

---

# Il ricorso tributario spedito a mezzo del servizio postale

---

di [Commercialista Telematico](#)

**Publicato il 6 Giugno 2011**

In caso di notifica postale del ricorso tributario, come deve comportarsi il contribuente? Vediamo i rischi dell'invio in busta chiusa del ricorso. A cura di Antonio Terlizzi.

## Il ricorso tributario via posta

---

### Plico senza busta

La previsione normativa del plico senza busta impone alla parte ricorrente un'attività sicuramente idonea a conseguire la prova documentale della certezza di due elementi di un'unica fattispecie legale: la certezza della spedizione di un atto e la certezza della specificità dell'atto spedito.

Infatti l'apposizione del timbro postale sul retro del plico senza busta, cioè sul retro dello stesso ricorso, è idonea, senza alcun dubbio alcuno, ad eliminare ogni incertezza sia sulla data di spedizione sia sul suo contenuto.

E' ormai principio generale che, quando sia consentito servirsi del servizio postale ed il ricorrente decide per tale forma di notificazione, ai fini della verifica della tempestività del ricorso, deve tenersi conto non della data di arrivo, bensì di quella di spedizione.

L'efficacia di tale principio è però subordinata al rigoroso adempimento delle tre modalità prescritte per la spedizione del ricorso a mezzo posta –l'utilizzazione:

- a) di un plico senza busta;
- b) del servizio della raccomandata

c) dell'avviso di ricevimento.

Ne consegue che l'inosservanza, anche di una sola di esse preclude al ricorrente la possibilità di fornire la prova della tempestività della proposizione del ricorso con riferimento alla data della spedizione (C.T.R. di Roma sez. 4 sent. n. 143 del 31 marzo 2011).

Nel processo tributario, all'evidente scopo di semplificarne lo svolgimento, il ricorso di primo grado, può essere proposto anche mediante semplice spedizione alla controparte dell'atto "in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento", con effetti dalla data di spedizione (sempre che si osservi la forma "senza busta"); peraltro, "non assume rilevanza decisiva, ai fini dell'ammissibilità la circostanza che la spedizione a mezzo posta dell'atto di impugnazione (non) sia stata eseguita con plico raccomandato senza busta, in quanto tale formalità è finalizzata alla possibilità di stabilire, con riferimento alla data di spedizione, la tempestività dell'atto e la conformità dello stesso alla copia depositata" (Cass. civ. Sez. V, 13-11-2008, n. 27052).

## **Busta chiusa**

La notificazione a mezzo posta, in busta chiusa, non comporta inesistenza della notificazione bensì semplice irregolarità, sanabile con la costituzione in giudizio della controparte.

Non può considerarsi inesistente la notifica dell'atto introduttivo del processo per il solo fatto che l'atto stesso è stato imbustato, allorquando si abbia la prova che tale atto esiste ed abbia raggiunto il suo scopo. Se un atto produce effetti giuridici (nella specie, la conoscenza dell'atto da parte del suo destinatario e la conseguente costituzione in giudizio), appare difficile sostenere la tesi della sua inesistenza, a causa della sua non perfetta rispondenza al modello legale imposto dal legislatore.

La Corte di Cassazione sez. tributaria, con la sentenza n. 10481 del 03/07/03, ha disatteso l'orientamento giurisprudenziale, in materia di notifiche a mezzo posta, favorevole all'inammissibilità del ricorso presentato alla C.T., a mezzo del servizio postale, in busta chiusa.

Il Supremo Collegio ha, infatti, statuito che l'uso della busta anziché del plico costituisca mera irregolarità.

Secondo la successiva sentenza n. 29290 del 15 dicembre 2008 della Corte di Cassazione la spedizione mediante consegna all'ufficiale postale in busta chiusa costituisce una mera irregolarità ,salvo che il contenuto della busta non sia contestato dal destinatario.

## **Accertamento con adesione**

La C.T.p. di Reggio Emilia, con la sentenza n. 31/01/10 del 23 febbraio 2010, ha precisato che in caso di accertamento con adesione, non va considerata la data della spedizione con plico postale dell'istanza, da parte del contribuente ma quella di protocollazione dell'istanza medesima da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Un'istanza di accertamento con adesione è tempestiva solo se perviene all'Agenzia delle Entrate che ha emesso l'avviso di accertamento entro il termine per l'impugnazione dello stesso: con la conseguenza che deve considerarsi tardiva l'istanza spedita per plico postale entro il termine di impugnazione ma pervenuta all'Agenzia oltre il termine medesimo.

La predetta sentenza della C.T.P. di Reggio Emilia ha puntualizzato quanto segue: la sospensione dei termini per l'impugnazione – per un periodo di 90 giorni, ai sensi dell'art. 6, c. 3, D.Lgs. n. 281/1997 – decorre solo dalla data in cui l'istanza di accertamento con adesione è pervenuta all'Agenzia.

