



APPROFONDIMENTO

Notifica degli atti impositivi in caso di irreperibilità assoluta

di Fabio Gallio^(*) e Federico Terrin^(**)

Nel caso in cui il contribuente non abbia né abitazione, né ufficio o azienda nel comune ove deve eseguirsi la notifica di un atto di accertamento, ci si chiede quando il relativo procedimento possa essere considerato corretto. Secondo un indirizzo giurisprudenziale, la notifica è correttamente eseguita laddove siano rispettate le modalità previste dall'art. 60, comma 1, lettera e), del D.P.R. n. 600/1973, non essendo contemplato l'ulteriore adempimento della spedizione della raccomandata previsto dall'art. 140 del codice di procedura civile.

1. Premessa

È necessario innanzitutto ricordare che, come noto, il procedimento di notifica è quello con il quale un atto è portato nella sfera di **conoscibilità del destinatario**, conferendo **certezza legale** della conoscenza dell'atto stesso da parte del destinatario. Si evidenzia inoltre che, dal momento in cui risulta per legge perfezionata la notifica di un atto impositivo, iniziano a decorrere i termini normativamente previsti per la valida proposizione delle relative impugnazioni. Per quanto concerne le modalità di notifica degli atti impositivi, queste si possono così brevemente riassumere.

^(*) Cultore di diritto tributario presso l'Università di Trieste, avvocato, dottore commercialista e revisore legale. Studio Terrin Associati di Padova e Milano.

^(**) Avvocato tributarista in Padova.

2. La notifica a persone fisiche

La notifica dell'atto impositivo può avvenire a **mani proprie** del contribuente, ovvero la notifica eseguita mediante **consegna** dell'atto nelle mani del contribuente, presso la casa di abitazione o, comunque, in qualsiasi altro luogo in cui venga trovato da chi è incaricato di eseguire la notifica stessa.

Si evidenzia che, in caso di **rifiuto di ricevere** l'atto impositivo, la notifica si considera in ogni caso effettuata a mani proprie. La dottrina e la giurisprudenza, definiscono tale tipo di notificazione virtuale. In questa fattispecie, il soggetto notificante annota nella parte di relata di notifica riservata alla sottoscrizione del contribuente, la dizione "si rifiuta di ricevere l'atto".

La notifica presso il **domicilio fiscale** o a **persona diversa dal destinatario**, viene effettuata quando non è possibile effettuarla in mani proprie del contribuente.

Si esegue presso il Comune del domicilio fiscale e, in tale Comune, la notificazione è esperita nel luogo in cui il contribuente ha la casa di abitazione, o l'ufficio, in cui esercita l'industria o il commercio.

Per le **persone fisiche residenti** nel territorio dello Stato, il domicilio fiscale è quello del Comune nella cui anagrafe sono iscritte, mentre per le **persone fisiche non residenti** nel territorio dello Stato, il domicilio fiscale è quello del Comune in cui è stato prodotto il reddito o, se il reddito è stato prodotto in più Comuni, è quello del Comune ove si è prodotto il reddito più elevato, ovvero quello del Comune in cui hanno avuto l'ultima residenza nello Stato se hanno tra-

sferito la residenza in Paesi a fiscalità privilegiata¹.

Le **cause di variazione del domicilio fiscale**, ai fini della notificazione, hanno effetto dal **trentesimo giorno successivo** a quello dell'avvenuta variazione anagrafica².

Se il destinatario dell'atto impositivo **non viene trovato** in uno di tali luoghi, il soggetto notificante consegna copia dell'atto ad una persona di famiglia o addetta alla casa, all'ufficio o all'azienda, purché non minore di anni quattordici o palesemente incapace.

Nel caso di consegna dell'atto a persona diversa dal destinatario, la legge prevede una serie di adempimenti a carico del soggetto notificatore, quali la consegna di copia dell'atto da notificare in busta chiusa e sigillata e la trascrizione su di essa del numero cronologico della notificazione, il quale deve comparire anche nella relazione in calce all'originale e alla copia dell'atto stesso. Inoltre, ad ulteriore tutela della *privacy* del contribuente, si è previsto che sulla busta non debbano essere apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto³.

Nel caso in cui non si possa notificare l'atto secondo le modalità sopra descritte, è necessario distinguere l'ipotesi della c.d. **irreperibilità relativa** da quella **assoluta**.

