

Atti impositivi ed il processo di notificazione: irregolare se viene utilizzato l'indirizzo indicato dal contribuente per il servizio "seguimi"

Autore: Matteo Bottino

In: Giurisprudenza commentata

Estremi della pronuncia: Cass. civ. Sez. V, Ord., pubblicata il 03-12-2019, n. 31479

Esito: Cassa e decide nel merito

Riferimenti normativi: D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973

Premessa

Il **procedimento di notificazione degli atti tributari** è sottoposto ad una specifica disciplina, che riprende in parte le norme di cui al codice di procedura civile^[1], salvo prevedere alcune modifiche e integrazioni che il legislatore ha ritenuto opportune alla luce della particolarità della materia^[2].

La corretta realizzazione della notifica **non è questione meramente formale**, ma si inserisce in una di quelle tutele ritenute essenziali dal nostro ordinamento giuridico, volte a garantire la concreta applicazione di quanto previsto dalla Carta costituzionale in tema di diritto alla difesa e di imparzialità e buon funzionamento della pubblica amministrazione. Le norme che disciplinano questa delicata fase, pongono alcuni **specifici oneri in capo al soggetto notificante** che - se correttamente adempiuti - portano al perfezionamento della notifica, con la conseguenza che si presume che l'atto sia stato portato a conoscenza del destinatario.

La violazione di tale norma, porta alla irregolarità della notifica e - pertanto - l'atto in questione viene considerato come mai pervenuto e/o conosciuto dal destinatario, a meno che non si provi che quest'ultimo lo ha in ogni caso effettivamente ricevuto.

Il Fatto

Il contribuente impugnava nanti la Commissione Tributaria Provinciale di Trento una cartella di pagamento concernente sanzioni in materia di IVA, derivanti da fatti relativi ad una società di persone di

cui lo stesso era legale rappresentante. Il Giudice di prime cure accoglieva il ricorso e l’Agenzia delle Entrate proponeva appello nante la Commissione Tributaria Regionale del Trentino, la quale riformava la sentenza impugnata e respingeva l’appello incidentale proposto dal contribuente. In particolare, l’appellato eccepeva la omessa notificazione dell’avviso di accertamento a cui si riferiva la cartella impugnata e la conseguente illegittimità della stessa.

Nella specie la CTR del Trentino, nel dichiarare infondata la doglianza del contribuente, affermava come le notifiche fossero state correttamente eseguite ai sensi dell’art. 60 D.P.R. 600 del 29 settembre 1973, il quale - per quanto attiene al caso in esame - prevede come “La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile, con le seguenti modifiche: [...] c) alvo il caso di consegna dell’atto o dell’avviso in mani proprie, la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario; d) è in facoltà del contribuente di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano. In tal caso l’elezione di domicilio deve risultare espressamente da apposita comunicazione effettuata al competente ufficio a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento ovvero in via telematica con modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate”.

Il contribuente riteneva che la sentenza emessa dal Giudice di secondo grado fosse erronea per violazione di legge e presentava dunque ricorso nante la Suprema Corte di Cassazione onde ottenere l’annullamento della sentenza e l’accoglimento delle proprie originarie doglianze.

Il ricorso alla Suprema Corte

La Sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Trentino, la quale aveva accolto il gravame proposto dall’Agenzia delle Entrate e respinto l’appello incidentale del contribuente, veniva impugnata nante la Corte di Cassazione, affidando il ricorso a quattro differenti motivi.

In particolare, per quanto attiene all’argomento trattato nel presente articolo, veniva dedotta la **violazione e falsa applicazione dell’art. 139 c.p.c. e dell’art. 60 del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973**, sul presupposto che la notificazione degli avvisi di accertamento su cui si fonda la cartella esattoriale impugnata, fosse stata eseguita in **luogo diverso dal domicilio fiscale del contribuente**. Pertanto, stante il chiaro precetto normativo, deduceva come la notifica non potesse considerarsi valida.

