

Riscossione

NOTIFICA degli ATTI TRIBUTARI

ILLEGITTIMA la DISPARITÀ di TRATTAMENTO tra CARTELLA e AVVISO di ACCERTAMENTO

di Emanuele Rossi

QUADRO NORMATIVO

La **notifica degli avvisi di accertamento** deve avvenire in base al **combinato disposto dell'art. 60, D.P.R. 29.9.1973, n. 600** [CFF 6360] e degli **artt. 137 e segg. c.p.c.**

L'art. 60 costituisce anche la norma di rimando cui fa riferimento l'art. 26, D.P.R. 29.9.1973, n. 602 [CFF 7226], per quanto riguarda la **notifica delle cartelle di pagamento**. Queste ultime, nei casi di **irreperibilità «relativa»** del destinatario dell'atto, sono caratterizzate da un **procedimento di notifi-**

ca meno garantista rispetto a quello relativo agli **avvisi di accertamento**.

A tale **disparità di trattamento** è stato posto rimedio con la **Sentenza della Corte Costituzionale 22.11.2012, n. 258**, che ha dichiarato l'**illegittimità** del citato art. 26, D.P.R. 602/1973, nella parte in cui, nei casi di **irreperibilità relativa, non equipara** la data di **perfezionamento della notifica degli avvisi di accertamento** con quella delle **cartelle di pagamento**.

NOTIFICA degli AVVISI di ACCERTAMENTO: per quanto riguarda la **notifica degli atti tributari**, sia che si tratti di notificare un **avviso di accertamento** che una **cartella di pagamento**, vale la regola di carattere generale secondo cui **qualunque notificazione** a mezzo del **servizio postale** si considera **effettuata** nella data della **spedizione**, mentre i **termini** che hanno inizio dalla notificazione **decorrono** dalla data in cui l'atto è **ricevuto**.

L'attività di notifica è disciplinata:

- dagli artt. 137 e segg. c.p.c.;
- dagli artt. 60 e 65, D.P.R. 29.9.1973, n. 600 [CFF 6360 e 6365], e dagli artt. 25 e 26, D.P.R. 29.9.1973, n. 602 [CFF 7225 e 7226], che hanno valore di **leggi speciali** e, in quanto tali, **derogano** alla disciplina processuale civile.

Ai sensi dell'art. 60, D.P.R. 600/1973, gli **avvisi di accertamento** devono essere **notificati** a mezzo dei **messi comunali**, ovvero dei **messi speciali** autorizzati dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, i quali devono far **sottoscrivere** l'atto al consegnatario, ovvero indicare i motivi per qui questi non ha sottoscritto. La notifica va fatta nel **domicilio fiscale** del contribuente che, ai sensi

dell'art. 58, D.P.R. 600/1973 [CFF 6358]:

- per le **persone fisiche residenti** nel **territorio dello Stato** si trova nel **Comune** in cui si ha la **residenza anagrafica**;
- per le **persone fisiche non residenti** si ha nel Comune in cui si è **prodotto il reddito** o, se il reddito è prodotto in più Comuni, nel Comune in cui si è prodotto il **reddito più elevato**;
- per i **soggetti diversi dalle persone fisiche**, si ha nel Comune in cui si ha la **sede legale**, o, in mancanza, la **sede amministrativa**, o, in mancanza, nel Comune in cui si ha **sede secondaria/stabile organizzazione** o in cui si **esercita in via prevalente l'attività**.
Ove il destinatario **non venga trovato** presso il **domicilio fiscale**, il messo deve consegnare l'atto, con il seguente **ordine tassativo** (Cass. 11.5.1998, n. 4739 e art. 139 c.p.c.):
- ad una **persona di famiglia** (parente o affine) o **addetta alla casa**, all'**ufficio** o all'**azienda**, purché **non minore di 14 anni** o **non palesemente incapace**;
- se mancanti, al **portiere** dello stabile o, se manca, a un **vicino di casa** che **accetti** la consegna.

In tali casi (consegnatario diverso da destinatario) il messo **consegna/deposita** la **copia** dell'atto da notificare in una busta che provvede a sigillare e su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella **relazione** in calce all'originale e alla copia dell'atto stesso. Sulla busta non sono apposti segni distintivi dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto; ancora, il **consegnatario** è tenuto a **firmare** una **ricevuta** di consegna, mentre il messo deve dare **notizia** dell'**avvenuta notificazione** dell'atto a mezzo di **lettera raccomandata**.