3. La notifica a persone giuridiche

Dalla disciplina del codice di procedura civile si desume che la notifica dell'atto impositivo alle **persone giuridiche** si può eseguire con due criteri, l'uno **alternativo** all'altro.

Ove la notifica sia effettuata seguendo un primo criterio, viene in rilievo il **domicilio fiscale** della persona giuridica⁴. In tal senso, si rileva che i soggetti diversi dalle persone fisiche hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si trova la loro sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa; se anche questa manchi, essi hanno il domicilio fiscale nel comune ove è stabilita una sede secondaria o una stabile organizzazione e, in mancanza, nel comune in cui esercitano pre-

valentemente la loro attività⁵. Le cause di variazione del domicilio fiscale, ai fini della notificazione, hanno effetto dal trentesimo giorno successivo a quello di ricezione da parte dell'Ufficio competente della apposita comunicazione di variazione dati⁶. È possibile anche eleggere domicilio presso una persona o un ufficio del Comune del proprio domicilio fiscale e l'elezione ha effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della data di ricevimento da parte dell'Ufficio competente della comunicazione, la quale può essere inviata a mezzo lettera raccomandata o telematicamente.

Quando la notifica viene effettuata **presso la sede**, l'atto dovrà essere consegnato a mani del rappresentante o della persona incaricata di ricevere notificazioni o, in mancanza, di altra persona addetta alla sede stessa ovvero al portiere dello stabile in cui vi è la sede⁷.

Qualora la sede stabilita nell'atto costitutivo e nello statuto o la sede risultante dal registro delle imprese sia diversa da quella effettiva - intendendosi per tale il luogo in cui hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e dove operano i suoi organi amministrativi o i suoi dipendenti con poteri direttivi⁸ - i terzi, come precisa il codice civile⁹, possono considerare come sede della persona giuridica anche quest'ultima, e, pertanto, eseguire la notificazione presso la stessa sede effettiva¹⁰.

La Cassazione inoltre, proprio in considerazione dell'equiparazione della sede effettiva a quella legale, ha precisato che, in caso di divergenza tra le stesse, non vi sia l'onere di un tentativo di notificazione nella sede legale prima di provvedervi in quella effettiva¹¹.

Il secondo criterio è quello della notifica alla **persona fisica che rappresenta l'ente**. In tal

¹ Cfr. art. 58 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

² Cfr. art. 60, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

³ Lettera b-bis) dell'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

⁴ Cfr. art. 60, comma 1, lettera c), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

⁵ Cfr. art. 58, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

⁶ Cfr. art. 60, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

⁷ Art. 145, comma 1, parte prima, del codice di procedura civile.

⁸ Cfr. Cass., sent. n. 9978 del 28 luglio 2000.

⁹ Art. 46, comma 2, del codice civile, "sede delle persone giuridiche".

¹⁰ Cfr. Cass., ord. n. 24842 del 24 novembre 2011, in banca dati "fisconline". Cfr., per un commento, M. Gabelli-D. Rossetti, *Invalida la notifica al vecchio indirizzo, valida quella presso la sede effettiva*, in "il fisco" n. 46/2011, fascicolo n. 2, pag. 7559.

¹¹ Cfr. Cass., sent. n. 8142 del 21 luglio 1993.

caso, nell'atto da notificare dovrà essere specificata la qualità di rappresentante legale del destinatario, nonché la sua residenza, domicilio e dimora abituale¹². Se la notificazione alla persona fisica che rappresenta l'ente non può essere eseguita in mani proprie, o nella residenza, dimora o domicilio o presso il domiciliatario¹³, la notifica si può eseguire anche con le modalità previste per la c.d. irreperibilità relativa¹⁴.

4. La notificazione dell'atto impositivo in caso di c.d. irreperibilità relativa del destinatario

Se, pur conoscendo la residenza, il domicilio o la dimora del destinatario non si possa procedere alla notifica o per irreperibilità dello stesso nei luoghi indicati o per irreperibilità, incapacità o rifiuto a ricevere da parte dei soggetti già indicati (persone di famiglia, addette alla casa, ufficio, azienda, portiere dello stabile, vicino di casa), si avrà la **c.d. irreperibilità relativa** del contribuente, prevista e disciplinata dal codice di procedura civile all'art. 140. Poiché l'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, recepisce, in quanto applicabili e con alcune eccezioni, le disposizioni di carattere generale contenute nel codice di procedura civile in tema di notificazione, ossia le disposizioni di cui agli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile, la disciplina applicabile alla notifica degli atti impositivi, in caso di c.d. irreperibilità relativa, sarà quella dettata dall'art. 140 del codice di procedura civile.

