

LE PROCEDURE DI NOTIFICA DEGLI ATTI IMPOSITIVI

Fiano Romano -27 settembre 2016

*Maria Suppa, Avvocato Tributarista,
componente Osservatorio Tecnico e
Docente Esclusivo Anutel*

LE PROCEDURE DI NOTIFICA DEGLI ATTI TRIBUTARI

di Maria Suppa, avvocato tributarista

La presente dispensa è stata utilizzata in occasione della giornata formativa che si è svolta a Fiano Romano, il 27/09/2016

La pubblicazione del presente Volume avviene per gentile concessione di:
ANUTEL.



LE PROCEDURE DI NOTIFICA DEGLI ATTI IMPOSITIVI

Fiano Romano -27 settembre 2016

***Maria Suppa, Avvocato Tributarista,
componente Osservatorio Tecnico e
Docente Esclusivo Anutel***

LA NOTIFICA DEGLI ATTI TRIBUTARI A MEZZO POSTA: VALIDITA', EFFETTI E LIMITI ALLA LUCE DELLA GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITA'

PREMESSA

La notificazione è un procedimento tipico, formale e complesso con il quale l'atto viene portato a legale conoscenza del destinatario.

Poiché la notifica è una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto amministrativo di imposizione tributaria, essa non attinge, quindi, alla validità dell'atto bensì alla sua efficacia.¹

Ne consegue che il discostamento dalle formalità previste dalla legge determina, a seconda del grado di difformità del procedimento notificatorio adottato rispetto allo schema legale (c.d. criterio quantitativo), una mera irregolarità della notifica², priva di conseguenze processuali, ovvero un vizio di nullità o di inesistenza della notificazione la cui deduzione in giudizio può, invece, determinare l'invalidità dell'atto.

Il vizio di nullità

La notifica è nulla ai sensi e per gli effetti del combinato disposto di cui agli artt. 156, 2 co. e 160 del c.p.c., quando vi è un vizio del procedimento di notifica tipico tale da impedire il raggiungimento dello scopo ovvero garantire la legale conoscenza dell'atto da parte del destinatario così da consentirne la tempestiva impugnazione in giudizio. Ne consegue che l'impugnazione dell'atto impositivo da parte del contribuente, sana il vizio di nullità della notifica che non può pertanto essere fatto valere in giudizio. La sanatoria non opera, però se il vizio viene contestato con l'impugnazione dell'atto successivo. L'omissione o irrituale notificazione di un atto presupposto, infatti, costituisce vizio procedurale che comporta la nullità "derivata" dell'atto consequenziale (pur se ritualmente notificato).

In particolare, a fronte di un atto viziato da nullità della notifica ma non impugnato, il contribuente potrà ai sensi e per gli effetti dell'art. 19, D.Lgs. 546/1992:

- impugnare solo l'atto consequenziale notificatogli ed eccepire la nullità di quello presupposto per vizio di notifica; in questo caso, il Giudice dovrà limitarsi a verificare la ritualità o meno della notifica e all'esito confermare o annullare entrambi gli atti;

¹ *ex multis, Corte di Cass.sez.trib.sent.n.11993 del 10/06/2015*

² la notifica è irregolare quando il procedimento notificatorio adottato presenti delle difformità rispetto al modello legale che non influiscono in alcun modo sugli effetti tipici della notificazione

-rinunciare a far valere il vizio di nullità della notificazione e impugnare l'atto consequenziale contestando, unitamente a quest'ultimo, anche quello presupposto nel merito.

L'inesistenza

L'inesistenza è una categoria frutto dell'elaborazione dottrinale, poi ripresa dalla giurisprudenza di legittimità.

In particolare, per il diritto vivente, la notifica è inesistente quando sia effettuata da soggetto non legittimato, quando la modalità adottata non sia in alcun modo riconducibile allo procedimento legale e quando manchi la prova della notifica.

LA NOTIFICA A MEZZO POSTA "DIRETTA"

La notifica "diretta" a mezzo posta degli atti impositivi e processuali tributari è forma legale di notifica poiché espressamente prevista da specifiche disposizioni di legge.

Sottolinea, infatti, il diritto vivente³ che si tratta di una modalità di notificazione pienamente legittima perché espressamente prevista dal Legislatore tributario per la notifica degli atti tributari sostanziali, oltreché di quelli processuali. L'Ente locale è, quindi, abilitato alla notificazione dell'atto senza l'intermediazione dell'agente notificatore (ferma restando, ovviamente, quella dell'ufficiale postale), attraverso la spedizione per posta di plico raccomandato con avviso di ricevimento⁴. In tale caso, la notifica si ha per eseguita, per il notificante, alla data di spedizione, mentre per il destinatario alla data di ricevimento del plico. Contrariamente, quindi, a quanto accade nella notifica a mezzo posta ex L.n.890/1982, dove è prevista la presenza dell'agente notificatore (ufficiale giudiziario, messo comunale, messo notificatore e agente della riscossione), nella notifica mediante posta con raccomandata A.r., è il Comune che direttamente procede alla notificazione.