Invero, si evidenziava come la CTR del Trentino avrebbe erroneamente ritenuto che l’Ufficio impositore avesse correttamente notificato gli avvisi di accertamento mediante la spedizione - affidata a Poste Italiane - di plichi raccomandati al domicilio risultante dall’anagrafe tributaria. Infatti, nel corso del giudizio emergeva che le **spedizioni venivano restituite con la dicitura “seguimi”^[3]**, ed inoltrate

all'indirizzo indicato dal contribuente in fase di attivazione del servizio stesso. A suffragare la tesi del ricorrente vi era, inoltre, la circostanza per la quale, i plichi venivano **consegnati a soggetto diverso dal contribuente** - qualificatosi come "persona delegata al ritiro" - e non vi era prova che fossero stati successivamente recapitati all'effettivo destinatario.

La pronuncia

La Suprema Corte di Cassazione prendeva atto dei motivi di doglianza del ricorrente e - in ossequio al principio relativo alla risoluzione della "ragione più liquida" - accoglieva il primo motivo di ricorso, così come sopra delineato e riteneva assorbiti gli altri. Invero, l'accoglimento del motivo relativo alla dedotta errata notificazione dell'avviso di accertamento su cui si fondava la cartella esattoriale impugnata, ha reso quest'ultima del tutto illegittima, rendendo superflua ogni ulteriore esame dei successivi motivi di ricorso.

Nell'accogliere il ricorso del contribuente, la Suprema Corte rilevava come la Commissione Tributaria Regionale del Trentino avesse **erroneamente applicato la normativa relativa al procedimento di notificazione** degli atti impositivi, avendo qualificato **l'attivazione del servizio "seguimi" quale elezione di domicilio di cui all'art. 60 co. I lett. d) del DPR 600/1973**.

Gli Ermellini, nella Ordinanza in commento, **hanno censurato una simile equiparazione**, rilevando come "l'attivazione del servizio "seguimi" **non assume alcuna rilevanza giuridica ai fini della validità delle notificazioni**, nè l'indicazione di un indirizzo al quale recapitare la corrispondenza può assurgere ad elezione di domicilio ai sensi del citato D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, lett. d), **difettando i requisiti formali prescritti dalla citata disposizione**" (Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 25-06-2019) 03-12-2019, n. 31479). Inoltre, viene sottolineato come il servizio fornito da Poste Italiane abbia una **natura prettamente contrattuale** ed è finalizzato a far pervenire la corrispondenza - peraltro **diversa dagli atti giudiziari** - all'indirizzo indicato da colui che ne abbia fatto richiesto.

La normativa, d'altra parte, è **molto precisa nell'indicare le modalità** mediante le quali il contribuente può eleggere domicilio in un luogo differente rispetto a quello risultante dall'anagrafe tributaria, per la notifica degli atti o degli avvisi che lo riguardano. Tali formalità sono state previste al fine di avere certezza circa la volontà del contribuente, il quale riceverà ogni atto impositivo che lo riguardi, nel luogo da lui indicato.

Per queste ragioni la Suprema Corte ha ritenuto che l'attivazione del servizio "seguimi", non possa certamente assumere valore di elezione di domicilio. Nel caso di specie, inoltre, l'irregolarità della notifica è dovuta altresì al fatto che l'avviso di accertamento non fosse stato consegnato nelle mani del contribuente, bensì a "persona delegata al ritiro", **senza che risultasse - dall'esame degli atti processuali - che il ricorrente avesse avuto effettivamente conoscenza degli atti di cui era destinatario**.

Considerazioni conclusive

La pronuncia della Suprema Corte analizza certamente una fattispecie particolare, ma che probabilmente si **sarebbe potuta risolvere in sede di giudizio di merito**, mediante la corretta applicazione delle disposizioni che sorreggono il procedimento di notificazione degli atti impositivi.

L'art. 60 DPR 600/1973 prevede effettivamente la possibilità per il contribuente "di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano." con il conseguente diritto-dovere dell'Amministrazione Finanziaria di notificare in tale luogo gli atti impositivi. La stessa norma, però, così come rilevato anche dal Giudice di legittimità, prevede anche che **l'elezione di domicilio** debba essere effettuata in modo **esplicito** e che **risulti da una comunicazione diretta al competente ufficio**.

Orbene è del tutto evidente come l'attivazione del servizio "seguimi", anche se potrebbe astrattamente essere qualificata come un irrituale esplicita elezione di domicilio, **non può certamente assurgere a "comunicazione diretta all'ufficio competente"**.

