



**REPUBBLICA ITALIANA**  
**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

Numero registro generale 6539/2024

Numero sezionale 1096/2024

Numero di raccolta generale 27699/2024

Data pubblicazione 25/10/2024

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

ETTORE CIRILLO	Presidente
MICHELE CATALDI	Consigliere Rel.
LUCIANO CIAFARDINI	Consigliere
RICCARDO ROSETTI	Consigliere
ROSANNA ANGARANO	Consigliere

Oggetto:

notifica dalla comunicazione  
dell'esito del controllo ex art.  
36-ter, comma 2, d.P.R. n.  
600 del 1973  
P.U. 02/10/2024

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso iscritto al n. 6539/2024 R.G. proposto da:

Avv. F

, che difende e rappresenta sé stesso.

- *ricorrente* -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del direttore generale *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma Via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende.

- *controricorrente* -

e contro

Agenzia delle entrate-riscossione, in persona del direttore generale *pro tempore*- *intimata* -

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio n. 5364/2023, depositata in data 28 settembre 2023.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 2 ottobre 2024 dal consigliere Michele Cataldi.



Udite le conclusioni del Sostituto Procuratore Generale Stefano Visonà, che ha chiesto il rigetto del ricorso.

Udito l'avv. Maria Rosaria Russo, delegata, per il ricorrente.

Udito l'avv. Davide Giovanni Pintus per l'Avvocatura Generale dello Stato.

### **FATTI DI CAUSA**

1. L'avv. Fabrizio de                      impugnò la cartella di pagamento che gli intimava il pagamento della somma di € 1.073,68 per omessi o carenti versamenti in materia di Irpef relativa all'anno d'imposta 2015 ed era stata emessa a seguito di controllo formale *ex art. 36-ter*, comma 2, d.P.R. n. 600 del 1973, il cui esito, a detta dell'Agenzia delle entrate, era stato comunicato al medesimo contribuente.

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma respinse il ricorso.

Avverso tale decisione ha proposto appello il contribuente.

Si è costituita l'Agenzia delle entrate, deducendo l'avvenuta notificazione postale, a mezzo deposito presso la casa comunale, in ragione dell'irreperibilità assoluta del destinatario, della comunicazione dell'esito del controllo formale; mentre è rimasta contumace l'Agenzia delle entrate-riscossione.

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, con la sentenza di cui all'epigrafe, ha rigettato l'appello.

Contro tale sentenza propone ricorso il contribuente, affidandolo a quattro motivi, mentre l'Agenzia delle entrate si difende con controricorso, restando intimata l'Agenzia delle entrate-riscossione.

Il Sostituto Procuratore Generale Stefano Visonà, con requisitoria scritta, ha chiesto rigettarsi il ricorso.

Ambedue le parti costituite hanno presentato memoria.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con il primo motivo di ricorso, si deduce "Violazione e falsa applicazione dell'art.60, comma 1, lettera e), del d.p.r. n. 600/1973 ai sensi dell'art.360 c.p.c. n.3", assumendo, con riguardo alla notificazione della comunicazione dell'esito del controllo formale, che nel caso di specie non sarebbe applicabile la disciplina della notifica al destinatario assolutamente irreperibile, non ricorrendo il caso in cui il destinatario non ha abitazione, ufficio od azienda nell'ambito del Comune, ma quello, diverso, in cui l'incaricato della notifica non ha individuato l'immobile ove



effettuare la notificazione, non avendo rinvenuto, a detta dell'Ufficio finanziario, il numero civico corrispondente alla residenza del contribuente.

Inoltre, il notificatore non avrebbe comunque dato atto, nella relata, delle ricerche effettuate al fine di accertare l'irreperibilità assoluta del destinatario.

Ulteriore vizio della notifica sarebbe poi costituito dalla mancata prova, da parte dell'Ufficio, dell'inoltro al destinatario e dell'effettiva ricezione della raccomandata informativa del deposito dell'atto presso la casa comunale, non essendone sufficiente la sola spedizione.

