

La prova della notifica spetta sempre al Fisco

di [Enzo Di Giacomo](#)

Pubblicato il 17 Maggio 2016

La prova circa la regolarità e la validità della notifica di una cartella esattoriale - se contestata dal contribuente - incombe sempre ad Equitalia in qualità di concessionario alla riscossione.

La prova circa la regolarità della notifica di una cartella esattoriale incombe sempre ad Equitalia.

Quanto sopra emerge dalla recente sent. n. 6887/2016 della Corte di Cassazione da cui emerge che grava sul concessionario fornire la prova della avvenuta notifica di tutte le cartelle, in quanto atti prodromici, ai sensi dell'art. 19, co. 3, D Lgs n. 546/92, del credito oggetto della garanzia ipotecaria.

Si prende spunto da questa recente sentenza per ripercorrere le fasi della procedura di notificazione dell'atto tributario.



Notifica degli atti tributari

Non esiste una mera definizione della notifica atteso che in ambito civile si definisce la procedura di notifica ma non cosa in sostanza sia la stessa. Il Ministero di Giustizia ha fornito la definizione di notificazione come

"l'attività con la quale l'ufficiale giudiziario o altra persona specificatamente indicata dalla legge (messo comunale, polizia giudiziaria, avvocato) porta formalmente un atto a conoscenza del destinatario, attraverso la consegna di una copia conforme all'originale dell'atto".

La procedura di notifica in ambito tributario è disciplinata dalle norme del Codice di procedura civile, (articoli 137 e seguente), a cui si richiama l'art. 16, c. 2, del D.lgs n. 546/1992., recante norme sul processo tributario. L'attività di notifica può essere eseguita, oltre che a mezzo dell'ufficiale giudiziario, anche a mezzo di messo comunale o messo speciale autorizzato dall'amministrazione procedente.

La notifica può essere eseguita "brevi manu" ossia mediante consegna diretta dell'atto (se non eseguita a mani proprie la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario), nonché a mezzo del servizio postale mediante la spedizione dell'atto in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento(1).

L'art. 140 C.p.c. stabilisce, inoltre, che nel caso di "irreperibilità", incapacità o rifiuto a ricevere da parte del destinatario dell'atto, l'ufficiale giudiziario deposita la copia nella casa comunale dove sarà eseguita la notifica, dandone notizia per raccomandata con avviso di ricevimento.

La notifica a mezzo posta si considera eseguita, attesa la mancata consegna del plico da parte dell'agente postale per assenza del destinatario, decorsi dieci giorni dalla data di rilascio dell'avviso di giacenza; il termine per proporre ricorso decorre dallo scadere dei dieci giorni dalla data del rilascio dell'avviso di giacenza ovvero dalla data del ritiro del piego, se anteriore (Cass. sent. n. 2047/2016).

A corollario di quanto precede, si evidenzia che l'amministrazione finanziaria, in virtù del principio generale contenuto nell'art. 6 della legge n. 212/2000 (statuto del contribuente) "deve, in linea generale, assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati.

Tale disposizione infatti, al primo comma, prevede l'effettiva conoscenza di tutti gli atti destinati al contribuente, ancorché siano applicabili le norme in materia di notifica. Da ciò emerge che con lo statuto del contribuente il legislatore ha voluto affermare che a tutti gli atti dell'amministrazione diretti al contribuente deve essere garantito il più alto grado di conoscibilità.

Relata di notifica - Si può parlare di notifica inesistente quando manca il collegamento tra la relazione di notifica e il soggetto destinatario dell'atto.

Il principio sopra esposto è contenuto nella sent. n. 15423/2015 Cass. da cui emerge che quando è impossibile affermare (per difetto assoluto di elementi sicuri ed univoci di rinvio dalla relata all'atto da notificare), l'esistenza di un collegamento della prima con il secondo la notifica è inesistente.

La relata di notifica rappresenta la certificazione dell'avvenuta notifica che l'[ufficiale giudiziario](#) deve apporre in calce all'originale e alla copia dell'atto. Le indicazioni contenute nella relata (che ha natura di atto pubblico) valgono come prova fino a [querela di falso](#)

In particolare, la relata deve indicare il soggetto destinatario a cui è consegnata la copia, la sua qualità (ad esempio: familiare convivente, portiere) ed il luogo della consegna. Se la notifica non ha buon fine, nella medesima relata devono essere indicati le motivazione dell'omessa consegna, le attività di ricerca compiute dall'ufficiale giudiziario e le notizie raccolte sulla reperibilità del destinatario.

In sostanza la redazione della relata rappresenta l'attività giuridica compiuta dall'ufficiale giudiziario insieme a quella materiale, costituita dalla consegna della copia dell'atto da notificare.

a) Notifica da parte del concessionario

La notifica della cartella esattoriale può avvenire anche mediante invio diretto, da parte del concessionario, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, in quanto l'art. 26, comma 1, del Dpr n. 602/1973 prevede una modalità di notifica, affidata all'ufficiale postale e al concessionario stesso, alternativa rispetto a quella della prima parte della medesima disposizione e di competenza esclusiva dei soggetti in esso indicati (Cass. 23182/2015; Ord. n. 21558/2015) (2).

