

IANUS

Diritto e Finanza



UNIVERSITÀ
DI SIENA
1240

Rivista di studi giuridici

<https://www.rivistaianus.it>



ISSN: 1974-9805

n. 23 - giugno 2021

**PROFILI PROBATORI DELLA NOTIFICA A
MEZZO POSTA DEGLI ATTI TRIBUTARI AI C.D.
IRREPERIBILI “RELATIVI”: LA PAROLA ALLE
SEZIONI UNITE**

Pietro Mastellone

PROFILI PROBATORI DELLA NOTIFICA A MEZZO POSTA DEGLI ATTI TRIBUTARI AI C.D. *IRREPERIBILI* “RELATIVI”: LA PAROLA ALLE SEZIONI UNITE^o

Pietro Mastellone

Dottore di ricerca in Diritto pubblico e tributario nella dimensione europea Università degli Studi di Bergamo

La statuizione resa dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 10012 del 15 aprile 2021, che reputa provata l'avvenuta notifica a mezzo posta di un atto tributario a destinatario c.d. 'relativamente' irreperibile solo a fronte dell'esibizione in giudizio dell'avviso di ricevimento della C.A.D., offre il destro per fare alcune riflessioni sistematiche. Il quadro frammentario delle regole, disseminate tra codice di rito e normative di settore, continua a generare altalenanti interpretazioni giurisprudenziali, rendendo sempre più impellente un intervento organico del legislatore che conferisca alla disciplina l'auspicato equilibrio tra esigenze erariali e pieno rispetto del diritto di difesa.

Judgement no. 10012 issued by the Grand Chamber of the Italian Supreme Court on 15 April 2021, which considers proved the notification by post of tax acts to the so-called 'relatively' unavailable recipients only when the tax authorities are able to exhibit to the court the return receipt of the "communication of deposit", offers the opportunity to make some systematic remarks. The fragmented framework of the rules, disseminated between the code of civil procedure and specific tax regulations, continues to generate fluctuating case law interpretations, making increasingly urgent an organic intervention by the lawmaker that gives the discipline the desired balance between tax revenue needs and full compliance of the right of defense.

Sommario:

1. Introduzione
2. Il disorganico quadro normativo sulle notifiche degli atti tributari
3. Il procedimento di notificazione ai contribuenti c.d. *irreperibili* tra esigenze erariali ed effettività del diritto di difesa
 - 3.1. Le peculiarità della notifica degli atti tributari a mezzo posta e gli adempimenti ulteriori in capo all'Ufficio in caso di irreperibilità del destinatario
4. Il dibattito giurisprudenziale sulla validità della notifica per posta degli atti ai c.d. *irreperibili* “relativi”
 - 4.1. La tesi *pro* fisco
 - 4.2. La tesi *pro* contribuente
5. Alcune riflessioni a margine della posizione garantista adottata dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 10012/2021

^oSaggio sottoposto a *double-blind peer review*.

1. Introduzione

Il procedimento di notificazione degli atti tributari, siano essi relativi alla fase di accertamento o a quella di riscossione, costituisce un'attività essenziale mediante la quale l'Amministrazione finanziaria rende edotto il contribuente destinatario della propria pretesa impositiva, mettendolo in grado di adempiere oppure di esercitare il proprio diritto di difesa. Nel diritto tributario la notificazione è, quindi, quel «procedimento per mezzo del quale si porta nella sfera di percepibilità del destinatario una dichiarazione, ovvero un documento contenente una dichiarazione, quale può essere un atto di accertamento. In particolare la dottrina e la giurisprudenza sono unanimi nel considerare l'atto di accertamento un atto recettizio, che produce i propri effetti solo quando viene portato a legale conoscenza del contribuente»¹.

Già da questo primo inquadramento emergono in modo limpido i due elementi essenziali che connotano l'attività di notificazione degli atti tributari: la *natura recettizia* degli stessi e la necessità di raggiungere - quantomeno - una *legale conoscenza* da parte del destinatario.

La prima caratteristica indica il fatto che gli atti tributari si perfezionano esclusivamente se portati a conoscenza del destinatario attraverso la notificazione², la quale è l'unico strumento idoneo ad evitare che l'Amministrazione incorra nella decadenza dall'esercizio del potere impositivo³ e in grado di far scattare il decorso del termine per proporre

¹ In questi termini, D'AYALA VALVA, (voce) *Notificazione (dir. trib.)*, in CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. IV, Milano, 2006, 3819.

² Osservava acutamente TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario - Vol. I*, XI ed., Milano, 2011, 202, che «la notificazione dell'avviso di accertamento non è soltanto una particolare procedura con cui tale atto viene portato a conoscenza del destinatario, ma la modalità con cui l'avviso di accertamento viene ad esistenza: l'atto d'imposizione, in tanto esiste, ed esplica effetti, in quanto sia notificato al suo destinatario». In senso analogo, MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, II ed., Milano, 2018, 825, ritiene che «dal punto di vista strutturale, l'avviso di accertamento è un atto recettizio, i cui effetti si producono quando portato a conoscenza (o conoscibilità del destinatario). Tale qualifica dovrebbe, dunque, condurre alla conclusione che l'avviso non (ritualmente) notificato sia da considerarsi inesistente».

³ Cfr. *ex pluribus* Cass. civ., sez. trib., 27 novembre 2006, n. 25095, in *Dir. prat. trib.*, 2007, II, 327 ss., con nota di ZAGÀ, *La «questione» delle notifiche all'estero di atti tributari sostanziali, tra «conferme» della giurisprudenza di legittimità e l'attesa di una probabile ed imminente dichiarazione di incostituzionalità*, *ivi*, 329 ss. A tale riguardo, sebbene la migliore dottrina rilevi che «l'atto notificato dopo la scadenza del termine è nullo in senso proprio, in quanto affetto da carenza di potere» (così, TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario - Vol. I*, XI ed., Milano, 2011, 205), la giurisprudenza tende ad inquadrate tale vizio in termini di annullabilità. In tal senso, v. Cass. civ., sez. un., 5 ottobre 2004, n. 19854, in *GT - Riv. giur.*

impugnazione⁴. La seconda, intimamente connessa alla prima, denota il fatto che il legislatore ‘si accontenta’ che le autorità fiscali garantiscano, con la notifica, un livello di conoscenza - *legale*, appunto - che non sempre coincide con quella *effettiva*, la quale risulta comunque quello auspicabile⁵.