2. Con il secondo motivo si deduce "Violazione e falsa applicazione dell'art.149 c.p.c. e dell'art.2697 c.c. ai sensi dell'art.360 c.p.c. n.3:", assumendo il contribuente l'inidoneità della pretesa attestazione della Nexive s.p.a., su modulo relativo al tracciamento della notifica -neppure sottoscritto e dunque inesistente- a sostituire l'unico atto conclusivo della consegna (o della mancata consegna) di un atto notificato a mezzo del servizio postale, cioè la cartolina di ritorno, ove l'ufficiale postale descrive anche le ricerche effettuate e che sottoscrive.

3. Con il terzo motivo si deduce "Violazione e falsa applicazione della legge n.124/2017 e dell'art.5 del d. lgs. 261/99 ai sensi dell'art.360 c.p.c. n.3", assumendo il contribuente che la notifica a mezzo posta è stata effettuata dall'operatore privato Nexive S.p.A. ,che all'epoca della pretesa notificazione (5 novembre 2018) era privo delle licenze individuali speciali per effettuare tale tipo di consegna, poiché tali licenze sono state rilasciate, ad alcuni operatori postali, tra cui appunto Nexive S.p.A., solo nell'anno 2019, per cui la pretesa notificazione sarebbe radicalmente nulla e, dunque, inesistente.

4. Con il quarto motivo si deduce "Violazione e falsa applicazione degli artt.26 e 60 del d.p.r. 600/1973, come modificati dall'art.7 quater del d.l. n. 193/2016, convertito dalla legge n.225/2016, ai sensi dell'art.360 c.p.c. n.3."

Assume la ricorrente che sarebbe inesistente la notifica a mezzo p.e.c. effettuata dall'Agenzia delle entrate riscossione inviando il relativo messaggio da un indirizzo di posta elettronica non iscritto in un pubblico elenco.

In ordine a tale motivo, peraltro, il ricorrente sollecita la rimessione della questione alle Sezioni Unite di questa Corte.

5. Giova trattare preliminarmente il terzo motivo, rilevandone l'inammissibilità, poiché la questione dell'assenza di licenza della Nexive s.p.a. non è stata introdotta



dal contribuente in primo grado, come emerge infatti dall'esposizione dello svolgimento del giudizio contenuta nello stesso ricorso, oltre che dal ricorso introduttivo, dalla memoria prodotta in primo grado dal contribuente e dalle controdeduzioni in quella sede dell'Agenzia delle entrate (documenti versati in atti).

Innanzitutto la CTP il contribuente, dopo aver inizialmente negato nel ricorso che fosse avvenuta la notificazione della comunicazione in questione, all'esito delle controdeduzioni dell'Agenzia, che produceva la documentazione relativa all'avvenuta notifica tramite operatore privato, ha prodotto memoria nella quale non ha dedotto la circostanza fattuale dell'assenza di licenza e non ha sollevato la relativa questione in diritto, riconoscendo anzi che "l'affermazione dell'incaricato della Nexive ha valenza privilegiata unicamente per quanto attiene la circostanza per cui egli non ha reperito l'abitazione del ricorrente", pur contestando l'assenza di documentazione delle ricerche effettuate dallo stesso notificatore e l'incapacità di quest'ultimo di individuare l'immobile di residenza, identificato invece in altri casi da operatori di Poste Italiane.

La stessa sentenza di primo grado, del resto, a sua volta non tratta la relativa questione, che quindi risulta introdotta dal contribuente in modo inammissibile nel successivo grado, come questa Corte può rilevare anche d'ufficio in questa sede (Cass. 19/10/2018, n. 26525).

6. Il primo ed il secondo motivo, da trattare congiuntamente, sono invece ammissibili e fondati, sia pur solo nei limiti che si vanno ad esplicitare.

Infondata è la tesi del ricorrente secondo cui, a priori, non integrerebbe i presupposti dell'irreperibilità assoluta la fattispecie nella quale l'addetto al recapito ha constatato in fatto l'inesistenza dell'immobile corrispondente alle indicazioni, compreso il numero civico, relative alla residenza del destinatario ove effettuare la notificazione. Invero, se l'operatore avesse effettuato opportune ricerche *in loco*, senza poter comunque identificare il luogo corrispondente all'indirizzo ove avrebbe dovuto eseguirsi la consegna, la fattispecie potrebbe costituire il potenziale presupposto dell'irreperibilità assoluta, precludendo in radice ogni possibilità di effettiva consegna.