In caso di notifica della cartella di pagamento da parte del concessionario della riscossione mediante raccomandata postale, l'agente è tenuto ad esibire solo l'avviso di ricevimento.

Quando la notifica è affidata ad Equitalia questa si perfeziona con la ricezione del destinatario, non essendo necessario allegare copia della cartella di pagamento (Cass. 3036/2016). La Suprema Corte, in base ad un consolidato orientamento, ha affermato che la notifica della cartella ex art. 26 del Dpr n. 602/1973 può avvenire mediante invio diretto da parte del concessionario di lettera raccomandata con

avviso di ricevimento, senza necessità di una specifica relata atteso che è l'ufficiale postale a garantirne nell'avviso l'esecuzione eseguita su istanza del soggetto legittimato e l'effettiva coincidenza tra il destinatario e consegnatario della cartella, Quanto precede è confermato implicitamente dal penultimo comma del suddetto art. 26, secondo cui il concessionario è obbligato a conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento, in virtù della forma della notificazione prescelta, al fine di esibirla su richiesta del contribuente o dell'amministrazione (cfr. Cass. nn. 23123/2014 e 6395/2014).

Sul tema i giudici di legittimità hanno ritenuto che in caso di notifica a mezzo posta spetta al concessionario provare l'esatto contenuto della busta contenente la cartella di pagamento. Il concessionario, quindi, deve dimostrare il contenuto della raccomandata in cui è custodita la cartella di pagamento nel rispetto dei principi costituzionali di collaborazione e buona fede con il contribuente. Indubbiamente quest'ultimo pronunciamento offre grossi vantaggi al contribuente, laddove contesti il contenuto della busta ricevuta, per far dichiarare la nullità della cartella (Cass. n. 2625/2015).

Pertanto anche il concessionario può notificare le cartelle impositive, senza bisogno di una relata di notifica (Cass. 30 giugno 2015, n. 13373).

In tema di onere della prova si segnala una precedente sentenza di legittimità in cui emerge che la notifica dell'avviso di mora è nulla se il concessionario della riscossione non esibisce in giudizio la prova della notifica dell'atto.

In caso di notifica a mezzo posta spetta al concessionario provare l'esatto contenuto della busta contenente la cartella di pagamento. Il concessionario deve dimostrare il contenuto della raccomandata in cui è custodita la cartella di pagamento nel rispetto dei principi costituzionali di collaborazione e buona fede con il contribuente (Cass. n. 2625/2015).

Infatti in tema di azioni esecutive il concessionario deve produrre in giudizio la documentazione da cui risulta la notifica effettuata nelle mani del curatore fallimentare non essendo sufficiente la produzione di solo avviso di mora. (cfr. Cass. 30 agosto 2013, n. 20028).

La giurisprudenza di merito, nel rilevare che il concessionario della riscossione è abilitato alla notifica della cartella, a mezzo raccomandata, senza "l'intermediazione" del messo notificatore, ha ritenuto che la notifica dell'avviso di mora è nulla se il concessionario non esibisce in giudizio la prova della notifica dell'atto (CTP di Roma sent. n. 16915/2014).

La prova del perfezionamento della procedura di notificazione deve essere assolta mediante la produzione dell'avviso di ricevimento, salva l'applicabilità del principio del raggiungimento dello scopo; la cartella di pagamento è atto prodromico rispetto all'atto impugnato (rectius: avviso di iscrizione ipotecaria) (CTP Rieti n. 147/2016).

La notificazione, lungi dall'assolvere ad una mera funzione conoscitiva, rappresenta elemento fondativo dell'atto medesimo in carenza o in difetto del quale l'atto è affetto da nullità non sanabile a posteriori. In caso di contenzioso la prova circa la regolare notificazione dell'atto, incombe sul Concessionario, il quale è tenuto ad esibire l'originale dell'avviso di ricevimento, unico elemento probatorio che ha rilevanza giuridica, tenuto conto che trattasi di atto di natura ricettizia e non processuale ([CTP Cosenza, n. 1225/06/15](#)).

FATTISPECIE

Nel caso portato al vaglio della Suprema Corte Equitalia Centro ha impugnato una sentenza della CTR Toscana che, accogliendo il ricorso del contribuente, dichiarava l'illegittimità delle iscrizioni ipotecarie annullando la cartella emessa dal concessionario.

Circa il secondo motivo del ricorso Equitalia ha eccepito l'assunto con cui la Commissione, nell'accogliere l'appello del contribuente, ha affermato che il concessionario non ha prodotto in giudizio la ricevuta di avvenuta notifica delle cartelle, ritenendo che non fosse gravata di tale onere probatorio oltre il termine di cinque anni di cui all'art. 26, c. 5, del Dpr n. 602/1973. in quanto la parte in precedenza non aveva contestato l'illegittimità delle cartelle di pagamento.