In particolare, l'atto spedito per posta ordinaria può ritenersi validamente notificato in presenza dell'avviso di ricevimento sottoscritto dal destinatario o da uno dei soggetti abilitati a riceverlo.

L'avviso di ricevimento deve contenere, altresì: l'indicazione della data e dell'Ufficio di spedizione, l'indirizzo del destinatario, la data di ricevimento, la sottoscrizione

³ tra le ultime, Corte di cass.sent.nn.7217-7218 del 10/04/2015

⁴ secondo le modalità previste dal D.M. 01/10/2008, decreto del ministero dello sviluppo economico del 1 ottobre 2008, intitolato "Approvazione delle condizioni generali per l'espletamento del servizio postale universale"; diritto vivente, ex multis, Corte di Cass.ord.n.3254 del 18/02/2016;Corte di Cass.ord.n.2047 del 02/02/2016

dell'incaricato alla distribuzione e la firma del soggetto ricevente; non è, invece, necessario indicare la qualità di chi riceve l'atto.

Non è, pertanto, ravvisabile alcun profilo di nullità ove il suddetto avviso di ricevimento, debitamente consegnato nel domicilio del destinatario, sia sottoscritto (anche se con firma illeggibile) da persona ivi rinvenuta, ma della quale non risulti dall'avviso medesimo la qualità o la relazione col destinatario dell'atto⁵.

Ciò per la ragione che l'attività complessivamente svolta dall'Agente postale sia quella espressamente consacrata nell'avviso di ricevimento che quella presupposta, come l'accertamento della qualità del consegnatario dell'atto in relazione alla previsione di cui agli artt.20 e 26 del D.M. 01/10/2008 cit. è assistita dalla speciale efficacia probatoria prevista dagli artt.2699 e 2700 C.C. attesa la natura di atto pubblico spettante all'avviso di ricevimento della raccomandata, con la conseguente imprescindibile necessità che la prova del contrario sia fornita mediante querela di falso

Al fine, quindi, di contestare la veridicità delle attestazioni contenute nell'avviso di ricevimento, quanto al luogo di notificazione, alla estraneità della persona che ha sottoscritto l'avviso alla propria sfera personale o familiare o alla intelligibilità della firma, il destinatario dell'atto sarà costretto a proporre la querela di falso ex artt.221 e seg.c.p.c. innanzi al giudice ordinario, diversamente dette contestazioni non hanno alcuna rilevanza giuridica.

La mancanza di un agente notificatore tenuto per legge a svolgere una complessa e specifica procedura, può, però, rendere più concreto il rischio per l'ente locale di ritrovarsi con un atto "non notificato" e, quindi, inefficace, pur avendo spedito la raccomandata con A.r..

In particolare, la notifica è giuridicamente inesistente (e l'atto impositivo privo di efficacia) quando l'avviso di ricevimento è privo della sottoscrizione del destinatario o di uno dei soggetti abilitati a riceverlo.

Le disposizioni che disciplinano il servizio postale ordinario, infatti, diversamente da quanto accade nella notifica a mezzo posta di cui alla L.n.890/1982 (art.8) non prevedono il perfezionamento della notifica a seguito di "compiuta giacenza".

Pertanto, in tutti i casi in cui l'avviso di ricevimento contenga la dicitura "irreperibile", " sconosciuto", "indirizzo inesistente" così come nei casi in cui il plico, depositato

⁵ *ex multis*, Cass.sent.n.9246 del 07/05/2015; Cass.ord.n.25128 del 08/11/2013; Cass.ord.n.12184 del 17/05/2013; Cass.ord.n.11708 del 27/05/2011

presso l'ufficio postale per l'assenza del destinatario, non venga ritirato, la notifica non si è realizzata e l'atto è privo di efficacia.

Nella spedizione per posta ordinaria con A.r., quindi, la notifica si realizza esclusivamente:

-con la sottoscrizione dell'avviso di ricevimento da parte del destinatario dell'atto o di uno dei soggetti abilitati a riceverlo;

- ovvero, con l'attestazione e la sottoscrizione dell'avviso di ricevimento del solo agente postale, quale incaricato di un pubblico servizio, nei soli casi di rifiuto alla sottoscrizione ovvero di rifiuto dell'atto da parte del destinatario o di uno dei soggetti abilitati;

-con il ritiro dell'atto preso l'ufficio postale da parte del destinatario o altro soggetto dallo stesso espressamente delegato; nel qual caso, la notifica si perfeziona, per il destinatario, all'atto del ritiro.

Qualora, invece, l'atto depositato presso l'Ufficio postale venga ritirato dal destinatario o da persona dallo stesso incaricata, la notifica si ha per eseguita decorsi dieci giorni dalla data del rilascio dell'avviso di giacenza, ovvero dalla data del ritiro del piego, se anteriore, in applicazione analogica di quanto disposto dall'art.8, L.890/1982 (Cass.ord.2047 del 02/02/2016).