L'Amministrazione Finanziaria, quindi, nel caso in cui non rinvenga alcuna abitazione, ufficio o azienda del contribuente nei luoghi risultanti dall'anagrafe tributaria, **deve provvedere alla notificazione dell'atto impositivo secondo le modalità previste dall'art. 140 c.p.c.**^[4].

Pare opportuno rilevare come - anche in tale caso - il soggetto notificante, prima di provvedere nelle forme dell'art. 140 c.p.c. deve **svolgere ricerche volte a verificare che vi sia una effettiva irreperibilità** del contribuente^[5] e che le operazioni debbano essere riportate nella relata predisposta dallo stesso, poiché in caso contrario la notifica è da ritenersi irregolare.

Ad ogni modo, il perfezionamento della notificazione di un atto di accertamento ad un destinatario irreperibile, **si concretizza solo con il deposito della copia dell'atto nella casa Comunale** e con l'affissione dell'avviso di deposito alla porta dell'abitazione o dell'ufficio in busta chiusa e sigillata, alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario e la comunicazione, mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, dell'avvenuto deposito dell'atto di accertamento nella casa comunale^[6].

Quanto sopra evidenzia come il legislatore abbia previsto **precise regole onde poter considerare che la notifica sia stata correttamente eseguita**, in quanto essenziale al fine di poter garantire il diritto di difesa del contribuente, che in caso contrario si troverebbe destinatario di atti impositivi di cui non aveva alcuna conoscenza.

In ultimo, si ricorda come - anche alla luce della ratio delle norme prese in esame - i vizi e le irregolarità

del procedimento di notificazione non possono essere eccepiti dal destinatario, quando questo si venuto comunque a conoscenza del contenuto dell'atto impositivo. È questo il principio elaborato dalla giurisprudenza^[7] secondo cui **“il raggiungimento dello scopo” sana i vizi di notificazione**, in un'ottica di salvaguardare pretestuose opposizioni fondate su mere ragioni formali e trovando - a parere di chi scrive - un giusto equilibrio tra tutela del contribuente e necessità dell'apparato pubblico.

Volume consigliato

Note

[1] Artt. 137 e ss del Codice Civile, che disciplinano il procedimento di notificazione al destinatario dell'atto e gli incumbenti a carico dell'interessato, in caso di irreperibilità dello stesso, onde far sì che la notifica si perfezioni correttamente e possa ritenersi che il destinatario abbia avuto conoscenza dell'atto.

[2] Vedi art. 60 D.P.R. 600/1973, secondo cui “La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile, con le seguenti modifiche: a) la notificazione è eseguita dai messi comunali ovvero dai messi speciali autorizzati dall'ufficio; b) il messo deve fare sottoscrivere dal consegnatario l'atto o l'avviso ovvero indicare i motivi per i quali il consegnatario non ha sottoscritto; b-bis) se il consegnatario non è il destinatario dell'atto o dell'avviso, il messo consegna o deposita la copia dell'atto da notificare in busta che provvede a sigillare e su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella relazione in calce all'originale e alla copia dell'atto stesso. Sulla busta non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto. Il consegnatario deve sottoscrivere una ricevuta e il messo dà notizia dell'avvenuta notificazione dell'atto o dell'avviso, a mezzo di lettera raccomandata; c) salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario; d) è in facoltà del contribuente di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano. In tal caso l'elezione di domicilio deve risultare espressamente da apposita comunicazione effettuata al competente ufficio a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento ovvero in via telematica con modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate; e) quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 del codice di procedura civile, in busta chiusa e sigillata, si affigge nell'albo del comune e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione; e-bis) è facoltà del contribuente che non ha la residenza nello Stato e non vi ha eletto domicilio ai sensi della lettera d), o che non abbia costituito un rappresentante fiscale, comunicare al competente ufficio locale, con le modalità di cui alla stessa lettera d), l'indirizzo estero per la notificazione degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano; salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione degli avvisi o

