

# LA NOTIFICA PER POSTA E PER PEC DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

di [Francesco Maracino](#) - Avvocato tributarista

### in questo articolo ...

La notifica per posta (ed oggi, anche a mezzo PEC) dell'avviso di accertamento (o dell'atto impositivo) costituisce elemento problematico e di sicuro rilievo, specie in relazione alle possibili difese del contribuente in sede contenziosa volendosene pertanto disaminare, pur brevemente, taluni (dei numerosi) profili particolarmente pregnanti, specie alla luce della giurisprudenza.

Preliminarmente, va sottolineato che la notificazione dell'avviso di accertamento configura un procedimento:

- costituente condizione di efficacia dell'atto (pertanto, già di per sé perfetto e valido);
- elemento costitutivo dell'atto (pertanto, necessario anche ai fini della sua esistenza),

con il quale l'atto impositivo viene portato a conoscenza (legale) del destinatario, in forma originale o conforme all'originale.

La disciplina fondamentale in materia di notificazione degli avvisi di accertamento è contenuta nell'art. 60, D.P.R. 600/1973 (relativo all'accertamento delle imposte sui redditi, a cui rinvia anche l'art. 56, D.P.R. 633/1972, ai fini IVA) che, come ben noto, rinvia alla disciplina della notifica degli atti processuali di cui al codice di rito (artt. 137 e sgg. cpc), pur se con talune deroghe (ad esempio, individuando, quali agenti notificatori, i messi comunali ed i messi speciali autorizzati dall'Ufficio).

Fra le deroghe alla disciplina della notifica degli atti del processo civile, è ricompresa la previsione della mancata applicazione di talune delle norme richiamate (artt. 142, 143, 146, 150 e 151 cpc), sicché, *a contrario*, sono da considerare applicabili:

- l'art. 148 cpc, che prevede l'obbligo di apposizione, da parte dell'Ufficiale giudiziario, della relazione di notificazione (c.d. relata), in calce all'originale e alla copia dell'atto da notificare (con l'indicazione del consegnatario della copia e delle sue qualità, del luogo di consegna, ovvero delle ricerche effettuate e dei motivi della mancata consegna);
- l'art. 149 cpc, che prevede la possibile notificazione a mezzo posta, sempre con obbligo di apposizione, da parte dell'Ufficiale giudiziario, della relata di notifica su originale e copia dell'atto, con menzione dell'Ufficio Postale a mezzo del quale è spedita la copia dell'atto in piego raccomandato con avviso di ricevimento, avviso, poi, da allegare all'originale.



### LA NOTIFICA RICHIEDE L'AGENTE NOTIFICATORE

La notificazione richiede, alla stregua della normativa appena richiamata, l'intermediazione di un soggetto terzo fra notificante e destinatario, vale a dire di un Agente notificatore abilitato (messo comunale o messo speciale autorizzato dall'Ufficio [art. 60/1, D.P.R. 600/1973]).

La notifica può essere effettuata, come si è appena visto, per posta *ex artt.* 60, D.P.R. 600/1973 e 149 c.p.c. (assumendo, l'Agente postale, la veste di mero *nuncius*), operando, in tal caso, il principio di scissione soggettiva degli effetti (cfr.: C. Cost. n. 477/2002, Cass. n. 4883/2012, nonché l'art. 60/u.c. D.P.R. 600/1973), alla cui stregua la notificazione si considera perfezionata, per il notificante, con la fuoriuscita dell'atto dalla sfera giuridica di questo (data di consegna all'Agente notificatore e/o di spedizione), e per il destinatario con la sua ricezione (*rectius*: dal momento in cui costui ha conoscenza legale dell'atto, intendendosi, con questa, un surrogato o un equivalente della conoscenza effettiva), attestata dall'avviso di ricevimento (C. Cost. n. 28/2004).