Nè può individuarsi nell'ordinamento giuridico una norma che equipari, in via generale, la data di accettazione del plico da parte dell'ufficio postale a quello di ricezione da parte del destinatario.

Nella fattispecie oggetto del giudizio, le istanze di accertamento con adesione erano state spedite, con plico postale raccomandato in busta chiusa, prima della scadenza dei termini per la proposizione dei ricorsi, ma sono pervenute (e dunque devono considerarsi presentate) solo successivamente alla scadenza dei termini stessi.

**Il termine di trenta giorni per il deposito del ricorso spedito a mezzo di raccomandata decorre dalla ricezione del plico da parte dell'ufficio finanziario e non da quella della spedizione**

A seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 520 del 2002 (che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale in parte qua del D.lg. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 22, cc. 1 e 2), è ammissibile l'utilizzazione del servizio postale per il deposito degli atti ai fini della costituzione in giudizio del ricorrente davanti alle Commissioni Tributarie (Sent. n. 22313 del 24 giugno 2008 dep. il 4 settembre 2008 della Corte Cass. sez. tributaria).

Giova ricordare, a tal riguardo, che l'articolo 3 bis comma 6 del dl n. 203/2005 convertito in legge n. 248/2005 ha precisato che la costituzione in giudizio del ricorrente può avvenire a mezzo posta.

Ai fini della costituzione in giudizio del ricorrente, il ricorso tributario direttamente notificato con raccomandata a mezzo del servizio postale deve essere depositato nella segreteria della commissione tributaria, a pena d'inammissibilità, entro trenta giorni dalla ricezione da parte del destinatario e non dalla spedizione da parte del ricorrente. Tale assunto è stato statuito dalla Cass. civ. Sez. V, con la sentenza del 21-04-2011, n. 9173.

E' recessivo, quindi, l'orientamento (cassazione sentenza n. 20262 del 14/10/2004), secondo cui il deposito, nella segreteria della commissione tributaria adita, del ricorso notificato per posta deve essere effettuato entro trenta giorni dalla spedizione postale del documento incorporante il ricorso, e non dalla sua ricezione da parte del destinatario. L'iter logico giuridico adottato dalla pronuncia n. 9173/2011 ha evidenziato i seguenti capisaldi.

- Un'interpretazione costituzionalmente orientata delle norme sul processo tributario (C. Cost. n. 477 del 2002) comporta che è ragionevole, una volta ammesso l'uso diretto del mezzo postale da parte del ricorrente, consentirgli di verificare il buon fine della notifica prima di iscrivere la causa a ruolo.
- Va accolto l'orientamento più recente (Cassazione sentenza n. 12185 del 15/05/2008) secondo cui "qualora la notificazione del ricorso introduttivo abbia avuto luogo mediante spedizione a mezzo posta, il termine entro il quale, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 22, dev'essere effettuato il deposito presso la segreteria della commissione tributaria decorre non già dalla data della spedizione, bensì da quella della ricezione dell'atto da parte del destinatario: la regola, desumibile dall'art. 16, ultimo comma, secondo cui la notificazione a mezzo del servizio postale si considera effettuata al momento della spedizione, in quanto volta ad evitare che eventuali disservizi postali possano determinare decadenze incolpevoli a carico del notificante, si riferisce infatti ai soli termini entro i quali la notificazione stessa deve intervenire, ed avendo carattere

eccezionale non può essere estesa in via analogica a quelli per i quali il perfezionamento della notificazione rappresenta il momento iniziale, trovando in tal caso applicazione il principio generale secondo cui la notificazione si perfeziona con la conoscenza legale dell'atto da parte del destinatario".