Se, guardando all’ordinamento giuridico nel suo complesso, la conoscenza legale raggiunta con la notificazione può definirsi «come surrogato o come equipollente della conoscenza effettiva»⁶, risulta ben più problematico inquadrarla in questi termini relativamente alla notifica di atti tributari, i quali provengono da un’ autorità pubblica e spiegano effetti di notevole gravità sulla sfera patrimoniale del destinatario⁷.

trib., 2005, 11 ss., con nota di BASILAVECCHIA, *La «piena conoscenza» dell’atto impositivo*, *ivi*, 14 ss., secondo cui «la decadenza dell’Amministrazione finanziaria dal potere di accertamento [...] non produce l’inesistenza degli atti impositivi successivamente emanati, per cui anche in tal caso il contribuente ha l’onere di dedurre la decadenza come specifico vizio nel ricorso introduttivo dinanzi alle commissioni tributarie, escludendosi un potere di declaratoria *ex officio* del giudice».

⁴ In tal senso, cfr. Cass. civ., sez. trib., 16 ottobre 2019, n. 26140, in *Fisconline*, ove si osserva che «i termini per proporre ricorso alle Commissioni tributarie da parte del contribuente decorrono esclusivamente dalla notificazione dell’atto, in mancanza della quale l’interessato rimane sempre libero di contestare la pretesa dell’Amministrazione attraverso l’impugnazione degli atti successivi a quello non notificato. Non è quindi consentito attribuire alcun rilievo alle notizie comunque acquisite dal contribuente, perché quello che conta è solo la conoscenza legale dell’atto, che stante il tenore letterale delle norme può derivare soltanto dalla sua notificazione». Nello stesso senso, cfr. *ex pluribus* Cass. civ., sez. trib., 20 luglio 2001, n. 9891, in *Fisconline*; Cass. civ., sez. trib., 1° marzo 2002, n. 2975, in *ItalggiureWeb*.

⁵ Sempre D’AYALA VALVA, (voce) *Notificazione (dir. trib.)*, in CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. IV, Milano, 2006, 3819, rileva che «legale conoscenza significa che essa si verifica quando siano osservate le prescrizioni di legge, indipendentemente dalla raggiunta o meno conoscenza effettiva da parte del destinatario».

⁶ Così, PUGLIATTI, (voce) *Conoscenza*, in *Enc. dir.*, vol. IX, Milano, 1961, 130.

⁷ In questo senso, cfr. BRUZZONE, *Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari*, Padova, 2006, 12, secondo cui «dall’esame della disciplina sulle notificazioni degli atti tributari sostanziali traspare l’intenzione del legislatore di assumere la conoscenza legale come “surrogato”, e non come “equipollente”, della conoscenza effettiva. E infatti, il perfezionamento della fattispecie notificatoria, per intervenuto compimento di tutti gli adempimenti all’uopo necessari, costituisce condizione necessaria e sufficiente affinché si producano gli effetti tipici della notificazione stessa, indipendentemente dalla reale conoscenza del contenuto dell’atto notificando da parte del destinatario. A sua volta, alla conoscenza comunque acquisita dell’atto notificando non possono essere correlati gli effetti tipici della notificazione. A titolo esemplificativo, la notificazione dell’avviso di accertamento, se ritualmente avvenuta, determina il perfezionamento dell’atto recettizio in capo al destinatario, restando irrilevante l’eventuale mancanza dell’effettiva conoscenza dell’atto stesso. Al contempo, è ininfluyente la conoscenza comunque acquisita dell’avviso di accertamento, in assenza di perfezionamento della fattispecie notificatoria».

Tale circostanza ha portato il legislatore, soprattutto grazie alle spinte della giurisprudenza costituzionale, ad alzare sempre di più l'asticella del livello di conoscenza dell'atto notificato al contribuente tendendo verso una maggiore effettività, tanto che all'art. 6, comma 1, legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. *Statuto dei diritti del contribuente*), viene espressamente stabilito che «l'Amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati». Principio, tuttavia, solo apparentemente granitico, posto che poco dopo subisce un significativo temperamento consistente nel fatto che «restano ferme le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari», le quali ricomprendono, tra le altre, anche quelle processual-civilistiche di cui agli artt. 137 ss. c.p.c.

Ed è qui che emerge il principale problema strutturale della disciplina sulle notificazioni in ambito tributario. Questa soffre, infatti, di una patologia cronica legata alla sua frammentarietà: la ricostruzione delle varie regole è, invero, possibile solo attraverso una complessa analisi dei testi che disciplinano i singoli tributi, nonché delle previsioni in materia contenute nel codice di rito a cui il legislatore tributario fa espresso rinvio.

A tale quadro, si aggiunge poi la peculiare disciplina della c.d. *notifica diretta* da parte dell'Amministrazione finanziaria - regolata dall'art. 14, legge 20 novembre 1982, n. 890 - la quale ricorre quando l'atto impositivo viene da questa notificato a mezzo posta, senza l'ausilio di un agente notificatore (e.g. ufficiale giudiziario, messo comunale o messo speciale autorizzato dall'Ufficio finanziario).

La delicatezza e la complessità del tema delle notificazioni degli atti tributari, soprattutto a seguito delle recenti decisioni di legittimità, impongono di ripercorrere la disciplina nel suo complesso, ponendo particolare attenzione a quelle regole che attengono alle ipotesi in cui il contribuente destinatario risulti irreperibile: è proprio in siffatti casi che il perfezionamento della notifica risulta, nonostante alcuni lodevoli progressi, ancora carente sotto il profilo dell'effettività.

2. Il disorganico quadro normativo sulle notifiche degli atti tributari

Le disposizioni che regolano le notificazioni in materia tributaria non sono contenute, come poc' anzi rammentato, in un testo organico, ma si trovano dislocate nelle discipline dei singoli tributi e, per quanto ivi non espressamente regolato, all'interno del codice di rito.

In linea di massima, gli accertamenti in rettifica o d'ufficio sono portati a conoscenza del contribuente attraverso la notifica di avvisi (art. 42, comma 1,

d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), al cui perfezionamento decorre il termine di sessanta giorni entro il quale questi può adempiere, proporre ricorso o promuovere un procedimento di adesione.

A fronte delle molteplici ipotesi di notifica in cui l'atto non venga consegnato *brevi manu* al contribuente destinatario, è dunque necessario comprendere quando la notifica debba considerarsi perfezionata.

La notificazione degli atti tributari sostanziali è disciplinata, in via *generale*, dalle regole codicistiche degli artt. 137 ss. c.p.c., alle quali le normative *speciali* delle varie imposte apportano delle deviazioni. Sebbene vi siano più disposizioni sulla notifica dettate dalle varie discipline settoriali, è alla fondamentale previsione contenuta all'art. 60, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, riguardante gli avvisi in materia di imposte sui redditi⁸, che occorre focalizzare la nostra attenzione, perché è a questa che le altre norme specifiche fanno sovente rinvio⁹. Peraltro, l'art. 60 citato esclude espressamente l'applicazione di determinate ipotesi di notificazione previste dal codice di rito¹⁰.