#### IMPORTANTE

In virtù del principio di scissione soggettiva degli effetti della notificazione, i termini di impugnazione dell'atto innanzi al giudice tributario (60 giorni) decorrono dalla sua ricezione da parte del destinatario.

Riguardo, segnatamente, alla figura dell'Agente notificatore, la giurisprudenza ha chiarito che l'inefficacia della preposizione organica del soggetto incaricato della notificazione determina la nullità insanabile della notificazione medesima (Cass. n. 14571/2001), anche se non è necessario che la qualifica del soggetto incaricato sia attestata nella relata di notificazione, essendone sufficiente la mera indicazione (Cass. n. 4863/2002).

### LA NOTIFICA A MEZZO POSTA

Rilievo preminente assume, in materia di notifica per posta dell'avviso di accertamento, anche l'art. 14, L. 890/1982, che prevede, a fini agevolativi del notificante e con corrispondente sacrificio delle garanzie di conoscibilità per il destinatario, la c.d. "notifica diretta" (a mezzo posta) a cura dell'Ufficio stesso (*i.e.*, senza intermediazione dell'Agente notificatore, avendosi, pertanto, in tal caso, più propriamente, una comunicazione), "secondo le modalità previste dalla presente legge", con la seguente scansione procedimentale:

- redazione della c.d. "relata" su originale e copia dell'atto;
- consegna dell'atto e dell'avviso di ricevimento compilato all'Agente postale;
- spedizione dell'atto al destinatario in piego raccomandato con avviso di ricevimento (cfr. art. 3, L. 890/1982).

La norma fa salvo (comunque) l'art. 60, D.P.R. 600/1973 (contenente, come si è visto, la disciplina fondamentale in materia di notifica degli avvisi di accertamento in materia di imposte dirette), come pure le altre modalità di notifica (degli atti impositivi) previste nelle singole leggi d'imposta. In materia di IVA, l'art. 56/1, D.P.R. 633/1972 rimanda, a sua volta, alla disciplina delle notificazioni in materia di imposte sui redditi, legittimando al compimento delle relative operazioni i messi speciali autorizzati dall'Ufficio ed i messi comunali; in materia di impo-

sta di registro e di imposta sulle successioni e donazioni, l'art. 52/3 D.P.R. 131/1986 e, rispettivamente, l'art. 49, D.Lgs. 346/1990, rimandano, questi pure, alla disciplina delle notificazioni in materia di imposte sui redditi, annoverando, fra gli Agenti all'uopo abilitati, gli ufficiali giudiziari, i messi speciali autorizzati dall'Ufficio, i messi comunali ed i messi di conciliazione.

La norma prevede, altresì, laddove la notifica (a mezzo posta) "diretta" "... risulti impossibile ..." (il legislatore utilizza tale ultimo termine evidentemente riferendosi a situazioni impeditive in cui versi l'Ufficio ai fini della notifica diretta), che questa avvenga "a cura degli Ufficiali giudiziari, dei messi comunali ovvero dei messi speciali autorizzati dall'Amministrazione Finanziaria, secondo le modalità previste dalla presente legge", vale a dire, per il tramite dell'Agente notificatore (sempre, per l'appunto, secondo la disciplina di cui alla L. 890/1982).

A seguito della consegna della copia dell'atto da notificare in busta chiusa all'Ufficio Postale, il procedimento notificatorio prosegue secondo la disciplina di cui agli artt. 7 ed 8 (L. 890/1982):

- l'Agente postale consegna il piego nelle mani proprie del destinatario ovvero agli altri soggetti abilitati alla ricezione del piego indicati dalla norma (in quest'ultimo caso, con conseguente invio al destinatario, a mezzo di raccomandata ordinaria, del c.d. CAN, comunicazione di avvenuta notifica);
- il consegnatario sottoscrive il registro di consegna e l'avviso di ricevimento.