Nei casi in cui si procede a notificare gli atti tributari direttamente a mezzo posta è, quindi, importante verificare che l'avviso di ricevimento sia sottoscritto. Se manca la sottoscrizione è necessario procedere a rinotificare l'atto attraverso una delle altre modalità di notificazione previste dal nostro ordinamento giuridico.

LA NOTIFICA A MEZZO POSTA TRAMITE AGENTE NOTIFICATORE

L'art.149 c.p.c. e la legge n. 890 del 20/11/1982, disciplinano la notificazione a mezzo del servizio postale tramite agente notificatore⁶.

In tale caso, la notifica si realizza mediante la collaborazione di due soggetti distinti: l'agente notificatore (ufficiale giudiziario, messo comunale, messo notificatore e agente della riscossione) e l'agente postale.

Il perfezionamento della notifica per compiuta giacenza

⁶ la notificazione degli atti avviene a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento, con l'uso di speciali buste e avvisi di colore verde (art.2, L.n.890/1982)

L'art.8 della L.n.890/1982 prevede espressamente che: "...La notificazione si ha per eseguita decorsi dieci giorni dalla data di spedizione della lettera raccomandata di cui al secondo comma ovvero dalla data del ritiro del piego, se anteriore...".

Diversamente da quanto accade nella notifica "diretta", quindi, nella notificazione mediante agente notificatore la notifica si perfeziona anche nel caso di mancato recapito del plico al destinatario.

Perché la notifica sia valida e l'atto tributario efficace è, però, necessario che l'avviso di ricevimento sia debitamente compilato e sottoscritto in tutte le sue parti.

L'avviso di ricevimento è, infatti, elemento costitutivo indefettibile del procedimento notificatorio, poiché è il solo documento idoneo a fornire, in giudizio, la prova piena dell'avvenuta rituale notifica dell'atto.

Salva, infatti, la possibilità di rilascio del duplicato di cui all'art.6, L.n.890/1982, l'avviso di ricevimento non può essere sostituito da atti equipollenti, costituendo prova insurrogabile della notificazione.

L'avviso di ricevimento deve, pertanto, contenere precisa menzione di tutte le formalità eseguite, del deposito e relativa data, nonché dei motivi che li hanno determinati; detta descrizione, infatti, si rende indefettibilmente necessaria affinché si possa verificare l'effettiva presenza delle condizioni di legge perché l'atto possa raggiungere il suo scopo.

Conseguentemente, in caso di non completa compilazione dell'avviso di ricevimento, nonché di omessa certificazione della mancanza o assenza delle persone abilitate a ricevere il piego e in difetto di dimostrazione dell'attività svolta dall'ufficiale postale offerta aliunde dal notificante, la notifica è nulla⁷.

La Cassazione ha, infatti, statuito che in tema di notifiche a mezzo posta, quando l'ufficiale postale non abbia potuto consegnare il piego al destinatario, ha l'obbligo ai sensi dell'art.8, L.890/1982, di rilasciare avviso al destinatario del deposito del piego nell'ufficio postale e provvedere alla compilazione dell'avviso di ricevimento che, con la menzione di tutte le formalità eseguite, del deposito e relativa data, nonché dei motivi che li hanno determinati, deve essere restituito al mittente compiuti inutilmente dieci giorni dal deposito.

⁷ Corte di cass.sez.civ., sent. n. 9246 del 07/05/2014; Corte di cass.sez.trib., sent. n. 23213 del 31/10/2014; Corte di cass.sez.trib., sent. n. 8684 del 15/04/2011; Corte di cass.sez.trib.sent.11/04/2011, n.8213; Corte di cass.S.U.sent.n.3006 del 08/02/2008

L'avviso di ricevimento deve, pertanto, contenere precisa menzione di tutte le predette operazioni; detta descrizione, infatti, si rende indefettibilmente necessaria affinché si possa verificare l'effettiva presenza delle condizioni di legge perche' l'atto possa raggiungere il suo scopo

Conseguentemente, in caso di non completa compilazione dell'avviso di ricevimento, nonché di omessa certificazione della mancanza o assenza delle persone abilitate a ricevere il piego e in difetto di dimostrazione dell'attività svolta dall'ufficiale postale offerta aliunde dal notificante, la notifica e' nulla.⁸

L'INESISTENZA DELLA NOTIFICA A MEZZO POSTA TRAMITE AGENZIE PRIVATE DI RECAPITO

L'art.4, co.5, D.Lgs 261/1999 ante 2011

Con il II D.Lgs n. 261 del 22/07/1999, il Legislatore italiano ha introdotto nel nostro ordinamento, in attuazione della direttiva n. 97/67/Ce, la disciplina di liberalizzazione dei servizi postali (concernente regole comuni per lo sviluppo del mercato interno dei servizi postali comunitari e per il miglioramento della qualità del servizio).