Il procedimento di notificazione può avvenire tramite messi comunali o messi autorizzati dall'Ufficio, ma vi è la possibilità che quest'ultimo decida di avvalersi del servizio postale *ex art.* 14, legge 20 novembre 1982, n. 890 (c.d. *notifica diretta*), scelta molto frequente nella pratica.

⁸ In relazione alla quale, si rinvia all'approfondimento di CORDEIRO GUERRA, *Art. 60, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600*, in FALSITTA - FANTOZZI - MARONGIU - MOSCHETTI (diretto da), *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo II, MOSCHETTI (a cura di), *Accertamento e sanzioni*, Padova, 2011, 292 ss.

⁹ In ambito IVA, «le rettifiche e gli accertamenti sono notificati ai contribuenti, mediante avvisi motivati, nei modi stabiliti per le notificazioni in materia d'imposte sui redditi, da messi speciali autorizzati dagli uffici dell'imposta sul valore aggiunto o dai messi comunali» (art. 56, comma 1, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633); relativamente agli atti della riscossione, viene stabilito che «per quanto non è regolato dal presente articolo si applicano le disposizioni dell'art. 60 [...]» (art. 26, comma 6, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602); in ambito di imposta di registro, «l'avviso è notificato nei modi stabiliti per le notificazioni in materia di imposte sui redditi dagli ufficiali giudiziari, da messi speciali autorizzati dagli Uffici del registro o da messi comunali o di conciliazione» (art. 52, comma 3, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131); per quanto concerne, infine, l'imposta sulla successione e donazione, i relativi avvisi «sono notificati, nei modi stabiliti in materia di imposte sui redditi, dagli ufficiali giudiziari, da messi speciali autorizzati a norma di legge dagli uffici del registro o da messi comunali o di conciliazione» (art. 49, d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346).

¹⁰ Alla lettera f) del comma 1 si chiarisce che il rinvio al codice di rito non si estende alle modalità di notifica previste agli artt. 142 (*Notificazione a persona non residente, né dimorante, né domiciliata nella Repubblica*), 143 (*Notificazione a persona di residenza, dimora e domicilio sconosciuti*), 146 (*Notificazione a militari in attività di servizio*), 150 (*Notificazione per pubblici proclami*) e 151 (*Forme di notificazione ordinate dal giudice*).

A prescindere dalla metodologia scelta, avendo gli atti tributari natura recettizia, dovrebbe essere sempre previsto (ma così non è) che l'Ufficio sia in grado di provare compiutamente che la notifica si è perfezionata: nel primo caso, farà fede la relata di notifica; nel secondo caso, l'avviso postale di ricevimento.

Se, però, non sussistono grandi problemi nelle ipotesi in cui l'atto tributario venga notificato personalmente al contribuente persona fisica presso la sua abitazione¹¹ oppure al legale rappresentante di una società presso la sede legale, appare chiaro che questi sorgono nella misura in cui l'iter procedimentale della notifica abbia un esito diverso e, in particolare, si concluda con la consegna dell'atto ad un soggetto diverso dal destinatario (ma, in qualche modo, a questi collegato) oppure con il decorso di un periodo di giacenza. In tali ipotesi, è agevole comprendere come la conoscenza dell'atto notificato arretri e risulti ben distante dall'auspicato canone di effettività.

Orbene, considerate le rilevanti conseguenze sulla sfera del contribuente collegate al perfezionarsi della notifica come richiesta dalla legge, da decenni le norme che riguardano le notificazioni degli atti tributari ai contribuenti c.d. *irreperibili* sono al vaglio della Corte costituzionale, nonché oggetto di accesi dibattiti giurisprudenziali.

3. Il procedimento di notificazione ai contribuenti c.d. *irreperibili* tra esigenze erariali ed effettività del diritto di difesa

Entrando nel vivo della presente indagine, occorre *in primis* inquadrare le tipologie di irreperibilità del contribuente destinatario.

Da una parte, vi è la c.d. *irreperibilità 'assoluta'* del contribuente, riscontrabile nel caso in cui il soggetto notificatore non sia neppure in grado di rintracciare il destinatario dell'atto, perché trasferito in un luogo sconosciuto oppure perché nel comune di residenza non si rinvenga un'abitazione, un ufficio o un'azienda a questi collegati. In siffatta ipotesi, l'art. 60, comma 1, lett. e), d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, stabilisce che il perfezionamento della notifica si verifica l'ottavo giorno successivo all'affissione, da parte del messo, dell'atto tributario in busta chiusa nell'albo comunale. La dottrina osserva che nel caso di riscontrata c.d. *irreperibilità "assoluta"* della notifica dell'atto tributario non vi sarebbe l'obbligo per il

¹¹ La notificazione in mani proprie determina il massimo grado di conoscenza dell'atto, alla quale l'art. 138, comma 2, c.p.c. equipara la situazione del destinatario che, pur essendo stato trovato dal soggetto notificatore, «rifiuta di ricevere la copia».

sogetto notificatore di effettuare il successivo «l'invio della raccomandata informativa al destinatario»¹².

Dall'altra, può verificarsi l'ipotesi della c.d. *irreperibilità "relativa"*, ossia quella situazione in cui, pur essendo noti residenza, dimora o domicilio del contribuente destinatario, non sia stato possibile perfezionare la notifica perché questi era momentaneamente assente. Si tratta di un caso, molto frequente nella pratica, e regolato all'art. 140 c.p.c., in cui al soggetto notificatore non risulta «possibile eseguire la consegna per irreperibilità o per incapacità o rifiuto» di persone «contigue» al destinatario indicate dall'art. 139 c.p.c.:

- i. una *persona di famiglia o addetta alla casa, all'ufficio o all'azienda*, purché non minore di quattordici anni o non palesemente incapace; oppure
- ii. in mancanza delle persone di cui al precedente punto, il *portiere dello stabile* o, se anche questo manchi, un *vicino di casa* del destinatario che accetti di ricevere copia dell'atto notificato. In questo caso, specifica il comma 4, «il portiere o il vicino deve sottoscrivere una ricevuta, e l'ufficiale giudiziario dà notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto, a mezzo di lettera raccomandata».

Quando l'agente notificatore, non trovando il destinatario, consegna l'atto tributario ad una delle persone poc'anzi elencate, la notifica si considera perfezionata al compimento di tre formalità: a) deposito della copia presso la casa comunale; b) affissione dell'avviso del deposito, in busta chiusa e sigillata, alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario; c) invio di raccomandata A/R al destinatario contenente notizia dell'avvenuto deposito. Quest'ultimo adempimento informativo, che il codice di rito prevede come rigorosamente caratterizzato dall'avviso di ricevimento, determina il perfezionamento della notifica quando detto avviso viene effettivamente ricevuto al destinatario¹³.