Salvo che la consegna dell'atto non venga fatta in **mani proprie**, la **notificazione** deve essere fatta presso il **domicilio fiscale** del destinatario. A tale riguardo il contribuente ha la facoltà di **eleggere domicilio** presso una **persona** o un **ufficio** nel **Comune del proprio domicilio fiscale** per la **notificazione** degli **atti** o degli **avvisi** che lo riguardano. L'**elezione di domicilio** deve essere fatta utilizzando l'apposito modello di cui al Prov. Agenzia delle Entrate 2.11.2011, n. 116331, che può essere presentato a mezzo **raccomandata con ricevuta di ritorno**, oppure in via **telematica**.

La **variazione** del **domicilio** ha effetto dal **trentesimo giorno successivo** a quello della data di **ricevimento** di detta **comunicazione** da parte dell'Agenzia delle Entrate.

IRREPERIBILITÀ del DESTINATARIO: un aspetto di rilevante interesse è quello della **notificazione** dell'**avviso di accertamento** da eseguirsi nei confronti di un **soggetto «irreperibile»**.

Può accadere che il messo, incaricato di **notificare** l'atto di accertamento nei confronti di un determinato contribuente, sia **impossibilitato** a **consegnare** l'atto al destinatario o al consegnatario legittimato come individuato in precedenza.

In particolare, la dottrina ha individuato **due tipi di irreperibilità** in cui il messo può imbattersi: quella cd. «**assoluta**» e quella cd. «**relativa**», a seconda che il **destinatario** sia o meno **oggettivamente e permanentemente irreperibile**.

L'**irreperibilità «relativa»** viene disciplinata dall'art. 140 c.p.c. (applicabile alle notifiche degli atti tributari per effetto del rimando operato dall'art. 60, D.P.R. 600/1973), il quale afferma che: «*Se non è possibile eseguire la consegna per irreperibilità o per incapacità o rifiuto delle persone indicate nell'articolo precedente, l'ufficiale giudiziario deposita la copia nella casa del comune dove la notificazione deve eseguirsi, affigge avviso del deposito in busta chiusa e sigillata alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario e gliene dà notizia per raccomandata*

con avviso di ricevimento».

Per effetto della Sentenza della Corte Costituzionale 14.1.2010, n. 3, la **notifica si perfeziona**, per il **destinatario**, con il **ricevimento** della **raccomandata informativa** o, comunque, **decorsi 10 giorni** dalla relativa **spedizione**.

L'**irreperibilità «relativa»** si caratterizza per il fatto che in tali casi è **certo** per il messo notificatore il **luogo** in cui il contribuente ha il **domicilio fiscale**; il problema sta nel fatto che in quel preciso luogo il messo non riesce a mettersi in contatto né con il destinatario, né con il consegnatario legittimato alla consegna. Il **deposito** alla **casa comunale** serve appunto ad **impedire** un'**interruzione** del **processo di notifica** a causa della **temporanea assenza** del destinatario/consegnatario.

Poiché, però, al contribuente va **garantito** il **diritto di difesa**, lo stesso deve essere messo nella **condizione di conoscere** per tempo l'**esistenza** dell'**atto** con il quale il Fisco avanza la propria pretesa impositiva: di qui l'**obbligo di invio** della **raccomandata** in capo al messo.

Fino al citato intervento della Corte Costituzionale, l'art. 140 c.p.c. **non garantiva comunque** il contribuente, cui molte volte era **eccepita** una **tardiva impugnazione** dell'atto. Per effetto della declaratoria di **illegittimità costituzionale** dell'art. 140 c.p.c., nella parte in cui lo stesso **prevedeva** che la **notifica si perfezionasse**, per il destinatario, con la **spedizione** della raccomandata informativa, **anziché** con il **ricevimento** della stessa o, comunque, **decorsi 10 giorni** dalla relativa spedizione, tale obiettivo è stato **raggiunto**.

Ricapitolando, se da una parte al **contribuente** è richiesto un comportamento diligente mediante il **periodico controllo** della **posta in arrivo**, la notifica ad un soggetto «relativamente» irreperibile, per essere perfezionata, necessita:

- del **deposito** della **copia** dell'**atto**, da parte del messo, nella **casa** del **Comune** dove la notificazione deve eseguirsi;
- dell'**affissione** dell'**avviso di deposito**, in busta chiusa e sigillata, alla **porta** dell'**abitazione** o dell'**ufficio** o dell'**azienda** del destinatario;
- della **comunicazione**, mediante invio di **raccomandata A/R**, dell'**avvenuto deposito** nella casa comunale dell'avviso di accertamento;
- del **ricevimento** della **raccomandata informativa** o, comunque, del **decorso** di **10 giorni** dalla relativa spedizione.

