercitare il proprio diritto di difesa, lo stesso contribuente non potrà, in via di principio, dedurre i vizi relativi alla notificazione a sostegno di una domanda di annullamento.

A diverse conclusioni deve peraltro pervenirsi se la sanatoria, costituita dalla proposizione del ricorso alle commissioni sia intervenuta quando il termine per l'esercizio del potere di accertamento è scaduto (sentenza n. 21409 del 11 ottobre 2007 della Corte di Cassazione sezione tributaria). La proposizione del ricorso avverso l'avviso di accertamento sana con effetto processuale ex tunc la nullità della notifica dell'avviso stesso ma non determina il venir meno della decadenza - eventualmente verificatasi medio tempore - della Amministrazione dal potere sostanziale di accertamento

L'applicazione, per l'avviso di accertamento, delle norme sulle notificazioni, contenute nel codice di procedura civile, comporta anche l'applicazione dell'art. 156 c.p.c. e del principio della sanatoria delle nullità degli atti per raggiungimento dello scopo, purché il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del potere di accertamento (Cass. SS.UU. n. 19854 del 2004; sent. n. 24962 del 23 settembre 2005 dep. il 25 novembre 2005 della Corte Cass. sez. tributaria).

Il mancato rispetto delle regole fissate dalla legge in relazione alle diverse forme di notificazione comporta un vizio del relativo procedimento, determinandone l'inesistenza, la nullità o l'irregolarità.

Occorre distinguere i vizi di invalidità delle operazioni di notificazione (in riferimento ai soggetti destinatari ed ai consegnatari degli atti, al luogo in cui la notifica è stata effettuata, al soggetto

notificatore, agli adempimenti previsti dalla legge per la procedura seguita). Dalla qualificazione del tipo di vizio derivano importanti conseguenze in relazione alla sanatoria, espressamente prevista ex art. 156 c.p.c. per i vizi di nullità. La presentazione del ricorso da parte del contribuente è idonea a sanare la nullità della notifica dell'atto, ma non l'omessa notifica di atti presupposti a quello irregolarmente notificato (Cassazione sentenza n. 15849 del 12 luglio 2006). L'irregolare notificazione di un accertamento "non vieta all'Amministrazione di sanare ogni vizio mediante la rinotificazione, nei termini di legge, dell'avviso stesso eventualmente integrato con altri elementi" (Cassazione sentenza n. 8869 del 14 aprile 2006).

Nota

1) La giurisprudenza di legittimità ha introdotto una distinzione, normativamente non espressa, tra notificazione nulla e notificazione inesistente (di fatto o giuridicamente), ritenendo che quest'ultima si verifichi solo quando tra il soggetto nei cui confronti è stata operata la notifica o il luogo in cui la stessa sia avvenuta ed il soggetto cui la stessa doveva essere effettuata o il luogo ove doveva essere effettuata non sussistano criteri di collegamento, vale a dire quando l'atto sia irrilevante, ossia tanto difforme dal modello legale da non riuscire ad inserirsi nel ciclo del processo. La regola costituisce la risultante di un'interpretazione costituzionalmente orientata del dato normativo, che impone un equo bilanciamento delle posizioni del notificante e del destinatario e con esso il rispetto di una tutela effettiva (e non formale) dell'esercizio di difesa (art. 24 Cost.) che postula una effettiva instaurazione del contraddittorio, indispensabile per garantire il giusto processo (art. 111, cc. 1 e 2).

29 giugno 2011

Antonio Terlizzi