In caso di temporanea assenza del destinatario o dei menzionati soggetti abilitati alla ricezione del piego, il piego è depositato (lo stesso giorno) presso l'Ufficio Postale, con conseguente invio al destinatario di avviso (del tentativo di notifica e del deposito) in busta chiusa a mezzo di raccomandata, questa volta con avviso di ricevimento (c.d. CAD: comunicazione di avvenuto deposito) che, in caso di assenza del destinatario medesimo, deve essere affissa alla porta d'ingresso ovvero immessa nella cassetta postale.

### **A**TTENZIONE

La notificazione si ha per eseguita, decorsi dieci giorni dalla data di spedizione (si badi, da tale data, non da quella dell'eventuale ricezione da parte del destinatario) del CAD (c.d. compiuta giacenza; il CAD deve contenere un espresso avvertimento in tal senso), ovvero dalla data di ritiro del piego, se anteriore (art. 8, L. 890/1982, c.d. "140 postale").

## LA ONDIVAGA GIURISPRUDENZA RELATIVA ALLA NOTIFICA PER POSTA

L'interpretazione dell'art. 14, L. 890/1982, in materia di notifica "diretta" a mezzo posta degli avvisi di accertamento, è delineata dalla giurisprudenza secondo due orientamenti di fondo:

- l'orientamento secondo cui a tale notifica è applicabile la L. 890/1982 medesima (con conseguente [obbligo di] utilizzo dei moduli [e buste] verdi previsti ex art. 2);
- l'orientamento secondo cui non lo è.

Nell'ambito del primo orientamento, poi, si affiancano:

- un'impostazione volta ad attribuire alla L. 890/1982 una portata più penetrante;
- una che le attribuisce rilievo entro limiti più ristretti.



Specificamente, secondo la prima impostazione, dovendosi dare rilievo alla disciplina ex L. 890/1982 nella sua integralità, deve farsi applicazione dell'art. 3 (e degli obblighi ivi previsti), con la conseguenza, di non poco conto, per cui, in caso di omessa sottoscrizione (da parte dell'Ufficio) sulla busta contenente la copia dell'atto da notificare, la notificazione è da considerare inesistente (e non semplicemente nulla, posto che la sottoscrizione costituisce elemento essenziale dell'atto giuridico – atto di notifica), situazione, questa, del tutto insuscettibile di sanatoria in applicazione del principio del raggiungimento dello scopo, essendo configurabile, la sanatoria, solo per il caso di nullità (Cass. n. 24442/2008, CTR Bologna n. 1425/2014).

Conformemente a questo orientamento, CTP Torino n. 13/2003 si spinge a configurare l'inesistenza della notifica (con conseguente nullità insanabile dell'atto) anche in caso (oltre che di omessa sottoscrizione sulla busta contenente l'avviso di accertamento notificato) di omessa apposizione (sempre sulla busta) del numero cronologico. Con riguardo specifico, poi, alla redazione della relata di notifica su originale e copia dell'atto (sempre ex art. 3, L. cit.), tale adempimento costituisce elemento essenziale del procedimento notificatorio (arg. ex CTP Milano n. 254/2006, ed, in dottrina: M. Bruzzone: *Notificazioni e comunicazione degli atti tributari*, Padova, 2006).

A tal riguardo, si segnala CTP Parma n. 18/2013, alla cui stregua, in caso di omessa sottoscrizione della relata di notifica, si configura un'ipotesi di inesistenza della notificazione, non essendo configurabile una notifica in senso giuridico, ove manchi il requisito indefettibile per l'attestazione dell'attività compiuta.

Di contro, secondo l'impostazione che attribuisce alla L. 890/1982 una portata meno penetrante, assume preminente rilievo l'art. 4/3 L. 890/1982, secondo cui, "l'avviso di ricevimento costituisce prova dell'eseguita notificazione", sicché, l'omessa o inesatta compilazione della relata configura una mera irregolarità, che non può essere fatta valere dal destinatario, trattandosi di un adempimento non previsto nel suo interesse (Cass. 15948/2010 e 11350/2012).