Come pure è infondata la censura relativa alla mancata prova, da parte dell'Ufficio, dell'inoltrato al destinatario e dell'effettiva ricezione della raccomandata informativa



del deposito dell'atto presso la casa comunale, adempimenti che riguardano la diversa fattispecie dell'irreperibilità solo relativa (per le differenze, nei presupposti e nella disciplina del perfezionamento, tra le due fattispecie, in tema di notifica di atti tributari, cfr. da ultimo Cass. 17/04/2024, n. 10356, in motivazione, § 2 ss.). Ma è fondata la censura relativa alla carenza della relata di notifica compilata dall'addetto al recapito, prodotta in atti, consistente nell'apposizione, e nella sottoscrizione in calce, di un timbro recante la formula "Constatata l'irreperibilità del contribuente agli indirizzi in atto indicati, espletate indagini presso anagrafe comunale e/o camera di commercio [...]".

Con tale dicitura astratta non si dà invero atto in alcun modo, neppure generico, con riferimento al caso concreto, che l'addetto al recapito si sia recato *in loco* e che, comunque, abbia ivi effettuato delle ricerche della residenza corrispondente all'indirizzo indicato e quale ne sia stato l'esito, sicché i presupposti e la natura stessa della ritenuta "irreperibilità" sono incomprensibili dalla stessa relata.

Va allora ricordato che, in tema di irreperibilità assoluta del destinatario della notifica, questa Corte ha chiarito che il ricorso alle formalità di notificazione previste dall'art. 143 c.p.c. per le persone irreperibili non può essere affidato alle mere risultanze di una certificazione anagrafica, ma presuppone sempre e comunque che, nel luogo di ultima residenza nota, siano compiute effettive ricerche e che di esse l'ufficiale giudiziario dia espresso conto. (Nella specie, la S.C. ha ritenuto la invalidità di una notificazione ex art. 143 c.p.c. la cui relata recava la mera indicazione di "vane ricerche eseguite sul posto" dall'ufficiale giudiziario, senza la specificazione delle concrete attività a tal fine compiute).» (Cass. 16/12/2021, n. 40467; nello stesso senso, *ex plurimis*, Cass. 28/11/2016, n. 24107; Cass. 08/03/2019, n. 6765; Cass. 31/07/2023, n. 23183; Cass. 11/01/2024, n. 1172).

La stessa circostanza, contestata, dell'assunta inesistenza in loco del numero civico di cui all'indirizzo di spedizione della notifica non risulta rilevata nella relata sottoscritta dall'addetto postale incaricato, ma solo da un estratto, dal sito dell'operatore postale privato, di una ricerca sul tracciamento della spedizione dell'atto, privo di alcuna sottoscrizione del notificante.

Fermo restando che questa Corte ha già rilevato che tale tipo di estratti, anche ove tratti dal sito dell'operatore di posta universale, non possono comunque



dimostrare il perfezionamento della notifica ( *ex plurimis* Cass. 28/11/2014, a n. 25285; Cass. 16/12/2022, n. 36900), deve aggiungersi che il difetto di alcuna sottoscrizione priva in radice l'attestazione estratta di quella ipotetica efficacia fidefaciente che le vorrebbe attribuire la controricorrente.

Pertanto, il primo ed il secondo motivo vanno accolti, nei limiti precisati, dovendo la notifica della comunicazione ritenersi nulla. Né, peraltro, la notifica può ritenersi sanata, per conseguimento dello scopo, dall'impugnazione della cartella di pagamento oggetto del giudizio, giacché la rilevata nullità attinge la notifica dell'atto procedimentale necessariamente precedente a quello impugnato, ovvero la comunicazione, *ex art. 36-ter*, comma 4, d.P.R. n. 600 del 1973, al contribuente dell'esito del controllo formale, con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarate, per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione.

Giova, peraltro, precisare che la comunicazione in questione al contribuente dovrebbe considerarsi mancata anche qualora, nell'interpretazione dell'art. *ex art. 36-ter*, comma 4, d.P.R. n. 600 del 1973, dovesse ritenersi che essa non sarebbe dovuta avvenire necessariamente con la forma e la disciplina delle notificazioni (in questo senso, ma con riferimento alla fattispecie di cui all'art. *36-bis*, d.P.R. n. 600 del 1973, Cass. 11/07/2016, n. 14147; sulla differenza, anche in termini procedurali, tra le due fattispecie, cfr. Cass. 15/09/2021, n. 24813). Infatti, l'assenza della prova dell'irreperibilità effettiva del contribuente e, nonostante ciò, l'utilizzo della forma di notificazione del deposito presso la casa comunale, non sono comunque idonei a far accertare la conoscenza, né la conoscibilità, della comunicazione da parte del contribuente, e tanto meno la data certa dalla quale decorrere il termine legale concesso dalla norma a quest'ultimo.