¹² Così, IORIO (a cura di), *Accertamento e riscossione*, Milano, 2020, 841.

¹³ Sul punto, cfr. Corte cost., 14 gennaio 2010, n. 3, in *Corr. trib.*, 2010, 877 ss., con nota di BRUZZONE, *È incostituzionale la disciplina sulla notifica agli irreperibili*, *ivi*, 870 ss., la quale ha dichiarato «l'illegittimità costituzionale dell'art. 140 cod. proc. civ., nella parte in cui prevede che la notifica si perfeziona, per il destinatario, con la spedizione della raccomandata informativa, anziché con il ricevimento della stessa o, comunque, decorsi dieci giorni dalla relativa spedizione». Nello stesso senso, cfr. anche Corte cost., ord. 25 febbraio 2011, n. 63, in *www.cortecostituzionale.it*, con nota di CISSELLO, *Nullità delle notifiche e termine per il ricorso*, in *Il Fisco*, 2011, II, 1604 ss. Sulla scia di queste decisioni, è stato ritenuto che «non vi è ragione di perseverare nell'affermare la necessaria distinzione tra la procedura di notifica all'irreperibile disciplinata dall'art. 140 c.p.c., e quella disciplinata dal d.P.R. n. 600 del 1972,

Regole analoghe sono previste per le notifiche a persone giuridiche¹⁴.

3.1. Le peculiarità della notifica degli atti tributari a mezzo posta e gli adempimenti ulteriori in capo all'Ufficio in caso di irreperibilità del destinatario

Il codice di rito, all'art. 149, lascia aperta la possibilità di effettuare le notificazioni anche a mezzo del servizio postale, sempre che non ne sia fatto espresso divieto dalla legge, la cui disciplina di dettaglio è oggi contenuta nella legge 20 novembre 1982, n. 890¹⁵, ove l'art. 14 è specificamente dedicato agli atti tributari.

Il servizio postale nazionale offre, com'è facile intuire, un formidabile supporto per l'attività notificatoria delle migliaia di atti dell'Amministrazione finanziaria, la quale è espressamente autorizzata ad effettuare la notifica a mezzo posta in prima persona: questa è la c.d. *notifica diretta*. Considerata l'enorme mole di atti tributari che il fisco deve quotidianamente notificare alla platea dei contribuenti, il legislatore ha, infatti, fatto in modo che la notifica a

art. 60, siccome [...] entrambe le norme impongono - ormai - la comunicazione per raccomandata dell'avvenuta effettuazione delle formalità di affissione e deposito, senza la quale non può considerarsi perfezionato il procedimento notificatorio» (Cass. civ., sez. VI-T, ord. 24 maggio 2013, n. 12865, in *Corr. trib.*, 2013, 3023 ss., con nota di GLENDI, *Notifiche a soggetti relativamente irreperibili di atti di imposizione ed esattivi*, *ivi*, 3015 ss.).

¹⁴ Come chiarisce l'art. 145 c.p.c., infatti, queste devono avvenire «nella loro sede, mediante consegna di copia dell'atto al rappresentante o alla persona incaricata di ricevere le notificazioni o, in mancanza, ad altra persona addetta alla sede stessa ovvero al portiere dello stabile in cui è la sede. La notificazione può anche essere eseguita, a norma degli articoli 138, 139 e 141, alla persona fisica che rappresenta l'ente qualora nell'atto da notificare ne sia indicata la qualità e risultino specificati residenza, domicilio e dimora abituale. [...] Se la notificazione non può essere eseguita a norma dei commi precedenti, la notificazione alla persona fisica indicata nell'atto, che rappresenta l'ente, può essere eseguita anche a norma degli articoli 140 o 143». In giurisprudenza, cfr. Cass. civ., sez. trib., 24 gennaio 2013, n. 1668, in *Corr. trib.*, 2013, 1763 ss., con nota di BRUZZONE, *Garanzie di conoscibilità nelle notifiche di atti tributari a destinatari irreperibili*, *ivi*, 1757 ss.

¹⁵ Sul punto, nella celebre decisione resa in Corte cost., 26 novembre 2002, n. 477, in *Il Fisco*, 2003, I, 1683 ss., con nota di RUSSO - FRANSONI, *Novità in tema di costituzione in giudizio e di notifica a mezzo servizio postale*, *ivi*, 1688 ss., la Consulta ha sancito il c.d. principio della "scissione degli effetti", dichiarando l'illegittimità costituzionale del combinato disposto dall'art. 149 c.p.c. e dell'art. 4, comma 3, legge 20 novembre 1982, n. 890 nella parte in cui prevedeva che la notificazione si perfeziona, per il notificante, alla data di ricezione dell'atto da parte del destinatario anziché a quella, antecedente, di consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario. Sulla scorta di tale decisione, il legislatore ha introdotto tale principio all'interno del comma 3, mediante l'art. 2, comma 1, lett. e), legge 28 dicembre 2005, n. 263.

mezzo posta effettuata direttamente dagli Uffici finanziari rappresenti la regola, pur rimanendo esperibile - «ove ciò risulti impossibile» - la notifica «a cura degli ufficiali giudiziari dei messi comunali ovvero dei messi speciali autorizzati dall'Amministrazione finanziaria», secondo le modalità previste dalla legge 20 novembre 1982, n. 890, in combinato disposto con le specifiche previsioni settoriali.

All'atto pratico, se il contribuente destinatario di una notifica a mezzo posta riceve una raccomandata A/R "ordinaria", in busta bianca, significa che il fisco ha effettuato la c.d. *notifica diretta*; se, invece, riceve una raccomandata A/R "giudiziale", in busta verde, allora significa che il fisco si è avvalso di un intermediario notificatore (solitamente un messo speciale) che ha spedito l'atto a mezzo posta¹⁶ e gli ha allegato in calce la relata di notifica¹⁷. In entrambi i casi, «l'avviso di ricevimento costituisce prova dell'eseguita notificazione»¹⁸.

Se, però, la c.d. *notifica diretta* a mezzo posta rappresenta una notevole semplificazione per l'attività del fisco, non per questo possono essere trascurate le garanzie spettanti al contribuente che risulti irreperibile, il quale deve essere posto nelle condizioni di esercitare appieno il proprio diritto di difesa¹⁹. Basti considerare che la Suprema Corte ha ritenuto legittima la notifica a mezzo posta di più avvisi di accertamento destinati ad un medesimo contribuente e contenuti in un'unica busta²⁰, dovendosi quindi esigere una

¹⁶ Il colore verde è espressamente previsto dall'art. 2, legge 20 novembre 1982, n. 890.