Anche non considerando, quali elementi necessari della notificazione, la compilazione e la sottoscrizione della relata, è comunque necessaria la sottoscrizione (apposta sull'avviso di ricevimento) dell'Agente postale, a pena di nullità (se non di inesistenza, quest'ultima configurandosi in caso di totale difformità dal modello legale della fattispecie) (arg. ex Cass. 11350/2012).

Una linea interpretativa del tutto divergente da quella appena disaminata è ravvisabile, come si è fatto cenno all'inizio del paragrafo, nell'ambito del secondo orientamento giurisprudenziale di fondo sulla problematica in oggetto, alla cui stregua, in caso di notifica diretta, deve escludersi l'applicabilità della disciplina ex L. 890/1982 (attenendo, questa, esclusivamente alla notifica tramite ufficiale giudiziario [o tramite gli altri Agenti notificatori abilitati] ex art. 140 c.p.c.), dovendosi fare riferimento, invece, alla disciplina sul servizio postale ordinario in materia di plichi raccomandati (DPR n. 655/1982 e DM 01/10/2008), con conseguente applicabilità della presunzione di conoscenza degli atti recettizi (art. 1335 C.C.), non necessita della redazione di alcuna relata ed onere della prova (contraria) della non conoscenza (non imputabile) a carico del destinatario (Cass. n. 19765/2015).

In tal caso (ed in linea con tale impostazione concettuale), si deve comunque fare applicazione analogica dell'art. 8/4 L. 890/1982, con conseguente obbligo, in caso di temporanea assenza del destinatario (c.d. irreperibilità relativa), di invio di raccomandata con avviso di ricevimento contenente l'avviso di giacenza (il CAD menzionato), con gli effetti di compiuta giacenza *supra* delineati (Cass. ord. n. 2047/2016).



### VIZIO DELLA NOTIFICA DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Ulteriore profilo sicuramente rilevante è costituito dal rapporto fra vizio della notifica dell'avviso di accertamento e comportamento processuale del contribuente ricorrente (e relative conseguenze).

In proposito, emergono indirizzi interpretativi alla cui stregua, al vizio di notifica dell'atto, conseguono effetti giuridici più o meno rilevanti (oltre che sul piano sostanziale) in sede processuale.

Secondo un primo (e più risalente) indirizzo della giurisprudenza di merito (che non risulta condivisibile), il vizio di notifica dell'atto ha rilevanza solo ai fini del computo dei termini (nel senso, evidentemente, del loro spostamento in avanti) per la proposizione del ricorso (CTR Roma n. 84/2004).

Secondo un altro indirizzo giurisprudenziale, in caso di vizio della notifica dell'atto, si determinano delle conseguenze giuridiche ben più pregnanti, così come di seguito individuate.

Una prima evenienza è costituita dalla sanatoria (con efficacia *ex tunc*, ora per allora): ciò, laddove il contribuente impugni l'avviso di accertamento nei termini di decadenza (*ex art. 21 D.Lgs. 546/1992*), vale a dire tempestivamente (tanto, in virtù del principio processuale del raggiungimento dello scopo [artt. 156 e 160 cpc]).

In ragione della qualificazione dell'atto di accertamento tributario quale *provocatio ad opponendum*, ferma restando la sua natura di atto amministrativo *tout court* (e non di atto processuale), il giudice di legittimità ritiene comunque (in ragione del richiamo espresso, in tema di notificazione degli avvisi di accertamento, delle norme stabilite dagli artt. 137 e sgg. cpc) di poter fare applicazione (relativamente a tali avvisi di accertamento) altresì del regime delle nullità (nonché, della differenza fra nullità ed inesistenza), come pure (quindi) del regime sulle sanatorie, pur se regolati dal codice di procedura civile.