L'art.4 co. 5, stabiliva la riserva in via esclusiva al c.d. “ *fornitore del servizio universale, ovverosia all'organismo che fornisce l'intero servizio postale universale su tutto il territorio nazionale (id est all'Ente Poste), degli invii raccomandati attinenti alle procedure amministrative e giudiziarie*”.

L'interpretazione della norma fornita dal diritto vivente era chiara e consolidata: “quando il legislatore prescrive, per l'esecuzione di una notificazione, il ricorso alla "raccomandata con avviso di ricevimento", non può che fare riferimento al cosiddetto “servizio postale universale” fornito dall'Ente Poste su tutto il territorio nazionale, in virtù della riserva ad esso attribuita in via esclusiva dall'art.4, co.5, D.Lgs 261/1999. Ne consegue che, qualora la spedizione del plico sia effettuata da un'agenzia privata di recapito, essa non è conforme alle formalità prescritte dalla legge e la notifica è, pertanto, inesistente⁹.

L'art.4, co.5, D.Lgs 261/1999 dopo il 2011

⁸ *ex multis*, Corte di Cass.ord.n.12856 del 06/06/2014; Corte di Cass.sent.n. 10998 del 10/05/2011; Corte di Cass.ord.n.14325 del 15/06/2010

⁹ Corte di Cass.ord.n. 2262 del 31/01/2013; Corte di Cass.ord.n. 3932 del 17/02/2011; Corte di Cass.ord.n.10326 del 10/05/2011; Corte di Cassazione, sez.civ., sentenza n.20440 del 21/09/2006

L'art.1 del D.Lgs. n.58 del 31/03/2011, in attuazione della Direttiva 2008/6/Ce (modificativa della Dir. 97/67/Ce) ha apportato alcune modifiche al D.Lgs. n.261/99 ed in particolare si è intervenuti sull'art.23 per cui il servizio universale è affidato a Poste Italiane Spa per un periodo di quindici anni dall'entrata in vigore del citato decreto n.58/2011 e sull'art.4.

A seguito delle modifiche apportate, l'art.4 cit.statuisce espressamente che:

“Per esigenze di ordine pubblico, sono affidati in via esclusiva al fornitore del servizio universale:

a) i servizi inerenti le notificazioni di atti a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla legge 20 novembre 1982, n. 890, e successive modificazioni;

b) i servizi inerenti le notificazioni a mezzo posta di cui all'articolo 201 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285”.

Sulla disposizione de qua, così come novellata, è intervenuta la Corte di Cassazione con due importanti ordinanze¹⁰.

La Suprema Corte, in ragione della funzione nomofilattica che le è propria, ha chiarito in maniera inequivocabile che sostenere che l'art.4 così come mod.dal D.Lgs 58/2011 riserva al fornitore del servizio universale solo le notificazioni degli atti giudiziari ex L.890/1982 e le notifiche di violazioni al codice della strada è tesi errata poiché in netto contrasto con la lettera della legge. Per il giudice di legittimità, infatti, dall'analisi della disposizione in esame emerge che la riserva in favore del fornitore del servizio universale e' stabilita dalla legge senza alcuna distinzione tra notificazioni di atti processuali e sostanziali a mezzo posta effettuate dall'ufficiale giudiziario ai sensi della Legge n. 890/1982 e notificazioni a mezzo posta effettuate da soggetti diversi dall'ufficiale giudiziario in base a diverse disposizioni di legge.

La Cassazione è, quindi, categorica: la riserva in favore del fornitore del servizio postale universale delle raccomandate postali relative ad atti giudiziali e non giudiziali, spedite nell'ambito della procedura notificatoria ex L. 890/1982, nonché delle raccomandate postali spedite nell'ambito di procedure notificatorie previste da altre disposizioni di legge ed effettuate da altri soggetti, non è affatto venuta meno a seguito delle modifiche apportate all'art.4, co.5 cit. dal D.Lgs 58/2011.

¹⁰ Corte di Cass.ord.nn.26705 e 26704 del 18/12/2014

In particolare, sottolinea in maniera cristallina il diritto vivente che: "...Il Decreto Legislativo n. 261 del 1999, articolo 4, (novellato dal Decreto Legislativo n. 58 del 2011) nella lettera a), riserva in favore del fornitore del servizio universale i servizi inerenti le notificazioni di atti a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla Legge 20 novembre 1982, n. 890, e successive modificazioni.

La congiunzione e significa che rientrano nella riserva i servizi inerenti:

- 1) tanto le notificazioni di atti a mezzo posta;
- 2) quanto a le notificazioni ... di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla Legge 20 novembre 1982, n. 890, e successive modificazioni.