¹⁷ Art. 3, legge 20 novembre 1982, n. 890.

¹⁸ Art. 4, comma 3, legge 20 novembre 1982, n. 890.

¹⁹ Emblematica, in tal senso, la decisione resa in Corte cost., 23 settembre 1998, n. 346, in *Giur. it.*, 1999, 1568 ss., con nota di BALENA, *Le notificazioni a mezzo posta dopo l'intervento della Corte Costituzionale*, *ivi*, secondo cui la discrezionalità del legislatore incontra «un limite nel fondamentale diritto del destinatario della notificazione ad essere posto in condizione di conoscere, con l'ordinaria diligenza e senza necessità di effettuare ricerche di particolare complessità, il contenuto dell'atto e l'oggetto della procedura instaurata nei suoi confronti, non potendo ridursi il diritto di difesa del destinatario medesimo ad una garanzia di conoscibilità puramente teorica dell'atto notificatogli».

²⁰ Cass. civ., sez. trib., 12 marzo 2008, n. 6603, in *Fisconline. Contra*, Comm. trib. prov. Treviso, sez. I, 11 febbraio 2004, n. 113, in *Fisconline* («la notifica assolve la funzione tipica ed essenziale di portare a conoscenza del destinatario l'atto ai fini della formazione di un regolare contraddittorio, consentendo quindi l'esercizio del diritto di difesa da parte del contribuente. Nel caso invece la notifica in unica busta di ben 3 distinti atti, non consente di ritenere assolta tale funzione dappoiché non può essere verificato a quale atto si riferisce la notifica eseguita. La notifica pertanto appare inesistente. Né si dica che comunque gli atti impositivi avrebbero comunque raggiunto il proprio scopo dappoiché, a prescindere dalla discussa valenza per gli atti amministrativi di quanto disposto dall'art. 157, comma 3, c.p.c., è

verifica rigorosa della conoscenza dell'atto da parte del contribuente in caso di irreperibilità.

Gli agenti postali - qualificati «pubblici ufficiali a tutti gli effetti»²¹ - debbono consegnare il piego nelle mani del destinatario o, se ciò non è possibile, ad una delle persone a questo «contigue» e meglio indicate all'art. 139 c.p.c.

Al riguardo, la giurisprudenza spesso adotta un approccio estensivo, ritenendo che nel concetto di «persona di famiglia» ben possa rientrarvi chi conviva, anche solo temporaneamente, con il destinatario²², oppure considerando valida la consegna del plico al custode dello stabile, dovendosi ragionevolmente presumere che questi «sia legato da un rapporto di lavoro continuativo e tra le sue mansioni rientri anche la distribuzione della posta ai destinatari che abitano nel fabbricato»²³.

Ma è con particolare riguardo agli adempimenti connessi alla notifica a mezzo posta degli atti tributari agli irreperibili che si è sviluppato un acceso dibattito giurisprudenziale.

4. Il dibattito giurisprudenziale sulla validità della notifica per posta degli atti ai c.d. *irreperibili* «relativi»

Qualora il destinatario non venga rinvenuto, l'agente notificatore indica quale sia stata la causa dell'irreperibilità: già su tale profilo, talvolta l'omissione è stata considerata integrante invalidità assoluta della notifica²⁴, mentre in altri casi è stata ritenuta una nullità sanabile²⁵.

In relazione alla sanabilità dei vizi connessi alla notifica, si rammenta che la tesi maggioritaria, pur riconoscendo che gli atti tributari hanno natura

pacifico che la inesistenza non può mai essere sanata»); Comm. trib. prov. Asti, sez. II, 23 gennaio 2009, n. 4, in *Fisconline*.

²¹ Così, art. 18, d.lgs. 22 luglio 1999, n. 261, così come modificato dall'art. 1, comma 461, legge 27 dicembre 2017, n. 205.

²² Cass. civ., sez. trib., 20 giugno 2000 n. 8334, in *ItalggiureWeb*. Tuttavia, si considerano invalide le notifiche effettuate nelle mani del coinquilino (Cass. civ., sez. VI-T, ord. 6 febbraio 2014, n. 2705, in *Fisconline*) oppure di un familiare presso un indirizzo diverso da quello di residenza del destinatario (Cass. civ., sez. VI-T, ord. 21 novembre 2013, n. 26189, in *Fisconline*).

²³ Così, Cass. civ., sez. II, 13 aprile 2007, n. 8896, in *Fisconline*. Nello stesso senso, cfr. Cass. civ., sez. III, 3 marzo 1998, n. 2327, in *ItalggiureWeb*; Cass. civ., sez. lav., 14 febbraio 2003, n. 2276, in *ItalggiureWeb*.

²⁴ Cass. civ., sez. trib., 4 maggio 2007, n. 10260, in *ItalggiureWeb*.

²⁵ Cass. civ., sez. trib., 1° dicembre 2006, n. 25621, in *ItalggiureWeb*.

amministrativa (e, quindi, *sostanziale*), ritiene operante il meccanismo previsto dall'art. 156, comma 3, c.p.c. sulla sanatoria degli atti *processuali*, secondo cui «la nullità non può mai essere pronunciata, se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato». A tale orientamento, a cui le Sezioni Unite hanno aderito nel 2004²⁶, vi sono stati degli sporadici discostamenti, perché parrebbe «arbitrario ed inaccettabile pretendere di applicare alla notificazione» degli atti tributari, i quali hanno «natura eminentemente e meramente amministrativa, la disciplina della sanatoria delle nullità delle notificazioni degli atti processuali»²⁷.

Ciò detto, la legge impone in caso di notifica agli irreperibili una serie di adempimenti supplementari in capo al fisco che effettui la notifica per posta avvalendosi di un intermediario notificatore, con busta verde.

V'è, innanzitutto, il caso in cui non sia stato possibile effettuare la notifica al destinatario personalmente per sua assenza, ma neppure ad una persona a questo “contigua” (per rifiuto, inidoneità a ricevere o assenza). In tale ipotesi,

²⁶ Cfr., in particolare, Cass. civ., Sez. Un., 5 ottobre 2004, n. 19854, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2005, 11 ss., con nota di BASILAVECCHIA, *La «piena conoscenza» dell'atto impositivo*, *ivi*, 14 ss.: «la nullità della sua notificazione può essere sanata relativamente al conseguimento della finalità dell'atto di portare a conoscenza del destinatario i termini della pretesa tributaria e consentirgli, così, un'adeguata difesa [...] la sanatoria del raggiungimento dello scopo non può eliminare gli effetti della decadenza, neppure quando questa ha natura processuale». Nello stesso senso, cfr. anche Cass. civ., sez. trib., 4 novembre 2015, n. 22476, in *Fisconline*; Cass. civ., sez. trib., 9 agosto 2017, n. 19795, in *Fisconline*.