Sicché, con l'impugnazione tempestiva dell'avviso di accertamento, il contribuente dimostra di aver avuto piena conoscenza del contenuto dell'atto e di aver potuto adeguatamente esercitare il proprio diritto di difesa, non potendo, per l'effetto, dolersi del vizio della notifica tale da rendere nullo – annullabile l'avviso notificatogli (Cass. SS. UU. n. 19854/2004).

Una seconda evenienza si configura laddove la sanatoria si realizzi a seguito del decorso dei termini per l'esercizio del potere d'imposizione: in tal caso, l'effetto di decadenza dal potere (data la sua indefettibilità) rimarrà fermo, in quanto la notificazione dell'atto costituisce elemento essenziale della fattispecie necessaria per evitare la decadenza dell'amministrazione (in tal senso, sempre: Cass. SS. UU. n. 19854/2004).

In tale ipotesi, si badi bene, il ricorrente dovrà dedurre l'intervenuta decadenza quale specifico motivo di impugnazione, dovendosi escludere, da un lato, che tale decadenza produca l'inesistenza degli atti impositivi successivamente emanati, nonché, dall'altro, che si configuri un potere di declaratoria d'ufficio del giudice riguardo al vizio appena menzionato (in senso conforme al quadro interpretativo delineato: Cass. n. 28285/2013, nonché, per quanto riportato, Cass. SS. UU. n. 19704/2015).

Una terza evenienza è data dal caso di nullità della notifica dell'avviso di accertamento cui segua la proposizione del ricorso oltre il termine dei 60 giorni dalla notifica (viziata), con conseguente nullità insanabile dell'atto, dato, questo, come ben si vede, di non poco momento.

A completamento del quadro giurisprudenziale appena delineato, deve aggiungersi che il contribuente ricorrente, in caso di vizio afferente alla notifica dell'atto, posto che tale vizio non comporta di per sé solo (ed auto-

maticamente) il conseguente vizio dell'atto oggetto della notifica irrituale, è comunque onerato della deduzione specifica (ed ulteriore) inerente al vizio proprio di tale atto, ad esempio, censurandone la nullità – annullabilità (appunto, per vizio della notifica) (Cass. n. 11137/2006).

### LA NOTIFICA A MEZZO PEC

Come si è fatto cenno all'inizio, alla notifica dell'avviso di accertamento per posta (quale forma di notifica più ricorrente di tale atto), si è recentemente aggiunta quella a mezzo PEC.

Tale modalità di notificazione è stata introdotta, segnatamente, con una novella legislativa relativa alla conversione in legge (n. 225/2016) del D.L. n. 193/2016 (c.d. "Decreto fiscale", recante "disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili", collegato fiscale alla Legge di Bilancio 2017), tramite l'aggiunta (ex art. 7-quater/6, D.L. cit.) di un (ultimo) comma all'art. 60 D.P.R. 600/1973.

Tale disciplina è applicabile alle notificazioni degli avvisi di accertamento (e degli altri atti da notificare al contribuente) a far data dall'01/07/2017 (ferma l'applicabilità della disciplina vigente prima dell'entrata in vigore della norma *de qua*, con riguardo alle notificazioni degli avvisi da effettuare fino al 30/06/2017).

La notifica dell'atto d'imposizione a mezzo PEC si inserisce, ovviamente, nel percorso normativo volto a rendere pienamente operativo il processo tributario telematico (PTT), il quale ultimo sarà obbligatorio (segnando il tramonto del processo tributario "cartaceo") su tutto il territorio dello Stato entro il 15/07/2017.

Segnatamente, la novella prevede (art. 60/u.c. D.P.R. 600/1973), in deroga all'art. 149-bis cpc che disciplina la notifica a mezzo PEC a cura dell'Ufficiale giudiziario nel codice di rito, che la notificazione degli avvisi indirizzati alle imprese individuali e collettive, nonché ai professionisti (iscritti in albi o elenchi istituiti con legge dello Stato), possa essere effettuata direttamente dall'Ufficio a mezzo PEC (secondo le modalità previste dal regolamento di cui al D.P.R. n. 68/2005), presso l'indirizzo del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica (c.d. INI-PEC).