L'indicazione sub 1) esprime la volonta' del legislatore di riservare al fornitore del servizio universale le trasmissioni a mezzo posta di atti, anche non giudiziari, quando tali trasmissioni siano destinate ad integrare la procedura notificatoria degli atti medesimi; tale indicazione contempla, quindi:

- a) le raccomandate postali spedite dagli ufficiali giudiziari nell'ambito della procedura notificatoria di cui all'articolo 149 c.p.c. ed alla Legge n. 890 del 1982;
- b) le raccomandate postali spedite da soggetti diversi dagli ufficiali giudiziari nell'ambito di procedure notificatorie previste e regolate da altre disposizioni...

L'indicazione sub 2), invece, esprime la volonta' del legislatore di riservare al fornitore del servizio universale le trasmissioni a mezzo posta delle comunicazioni connesse con le notificazioni degli atti (soltanto) giudiziari effettuate dall'ufficiale giudiziario ai sensi della Legge n. 890 del 1982....".

Per il giudice di legittimità, la ratio della disposizione in commento si fonda su esigenze di ordine pubblico derivanti dalla necessita' di assicurare l'effettività della funzione probatoria dell'invio raccomandato.

Un ulteriore elemento di criticità evidenziato dalla Cassazione, infatti, è rappresentato dal fatto che la spedizione mediante raccomandata affidata ad un servizio di posta privata non assicura l'effettività della funzione probatoria dell'invio raccomandato atteso che l'incaricato di un servizio di posta privata non riveste, a differenza dell'agente del fornitore del servizio postale universale, la qualità di pubblico ufficiale. Ne consegue che, mentre l'attività svolta da quest'ultimo è assistita dall'efficacia probatoria di cui all'art.2700 C.C. fino a querela di falso, gli atti redatti dall'incaricato di un servizio di posta privata non godono di alcuna presunzione di veridicità.

Dello stesso tenore la sent.n.2886/2014 dove, peraltro, la Cassazione evidenzia la fondamentale distinzione tra “spedizione” e “notificazione”.

La questione concerneva la regolarità della proposizione di un atto di appello ad una sentenza penale di condanna spedito a mezzo raccomandata tramite posta privata anziché del servizio di Poste Italiane spa. La Corte, previo un puntuale excursus normativo, puntualizza che tra i servizi ancor oggi riservati in via esclusiva a Poste Italiane non rientra il servizio di spedizione con raccomandata dell’atto di impugnazione di cui all’art.583 c.p.p. il quale dispone che le parti e i difensori possono proporre l’impugnazione anche con atto da trasmettersi a mezzo raccomandata. Ma il *decisum* non si poggia sulla avvenuta equiparazione tra la spedizione raccomandata per mezzo Poste Italiane e Agenzie private nell’ambito di un procedimento notificatorio, bensì sulla circostanza che “... la “spedizione” di cui all’art.583 cpp sia atto concettualmente diverso da quello della “notificazione a mezzo posta”, risolvendosi, appunto, la prima, in una “spedizione” sia pure a mezzo posta volta a far pervenire non ad una controparte, bensì ad un ufficio giudiziario (...) l’atto di gravame.

Non vi è equivoco di sorta, quindi.

Il *dictum* della Corte di Cassazione è, infatti, chiaro ed inequivocabile: ogni atto tributario, processuale e sostanziale, che deve essere notificato e per il quale si sceglie la modalità di notifica a mezzo posta con raccomandata a.r. è soggetto alla riserva prevista dall’art.4 del D.Lgs. n.261/1999 (anche dopo le modifiche del D.Lgs. n.58/2011) nei confronti del fornitore universale Poste Italiane spa, pena l’inesistenza della notifica.

Non si può, infatti, equivocare tra strumento e scopo. Se lo strumento è la spedizione a mezzo raccomandata a.r., la liberalizzazione del servizio postale che consente alle poste private di recapitare plichi raccomandati al pari del servizio reso da Poste Italiane, non implica che il servizio reso rappresenti, comunque, una notificazione. Invero, ogni atto, anche non giudiziario che per espressa disposizione di legge deve essere notificato e quindi portato a legale conoscenza del suo destinatario perché collegato a diritti, preclusioni e decadenze (sia per il notificante che per il notificato) qualora il procedimento di notificazione prescelto dal notificante preveda la spedizione tramite raccomandata a.r., allo stato dell’arte della legislazione vigente e della giurisprudenza di legittimità deve essere spedito per il tramite del fornitore del servizio universale Poste Italiane Spa.

Di contro, qualunque atto amministrativo per il quale non è prevista la notifica (evidentemente non rientrano tra questi gli atti impositivi tributari che per legge devono essere notificati per essere efficaci) ben può essere inviato al destinatario tramite la spedizione con raccomandata a.r. tramite le agenzie postali private.