²⁷ Così, Cass. civ., sez. trib., 21 aprile 2001, n. 5924, in *Fisconline*, con nota di LA ROCCA, *Gli effetti dell'impugnazione di un atto di accertamento la cui notifica è “affetta” da nullità alla luce della sentenza della Corte di Cassazione n. 5924/2001*, in *Il Fisco*, 2001, 10917 ss. In senso conforme, cfr. anche Cass. civ., sez. I, 29 luglio 1980, n. 4877, in *Fisconline*. Ancora, si è rilevato che l'atto tributario «costituisce atto amministrativo, esplicativo della potestà impositiva degli uffici finanziari, e non atto processuale, né funzionale al processo, poiché non ad esso, ma alla presentazione del ricorso alla commissione tributaria, si correla l'instaurazione del procedimento giurisdizionale», con la conseguenza che al regime delle notificazioni in materia tributaria «non sono applicabili i principi processuali attinenti al rilievo d'ufficio delle “nullità”» (così, Cass. civ., sez. trib., 23 aprile 2008, n. 10447, in *Cassazione.net*, con nota di SERVIDIO, *Avviso di accertamento. Rilevabilità della nullità della notifica*, in *Il Fisco*, 2008, 4682 ss.). In argomento, LIGRANI, *Il contenzioso con l'Agenzia delle Entrate-Riscossione. Profili giuridici e casi pratici*, Milano, 2017, 132, rileva che tali decisioni della Suprema Corte abbiano «riaffermato che l'avviso di accertamento tributario costituisce atto amministrativo, esplicativo della potestà impositiva degli uffici finanziari, e non atto processuale, né funzionale al processo, poiché non ad esso, ma alla presentazione del ricorso alla commissione tributaria, si correla l'instaurazione del procedimento giurisdizionale. Ne deriva, in base a tale orientamento, che alla notificazione dell'avviso di accertamento e, più in generale, anche delle cartelle di pagamento (stante il contenuto sostanziale di esse), non sarebbero applicabili i principi processuali attinenti al rilievo d'ufficio delle nullità, essendo, in tal modo, esclusa la sanatoria per raggiungimento dello scopo».

l'art. 8, legge 20 novembre 1982, n. 890 subordina il perfezionamento della notifica all'assolvimento di due formalità: *i.* il deposito del piego, entro due giorni lavorativi, «presso il punto di deposito più vicino al destinatario»; *ii.* l'invio di una raccomandata A/R al destinatario (c.d. *comunicazione di avvenuto deposito*, C.A.D.), la quale lo informa «del tentativo di notifica del piego e del suo deposito», esplicita il soggetto che ha chiesto la notifica e gli estremi del deposito, lo invita a ritirare il piego entro 6 mesi e lo avverte che «la notificazione si ha comunque per eseguita trascorsi dieci giorni dalla data di spedizione della lettera raccomandata [...] e che, decorsi inutilmente anche il predetto termine di sei mesi, l'atto sarà restituito al mittente».

L'invio della C.A.D. è stato ritenuto dalla Cassazione non obbligatorio nel caso di c.d. *notifica diretta* a mezzo posta, con busta bianca²⁸.

Un secondo scenario, contemplato all'art. 7, si verifica allorché l'operatore postale, non trovando il destinatario, consegna l'atto ad altra persona autorizzata a riceverlo e, quindi, deve dare «notizia al destinatario medesimo dell'avvenuta notificazione dell'atto a mezzo di lettera raccomandata» (c.d. *comunicazione di avvenuta notifica*, C.A.N.)²⁹. In assenza di specificazione da parte del legislatore - così come nell'ipotesi prevista dall'art. 60, comma 1, lett. *b-bis*, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - è stato affermato che la C.A.N. possa essere validamente eseguita mediante raccomandata “semplice”, quindi priva dell'avviso di ricevimento³⁰: di conseguenza, per il perfezionamento della notifica basterebbe che il fisco dimostri di aver spedito la C.A.N., senza neppure dover produrre la ricevuta di spedizione, ma solamente l'annotazione sulla relata di notifica³¹.

Proprio sulla necessità di rispettare determinati formalismi propedeutici a favorire un maggiore livello di conoscenza del contribuente “relativamente” irreperibile destinatario di un atto notificato a mezzo posta, in modo diretto o meno, in giurisprudenza si è formato un contrasto.

²⁸ Cass. civ., sez. trib., ord. 28 maggio 2020, n. 10131, in *Fisconline*.

²⁹ Il comma 4 contempla, poi, l'ipotesi in cui «il destinatario o le persone alle quali può farsi la consegna rifiutano di firmare l'avviso di ricevimento pur ricevendo il piego» e quella del destinatario che «rifiuta il piego stesso o di firmare documenti attestanti la consegna», ed impone all'operatore postale di farne «menzione sull'avviso di ricevimento indicando, se si tratti di persona diversa dal destinatario, il nome ed il cognome della persona che rifiuta di firmare nonché la sua qualità», nonché di apporre la data e la propria firma sull'avviso di ricevimento che viene «subito restituito al mittente in raccomandazione, unitamente al piego nel caso di rifiuto del destinatario di riceverlo».

³⁰ Così, Cass. civ., sez. VI-T, ord. 6 settembre 2017, n. 20863, in *Fisconline*.

³¹ Così, Cass. civ., sez. III, 22 febbraio 2010, n. 4193, in *Cassazione.net*; Cass. civ., sez. trib., 31 maggio 2017, n. 13739, in *Fisconline*.

4.1. La tesi *pro fisco*

Secondo un primo orientamento, per dimostrare il perfezionamento della procedura notificatoria di un atto tributario mediante impiego diretto del servizio postale universale³² nel caso di irreperibilità relativa basterebbe che l'Ufficio produca in giudizio la prova della mera spedizione della C.A.D., non essendo tenuto anche a dimostrarne l'effettivo ricevimento da parte del destinatario.

Sarebbe, insomma, «inesatto sostenere che, in esito al principio di scissione soggettiva, il momento di perfezionamento della notificazione eseguita per posta sia sempre correlato, quanto al destinatario, alla materiale consegna dell'atto. Ciò accade nei casi in cui la materiale consegna (*id est*, propriamente, il ritiro) sia anteriore ai dieci giorni. Non anche invece nei casi in cui l'atto sia notificato per compiuta giacenza e il ritiro sia avvenuto dopo il decorso del termine detto dalla spedizione della raccomandata informativa, giacché la notifica si ha giustappunto per eseguita “in ogni caso”, quanto al destinatario, decorsi dieci giorni dalla data di spedizione di quella raccomandata»³³.