#### IMPORTANTE

In tale evenienza, si badi bene, l'Ufficio meramente "può" effettuare tale forma di notificazione, laddove, invece, il soggetto obbligato ad avere un indirizzo di PEC nell'INI-PEC (in buona sostanza, il professionista e l'impresa) è obbligato a ricevere la notificazione degli avvisi di accertamento secondo tale modalità (*rectius*: laddove l'Ufficio si avvalga della facoltà di notifica dell'avviso a mezzo PEC, gli effetti della notifica si realizzano *ex lege ed ipso facto* nei confronti dei soggetti menzionati).

È previsto, al riguardo, un procedimento volto a bilanciare i contrapposti interessi di notificante e destinatario:

- in caso di saturazione come pure in caso di invalidità o di inattività dell'indirizzo di PEC del destinatario, infatti, l'Ufficio effettua un secondo tentativo di consegna dopo almeno 7 giorni dal primo;
- in caso di esito nuovamente negativo procede al deposito telematico dell'atto nell'area riservata del sito di Infocamere Scpa e alla pubblicazione, entro 2 giorni dal deposito, del relativo avviso (sempre in tale sito), per 15 giorni;

- al contempo, dà avviso al destinatario, circa l'avvenuta notificazione, a mezzo di lettera raccomandata (la norma, in tal caso, non indica la raccomandata A.R. ma, si badi bene, la raccomandata ordinaria).

Peraltro, la nuova disposizione prevede la solita scissione soggettiva degli effetti della notificazione (e cioè, ai fini del rispetto dei termini sia prescrizione che decadenza) individuandone il perfezionamento:

- quanto al notificante, nel momento del rilascio, da parte del suo gestore della PEC, della ricevuta di accettazione;
- quanto al destinatario, nel momento del rilascio (sempre all'Ufficio notificante), da parte del gestore della PEC del destinatario, della ricevuta di avvenuta consegna (al destinatario), formata dal file "daticert.xml" ed, eventualmente, dal file "postcert.eml" (ovvero, nel caso di saturazione della PEC del destinatario *supra* descritto, decorsi quindici giorni da quello della pubblicazione dell'avviso menzionato nel sito di Infocamere Scpa).

### LA PEC PER I SOGGETTI NON OBBLIGATI

La novella, poi, nelle more della piena operatività dell'anagrafe nazionale della popolazione residente, prevede la notifica a mezzo PEC "su richiesta" dei soggetti non obbligati ad avere un indirizzo di PEC inserito nell'INI-PEC: in tal caso, secondo le modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (cfr.: Provv. del 03/03/2017), l'avviso può essere notificato all'indirizzo di PEC del destinatario medesimo ovvero di soggetti terzi dal destinatario all'uopo incaricati (soggetti abilitati all'assistenza tecnica nel processo tributario iscritti negli albi professionali, nonché il coniuge, i parenti e gli affini, di cui alla norma).

La richiesta di notifica a mezzo PEC da parte dei soggetti menzionati ha effetto decorsi 5 giorni liberi da quello di attestazione da parte dell'Ufficio di ricezione della richiesta medesima.

#### IMPORTANTE

In caso di saturazione della PEC di tali destinatari, si applica la disciplina menzionata per i soggetti obbligatoriamente iscritti nell'INI-PEC, dovendosi applicare, in caso di secondo esito negativo (per saturazione della PEC ovvero per invalidità o inattività dell'indirizzo di PEC), la disciplina "ordinaria" (vale a dire, quella "non a mezzo PEC") prevista per la notifica degli avvisi di accertamento (salva, comunque, la non applicabilità dell'art. 149-bis cpc).