Tanto premesso, accolti, nei limiti indicati, il primo ed il secondo motivo, la sentenza impugnata va cassata in parte *qua*, con rinvio al giudice *a quo* per ogni ulteriore questione assorbita dalla decisione cassata.

7. Il quarto motivo è inammissibile.

Invero il mezzo, nel suo corpo, contiene una serie di considerazioni, sulla questione della notifica a mezzo p.e.c. spedita da un indirizzo dell'Amministrazione diverso



da quelli risultanti dai pubblici registri, astratte dal riferimento ad una fattispecie concreta oggetto del giudizio, atteso che la notifica censurata con i precedenti motivi è pacificamente avvenuta a mezzo posta e non tramite p.e.c. . Né, peraltro, dal mezzo si estrae un univoco e specifico riferimento ad altra fattispecie di notifica, relativa alla medesima comunicazione di cui ai motivi precedenti o ad altro atto. Del resto, anche la sentenza di primo grado e quella d'appello non contengono riferimenti ad una notifica diversa da quella a mezzo posta di cui ai primi tre motivi, sicché il quarto mezzo non appare comunque riconducibile al *thema decidendum*. Peraltro, il motivo sarebbe inammissibile anche ove fosse in ipotesi riferito alla notifica della cartella di pagamento, attesa la novità dello stesso, non risultando proposto né con il ricorso introduttivo, né con quello d'appello.

La tesi di cui al motivo è inoltre comunque infondata, non ravvisando questa Corte nelle argomentazioni del ricorrente ragioni per discostarsi dall'orientamento, riconducibile proprio alle S.U., secondo cui «In tema di notificazione a mezzo PEC, la notifica del ricorso per cassazione effettuata dalla Procura Generale della Corte dei Conti, utilizzando un indirizzo di posta elettronica istituzionale, rinvenibile sul proprio sito "internet", ma non risultante nei pubblici elenchi, non è nulla, ove la stessa abbia consentito, comunque, al destinatario di svolgere compiutamente le proprie difese, senza alcuna incertezza in ordine alla provenienza ed all'oggetto, tenuto conto che la più stringente regola, di cui all'art. 3-bis, comma 1, della l. n. 53 del 1994, detta un principio generale riferito alle sole notifiche eseguite dagli avvocati, che, ai fini della notifica nei confronti della P.A., può essere utilizzato anche l'Indice di cui all'art. 6-ter del d.lgs. n. 82 del 2005 e che, in ogni caso, una maggiore rigidità formale in tema di notifiche digitali è richiesta per l'individuazione dell'indirizzo del destinatario, cioè del soggetto passivo a cui è associato un onere di tenuta diligente del proprio casellario, ma non anche del mittente.» (Cass., Sez. U - , 18/05/2022, n. 15979).

Nel caso di specie, l'avvenuta impugnazione della cartella ha comunque sanato per conseguimento dello scopo l'assunta nullità della notifica.

Data l'inammissibilità del quarto motivo, resta assorbita la richiesta di rimessione alle S.U. del ricorso, incentrata sulla questione oggetto del medesimo mezzo. Fermo restando, comunque, che l'apprezzamento o meno dei presupposti di tale rimessione è rimesso al collegio giudicante e non consegue necessariamente alla



relativa istanza che a quest'ultimo sia stata rivolta. Nel caso di specie, il precedente recente arresto delle medesime S.U. civili di questa Corte e la mancanza di argomentazioni che possano rimettere in discussione tale approdo evidenziano comunque l'insussistenza dei requisiti dell'invocata remissione.

8. Le spese di legittimità seguono la soccombenza e quelle di merito si compensano.

**P.Q.M.**

Accoglie il primo ed il secondo motivo di ricorso nei termini di cui alla parte motiva e, dichiarati inammissibili gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 2 ottobre 2024.

Il Consigliere est.

Dott. Michele Cataldi

Il Presidente

Dott. Ettore Cirillo