Di conseguenza, «per la ritualità della notificazione, è richiesta solo la prova della spedizione della raccomandata contenente la cosiddetta C.A.D.»³⁴; in altri termini, non sarebbe «necessario, ai fini del perfezionamento della notifica, che vi sia la prova dell'avvenuta ricezione della raccomandata relativa all'avviso di deposito del plico, né il deposito del piego, né l'annotazione della compiuta giacenza, essendo sufficiente che dall'avviso di ricevimento risulti la data di spedizione della raccomandata contenente l'avviso di deposito presso l'Ufficio postale, nonché l'esecuzione di tutte le altre formalità previste dalla legge»³⁵.

³² Appare ormai consolidata la tesi secondo cui le notifiche a mezzo posta sono valide unicamente se effettuate tramite Poste Italiane S.p.A., mentre sono *nulle* (se non *inesistenti*) quelle effettuate da società postali private prive di licenza, perché non possono conferire certezza legale alla data di consegna. Cfr. per tutti Cass. civ., Sez. Un., 10 gennaio 2020, n. 299, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2020, 205 ss., con nota di FABRI, *Il limbo delle notifiche a mezzo posta effettuate dall'agenzia privata, tra nullità e titolo abilitativo*, *ivi*, 209 ss.

³³ Così, Cass. civ., sez. trib., 30 dicembre 2015, n. 26088, in *Fisconline*. Nello stesso senso, cfr. Cass. civ., sez. VI-T, 15 febbraio 2017, n. 4043, in *Fisconline*.

³⁴ Così, Cass. civ., sez. VI-T, ord. 10 marzo 2017, n. 6242, in *Fisconline*. Conf. Cass. civ., sez. trib., ord. 19 novembre 2009, n. 24480, in *ItalggiureWeb*; Cass. civ., sez. VI-T, 14 novembre 2017, n. 26945, in *Fisconline*; Cass. civ., sez. VI-T, ord. 31 maggio 2018, n. 13833, in *Fisconline*; Cass. civ., sez. III, ord. 13 giugno 2018, 15374, in *ItalggiureWeb*; Cass. civ., sez. VI-T, ord. 16 dicembre 2019, n. 33070, in *Fisconline*; Cass. civ., sez. VI-T, ord. 17 dicembre 2019, n. 33257, in *ItalggiureWeb*.

³⁵ Così, Cass. civ., sez. trib., ord. 30 gennaio 2019, n. 2638, in *Fisconline*.

4.2. La tesi *pro* contribuente

In contrapposizione a tale tesi, si è sviluppato un orientamento - che prende le mosse da una decisione delle Sezioni Unite del 2008 sulla prova della notifica del ricorso per cassazione³⁶ - in base al quale il procedimento notificatorio nei confronti di un contribuente c.d. *irreperibile 'relativo'* può dirsi perfezionato solo se l'Amministrazione finanziaria è in grado di produrre in giudizio la prova del ricevimento della raccomandata A/R³⁷.

Con particolare riguardo alla notifica delle cartelle, la Cassazione ha iniziato ad interpretare le norme alla luce della lettura tracciata dalla Consulta³⁸, ritenendo che queste richiedono «per la validità della notificazione della cartella di pagamento, effettuata nei casi di irreperibilità c.d. *relativa* del destinatario, quali disciplinati dall'art. 140 c.p.c., l'inoltro al destinatario della raccomandata informativa del deposito dell'atto presso la Casa comunale e la sua effettiva ricezione, non essendo, per tale modalità di notificazione degli atti, sufficiente la sola spedizione»³⁹. In termini ancor più netti, è stato ritenuto che «ai fini della prova del perfezionamento del procedimento notificatorio di cui all'art. 8 della legge 20 novembre 1982 n. 890, è necessario che la parte fornisca la prova dell'effettivo e regolare invio dell'avviso di ricevimento relativo alla raccomandata di inoltro della comunicazione di avvenuto deposito (c.d. *C.A.D.*), verifica che presuppone l'esibizione in giudizio del relativo avviso, fermo restando che, risultando tale seconda raccomandata regolata dalle norme relative al regime postale ordinario, la regolarità delle

³⁶ Così, Cass. civ., Sez. Un., 14 gennaio 2008, n. 627, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 386 ss., con nota di GLENDI, *Nuovi orientamenti delle SS.UU. sull'«avviso di ricevimento» nella notifica per posta e ai sensi dell'art. 140 c.p.c.*, *ivi*, 396 ss.

³⁷ Così, Cass. civ., sez. trib., 2 ottobre 2009, n. 21132, in *Cassazione.net*.

³⁸ Oltre alla già richiamata Corte cost., 14 gennaio 2010, n. 3, cfr. anche Corte cost., 22 novembre 2012, n. 258, in *Corr. trib.*, 2013, 133 ss., con nota di GLENDI, *La Consulta parifica le notifiche di accertamenti e cartelle a soggetti «relativamente» irreperibili*, *ivi*, 128 ss. Decisione prontamente recepita dalla prassi con Provvedimento Direttoriale 5 marzo 2013 (prot. n. 2013/27980).

³⁹ Così, Cass. civ., sez. trib., 26 novembre 2014, n. 25079, in *Corr. trib.*, 2015, 465 ss., con nota adesiva di BRUZZONE, *La notifica è giuridicamente inesistente senza la "raccomandata informativa"*, *ivi*, 460 ss. Nello stesso senso, cfr. Cass. civ., sez. trib., 10 dicembre 2014, n. 25985, in *Fisconline*; Cass. civ., sez. trib., 8 aprile 2016, n. 6886, in *Fisconline*; Cass. civ., sez. VI-T, ord. 19 aprile 2018, n. 9782, in *Fisconline*; Cass. civ., sez. VI-T, ord. 23 maggio 2018, n. 12646, in *Dir. prat. trib.*, 2018, II, 2132 ss., con nota di MIGLIAVACCA, *La notifica degli atti tributari, nell'ipotesi di irreperibilità relativa: dubbi di legittimità costituzionale per la notifica c.d. diretta, anche alla luce delle recenti novità normative*, *ivi*, 2134 ss.; Cass. civ., sez. trib., ord. 21 febbraio 2019, n. 5077, in *Fisconline*.

modalità di invio e di ricezione dello stesso andranno verificate secondo le norme del regolamento postale applicabile»⁴⁰.

Si tratta di un approccio, diffuso anche in materia giuslavoristica⁴¹, che è stato applicato anche agli avvisi di accertamento⁴² e mira a «plasmare per l'ipotesi di temporanea irreperibilità del destinatario una disciplina tendenzialmente uniforme circa la prova del perfezionamento della notifica a mezzo del servizio postale e della notifica con consegna dell'ufficiale giudiziario ex art. 140 c.p.c. (come inteso dal diritto vivente giurisprudenziale)»⁴³, ma per il cui consolidamento risultava necessaria - stante il perdurante contrasto - un'adesione da parte delle Sezioni Unite.