Per concludere, pur nel massimo rispetto delle diversità di opinione, nonché di quanto previsto da documenti di prassi ministeriale,¹¹ non si può certamente ignorare che tra le principali funzioni della Corte di cassazione vi è quella di assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione ed applicazione della legge, sicché la sua giurisprudenza fornisce quell'indirizzo interpretativo uniforme della legge (cd. funzione nomofilattica). Visti gli arresti della giurisprudenza di legittimità, pertanto, il rischio che gli atti tributari notificati a mezzo posta da parte di Agenzie private di recapito siano contestati per vizio di inesistenza della notifica è molto elevato.

In tali casi, tenuto conto che la notifica non attiene alla validità dell'atto ma è condizione della sua efficacia, il Comune se l'impugnazione riguarda l'atto viziato, potrà far valere l'intervenuta sanatoria del vizio di notifica. Se, al contrario, il vizio di nullità/inesistenza della notificazione viene contestato attraverso l'impugnazione dell'atto consequenziale, la sussistenza del vizio accertata dal giudice determinerà la nullità sia dell'atto impugnato che di quello presupposto (*ex multis, Cass.sez.trib.ord.n.917 del 20/01/2016; Cass.S.U.sent.n.19704 del 02/10/2015*).

Ne consegue che il vizio di nullità/inesistenza della notifica è del tutto irrilevante ove essa abbia raggiunto lo scopo per avere il destinatario impugnato l'atto che si presume viziato entro il termine di decadenza concesso all'Ente per adottare e notificare il provvedimento amministrativo di imposizione tributaria.

Se, invece, il vizio di nullità/inesistenza della notificazione viene contestato attraverso l'impugnazione dell'atto consequenziale, la sussistenza del vizio accertata dal giudice determinerà la nullità anche dell'atto impugnato e dell'atto presupposto (nullità derivata).

LA NOTIFICA PEC PER GLI ATTI SOSTANZIALI TRIBUTARI

La notifica degli atti tributari sostanziali a mezzo pec è forma legale di notificazione poiché espressamente prevista dalla legge.

¹¹ che, però, come noto, non hanno alcuna valenza giuridica né di atti di interpretazione autentica e non sono, pertanto, vincolanti né per i contribuenti né tantomeno per i giudici eventualmente aditi

In particolare, il combinato disposto di cui all' art.48, 2 co., D.Lgs n.82/2005 e art.149-bis c.p.c., legittima gli Enti locali alla notifica a mezzo posta elettronica certificata.

La disposizione codicistica richiede, però, l'intervento dell'agente notificatore, il 2 co.dell'art.149 -bis c.p.c. dispone, infatti, che "l'ufficiale giudiziario trasmette copia informatica dell'atto sottoscritta con firma digitale all'indirizzo di posta elettronica certificata del destinatario risultante da pubblici elenchi o comunque accessibili alle pubbliche amministrazioni".

Ne consegue che l'Ente locale che intende avvalersi della pec per la notifica degli atti tributari sostanziali dovrà necessariamente avvalersi dei propri messi notificatori, tenuti a certificare l'eseguita notificazione mediante la redazione della relata di notifica ai sensi dell'art.148, 1 co.c.p.c..

La relazione deve contenere tutte le indicazioni di cui all'art.148, 2 co.c.p.c., ovvero la persona cui la notifica è destinata e le sue qualità, mentre il luogo della consegna è sostituito con l'indirizzo di posta elettronica presso il quale l'atto è inviato.

Al documento informatico originale o alla copia informatica del documento cartaceo sono, poi, allegate le ricevute di invio e di consegna previste dall'art.149-bis e dalle disposizioni regolamentari (D.M.n.44/2011) concernenti la trasmissione e la ricezione dei documenti informatici trasmessi in via telematica.

Eseguita la notificazione, il messo notificatore restituisce al richiedente l'atto notificato, unitamente alla relazione di notificazione.

Perfezionamento e prova della notifica pec

La disposizione codicistica considera perfezionata la notifica, per il notificante, nel momento in cui il gestore rende disponibile il documento informatico nella casella di posta elettronica certificata del destinatario (art.149-bis, 3 co.c.p.c.) a prescindere, quindi, dalla circostanza che il destinatario decida o meno di prendere visione dell'atto a lui inviato.

Anche in questo caso, quindi, la notificazione, in quanto procedimento tipico, persegue la conoscenza legale (e non quella effettiva) dell'atto, così come accade nella notifica a mezzo del servizio postale ex L.890/1982, dove il perfezionamento della notifica si ha anche a seguito di "compiuta giacenza", decorsi dieci giorni dalla data di deposito dell'atto presso l'ufficio postale (art.8).

Non così, invece, nei casi di notifica "diretta" a mezzo posta ordinaria con raccomandata A.R..

Poiché le disposizioni che disciplinano il servizio postale ordinario, diversamente da quanto accade nella notifica ex L.n.890/1982 non prevedono il perfezionamento per “compiuta giacenza” non può non ritenersi che la notifica mediante posta con A.r. si perfezioni solo nel caso in cui si realizzi la conoscenza effettiva dell’atto.