degli atti è eseguita mediante spedizione a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento; f) le disposizioni contenute negli artt. 142, 143, 146, 150 e 151 del codice di procedura civile non si applicano. L'elezione di domicilio ha effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della data di ricevimento delle comunicazioni previste alla lettera d) ed alla lettera e-bis) del comma precedente. Le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal trentesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica, o, per le persone giuridiche e le società ed enti privi di personalità giuridica, dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione da parte dell'ufficio della dichiarazione prevista dagli articoli 35 e 35-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ovvero del modello previsto per la domanda di attribuzione del numero di codice fiscale dei soggetti diversi dalle persone fisiche non obbligati alla presentazione della dichiarazione di inizio attività IVA. Salvo quanto previsto dai commi precedenti ed in alternativa a quanto stabilito dall'articolo 142 del codice di procedura civile, la notificazione ai contribuenti non residenti è validamente effettuata mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera rilevato dai registri dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero o a quello della sede legale estera risultante dal registro delle imprese di cui all'articolo 2188 del codice civile. In mancanza dei predetti indirizzi, la spedizione della lettera raccomandata con avviso di ricevimento è effettuata all'indirizzo estero indicato dal contribuente nelle domande di attribuzione del numero di codice fiscale o variazione dati e nei modelli di cui al terzo comma, primo periodo. In caso di esito negativo della notificazione si applicano le disposizioni di cui al primo comma, lettera e). La notificazione ai contribuenti non residenti è validamente effettuata ai sensi del quarto comma qualora i medesimi non abbiano comunicato all'Agenzia delle entrate l'indirizzo della loro residenza o sede estera o del domicilio eletto per la notificazione degli atti, e le successive variazioni, con le modalità previste con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate. La comunicazione e le successive variazioni hanno effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione. Qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto. In deroga all'articolo 149-bis del codice di procedura civile e alle modalità di notificazione previste dalle norme relative alle singole leggi d'imposta non compatibili con quelle di cui al presente comma, la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati alle imprese individuali o costituite in forma societaria e ai professionisti iscritti in albi o elenchi istituiti con legge dello Stato può essere effettuata direttamente dal competente ufficio con le modalità previste dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo di posta elettronica certificata, all'indirizzo del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC). All'ufficio sono consentite la consultazione telematica e l'estrazione, anche in forma massiva, di tali indirizzi. Se la casella di posta elettronica risulta satura, l'ufficio effettua un secondo tentativo di consegna decorsi almeno sette giorni dal primo invio. Se anche a seguito di tale tentativo la casella di posta elettronica risulta satura oppure se l'indirizzo di posta elettronica del destinatario non risulta valido o attivo, la notificazione deve essere eseguita mediante deposito telematico dell'atto nell'area riservata del sito internet della società InfoCamere Scpa e pubblicazione, entro il secondo giorno successivo a quello di deposito, del relativo avviso nello stesso sito, per la durata di quindici giorni; l'ufficio inoltre dà notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto a mezzo di lettera raccomandata, senza ulteriori adempimenti a proprio carico. Ai fini del rispetto dei termini di prescrizione e decadenza, la notificazione

si intende comunque perfezionata per il notificante nel momento in cui il suo gestore della casella di posta elettronica certificata gli trasmette la ricevuta di accettazione con la relativa attestazione temporale che certifica l'avvenuta spedizione del messaggio, mentre per il destinatario si intende perfezionata alla data di avvenuta consegna contenuta nella ricevuta che il gestore della casella di posta elettronica certificata del destinatario trasmette all'ufficio o, nei casi di cui al periodo precedente, nel quindicesimo giorno successivo a quello della pubblicazione dell'avviso nel sito internet della società InfoCamere Scpa. Nelle more della piena operatività dell'anagrafe nazionale della popolazione residente, per i soggetti diversi da quelli obbligati ad avere un indirizzo di posta elettronica certificata da inserire nell'INI-PEC, la notificazione può essere eseguita a coloro che ne facciano richiesta, all'indirizzo di posta elettronica certificata di cui sono intestatari, all'indirizzo di posta elettronica certificata di uno dei soggetti di cui all'articolo 12, comma 3, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, ovvero del coniuge, di un parente o affine entro il quarto grado di cui all'articolo 63, secondo comma, secondo periodo, del presente decreto, specificamente incaricati di ricevere le notifiche per conto degli interessati, secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. Nelle ipotesi di cui al periodo precedente, l'indirizzo dichiarato nella richiesta ha effetto, ai fini delle notificazioni, dal quinto giorno libero successivo a quello in cui l'ufficio attesta la ricezione della richiesta stessa. Se la casella di posta elettronica del contribuente che ha effettuato la richiesta risulta satura, l'ufficio effettua un secondo tentativo di consegna decorsi almeno sette giorni dal primo invio. Se anche a seguito di tale tentativo la casella di posta elettronica risulta satura oppure nei casi in cui l'indirizzo di posta elettronica del contribuente non risulta valido o attivo, si applicano le disposizioni in materia di notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente, comprese le disposizioni del presente articolo diverse da quelle del presente comma e quelle del codice di procedura civile dalle stesse non modificate, con esclusione dell'articolo 149-bis del codice di procedura civile.”