I giudici di legittimità hanno ritenuto preliminarmente che la contribuente avesse specificato come motivo di impugnazione la mancata regolare notificazione delle cartelle e a seguito di tale eccezione fosse onere del concessionario fornire la prova dell'avvenuta regolare notificazione di tutte le cartelle, in quanto atti prodromici aventi ad oggetto la garanzia ipotecaria (Cass. n. 21123/2011).

Tale onere, gravante sull'esattore, andava assolto attraverso la produzione in giudizio della relata di notificazione ossia dell'avviso di ricevimento, dovendo escludere la possibilità di ricorrere a documenti

equipollenti, come registri archivi informatici dell'amministrazioni finanziaria (cfr. Cass n. 23213/2014)

I giudici si sono poi soffermati sulla mancata violazione del citato art. 26, comma 5, invocata da Equitalia. Tale disposizione stabilisce che "il concessionario deve conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento ed ha l'obbligo di farne esibizione su richiesta del contribuente o dell'amministrazione. Tale norma non prevede comunque una esenzione, oltre i cinque anni, dalla prova per il concessionario, in quanto si limita a prevedere che quest'ultimo conservi il documento della cartella al fine di esibirlo al contribuente o all'amministrazione.

Atteso che il processo può protrarsi per diversi anni, la previsione di conservazione delle cartelle trova giustificazione anche oltre il termine di cinque anni per cui il concessionario è tenuto a fornire in giudizio la prova della notificazione della cartella, tenendo presente che un conto è l'obbligo di conservazione a fini amministrativi, ispettivi e organizzativi e dall'altra il concetto civilistico della prova di cui all'art 2697 cod. civ che si traduce nel dogma che il soggetto che intende far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento.

Su tale aspetto la sentenza in commento ribadisce un orientamento di legittimità già emerso in materia di obbligo di conservazione decennale delle scritture contabili, obbligo per il quale il concessionario, trascorso tale termine, non viene esonerato dalla prova posta suo carico (Cass. nn. 19696/2014; 1842/2011 e 26683/2009).

La Suprema Corte ha ritenuto, quindi che i giudici del merito hanno agito correttamente, escludendo che, in virtù del decorso del termine di cinque anni, la prova in giudizio da parte del concessionario non fosse più necessaria ovvero ricadesse sul contribuente.

Nota

1) Cass. 6 giugno 2012, n. 9111

La notifica a mezzo posta non si esaurisce con la spedizione dell'atto, bensì si perfeziona con la consegna del relativo plico al soggetto destinatario, atteso che l'avviso di ricevimento di cui all'art. 149 Cpc. è l'unico documento idoneo attestante l'avvenuta consegna.

Cass. 5 settembre 2012 n. 14861

La notifica a mezzo posta è valida se dinanzi al giudice viene esibito l'avviso di ricevimento della raccomandata non essendo sufficiente una semplice dichiarazione dell'ufficio postale; se l'ufficio non è in grado di esibire in giudizio la cartolina di ricevimento ciò determina omissione della notifica e la conseguente nullità dell'atto notificato

Cass. 21 luglio 2011, n. 16050.

La notifica di un atto a mezzo posta per essere validamente compiuta deve contenere, a pena di nullità, anche l'avviso di ricevimento della raccomandata. Pertanto se la notifica non viene eseguita nel rispetto di tutte le condizioni, ivi compresa, la prova documentale dell'avvenuta notifica (avviso di ricevimento), è nulla e l'invalidità si estende anche all'avviso di accertamento.

2) Cass. n.9246/2015

La notifica eseguita da Equitalia è valida in giudizio soltanto previa esibizione dell'avviso di ricevimento della raccomandata. Infatti la prova del perfezionamento dell'avvenuta notifica è assolta con la produzione dell'avviso di ricevimento senza che sia necessario produrre copia della cartella di pagamento.

Cfr della CTP di Bari n. 3150/2015 - La notifica eseguita da Equitalia è valida in giudizio soltanto previa esibizione dell'avviso di ricevimento della prova dell'avvenuta notifica ed è a carico dell'ufficio che deve esibire copia dell'avviso di ricevimento della raccomandata, attesa l'inutilizzabilità della schermata tratta dal sito delle Poste italiane che attesta l'avvenuta consegna al destinatario. La prova dell'avvenuta notifica avviene con la produzione in giudizio quanto meno di copia dell'avviso di ricevimento della raccomandata, non essendo ammissibile la produzione di mezzi equipollenti.

3) Cass. n. 13373/2015

Il concessionario può notificare le cartelle impositive, senza bisogno di una relata di notifica, ossia mediante invio diretto di raccomandata con avviso di ricevimento affidata allo stesso o all'ufficiale della posta. In questo caso la notifica si perfeziona con la ricezione del destinatario, alla data risultante dall'avviso di ricevimento, senza necessità di un'apposita relata, visto che è l'ufficiale postale a garantirne, nel menzionato avviso, l'esecuzione effettuata su istanza del soggetto legittimato e l'effettiva coincidenza tra destinatario e consegnatario della cartella.

17 maggio 2016

Enzo Di Giacomo