In particolare, l’atto spedito per posta ordinaria può ritenersi validamente notificato in presenza dell’avviso di ricevimento sottoscritto dal destinatario o da uno dei soggetti abilitati a riceverlo.

Pertanto, in tutti i casi in cui l’avviso di ricevimento contenga la dicitura “irreperibile”, “ sconosciuto”, “indirizzo inesistente” così come nei casi in cui il plico, depositato presso l’ufficio postale per l’assenza del destinatario, non venga ritirato, la notifica non si è realizzata e l’atto è privo di efficacia.

Qualora, invece, l’atto depositato presso l’Ufficio postale venga ritirato dal destinatario o da persona dallo stesso incaricata, la notifica si ha per eseguita decorsi dieci giorni dalla data del rilascio dell’avviso di giacenza, ovvero dalla data del ritiro del piego, se anteriore, in applicazione analogica di quanto disposto dall’art.8, L.890/1982 (Cass.ord.2047 del 02/02/2016).

Sul piano probatorio, si ritiene che anche nella notifica a mezzo posta elettronica certificata (analogamente a quanto accade nella notifica a mezzo posta ex L 890/1982), le attestazioni rilasciate dal messo notificatore nella relata costituiscono piena prova dell’avvenuta notifica (Cass.sez.civ.n.15035 del 21/07/2016), ciò in ragione della speciale efficacia probatoria attribuita alla relata ex artt.2699 e 2700 c.c.. in quanto atto pubblico, emesso da un pubblico ufficiale.

Ne consegue che anche nella notifica a mezzo pec, qualsiasi contestazione sulla validità della stessa debba essere proposta dal destinatario dell’atto mediante querela di falso ex artt.221 e seg.c.p.c. innanzi al giudice ordinario, diversamente dette contestazioni non hanno alcuna rilevanza giuridica.

Diverso è, invece, il caso in cui la legge (contrariamente a quanto disposto dall’art.149-bis c.p.c.) non prevede l’intervento di un agente notificatore (.per alcune fasi della procedura fallimentare, ad es.la L.F. dispone che la notifica venga effettuata direttamente dalla cancelleria dell’ufficio giudiziario).

In tali casi, le attestazioni contenute nella ricevuta di consegna rilasciata dal gestore del servizio di posta elettronica pur costituendo comunque prova dell’avvenuta consegna del messaggio (art.48, 3 co.D.Lgs 82/2005) consentono al destinatario che intenda

contestare il contenuto, di fornire la prova contraria senza necessità di proporre la querela di falso (Cass.sez.civ.n.15035 del 21/07/2016).

LA NOTIFICA ALLE SOCIETÀ CANCELLATE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE

Le Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione con tre sentenze emesse nel 2010 (Corte di Cass.S.U. sent.nn.4060,4061,4062 del 22/02/2010) hanno definitivamente chiarito che il nuovo testo dell'art.2495 C.c.(come sostituito dall'art.4, co.1,D.Lgs 17/01/2003, n.6, in vigore dal 1 gennaio 2004, del D.Lgs n.5/2003) ha inteso attribuire alla cancellazione di una società dal registro delle imprese effetto costitutivo della estinzione irreversibile della società stessa.

In particolare, l'articolo 2945 c.c., co. 2, antepone al vecchio testo dell'articolo 2456 c.c. da esso sostituito, relativo alle azioni dei creditori della società insoddisfatti nei confronti dei soci e liquidatori, la seguente proposizione: “*ferma restando l'estinzione della società*”, frase con la quale il legislatore della riforma ha chiaramente manifestato la volontà di stabilire la natura costitutiva - estintiva della cancellazione, per effetto della quale si produce, quindi, l'estinzione irreversibile della società anche in presenza di crediti insoddisfatti e di rapporti di altro tipo non definiti.

Per il diritto vivente, quindi, la cancellazione dal registro delle imprese determina l'immediata estinzione della società, indipendentemente dall'esaurimento dei rapporti giuridici ad essa facenti capo, con la immediata conseguenza che i beni ancora intestati alla società cancellata non possono essere ricondotti alla sfera giuridica del soggetto societario ormai irrimediabilmente estinto né, quindi, essere considerati appartenenti allo stesso. Per il diritto vivente, analogo effetto estintivo si determina anche nel caso di società di persone a seguito della cancellazione dal registro delle imprese.

Per le S.U., infatti, in tema di società, una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 2495, secondo comma, cod. civ., come modificato dall'art. 4 del d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, nella parte in cui ricollega alla cancellazione dal registro delle imprese l'estinzione immediata delle società di capitali, impone un ripensamento della disciplina relativa alle società commerciali di persone, in virtù del quale la cancellazione, pur avendo natura dichiarativa, consente di presumere il venir meno della loro capacità e soggettività

limitata, negli stessi termini in cui analogo effetto si produce per le società di capitali, rendendo opponibile ai terzi tale evento, contestualmente alla pubblicità nell'ipotesi in cui essa sia stata effettuata successivamente all'entrata in vigore del d.lgs. n. 6 del 2003, e con decorrenza dal 1° gennaio 2004 nel caso in cui abbia avuto luogo in data anteriore.