Secondo quest'ultimo articolo del codice di procedura civile, la notifica si esegue mediante: il **deposito** in busta chiusa e sigillata nella **casa del Comune** dove la notificazione deve eseguirsi; **affissione** dell'avviso del deposito in busta chiusa e sigillata alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario, la richiesta e conseguente affissione dell'avviso di deposito all'albo del Comune; la **comunicazione**, al destinatario a mezzo raccomandata con

avviso di ricevimento, dell'avvenuto deposito.

È bene sottolineare che, in relazione alla predetta procedura di notificazione, è sorto il problema di stabilire, con specifico riferimento alla notifica degli atti impositivi (in particolare, avvisi di accertamento), quale sia il **valore da attribuire all'avviso di ricevimento** richiamato dall'art. 140 del codice di procedura civile.

Sul punto la Suprema Corte¹⁵ (riferendosi alla tutela del destinatario di atti processuali) ha chiarito che, in caso di notificazione eseguita ai sensi dell'art. 140 del codice di procedura civile, l'avviso di ricevimento della raccomandata (con la quale l'ufficiale giudiziario dà avviso al destinatario dell'avvenuto deposito dell'atto nella casa comunale) deve essere allegato, a pena di nullità, all'originale dell'atto notificato.

Tuttavia, la stessa Suprema Corte¹⁶, con espresso riferimento alla notifica dell'avviso di accertamento effettuata ai sensi dell'art. 140 del codice di procedura civile, ha precisato che la notifica stessa si perfeziona con la **spedizione della notizia** per raccomandata con avviso di ricevimento.

La Corte Costituzionale¹⁷ ha peraltro affermato che la notifica effettuata in base all'art. 140 del codice di procedura civile si perfeziona per il destinatario con il **ricevimento della raccomandata** e non solo con la semplice spedizione. Tali principi sono stati ribaditi recentemente da un'ordinanza della stessa Corte Costituzionale¹⁸, la quale, pur dichiarando la manifesta inammissibilità della questione sottoposta in quanto l'ordinanza di rimessione presentava delle carenze in punto di descrizione della fattispecie concreta e di motivazione sulla rilevanza tali da precludere lo scrutinio nel merito della questione, ha, di fatto, stabilito che la notifica effettuata in base all'art. 140 del codice di procedura civile si perfeziona per il destinatario con il **ricevimento della raccomandata** e non solo con la semplice spedizione.

Sulla base, pertanto, di quest'ultima pronuncia, i termini per l'impugnazione dell'atto, notificato ex art. 140 del codice di procedura civile, decor-

¹² Art. 145, comma 1, parte seconda, del codice di procedura civile.

¹³ Ossia nelle modalità previste dagli artt. 138, 139 e 141 del codice di procedura civile.

¹⁴ Combinato disposto art. 145, comma 3, del codice di procedura civile; art. 26, comma 5, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602; art. 60, comma 1, lettera f), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. L'art. 140 del codice di procedura civile disciplina l'ipotesi di notifica in caso di irreperibilità c.d. relativa, già trattata in precedenza.

¹⁵ Cfr. Cass., SS. UU., ord. 13 gennaio 2005, n. 458 e sentenze n. 627 del 14 gennaio 2008, n. 2520 del 4 febbraio 2008, n. 3006 dell'8 febbraio 2008, tutte in banca dati "fisconline".

¹⁶ Cass., sent. n. 2356 del 4 ottobre 2006.

¹⁷ Corte Cost., sent. n. 3 del 14 gennaio 2010, in banca dati "fisconline".

¹⁸ Corte Cost., ord. n. 63 del 25 febbraio 2011, in banca dati "fisconline".

rono, per il destinatario, dal momento in cui ne ha avuto conoscenza, ovvero:

- 1) con il ricevimento della raccomandata, certificata dall'avviso di ricevimento;
- 2) con il decorso di dieci giorni dalla data di spedizione della raccomandata che informa il destinatario dell'avvenuto deposito (c.d. compiuta giacenza).

5. La notificazione dell'atto impositivo in caso di c.d. irreperibilità assoluta del destinatario

L'ipotesi dell'irreperibilità c.d. assoluta del destinatario¹⁹ si ha nel caso in cui nel comune di domicilio fiscale, non vi sia abitazione, ufficio od azienda del destinatario dell'atto, nonostante la certificazione dei pubblici registri.