Mentre l'**irreperibilità «relativa»** sottintende un concetto di **temporanea assenza** del destinatario/consegnatario, l'**irreperibilità «assoluta»** presuppone l'**oggettiva** e **permanente assenza** di quest'ultimo,

essendo **ignoto** il **luogo** in cui questo **abita, lavora** o dove ha **sede** la sua **azienda**.

La disciplina riguardante la notifica degli atti nei casi di irreperibilità «assoluta» del destinatario si trova all'interno della lett. e), del co. 1, dell'art. 60, D.P.R. 600/1973, il quale dispone che: «*Quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 c.p.c., in busta chiusa e sigillata, si affigge nell'albo del comune e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione*».

Nel caso di un'irreperibilità assoluta del destinatario, quindi, il messo ha **minori obblighi** da rispettare mentre, dall'altra, il **contribuente** ha una **scarsa possibilità** di **venire a conoscenza** dell'avvenuta notifica.

Ricapitolando, affinché la **notifica** ad un **destinatario «assolutamente» irreperibile** possa dirsi **perfezionata**, occorre:

- il **deposito** della **copia** dell'**atto di accertamento**, da parte del messo, nella **casa** del **Comune** dove la notificazione deve eseguirsi;
- l'**affissione** dell'**avviso di deposito**, in busta chiusa e sigillata, nell'albo del medesimo Comune;
- il **decorso** del **termine** di **8 giorni** dalla data di affissione nell'albo comunale

NOTIFICA a SOGGETTI NON RESIDENTI: ai sensi dell'art. 60, D.P.R. 600/1973, la **notifica** degli atti **tributari** effettuata nei confronti di **soggetti non residenti** è **validamente effettuata** con la spedizione di **lettera raccomandata** con avviso di ricevimento:

- all'indirizzo della **residenza** estera rilevato dai **registri** dell'**Aire** (anagrafe degli italiani residenti all'estero), o
- presso la **sede legale estera** risultante dal **Registro** delle **imprese**, a meno che i contribuenti non abbiano comunicato all'Agenzia delle Entrate l'indirizzo della loro residenza o sede estera o del domicilio eletto.

Alla stregua di quanto avviene per i soggetti residenti, anche per i **non residenti** l'eventuale **elezione di domicilio** ha effetto dal **trentesimo giorno successivo** a quello della **ricezione** dell'**apposita comunicazione** da parte dell'Ufficio.

Nel caso in cui **mancessero** gli **indirizzi** in precedenza evidenziati, ai sensi dell'art. 60 la raccomandata può essere **inviata** all'**indirizzo estero** indicato dal contribuente nelle domande di attribuzione del numero di codice fiscale o di modificazione dati e nei modelli di variazione anagrafiche.

Nel caso di **esito negativo** della notifica, si appli-

ca la normativa in tema di **irreperibilità «assoluta»** evidenziata in precedenza, con **deposito** dell'**atto** alla **casa comunale** e **notificazione**, che si dà per **eseguita** nell'**ottavo giorno successivo** a quello di **affissione**.

NOTIFICA delle CARTELLE di PAGAMENTO: la **notifica** delle **cartelle di pagamento** è disciplinata dagli artt. 25 e 26, D.P.R. 602/1973. In particolare, il **procedimento** di **notifica** è regolato dall'art. 26, il quale fa un rimando all'art. 60, D.P.R. 600/1973, per quanto ivi non espressamente previsto.

La **cartella** deve essere **notificata** dagli **ufficiali** della **riscossione** o da altri **soggetti abilitati** dal concessionario, tramite **invio** di **raccomandata A/R** ovvero a mezzo di **posta elettronica certificata**, all'**indirizzo** risultante dagli **elenchi** a tale fine previsti dalla legge.

Nei casi di **notifica** della cartella in **mani proprie** del **destinatario** o di **persone di famiglia** o **addette** alla **casa**, all'**ufficio** o all'**azienda**, **non è richiesta** la **sottoscrizione** dell'originale da parte del consegnatario.

Si è detto del **generale rimando** a quanto previsto dall'art. 60, D.P.R. 600/1973 (ad esempio, per la notifica di cartelle di pagamento nei confronti di **soggetti non residenti**). Un aspetto, però, peculiare della **notifica** della **cartella** rispetto alla notifica degli avvisi di accertamento riguarda i casi di **irreperibilità** del destinatario dell'atto. Sul punto, il co. 4 dell'art. 26, D.P.R. 602/1973, **senza** fare un **distinguo** tra casi di **irreperibilità «assoluta»** e casi di **irreperibilità «relativa»**, dispone, in maniera alquanto criptica, che: «*Nei casi previsti dall'art. 140 del codice di procedura civile, la notifica della cartella di pagamento si effettua con le modalità stabilite dall'art. 60 del D.P.R. n. 600/73 e si ha per eseguita nel giorno successivo a quello in cui l'avviso del deposito è affisso nell'albo del comune*».