Il *dictum* delle Sezioni Unite del 2010 ha, però, lasciato irrisolto il problema di individuare la disciplina da applicare sia con riferimento ai debiti della società estinta, sia con riguardo alla sorte del patrimonio della società, ovvero dei beni mobili e immobili dalla stessa posseduti prima della cancellazione ma non ripartiti ed assegnati in sede di liquidazione.

Della necessità di una regolamentazione precisa e specifica degli effetti derivanti dall'estinzione della società, si è avveduta la stessa Corte di Cassazione che ha, quindi, provveduto ad intervenire nuovamente nella sua funzione nomofilattica con le fondamentali sentenze a Sezioni Unite nn.6070-6071-6072 del 12/03/2013(in allegato), proprio al fine di definire la specifica disciplina delle conseguenze della cancellazione dal registro delle imprese.

La Suprema Corte ha statuito che l'estinzione della società non comporta mai l'estinzione dei debiti sociali, poiché l'efficacia costitutiva della cancellazione, determinando l'estinzione della società, configura un fenomeno di tipo successorio, sia pure *sui generis*.

Ne consegue, per il diritto vivente, che:

- gli ex soci sono coloro che succedono nei rapporti debitori già facenti capo alla società cancellata;
- i debiti della società si trasferiscono ai soci i quali ne rispondono nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a secondo che, pendente *societate*, essi fossero o meno illimitatamente responsabili per i debiti sociali;
- si trasferiscono ai soci, in regime di comunione indivisa, i diritti ed i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta e non assegnati ai soci e ciò anche al fine di evitare che i beni mobili e immobili della società cancellata diventino *res nullius*;

Sul punto, la Cassazione ha statuito che gli stessi si trasferiscano *ex lege* in capo agli ex soci la circostanza che gli immobili eventualmente risultino catastalmente ancora intestati alla società estinta è del tutto irrilevante, atteso che la proprietà degli stessi, in mancanza di liquidazione e/o assegnazione, è trasferita *ex lege* agli ex soci, per effetto della cancellazione della società dal registro delle imprese.

Per il diritto vivente, pertanto, tutti beni della società estinta si trasferiscono *ex lege* ai soci, in regime di comunione indivisa, a prescindere dall'avvenuta assegnazione o meno, ed indipendentemente dalla circostanza che essi vengano o meno indicati nel bilancio di liquidazione.

Alle medesime conclusioni era, peraltro, giunta già prima dell'intervento delle Sezioni Unite del 2013 la più accreditata Dottrina, nonché un autorevole Studio elaborato ed approvato dalla Commissione Studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato il 14 dicembre 2011 (in allegato) e la stessa Amministrazione finanziaria.

In particolare, la Commissione Studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato aveva ben specificato che a seguito della cancellazione della società dal registro delle imprese, nei casi in cui non sia stata effettuata la liquidazione, i beni societari pur se ancora intestati alla società, diventano *ex lege* di proprietà degli ex soci, poiché ricadono nel regime di comunione tra gli ex soci, realizzandosi un passaggio dalla sfera giuridica della società a quella dei soci in occasione della estinzione della prima, qualificabile fiscalmente in termini di <assegnazione ai soci>.

Con la risoluzione n.77/E del 27/07/2011, l'Agenzia delle Entrate aveva chiarito che *"...sui beni mobili e immobili non liquidati, una volta cancellata ed estinta la società, si forma una comunione tra gli ex soci per quote uguali a quelle di liquidazione....gli elementi patrimoniali attivi non compresi nel bilancio di liquidazione devono essere attribuiti proporzionalmente ai soci, tra i quali si instaura un rapporto di comunione ordinaria ai sensi dell'art. 1100 del c. c., simile, in linea generale, a quello degli eredi..."*.

LA NOTIFICA NELLE SUCCESSIONI MORTIS CAUSA

Tutti i coeredi sono tenuti al pagamento dei debiti ereditari anche di natura tributaria che gravano sul *de cuius* al momento della sua morte, in proporzione alle rispettive quote.

Non sono dovute, invece, le sanzioni, vista l'intrasmissibilità delle stesse.

LE MODALITÀ DI NOTIFICA

La notifica deve essere effettuata agli eredi impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio del *de cuius*, in mancanza di specifica comunicazione effettuata dagli eredi al Comune.¹²

La notifica deve, invece essere personale agli eredi all'indirizzo dagli stessi indicato se è stata effettuata la comunicazione, pena l'inesistenza della notifica.¹³

¹² *ex multis*, Cass.ord.n.23416 del 16/11/2015

¹³ Cass.sent.1507 del 27/01/2016; Cass.ord.917 del 20/01/2016; Cass.ord.23416 del 16/11/2016; Cass.sent.927284 del 22/12/2014