La Cassazione ha precisato che l'agente notificatore attesti l'irreperibilità del destinatario indicando, nel referto di notifica, il **luogo** in cui si è recato per eseguire la notificazione, non essendo sufficiente la generica attestazione che il destinatario, pur avendo il domicilio fiscale nel comune, **non risulta reperibile**, né avere alcuna abitazione in detto comune²⁰.

In tale ipotesi, la notifica si perfeziona con:

- il deposito dell'atto impositivo, in busta chiusa e sigillata, nella casa del Comune dove la notificazione deve eseguirsi;
- la richiesta e conseguente affissione dell'avviso di deposito, prescritto dall'art. 140 del codice di procedura civile, all'albo del Comune.

La notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione.

Queste sono le modalità espressamente indicate nel testo dell'art. 60, lettera e), del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, ove non si prevede che l'avviso di deposito (prescritto dall'art. 140 del codice di procedura civile) sia spedito al destinatario mediante raccomandata con ricevuta di ritorno. La Suprema Corte²¹, del resto, ha avuto un orientamento costante sulla **non necessità**, in caso di notifica eseguita ex art. 60, lettera e), del

¹⁹ Si veda art. 60, lettera e), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

²⁰ In tal senso, Cass., Sez. trib., sent. n. 13317 del 7 giugno 2006.

²¹ In tal senso, oltre alla sentenza in commento, cfr. Cass., n. 8363 del 17 agosto 1993; Cass., n. 9922 del 23 giugno 2003; Cass., n. 6102 del 16 marzo 2011, tutte in banca dati "fisconline".

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 a causa della c.d. irreperibilità assoluta del destinatario, di **inviare** al destinatario l'**avviso di deposito** di cui all'art. 140 del codice di procedura civile a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno.

La stessa Suprema Corte²², peraltro, ha ribadito e riconosciuto, con specifico riferimento agli atti impositivi tributari, la differenza tra la procedura di notifica dell'atto impositivo in caso di c.d. irreperibilità relativa, ove trova applicazione l'art. 140 del codice di procedura civile, e la procedura di notifica dell'atto impositivo in caso di c.d. irreperibilità assoluta, disciplinata dall'art. 60, comma 1, lettera e) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

6. Conclusioni

L'assunto della Suprema Corte, ribadito anche nella sent. n. 6102 del 16 marzo 2011, in relazione alla non necessità di spedizione, al destinatario, mediante raccomandata con avviso di ricevimento dell'avviso di deposito dell'atto da notificare all'albo del comune, è conforme al dettato normativo.

Quale argomentazione primaria, si sottolinea che la disciplina per la notifica dell'atto impositivo tributario, in caso di c.d. irreperibilità assoluta, dettata dall'art. 60, comma 1, lettera e) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è senza dubbio **sostitutiva**, per il procedimento tributario, di quella **prevista dal codice di procedura civile** all'art. 143²³, dal momento che lo stesso art. 60 ne esclude espressamente l'applicazione.

Comunque, neppure l'art. 143 del codice di procedura civile, che disciplina per l'appunto la notifica in caso di c.d. irreperibilità assoluta, ovvero la notifica a persone di residenza, dimora e domicilio sconosciuti, prevede l'invio della raccomandata con avviso di ricevimento.

Si può pertanto fondatamente ritenere che, quando vi sia una notifica da effettuare ad un destinatario rispetto al quale si configuri la c.d. irreperibilità assoluta, né la disciplina per la notifica degli atti impositivi tributari, di cui all'art. 60, comma 1, lettera e) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, né la disciplina per la notifica degli atti processual-civilistici, di cui all'art. 143 del codice di procedura civile, prevedono, tra i rela-

²² Cfr. Cass., Sez. trib., sent. n. 10177 del 4 maggio 2009, in banca dati "fisconline".

²³ In tal senso, Cass., Sez. trib., sent. n. 10177 del 4 maggio 2009.

tivi adempimenti, che il soggetto notificatore provveda ad inviare al destinatario, a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno, la comunicazione dell'avvenuto deposito dell'atto nella casa comunale.

Il voler considerare necessario, in caso di notifica dell'atto impositivo tributario, l'adempimento della spedizione della raccomandata, non trova, dunque, alla luce delle considerazioni sopra svolte, **alcun fondamento** normativo.