[3] Servizio offerto da Poste Italiane ed attivato a richiesta del cliente, attraverso il quale le missive indirizzate in un determinato luogo vengono automaticamente inoltrate all'indirizzo indicato dal cliente stesso.

[4] Art 140 c.p.c.: “Se non è possibile eseguire la consegna per irreperibilità o per incapacità o rifiuto delle persone indicate nell'articolo precedente, l'ufficiale giudiziario deposita la copia nella casa del comune dove la notificazione deve eseguirsi, affigge avviso del deposito in busta chiusa e sigillata alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario, e gliene dà notizia per raccomandata con avviso di ricevimento.”

[5] In tal senso cfr. Cass. civ. Sez. VI - 5 Ord., 08/03/2019, n. 6765 (rv. 653075-01) in CED Cassazione 2019, secondo cui: “In tema di notificazione degli atti impositivi, il messo notificatore o l'ufficiale giudiziario, prima di effettuare la notifica secondo le modalità previste dall'art. 60, comma 1, lett. e), del d.P.R. n. 600 del 1973, in luogo di quella ex art. 140 c.p.c., devono svolgere ricerche volte a verificare che ricorra l'irreperibilità assoluta del contribuente, ossia che quest'ultimo non abbia più né l'abitazione né l'ufficio o l'azienda nel Comune nel quale aveva il domicilio fiscale. (Nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha annullato la decisione impugnata che aveva ritenuto sufficienti, ai fini della

configurabilità di un'ipotesi di irreperibilità assoluta, le attività di ricerca svolte dall'ufficiale giudiziario presso il portiere dello stabile nel Comune di residenza del contribuente, poi risultato detenuto nel medesimo Comune”

[6] In tal senso confronta Cass. civ. Sez. VI - 5 Ord., 19/11/2018, n. 29820, in Massima redazionale, Wolters Kluwer srl Italia, 2018 secondo cui: “Il perfezionamento della notificazione di un atto di accertamento ad un destinatario relativamente irreperibile presuppone il deposito di copia dell'atto, da parte del notificatore, nella casa del Comune dove la notificazione deve eseguirsi, nonché l'affissione dell'avviso di deposito, in busta chiusa e sigillata, alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario e la comunicazione, mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, dell'avvenuto deposito dell'atto di accertamento nella casa comunale. Nei casi di irreperibilità relativa del destinatario va, dunque, applicato l'art. 140 c.p.c., in virtù del combinato disposto dell'art. 26, ultimo comma, D.P.R. n. 602 del 1973 e dell'art. 60, comma 1, lett. e), D.P.R. n. 600 del 1973, sicché è necessario, ai fini del suo perfezionamento, che siano effettuati tutti gli adempimenti ivi prescritti, incluso l'inoltro al destinatario e l'effettiva ricezione della raccomandata informativa del deposito dell'atto presso la casa comunale, non essendone sufficiente la sola spedizione.”

[7] Vedasi ex plurimis Cass. civ. Sez. V Ord., 07/11/2019, n. 28690 in Massima redazionale, Wolters Kluwer srl Italia, 2019, secondo cui “In tema di notifica degli atti impositivi, se la stessa avviene mediante consegna al portiere dello stabile da parte dell'ufficiale giudiziario, ove quest'ultimo non attesti nella relata il mancato rinvenimento delle persone indicate nell'art. 139 c.p.c., la nullità è sanata per raggiungimento dello scopo qualora sia provata la ricezione della raccomandata contenente la notizia dell'avvenuta notificazione.”

<https://www.diritto.it/atti-impositivi-ed-il-processo-di-notificazione-irregolare-se-viene-utilizzato-lindirizzo-indicato-dal-contribuente-per-il-servizio-seguimi/>