

COMPUTO TERMINI NOTIFICHE EX ART. 3-TER D.LGS. 463/1997 E ART. 149 C.P.C.

Si chiede se possa ritenersi validamente notificato un avviso di liquidazione di maggiore imposta, di cui all'art. 3-ter D.lgs. 463/1997, consegnato dall'Agenzia delle Entrate all'ufficio postale tempestivamente, entro il termine di 60 giorni dalla registrazione dell'atto, e pervenuto al contribuente dopo la scadenza di tale termine.

Si chiede pertanto se sia corretto ritenere operante, per il caso di specie, la disciplina prevista dall'art. 149 c.p.c., come sostenuto dalla stessa Agenzia delle Entrate e conseguentemente quale sia il termine dal quale decorrono i quindici giorni per il pagamento.

Occorre premettere che la normativa tributaria non contiene una disciplina generale delle comunicazioni e delle notificazioni degli atti tributari, pertanto si ritiene ⁽¹⁾ che la stessa vada individuata con riferimento alla disciplina processualcivilistica contenuta negli artt. 137 ss. c.p.c., fatte salve espresse deroghe introdotte dalle disposizioni fiscali, processuali e sostanziali ⁽²⁾.

Con specifico riferimento alla notifica degli atti tributari a mezzo del servizio postale viene dunque in rilievo la disciplina prevista dall'art. 149 c.p.c.

A seguito degli interventi della Corte Costituzionale ⁽³⁾, e la modifica del terzo comma dell'art. 149 c.p.c. ⁽⁴⁾, è stato sancito **il principio della scissione degli effetti temporali della notificazione per il notificante e il destinatario**, in virtù del quale gli effetti della notificazione eseguita a mezzo del servizio postale si producono per il notificante al momento della consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario(o al messo comunale o speciale) mentre per il destinatario nel momento in cui lo stesso ha legale conoscenza dell'atto, ossia all'esito di tutte le formalità prescritte dalla legge.

L'elaborazione di tale principio muove dalla considerazione che risulta palesemente irragionevole, oltre che lesivo del diritto di difesa del notificante, che un effetto di decadenza possa discendere dal ritardo nel compimento di un'attività riferibile non al notificante, ma a soggetti diversi (l'ufficiale giudiziario e l'agente postale come ausiliario di questo), e perciò del tutto estranea alla sfera di disponibilità del primo. Gli effetti della notificazione a mezzo posta devono, dunque, essere ricollegati, per quanto riguarda il notificante, al solo compimento delle attività a lui direttamente imposte dalla legge, ossia alla consegna dell'atto da notificare all'organo deputato per l'esecuzione della notifica.

Il suddetto principio, di rilevanza costituzionale, sembra essere stato recepito e formalizzato anche in ambito tributario, come confermato dalla Circolare 38/E del 2006 ⁽⁵⁾, con l'aggiunta di un nuovo comma ⁽⁶⁾ all'art. 60 del D.P.R. 600/1973, che disciplina la notificazione degli atti tributari in materia di imposte sui redditi, cui rinviano espressamente anche le disposizioni in materia di imposte indirette e di riscossione.

L'attuale formulazione recita testualmente: "Qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto".

Il principio della scissione soggettiva, già ritenuto operante nell'ordinamento giuridico in virtù delle decisioni della Consulta e ora recepito dal legislatore, avrebbe carattere generale e troverebbe applicazione non solo con riferimento agli atti processuali, ma anche con riferimento agli atti impositivi, come più volte sostenuto dalla Cassazione ⁽⁷⁾.

Si precisa peraltro, nella pronuncia della Corte Costituzionale, che, relativamente al destinatario, rimane fermo "il principio del perfezionamento della notificazione solo alla data di ricezione dell'atto, attestata dall'avviso di ricevimento" ⁽⁸⁾.

In dottrina si è, a riguardo, sostenuto che **il perfezionamento del procedimento notificatorio**, costituisce, in ogni caso, presupposto indispensabile per la retroattività degli effetti della notificazione.

In altre parole la "scissione soggettiva" andrebbe riferita alla decorrenza degli effetti, per il notificante e il notificatario, di una notificazione **validamente eseguita** in quanto perfezionatasi, per entrambi, alla conclusione del procedimento notificatorio.

La valida conclusione del procedimento notificatorio costituisce condizione necessaria e sufficiente affinché l'atto produca i propri effetti.

Se la fattispecie notificatoria si è validamente perfezionata, l'atto deve ritenersi legalmente conosciuto, in quanto legalmente entrato nella sfera giuridica del destinatario ⁽⁹⁾.

Considerata quindi l'anticipazione degli effetti della notifica, se perfezionatasi anche per il destinatario, alla data della consegna all'ufficio postale, si ritiene che nell'ipotesi in cui il richiedente si avvalga del servizio postale, gli effetti della notificazione, validamente eseguita, retroagiscano, per il notificante, alla data attestata dalla ricevuta di spedizione.

Con riferimento al quesito posto deve, pertanto, ritenersi tempestiva la notificazione dell'avviso di liquidazione, di cui all'art. 3-ter, consegnato da parte dell'Agenzia delle Entrate all'ufficio postale nel termine di 60 giorni dalla registrazione dell'atto, laddove validamente perfezionato, nei confronti del destinatario, il procedimento di notifica mediante consegna di apposito avviso di ricevimento.