Sulla base del tenore letterale della norma, quindi, il messo che non trova il contribuente deve semplicemente fare «marcia indietro» e **depositare** l'**atto** nella **casa comunale**, con una **notifica** che si perfeziona per il destinatario il **giorno successivo** alla data di **affissione**.

Sul punto è intervenuta recentemente la Corte Costituzionale, con la Sentenza 22.11.2012, n. 258, dichiarando l'**illegittimità** dell'art. 26, del D.P.R. 602/1973, nella parte in cui, nei casi di **irreperibilità relativa**, **non equipara** la data di **perfezionamento** della **notifica** degli **avvisi di accertamento** con quella delle **cartelle di pagamento**.

PRONUNCIA della CORTE COSTITUZIONALE: il caso affrontato nella sentenza in commento riguarda il giudizio di legittimità costituzionale promosso dal giudice del

lavoro del Tribunale di Padova, in merito alla supposta violazione degli artt. 3 e 24 della Costituzione da parte del combinato disposto degli artt. 26, co. 4, D.P.R. 602/1973 e 60, co. 1, D.P.R. 600/1973.

In buona sostanza, il giudice del lavoro lamentava una **disparità di trattamento** tra la **notifica** di un **avviso di accertamento** rispetto alla notifica di una **cartella di pagamento**, nei casi di notifica di detti atti a **soggetti «relativamente» irreperibili**.

Come visto in precedenza, infatti, mentre in caso di **notifica** di un **avviso di accertamento** il messo è tenuto all'**invio della raccomandata** e la notifica si **perfeziona** con il **ricevimento** della stessa, o, comunque, **decorsi 10 giorni** dal suo **invio**, nel caso della **notifica della cartella** ad un **soggetto «relativamente» irreperibile** il messo è tenuto al **solo deposito** alla **casa comunale** dell'atto e la notificazione si **perfeziona** il **giorno successivo** all'**affissione** nell'albo comunale.

La Corte, premettendo che il citato combinato disposto normativo si applica a **tutte le entrate riscosse** mediante **ruolo**, e, quindi, anche alle **entrate non tributarie**, accogliendo la sollevata questione di costituzionalità ha dichiarato l'**illegittimità** dell'attuale co. 4, dell'art. 26, D.P.R. 602/1973, nella parte in cui questo fa riferimento ai **casi di irreperibilità «relativa»**, **sostituendo** così l'attuale testo del comma 4, con il seguente: *«Quando nel Comune nel quale deve eseguirsi la*

notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, la notificazione della cartella di pagamento si esegue con le modalità stabilite dall'art. 60, primo comma, lettera e), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e si ha eseguita nel giorno successivo a quello in cui l'avviso del deposito è affisso nell'albo del Comune».

In buona sostanza, la Corte Costituzionale ha relegato l'applicazione del più volte citato co. 4, dell'art. 26, D.P.R. 602/1973, ai soli casi di **irreperibilità «assoluta»** del destinatario dell'atto, dovendo così i casi di **irreperibilità «relativa»**, per effetto della norma di richiamo prevista dall'ultimo comma, del medesimo art. 26, essere disciplinati dall'art. 60, D.P.R. 600/1973 e, quindi, dall'art. 140 c.p.c., **al pari** di quanto avviene per la **notifica** degli **avvisi di accertamento**.

Per concludere, a seguito della Sentenza della Corte Costituzionale 258/2012, l'**unica differenza di rilievo** tra **accertamento** e **cartella** risiede nel fatto che nei casi di **irreperibilità «assoluta»** il **perfezionamento** della **notifica della cartella di pagamento** si ha non l'**ottavo**, ma il **giorno successivo** a quello dell'**affissione** nell'albo comunale.

Le intervenute **novità** si applicano anche ai processi **pendenti**, laddove il contribuente abbia **eccepito** tra i **motivi di ricorso** i **vizi di notifica**, con il limite dei rapporti giuridici esauriti.

ARTICOLI CORRELATI



Illegittima la notifica della cartella di pagamento a soggetti irreperibili
(Michele Doglio)

Guida ai controlli fiscali, n. 1/2013, pag. 30