5. Alcune riflessioni a margine della posizione garantista adottata dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 10012/2021

Con la sentenza n. 10012 depositata il 15 aprile 2021⁴⁴, le Sezioni Unite hanno finalmente risolto il contrasto e reputato corretta la seconda ricostruzione, la quale è l'unica in grado di offrire un'interpretazione costituzionalmente orientata della disciplina.

Ad avviso del supremo consesso, rivestendo la C.A.D. un «ruolo essenziale al fine di garantire la conoscibilità», è inevitabile concludere che «la mera prova della spedizione [...] non può [...] considerarsi quale fattispecie giuridicamente conformativa del fondamento profondo del *dictum* imperativo del giudice delle leggi». Deve, inoltre, distinguersi l'ipotesi della consegna ex art. 139, comma 4, c.p.c. rispetto al caso in cui l'irreperibilità relativa del destinatario sorga in caso di notifica a mezzo posta, ove «non si realizza alcuna consegna, ma solo il deposito dell'atto notificando presso l'ufficio postale

⁴⁰ Così, Cass. civ., sez. trib., ord. 10 novembre 2020, n. 25140, in *Fisconline*. Analogamente, cfr. Cass. civ., sez. trib., ord. 17 novembre 2020, n. 26078, in *ItalggiureWeb*.

⁴¹ Cfr. *ex pluribus* Cass. civ., sez. lav., ord. 20 giugno 2019, n. 16601, in *ItalggiureWeb*; Cass. civ., sez. lav., ord. 29 ottobre 2020, n. 23921, in *ItalggiureWeb*; Cass. civ., sez. VI-L, ord. 5 marzo 2020, n. 6363, in *ItalggiureWeb*.

⁴² Cfr. *ex pluribus* Cass. civ., sez. VI-T, ord. 14 febbraio 2020, n. 3754, in *Il Fisco*, 2020, 981 ss., con nota di LAMONICA, «Comunicazione di avvenuto deposito» necessaria per la validità della notifica in assenza del contribuente dal domicilio, *ivi*, 982 ss.

⁴³ Così, Cass. civ., sez. trib., ord. 8 ottobre 2020, n. 21714, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2021, 133 ss., con nota di BRUZZONE, *Il revirement sulla spedizione diretta di atti impositivi deve estendersi agli atti esattivi in via di interpretazione adeguatrice*, *ivi*, 136 ss., che ha rimesso la questione alle Sezioni Unite.

⁴⁴ Pubblicata in *Il Fisco*, 2021, 1881 ss., con nota di CANCEDDA, *Notifica postale all'assente: necessario l'avviso di ricevimento della raccomandata di avvenuto deposito*, *ivi*, 1885 ss.

[...]. Ed è per tale, essenziale ragione, che la legge, con maggiore rigore, prevede che di tale adempimento venga data comunicazione dall'agente notificatore al destinatario, del tutto ignaro della notifica».

Ciononostante, non può farsi dipendere il grado di conoscenza dell'atto notificato al destinatario relativamente irreperibile dalla modalità di notifica scelta dal fisco: «pur nella diversità delle due modalità notificatorie [...] non può che ravvisarsi un'unica *ratio legis* che è quella - profondamente fondata sui principi costituzionali di azione e difesa (art. 24 Cost.) e di parità delle parti del processo (art. 111, secondo comma, Cost.) - di dare al notificatario una ragionevole possibilità di conoscenza della pendenza della notifica di un atto impositivo [...]. In termini generali bisogna dunque ritenere che la produzione dell'avviso di ricevimento della C.A.D. costituisce l'inflessibile prova di un presupposto implicito dell'effetto di perfezionamento della procedura notificatoria».

Da qui discende la conclusione secondo cui, per la notifica di un atto impositivo a mezzo posta, qualora lo stesso «non venga consegnato al destinatario per rifiuto a riceverlo ovvero per temporanea assenza del destinatario stesso ovvero per assenza/inidoneità di altre persone a riceverlo, la prova del perfezionamento della procedura notificatoria può essere data dal notificante esclusivamente mediante la produzione giudiziale dell'avviso di ricevimento della raccomandata che comunica l'avvenuto deposito dell'atto notificando presso l'Ufficio postale (c.d. C.A.D.), non essendo a tal fine sufficiente la prova dell'avvenuta spedizione della raccomandata medesima».

La sentenza delle Sezioni Unite deve senz'altro salutarsi con favore, perché rappresenta un importante passo in avanti volto a delineare una normativa sulle notifiche degli atti tributari che permetta, in tutti i numerosi casi in cui la consegna materiale non avvenga nelle mani del destinatario nell'indirizzo di residenza (o del legale rappresentante nella sede della società), di garantire un più elevato livello di effettività della conoscenza - e, di riflesso, una maggiore tutela del diritto di difesa - e di pretendere un maggior rigore probatorio da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La strada per raggiungere un sistema notificatorio in cui le parti del rapporto obbligatorio d'imposta si trovino davvero in una situazione di equilibrio risulta, tuttavia, ancora lunga. Si pensi, per esempio, al caso della consegna dell'atto a persona "contigua" al destinatario (*in primis* una persona di famiglia), laddove vi è tutt'oggi un incomprensibile disinteresse a garantire l'effettiva conoscenza dello stesso, accontentandosi della blanda C.A.N.

spedita con raccomandata senza avviso di ricevimento⁴⁵. I tempi sono ormai ampiamente maturi per collegare anche a tale situazione di irreperibilità relativa, diffusissima nella pratica, adempimenti più incisivi in capo al fisco, auspicandosi un intervento legislativo organico che dissipi le perduranti criticità e la disomogeneità, anche settoriale, delle varie norme.

⁴⁵ A riprova di ciò, si pensi che la C.A.N. era stata addirittura abolita dall'art. 1, comma 461, legge 27 dicembre 2017, n. 205 (c.d. *legge di Bilancio 2018*), salvo poi essere introdotta un anno dopo dall'art. 1, comma 813, legge 30 dicembre 2018, n. 145 (c.d. *legge di Bilancio 2018*). Ancor meno tutelata risulta tutt'oggi la posizione del destinatario relativamente irreperibile di un atto della riscossione notificato a mezzo posta, posto che la Consulta (Corte cost., 23 luglio 2018, n. 175, in www.cortecostituzionale.it) ha considerato che la spedizione della C.A.N. risulti subordinata ad una scelta discrezionale del postino: sul punto, cfr. BRUZZONE, *Spedizione diretta a mezzo posta di atti esattivi: persistenti profili di incostituzionalità*, in *Corr. trib.*, 2019, 26 ss.