- Nel processo tributario le notificazioni sono fatte secondo le norme dell'art. 137 c.p.c. e ss., (art. 16, c. 2); tuttavia esse possono essere fatte anche direttamente a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico (senza busta) raccomandato con avviso di ricevimento (art. 16, c. 3). La disciplina della fase introduttiva prevede che il ricorso è proposto mediante notifica a norma dei commi 2 e 3 del precedente articolo 16 (art. 20, c. 1). Qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data di spedizione (art. 16, c. 5) e, quando la spedizione del ricorso è fatta a mezzo posta, il ricorso s'intende proposto al momento della spedizione (art. 20, c. 2). Il ricorrente, entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso, a pena d'inammissibilità deposita, nella segreteria della commissione tributaria adita, copia del ricorso spedito per posta, con fotocopia della ricevuta di spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale (art. 22, c. 1); i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto (art. 16, c. 5).
- L'art. 20, c. 2 ("il ricorso s'intende proposto al momento della spedizione") riproduce l'esordio del quinto comma dell'art. 16 ("qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data di spedizione"); però quest'ultima norma prosegue stabilendo che "i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto". Siccome il termine di trenta giorni fissato dall'art. 22 per la costituzione in giudizio del ricorrente ha inizio dalla proposizione - vale a dire dalla notificazione - del ricorso esso non può che decorrere dalla data di recapito postale dell'atto al destinatario, così come avviene per il termine assegnato per la costituzione dell'amministrazione resistente (art. 23, c. 1). E' vero che, ai fini della costituzione dell'attore, l'art. 22 non parla del deposito dell'avviso di ricevimento, mentre menziona, tra gli atti da depositare, la ricevuta di spedizione postale del ricorso, ma ciò sta a significare soltanto che il ricorrente si può costituire in giudizio anche prima e indipendentemente dal recapito dell'atto al destinatario, e non che dalla spedizione inizia a decorrere, a pena d'inammissibilità, il termine per costituirsi senza neppure poter conoscere gli esiti della notifica postale.
- Non v'è alcuna ragione logica e giuridica (artt. 3 e 24 Cost.) per distinguere il regime della notifica diretta a mezzo di raccomandata postale dall'ordinaria notificazione tramite l'ufficiale giudiziario (come invece fa l'orientamento che s'ispira al precedente del 2004), atteso che in quest'ultimo

caso è pacifico che il termine per la costituzione del ricorrente decorre dalla ricezione del ricorso da parte del destinatario (anche in caso di notifica a mezzo del servizio postale), dovendo essere depositato "l'originale del ricorso notificato a norma dell'art. 137 c.p.c. e ss."

- In un procedimento a carattere latamente impugnatorio come il processo tributario, non può non valere il principio generale, più volte affermato riguardo agli artt. 347 e 165 c.p.c., secondo cui il termine per la costituzione decorre dal momento del perfezionamento della notificazione dell'atto di gravame nei confronti del destinatario e non dal momento della consegna di tale atto all'ufficiale giudiziario, che rileva, invece, solo ai fini della tempestività dell'impugnazione (cfr., nel processo civile, Cass. Sez. 3, n. 9329 del 20/04/2010). Per tale via si riconduce a unità l'intera disciplina della fase introduttiva del processo tributario, con una pluralità di modi che valorizzano comunque la ricezione dell'atto da parte del destinatario, sia con notifica tramite l'ufficiale giudiziario (originale dell'atto notificato), sia mediante consegna diretta all'amministrazione (ricevuta di deposito), sia per raccomandata con avviso di ricevimento.
- Inoltre, l'orientamento accolto è coerente sia ai principi di semplificazione del processo tributario espressi dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 520 del 2002, sia ai principi sull'osservanza dei termini posti a carico del notificante fin dal momento in cui l'atto è consegnato per la notifica e sul consolidarsi degli effetti al momento della ricezione dell'atto sanciti dalla Corte

**Effetti della mancata produzione dell'avviso di ricevimento del piego postale con cui è stato notificato il ricorso introduttivo di un giudizio tributario (di primo o di secondo grado)**

L'avviso di ricevimento non è elemento costitutivo del procedimento di notificazione ma documento di prova dell'avvenuto perfezionamento della notifica per il destinatario.

L'omesso deposito dell'avviso di ricevimento determina il mancato assolvimento dell'onere, incombente sulla parte ricorrente, di dimostrare l'avvenuta costituzione del rapporto processuale mediante il solo documento idoneo a provare sia l'intervenuta consegna dell'atto al destinatario, sia la data della stessa, sia l'identità e l'idoneità della persona a mani della quale è stata eseguita.

Poichè l'omessa produzione dell'avviso di ricevimento non incide sulla validità della notifica, non è ammesso il procedimento di rinnovazione di cui all'art. 291 cod. proc. civ., il quale presuppone la nullità dell'eseguita notificazione.

Poichè l'omessa produzione dell'avviso di ricevimento non equivale a inesistenza della notificazione, l'intimato può comunque costituirsi, dovendosi la costituzione riguardare non già come una sanatoria bensì come prova dell'intervenuta consegna dell'atto al destinatario (Cass. civ. Sez. V, Sent., 11-02-2011, n. 3343).

In caso di smarrimento dell'avviso di ricevimento, il contribuente ha la possibilità e l'onere di produrre il relativo duplicato, che l'Amministrazione postale è tenuta a rilasciargli; in caso di smarrimento della raccomandata, se questo è dipeso da cause non imputabili al contribuente, ha la possibilità e l'onere di rinnovare, entro un tempo ragionevolmente contenuto, la procedura notificatoria (SS.UU. 17352/2009).

6 giugno 2011

Antonio Terlizzi