Quanto al **termine di quindici giorni**, per il pagamento della maggiore imposta liquidata, previsto dall'art. 3-ter, in virtù di quanto affermato con riferimento alla diversificazione dell'effetto della notifica e quanto sostenuto dalla stessa Corte Costituzionale con riferimento al "perfezionamento della notificazione per il destinatario solo alla data di ricezione dell'atto e la conseguente decorrenza da quella stessa data di qualsiasi termine imposto al destinatario medesimo" ⁽¹⁰⁾, si ritiene che tale termine vada considerato decorrente dalla data di consegna apposta sull'avviso di ricevimento.

Vittoria La Peccerella

1) Cfr. Bruzzone M., Il momento perfezionativo della notifiche a mezzo posta, in *Corriere Tributario* n. 2/2003, p.154; e Id. in *Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari*, Cedam, 2006, pag. 13.

Si afferma peraltro in dottrina che, in virtù del principio di coerenza e di unitarietà dell'ordinamento giuridico, "nella concreta disciplina degli istituti tributari il riferimento a regole elaborate in altri settori del diritto risulta naturale e per certi aspetti necessario". Cfr. per tutti Fedele A., *Appunti delle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, pag. 6-7.

2) In tema di notifica di atti tributari sostanziali, le disposizioni del codice di rito sono direttamente richiamate, apportandovi integrazioni, dalla normativa speciale in materia di imposte sui redditi (art. 60 D.P.R. 600/1973); alla disciplina così delineata rinviano le norme relative all'imposizione indiretta, in particolare, l'articolo 56 del D.P.R. 633/1972 (Iva), l'articolo 49 del

D.lgs. 346/1990 (imposta sulle successioni e donazioni), gli articoli 52 e 76 co. 3 del D.P.R. 131/1986 (imposta di registro), gli articoli 26 e 46 del D.P.R. 602/1973 (riscossione). Il richiamo al codice di rito è contenuto, altresì, nell'art. 16 del D.lgs. n. 546/1992, sulle comunicazioni e notificazioni degli atti del processo tributario, e segnatamente nel secondo comma, il quale stabilisce che «le notificazioni sono fatte secondo le norme degli artt. 137 e seguenti del c.p.c., salvo quanto disposto dall'art. 17», norma che disciplina i luoghi di espletamento dell'attività informativa, individuandoli, in via gradatamente subordinata, «nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della sua costituzione in giudizio». Cfr. Bruzzone M., Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari, Cedam, 2006, pag. 13, nota n.37.

- 3)** Cfr. Corte Cost. n. 477 del 26 novembre 2002 e n. 28 del 23 gennaio 2004 (rispettivamente, in "il fisco" n. 45/2002, fascicolo n. 1, pag. 7233, e n. 9/2004, fascicolo n. 1, pag. 1356). Per note di commento cfr. Corte cost., 26 novembre 2002, n. 477 in GT - Riv. giur. trib. n. 4/2003, pag. 319, con commento di C. Glendi e in Corr. Trib. n. 2/2003, pag.151, con commento di M. Bruzzone e in Foro it., 2003, parte I, col. 14, con nota di R. Caponi.
- 4)** Con la sentenza della Corte Costituzionale n.477 del 2006 è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale "del combinato disposto dell'art. 149 del codice di procedura civile e dell'art. 4, comma terzo, della legge 20 novembre 1982, n. 890 (notificazione di atti a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari), nella parte in cui prevede 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".
- 5)** Nella Circolare 38/E del 4 agosto 2006, contenente "Primi chiarimenti al Decreto-legge n. 223 del 4 luglio 2006", al paragrafo 56, si afferma: "Con questa nuova disposizione il legislatore ha inteso recepire un principio giuridico già ampiamente affermato dalla Corte costituzionale. Infatti, con sentenze del 26 novembre 2002, n. 477 e del 23 gennaio 2004, n. 28, la Corte, nel fornire una interpretazione sistematica delle norme sostanziali e processuali in materia di notificazioni, ha precisato che il procedimento notificatorio si perfeziona in tempi diversi. In particolare, nei confronti del notificante, la notifica si perfeziona al momento della consegna dell'atto all'agente notificatore (ufficiale giudiziario, messo o servizio postale), mentre, nei confronti del destinatario, nel momento in cui l'atto è dallo stesso ricevuto o è pervenuto nella sua sfera di conoscibilità."
- 6)** Da parte dell'art. 37, comma 27, lettera f), del D.L. n. 223/2006.
- 7)** Cfr. Cassazione civile, sez. trib., 10 giugno 2008, n. 15298: "Il principio secondo cui gli effetti della notificazione eseguita a mezzo del servizio postale si producono per il notificante al momento della consegna del piego all'ufficiale giudiziario (ovvero al personale del servizio postale) e per il destinatario al momento della ricezione, ha carattere generale e trova applicazione non solo con riferimento agli atti processuali, ma anche con riferimento agli atti d'imposizione tributaria. Ne consegue che è tempestiva la spedizione dell'avviso di rettifica effettuata prima dello spirare del termine di decadenza gravante sull'ufficio, a nulla rilevando che la consegna al destinatario sia avvenuta successivamente a tale scadenza". In senso conforme cfr. Cass. civ. sez. VI ,05 dicembre 2011, n. 26053 e Cass. civ. sez. trib., 29 gennaio 2004, n.1647.
- 8)** Cfr. Corte Cost. n. 477, cit.
- 9)** Cfr. Bruzzone M., Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari, Cedam, 2006, pag. 122 ss.
- 10)** Principio recepito dal legislatore nell'ultimo comma dell'art. 60 del D.P.R. 600/1973 che prevede che "i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto".