



### **Processo tributario, notifica a mani proprie: parola alle Sezioni Unite**

*La Sezione Quinta civile ha rimesso gli atti al Primo Presidente, per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite, delle seguenti questioni di contrasto e di massima di particolare importanza relative al [processo tributario](#): a) se sia valida la notifica dell'atto processuale (ed, in particolare, della sentenza di primo grado) effettuata "in mani proprie" ex artt. 16 e 17 del d.lgs. n. 546 del 1992 nonostante l'elezione di domicilio, ovvero disposta tramite l'interposizione dell'agente postale; b) se sia valida la notifica disposta presso un ufficio periferico dell'ente locale, che non sia la sede principale dell'ente indicata dallo stesso negli atti difensivi; c) se, infine, possa ritenersi validamente disposta la notifica, ex art. 16, comma 3, cit., mediante consegna all'addetto dell'ufficio dell'ente locale ovvero sia, invece, necessaria la consegna al legale rappresentante dell'ente locale ovvero dell'Agenzia.*

*[massima ufficiale]*

**Cassazione civile, sezione tributaria, ordinanza del 8.2.2022, n. 3984**

*...omissis...*

## RILEVATO CHE

**1.** \_\_\_\_\_, in proprio e nella qualità di legale rappresentante della S.r.l., ricorre per cassazione, sulla base di quattro motivi, della sentenza n. 191/2018 della CTR della Campania, la quale, in accoglimento dell'appello proposto dal Comune di Napoli ed in integrale riforma della sentenza n. 3477/2016 resa dalla CTP di Napoli, riteneva legittimo il silenzio – diniego serbato dalla resistente P.A. rispetto all'istanza di rimborso del canone sostitutivo dell'imposta sulla pubblicità, versato ex art. 62, d.lgs.vo 446/1997, per gli anni 2009, 2010, 2011, 2012, 2013.

In particolare, la Regionale disattendeva l'eccezione di inammissibilità dell'appello, notificato in data 20.09.2018 sul rilievo che la notifica della sentenza di primo grado effettuata in data 22 aprile 2016 presso una delle sedi dell'ente comunale invece che presso il domicilio eletto in primo grado, non era idonea ad innescare il decorso del termine breve per l'impugnazione della decisione, con conseguente tempestività della proposizione del gravame interposto nel termine lungo di impugnazione ex art. 327 c.p.c..

Nel merito, la Commissione Tributaria Regionale sosteneva che il Comune non aveva introdotto con la deliberazione n. 419/99 il canone di installazione dei

mezzi pubblicitari ex art. 62 d.lgs. 446/97, densi il canone per la locazione dei luoghi pubblici necessari alla installazione degli impianti compresi nel piano, in luogo della tassa per l'occupazione di spazi di aree pubbliche.

Si costituivano con controricorso sia la società concessionaria che il Comune di Napoli.

La contribuente depositava memorie difensive ex art. 378 c.p.c., illustrando le doglianze esposte nel ricorso per cassazione.

#### **CONSIDERATO CHE**

**2.** Con la prima censura si lamenta la violazione degli artt. 17 e 51 del d.lgs.vo 546/1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., per avere la Commissione Tributaria Regionale della Campania disatteso l'eccezione di inammissibilità dell'appello proposto dal Comune di Napoli ben oltre il termine breve, decorrente dalla regolare notifica della sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Napoli.

Si deduce la legittimità della notifica della sentenza, disposta a cura del ricorrente, presso la sede del Comune di Napoli e non già presso il domicilio eletto dall'ente locale nell'atto di costituzione in giudizio innanzi alla CTP di Napoli, alla stregua della disciplina speciale del processo tributario.

**3.** Il secondo motivo di ricorso è incentrato sul vizio di cui all'art. 360, comma 1, n. 5), c.p.c. in cui sarebbero incorsi i Giudici di appello laddove, condividendo la tesi prospettata dal Comune di Napoli nel proprio gravame - secondo cui il regolamento comunale non aveva introdotto il CIMP -, hanno omesso l'esame di un fatto decisivo per la controversia, costituito dalla circostanza che gli avvisi di pagamento inviati dalla concessionaria S.r.l., in liquidazione, alla Spot Light hanno ad oggetto richieste di riscossione del canone per l'installazione di mezzi pubblicitari e, dunque, proprio il CIMP di cui all'art. 62, d.lgs. n. 446/1997.

**4.** Con il terzo motivo di ricorso la contribuente oppone la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 116 c.p.c., in relazione all'art. 360, n.3), c.p.c., per avere il giudicante escluso che il Comune di Napoli avesse introdotto il CIMP, ancorchè lo stesso ente locale, nel costituirsi in giudizio innanzi alla CTP di Napoli, aveva confermato di essersi avvalso della facoltà di cui all'art. 62, d.lgs.vo 446/1997, introducendo il canone sostitutivo dell'imposta sulla pubblicità.

**5.** Con la quarta censura si prospetta la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 52 e 62 del d.lgs.vo n. 446/1997, ex art. 360, n.3), c.p.c. per avere i giudici territoriali negato che il Comune di Napoli avesse introdotto il CIMP di cui all'art. 62 citato in rubrica, affermando che il pagamento era stato intimato per il canone per la locazione dei luoghi pubblici necessari all'installazione degli impianti pubblicitari che, ove dovuto, andava ad affiancarsi alla originaria imposta comunale sulla pubblicità istituita con d.lgs.vo 507/1993, rimasta invariata nel tempo e mai abrogata dall'ente locale.

Si osserva al riguardo che, con l'approvazione delle norme di attuazione del piano di cui alla delibera n. 419/99, il Comune di Napoli, avvalendosi della facoltà di cui al cit. art. 62 di disciplinare entrate anche di natura non tributaria, aveva abrogato, a fa tempo dall'1.01.2002, l'imposta comunale sulla pubblicità. Pertanto, quest'ultima non poteva ritenersi aggiunta al canone per la locazione dei luoghi pubblici necessari alla installazione degli impianti pubblicitari di cui all'art. 3 Titolo VI delle citate norme di attuazione, il quale, a sua volta, prevede che il predetto canone concessorio debba essere accorpato, da quella data, al canone sostitutivo dell'imposta comunale sulla pubblicità (CIMP), che in forza delle previsioni normative citate non può sfiorare il tetto del 25%.

A dimostrazione di detto asserto, la contribuente conclude nel senso che l'importo delle tariffe corrisposte per le annualità 2011-2013 risulterebbe superare quello previsto ex lege per ciascun anno in contestazione.

**6.** La prima censura pone la questione della decorrenza del termine breve per impugnare la decisione di primo grado qualora la sua notificazione sia avvenuta, ai sensi degli artt. 16, terzo comma, e 17 secondo comma, del d.lsg. n. 546/92 presso un ufficio periferico (ovvero altra sede) dell'ente locale, pur in presenza di elezione di domicilio. Questione che è qui di particolare interesse unitamente a quella della ritualità della consegna dell'atto processuale ad un ufficio dell'ente locale che non sia anche la sua sede principale, ma sia comunque l'ufficio che l'atto impositivo ha emanato.

**7.** Osserva il collegio che questa sezione con ordinanze n. 12517 del 2021; n.17713/2021; n. 19113/2021; n. 6433 del 9.03.2021 e n. 6156 e 6157/2021, (non massimate e tutte con riferimento alla notifica dell'atto di appello a mani

della contribuente), nonché n. 5653/2020; n. 29507 del 24.12.2020 n. 13127/2019; n. 29107 del 3.11.2018 non massimata; nn. 15451 e 15459 del 2018; n. 27877 del 31/10/2018; n. 18104/2018; n. 10778/2018; n.27420/2017; n. 1528/2017;.n.3795/2016 e con sentenza n. 25117 del 2016, ha affermato che la notificazione dell'atto processuale tributario ( nel caso esaminato si trattava di un atto di appello) - a mani proprie della parte o alla persona dalla stessa delegata - quand'anche nel giudizio "a quo" si sia costituita a mezzo di un difensore sebbene domiciliatario - è valida, atteso che l'art. 17 cit., là dove, al comma 1, fa «*salva la consegna in mani proprie*», consente tale modalità di notificazione in ogni caso, anche in presenza di un'elezione di domicilio.

E' stato specificato, con particolare riferimento alla notifica della sentenza della commissione tributaria, che "la consegna a mani della sentenza" integra una forma di notifica idonea a far decorrere il termine cd. "breve" per l'impugnazione, ai sensi dell'art 38 del d.lgs. n. 546 del 1992, nella formulazione successiva alle modifiche apportate dall'art. 3 del d.l. n. 40 del 2010 (conv., con modif., dalla l. n. 73 del 2000).

In detta prospettiva, l'art. 16, terzo comma ( secondo il quale " *Le notificazioni sono fatte secondo le norme degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, salvo quanto disposto dall'art. 17*"), nel riconoscere alle parti private la facoltà di notificare la sentenza (ovvero qualsiasi atto processuale) all'ufficio del Ministero delle Finanze [ora Agenzia delle Entrate] ed all'ente locale "mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia" sembrerebbe integrare quella «*consegna in mani proprie*» prevista dall'art. 17, comma 1, della legge sul processo, richiamato dallo stesso art. 16 comma 2, che nell'indicare il «luogo delle comunicazioni e notificazioni», fa espressamente «*salva la consegna a mani proprie*» come modalità alternativa alla notifica presso il domicilio eletto o in mancanza alla residenza o alla sede legale, che ovviamente è disposizione riferita sia all'ente impositore sia, in secondo grado, al contribuente rimasto soccombente (V. sul punto Cass. 20740/2019; Cass. n. 32869/2019; Cass. n. 16554/2018; Sez. 5, n. 4616 del 28/02/2018; Cass Sez. 6-5. n.9108 del 07/04/2017 che riconoscono la consegna a mani dell'addetto

dell'Agenzia o dell'ente locale come modalità di consegna in mani proprie di cui all'art. 17 cit.).

**7.1** La Corte, in dette decisioni, ha ritenuto che l'elezione di domicilio non escluda affatto la legittimità della opzione all'alternativa forma di notificazione prevista dalla norma in esame - vale a dire la consegna in mani proprie -, prevalendo la disciplina processuale tributaria sulle disposizioni di cui agli artt. 170 e 330 cod.proc.civ. (Cass. n. 747/2022; Cass. n. 19113/2021; Cass. n. 26804/2021, che individua la consegna a mani come alternativa alla notifica a mezzo posta, pure se l'atto venga poi ricevuto dal destinatario, ma ritenendo valida la notifica mediante consegna a mani proprie presso la residenza pur in presenza di elezione di domicilio; Cass. n. 6433/2021; Cass. n. 12517/202 secondo cui «*Nel processo tributario, è idonea a far decorrere il termine cd. breve per impugnare, ai sensi dell'art. 38, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 (come novellato dall'art. 3 del d.l. n. 40 del 2010, conv. in l. n. 73 del 2010), la consegna della sentenza direttamente alla parte pubblica individuata dall'art. 10 del detto decreto ovvero la spedizione di essa, a cura della parte o del suo procuratore, effettuata mediante il servizio postale, nei luoghi di cui all'art. 17 del d.lgs. n. 546 del 1992 ed in plico raccomandato, senza busta e con avviso di ricevimento*»; Cass. n. 22909/2020, nel senso della nullità della notifica effettuata al procuratore non domiciliatario anziché a mani proprie o presso la residenza; Cass.sez V, n. 5653 del 2.03.2020; Cass., 28 ottobre 2019, n. 27583; Cass. n. 32869/2019; Cass.29107/2018; Cass. n. 16554/2018; Cass. 2018/4616; Cass. n. 1528/2017; Cass. n. 9381/2007; Cass. n. 3746/2010).

**7.2** Gli esposti principi si fondano sul carattere speciale della disciplina contenuta nell'art. 17 d.lgvo cit. rispetto a quella prevista nel codice di procedura civile; ragion per cui si afferma che non può trovare applicazione l'art.330 comma primo cod.proc.civ. per quel che concerne la notificazione degli atti processuali tributari, in quanto il secondo comma del citato art. 17 espressamente stabilisce che " *la indicazione della residenza o della sede e l'elezione del domicilio hanno effetto anche per i successivi gradi del processo*", enucleando una disciplina esauriente e specifica circa il luogo delle notificazioni in materia di contenzioso tributario, che deroga, come tale a quella contenuta nel codice di rito.

**8.**La questione concernente i rapporti tra la disciplina speciale del processo tributario e le previsioni codicistiche è stata già affrontata dalle Sezioni Unite di questa Corte con sentenza n. 14916 del 20/07/2016, con le quali hanno affermato che gli artt. 1 e 49 d.lgs. n. 546 del 1992 istituiscono un'autentica specialità del rito tributario di merito, sancendo la prevalenza della norma processuale tributaria, ove esistente, sulla norma processuale ordinaria, la quale ultima trova applicazione in via del tutto sussidiaria, oltre che nei limiti della compatibilità; mentre l'art. 62 del medesimo d.lgs., per il giudizio di cassazione, fa espressamente riferimento all'applicabilità delle norme del codice di procedura civile, così attribuendo, per questa sola ipotesi, la prevalenza alle norme processuali ordinarie ed escludendo la possibilità di configurare un "giudizio tributario di legittimità", cioè un giudizio di cassazione speciale in materia tributaria.

Le medesime Sezioni Unite hanno quindi rilevato che, quanto all'individuazione del luogo in cui deve essere effettuata la notificazione delle impugnazioni delle sentenze delle Commissioni tributarie, occorre tenere distinta la disciplina dettata dall'art. 17 del d.lgs. n. 546 del 1992 per il processo tributario di merito da quella prevista dal codice di rito in tema di ricorso per cassazione. In particolare, secondo le Sezioni Unite, non esistono ragioni normative che impongano di affermare che l'art. 17 cit. si riferisca esclusivamente alle notificazioni endoprocessuali (come invece, in precedenza, ritenuto da Cass., Sez. U, n. 29290 del 15/12/2008), tenuto conto che proprio la previsione contenuta dall'art. 17, comma 2, d.lgs. cit. (secondo cui l'indicazione della residenza o della sede e l'elezione del domicilio hanno effetto anche per i successivi gradi del processo) ed anche esigenze di coerenza sistematica inducono a ritenere che la norma sia applicabile, con carattere di specialità e, quindi, di prevalenza, anche alla notificazione del ricorso in appello.

Per quanto riguarda invece la notificazione del ricorso per cassazione, in applicazione dell'art. 62 d.lgs. n. 546 del 1992, come sopra intese), le Sezioni Unite hanno ritenuto operante la disciplina di cui all'art. 330 c.p.c. (che non può certo essere esclusa per il fatto che nel processo tributario può accadere che il difensore non sia anche procuratore ad litem), sia pure con la precisazione che

la previsione dell'ultrattività dell'elezione di domicilio o dell'indicazione della residenza (o della sede), prevista dall'art. 17, comma 2, d.lgs. cit., non può non riflettersi sull'individuazione del luogo di notificazione del ricorso per cassazione, tant'è che, in deroga alla disciplina ordinaria, il ricorso deve ritenersi validamente notificato, ai sensi dell'art. 330 c.p.c., anche nel caso in cui il soggetto destinatario della notificazione non si sia costituito nel giudizio di appello (oppure, pur costituitosi, non abbia effettuato alcuna indicazione).

**9.**Le decisioni – che sembrano seguire la scia dell'arresto delle S.U. citate – si pongono in (in)consapevole contrasto con quella giurisprudenza, che più volte ha avuto modo di pronunciarsi in senso opposto in *subiecta materia*.

In particolare, si è statuito che, nel processo tributario, la notifica dell'atto giudiziario effettuata alla parte personalmente e non al suo procuratore nel domicilio dichiarato o eletto, produce la nullità della notifica stessa – non la sua inesistenza - della quale deve essere disposta "ex officio" la rinnovazione ai sensi dell'art. 291 cod. proc. civ., salvo che la parte intimata non si sia costituita in giudizio; ipotesi nella quale la nullità deve ritenersi sanata "ex tunc" secondo il principio generale dettato dall'art. 156, secondo comma, cod. proc. civ."

Ciò in quanto, l'espressione "*consegna a mani proprie*" viene interpretata secondo detta lettura esegetica, come sistema di "notifica" subalterna rispetto all'elezione di domicilio, richiamando la *ratio decidendi* posta a fondamento dell'arresto delle S.U. del 2014, antecedente, tuttavia, alla successiva sentenza chiarificatrice delle S.U. del 2016 ( v.Cass., Sez. 5, n. 8426 del 31/03/2017, che ha affermato l'applicazione del disposto dell'art. 330 c.p.c. nel giudizio tributario; Cass. sez V, n. 15450 del 13.06.2018 che ha affermato la nullità della consegna a mani dell'atto di appello in presenza di elezione di domicilio; Cass. n. 14549/2018; Cass., Sez. 6-5, n. 18104 del 10/07/2018, che applica *sic et simpliciter* l'art. 330 c.p.c.; Cass. sentenza Sez. 5, n. 13127/19, che applica il disposto dell'art. 330 c.p.c., dichiarando la nullità dell'atto consegnato a mani della parte privata; Cass. sez. 5. n. 27400/2020, che ha revocato precedente sentenza di questa Corte che aveva ritenuto legittima la notifica dell'appello mediante consegna a mani proprie; Cass. n. 3107/2021 con riferimento alla notifica dell'appello presso la sede comunale anziché presso il domicilio eletto;



in epoca antecedente all'intervento delle S.U. del 2016, si vedano invece Cass. Ordinanza n. 2707 del 06/02/2014 e Cass., Sez. 6-5, n. 460 del 13/01/2014; Cass., Sez. 5, n. 11252 del 29/05/2015).

Si deve evidenziare che, in quasi tutti i casi esaminati, il difensore era anche domiciliatario della parte (v. Cass., Sez. 5, n. 15630 del 11/06/2019) e, in secondo luogo, che gli argomenti di tali statuizioni sono gli stessi della precedente pronuncia delle Sezioni Unite (Cass., Sez. U, n. 29290 del 15/12/2008), superati nella successiva pronuncia, sempre delle Sezioni Unite, sopra illustrata (Cass., Sez. U, Sentenza n. 14916 del 20/07/2016).

**9.1** In particolare, in talune decisioni, discostandosi (anche se non palesemente) dai principi enunciati dalle S.U., si è affermata l'applicabilità al processo tributario del disposto dell'art. 330 cod. proc. civ., *"nella parte in cui dispone l'eseguibilità della notifica dell'impugnazione presso il procuratore costituito"*, in quanto la specifica previsione normativa in tema di notificazioni contenuta nell'art. 17 del d.lgs n. 546 del 1992, secondo la quale la notifica deve eseguirsi (salvo quella a mani proprie) nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della costituzione in giudizio, costituisce eccezione all'art. 170 cod. proc. civ. (relativo alle sole notificazioni endoprocessuali) e non all'art. 330 cod. proc. civ., invece applicabile al processo tributario in virtù del richiamo contenuto negli artt. 1, comma 2 e 49 del d.lgs n. 546 del 1992 alle norme processuali codicistiche, non costituendo ostacolo, all'introduzione della notifica dell'impugnazione presso il procuratore costituito, la non obbligatorietà, nel processo tributario, della rappresentanza processuale da parte del procuratore "ad litem", in quanto tale rappresentanza, non essendo vietata, è facoltativa". (Cass. Sez. U, Sentenza n. 29290 del 15/12/2008, così Cass. 460/14; Cass. sez V, n. 4233 del 17/02/2017; Cass. n. 8426 del 31.03.2017; Cass. 10.07.2018, n. 18104).

E' dunque controverso in diritto se la notifica eseguita mediante la consegna a mani consenta il decorso del termine breve per l'impugnazione della sentenza di primo grado, ovvero se, prevalendo il luogo del domicilio eletto ex art. 17 cit., essa risulti inidonea ad innescare il termine breve per l'impugnazione della

sentenza sfavorevole, dovendo trovare applicazione il disposto dell'art. 327 c.p.c. sul termine lungo di impugnazione.

**10.** Al riguardo, si evidenzia che l'art. 16 co. 2<sup>^</sup> del processo tributario, regolando le "comunicazioni e notificazioni", detta una disciplina speciale sia per il contribuente, sia per gli organi dell'Amministrazione Finanziaria (Cass. Sez. Trib., 12-11-2001, n. 13969), richiamando le norme del codice di procedura civile, ma facendo "*salvo quanto disposto dall'art. 17*". Quest'ultima disposizione - in tema di luoghi delle notificazioni e comunicazioni ("Luogo delle comunicazioni e notificazioni") - innanzitutto fa "salva la consegna a mani proprie". Ai fini della disciplina dei rapporti tra il processo tributario ed il processo civile va tenuta presente, innanzitutto, la norma dell'art. 1 co. 2<sup>^</sup> del richiamato D.Lgs., secondo la cui previsione devono applicarsi, in via primaria, le norme del D.Lgs. ed, in via secondaria, le norme processuali civili, con il duplice limite indicato in precedenza. Pienamente, confermativa della regola fondamentale, sancita dal citato art. 1 co. 2<sup>^</sup>, è la previsione degli artt. 49 (norma sulle impugnazioni in generale) e 53 (forma dell'appello) dello stesso D.Lgs. laddove l'art. 49 - nel richiamare alcune norme del c.p.c. e nell'escludere altre - esplicitamente dispone che è "fatto salvo quanto disposto dal presente decreto"; mentre l'art. 53 cit. nel richiamare l'art. 20, consente la notifica dell'atto di appello ai sensi del secondo e terzo comma dell'art. 16 del d.lgs. 546/92. Nella medesima cornice si inserisce l'art. 38 del d.lgs. 546/92 che regola la notificazione delle sentenze delle Commissioni tributarie, che novellato dall'art. 3 d.l. n. 40/2010, riconosce la facoltà di notificare la sentenza ai sensi dell'art. 16, comma 3, dello stesso d.lgs.

Il disposto dell'art. 16, comma 3, introduce, quindi, due ulteriori modalità di notificazione non previste dal codice di procedura civile, prevedendo che la parte privata notifichi "*all'ufficio del Ministero delle finanze ed all'ente locale mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia*" ovvero senza l'intermediazione dell'ufficiale giudiziario, ricorrendo anche direttamente al servizio postale; mentre gli enti impositori, gli agenti della riscossione e i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, possono provvedere alla notifica a anche a mezzo del

messo notificatore. A sua volta il comma 2 dell'art. 20 della legge sul processo prescrive come deve essere effettuata la spedizione del ricorso a mezzo posta, ricalcando quanto già previsto dal comma 3 dell'art. 16, aggiungendo che, in tal caso, il ricorso si intende proposto al momento della spedizione.

**11.** Il motivo in esame pone anche una concorrente questione relativa alla legittimità o meno della notificazione della sentenza di primo grado disposta, ai sensi dell'art. 16 terzo comma, d.lgs citato, presso una sede diversa da quella che poteva definirsi la sede principale del Comune (di Napoli) designata dall'amministrazione nel giudizio di primo grado. In realtà, la notifica della sentenza è stata effettuata, nella presente fattispecie, presso l'ufficio della Polizia amministrativa che l'atto impositivo aveva emanato e presso il quale l'originario ricorso impugnatorio era stato notificato e accettato.

**11.1** Con riferimento alla consegna disposta presso un ufficio (periferico) dell'ente, si rileva nella giurisprudenza di legittimità un unico precedente riferibile alla notificazione nei confronti dell'ente comunale, affermandosi la validità della notifica indirizzata all'amministrazione, in sede diversa da quella legale.

In Cass. n.20851/2010 si afferma la validità della notifica del ricorso chiaramente proposto nei confronti dell'ente comunale in persona del suo legale rappresentante, ancorché indirizzato alla sede, diversa da quella legale del Comune, dell'ufficio competente *ratione materiae*, richiamando all'uopo la giurisprudenza della Corte che - in una fattispecie nella quale l'appello del contribuente, che avrebbe dovuto essere notificato all'Ufficio delle entrate, unica parte processuale legittimata, era stato invece per errore notificato al Centro di servizio - ha affermato che il Centro di servizio, "*in ossequio al principio generale di tutela dell'affidamento del contribuente ed al conseguente dovere di collaborazione (L. n. 212 del 2000, art. 10), è tenuto, facendo parte della medesima Amministrazione finanziaria, a trasmettere il ricorso al competente Ufficio delle Entrate, conseguendone, in difetto, che la mancata tempestiva costituzione dell'Ufficio in appello non è imputabile al contribuente, bensì all'Amministrazione medesima*" (Cass. n. 2937 del 2010).

In particolare, la Corte ha precisato che la notifica da parte del contribuente dell'atto di impugnazione presso un ufficio dell'Agenzia dell'Entrate non territorialmente competente, perché diverso da quello che aveva emesso l'atto impositivo, non comporta né nullità né decadenza dell'impugnazione. A tale conclusione è approdata sia per il carattere unitario della stessa Agenzia delle entrate sia per il principio di effettività della tutela giurisdizionale che impone di ridurre al massimo le ipotesi di inammissibilità, sia, infine, per il carattere impugnatorio del processo tributario, che attribuisce la qualità di parte necessaria all'organo che ha emesso l'atto o il provvedimento impugnato" (Cass., n. 29465 del 2008, n. 15718 del 2009, n. 3227 del 2010; Cass., n. 30753 del 2011; Cass. n.. 4551 del 2015; Cass. n. 21593 del 2015; Cass. n. 27976 del 07.12.2020, in motiv. con riferimento, però, alla notifica del ricorso per cassazione presso un ufficio periferico dell'Agenzia).

**11.2** Tuttavia, la decisione menzionata, unica nel panorama giurisprudenziale con riferimento all'ente locale, concernente l'equiparazione tra notifica dell'atto processuale all'addetto dell'Ente comunale effettuata presso la sede centrale e quella disposta presso un qualsiasi ufficio dell'ente locale dislocato sul territorio che si riceve la consegna dell'atto, non risolve la questione della validità della consegna "a mani" anche se non disposta *al legale rappresentante* dell'ente locale (Cass. n. 27400/2020; Sez. 6 - 5, Ordinanze nn 10776,10777 e 10778 del 4 maggio 2018, dove si legge che *"la notifica dell'appello del contribuente, effettuata mediante notifica a mezzo posta ordinaria solo presso la Casa municipale (v. p. 2 del ricorso) è nulla per violazione dell'art. 17 primo comma d.lgs. n. 546/92, in quanto doveva essere effettuata presso il domicilio eletto in primo grado (vedi procura a margine delle controdeduzioni in primo grado, allegate, ex art. 369 comma secondo n. 4 c.p.c., ai fini dell'autosufficienza) mentre, l'ipotesi della consegna "a mani proprie" poteva realizzarsi solo con la consegna a mani del legale rappresentate;"* Cass., sez. 5, 28/02/2018, n. 4616 e, in precedenza Cass., sez. 6-5, 2/3/2015 n. 4222) ovvero la pronuncia (Cass. sentenza n. 14234/2021), per ora rimasta isolata, che nel richiamare l'arresto delle S.U. n. 20866/2020, in materia disciplinata dalle norme codicistiche, ha concluso per l'inidoneità della notificazione disposta presso la

sede dell'Agenzia. *ma senza l'indicazione onomastica del funzionario che l'aveva difesa nel giudizio di merito*, a innescare il decorso del termine breve di impugnazione.

**12.** Sul punto, la stessa circostanza che la consegna della sentenza di primo grado sia stata accettata dall'ufficio protocollo dell'ente comunale di Napoli, sebbene in una sede diversa da quella principale ed indicata nei suoi atti difensivi, dovrebbe far ritenere idonea l'operazione notificatoria ex art. 16, terzo comma, del d.lgs. cit. ad innescare il decorso del termine breve per impugnare la decisione sfavorevole, in quanto integrante l'ipotesi di notifica "*all'ufficio dell'ente locale a mani dell'addetto*" di cui all'art. 16, terzo comma, cit., non richiedendo la disposizione normativa citata la notifica presso la sede principale dell'ente ovvero presso la sede indicata dal medesimo ente, ma esclusivamente la ricezione da parte dell'addetto dell'ufficio "*che ne rilascia ricevuta*"

**13.** Sebbene non costituisca oggetto esplicito del presente giudizio - non avendo né la sentenza né la ricorrente chiarito le modalità della consegna all'ufficio del Comune - è a questo strettamente correlata la questione della validità della notifica mediante la *consegna a mani*, realizzata con l'interposizione del mezzo postale, nonché quella relativa alla legittimità della notificazione, ex art. 16, terzo comma, d.lgs. cit., dell'atto processuale consegnato *all'addetto dell'Agenzia o dell'ente locale* anziché al legale rappresentante dei prefati enti.

**13.1** Rispetto alle modalità della *consegna*, ex art. 17 secondo comma, *dell'atto in mani proprie*, del contribuente ovvero dell'addetto dell'Ufficio o degli enti locali, si registrano nella giurisprudenza di legittimità orientamenti contrastanti, riconoscendosi ora la legittimità di detta procedura sia quando realizzata a mezzo posta che direttamente; ora, al contrario, negandosi che possa configurarsi la fattispecie della consegna in mani proprie, qualora sia attuata per il tramite del mezzo postale o dell'ufficiale giudiziario.

**13.2** La giurisprudenza di legittimità maggioritaria (Cass. nn. 6433/2021, da cui si desume consegna a mani tramite notifica postale; Cass. nn 6156 e 6157/2021; n. 12517/2021, ma solo per la parte in cui cita la giurisprudenza che consente la consegna a mani tramite posta; Cass. n. 5653/2020; Cass. n.29107/2018, dove si afferma *anche* la legittimità della notifica a mani proprie

pur in presenza di elezione di domicilio; Cass. n. 1528/2017, che cita la giurisprudenza precedente sulla notifica a mani proprie anche ex artt. 138 e ss c.p.c.; Cass. n.4222 del 2015; n. 108396/2015 (non massimate); Cass. 3746/10; Sentenza n. 10474 del 03/07/2003) riconosce la modalità di notifica mediante consegna in mani proprie tanto per le notifiche ai sensi degli articoli 138 e 140 c.p.c., quanto per quelle a mezzo del servizio postale.

In dette pronunce, il menzionato art. 17, facendo riferimento non alla notifica in mani proprie, bensì alla *'consegna in mani proprie'*, è stata letta per lo più nel senso che va fatta salva non solo la notificazione eseguita ai sensi dell'art. 138 cod. proc. civ., ma anche tutte le altre notificazioni (ex art. 140 cod. proc. civ., o a mezzo del servizio postale), a seguito delle quali l'atto venga comunque consegnato a mani del destinatario (Cass. n. 4274 del 2002, n. 10474 del 2003, n. 9381 del 2007; Cass. n. 7705/2007, Cass. 3746/10; Cass. n. 26449 del 2017; n. 4616 del 2018; n. 16554 del 22/06/2018).

Del resto, si osserva che lo stesso disposto dell'art. 138 c.p.c. prevede che *"l'ufficiale giudiziario può sempre eseguire la notificazione mediante consegna della copia nelle mani proprie del destinatario, presso la casa di abitazione oppure, se ciò non è possibile, ovunque lo trovi nell'ambito della circoscrizione dell'ufficio giudiziario al quale è addetto"* (Cass. n. 4222/2015; Cass. n. 26448/2017, la quale non ha escluso la validità della notifica della sentenza di primo grado a mezzo posta effettuata a mani della parte ex art. 38 cit; Cass. n. 1528/2017; Cass. n.29107/2018; Cass. n. 29507/2020; Cass. 5653/2020; Cass. n. 6433/21, in quest'ultima ordinanza si afferma che l'atto di appello risultava regolarmente notificato a mezzo posta presso la residenza del contribuente ex art. 140 c.p.c. e dal medesimo ricevuto a mani proprie, ex art. 17 cit; Cass. n. 1217/2021; n. 6433/2021; nn. 6156 e 6157/21, secondo la quale si è in presenza di *"consegna in mani proprie"* - tanto per le notifiche ai sensi degli articoli 138 e 140 c.p.c., quanto per quelle a mezzo del servizio postale - laddove, all'esito dei predetti procedimenti notificatori, l'atto venga comunque consegnato personalmente al diretto interessato (ed in tal caso la notificazione è stata ritenuta valida anche se eseguita in luogo diverso dal domicilio eletto).

Ancora, sebbene in fattispecie relativa all'applicazione dell'art. 60 del d. P.R. n. 600/73, all'espressione "*salvo il caso di consegna dell'atto e dell'avviso in mani proprie*", è stata data conforme applicazione giurisprudenziale anche nella specifica materia tributaria, ribadendosi che l'ufficiale giudiziario, o comunque il soggetto legittimato alla notificazione, può sempre eseguirla mediante consegna nelle mani proprie del destinatario, ovunque lo trovi (Corte di cassazione, sentenza n. 8039 del 29.03.2017; Sezione II civile, 21 luglio 2015, n. 15326; idem sez. V civile, sentenza n. 10434/2011; sentenza n. 21224/2006; Sezione V civile, 3 luglio 2003, n. 10474; sentenza n. 10477/2000, in fattispecie relativa a invio di raccomandata consegnata a mani, ritenuta valida quale consegna a mani proprie)

Su questa scia si è collocata la Corte di Cassazione con le ordinanze nn. 6433 e 6517 del 2021 (non massimate), in cui ha ribadito la validità della notifica del ricorso (in appello) nelle mani proprie della contribuente, come, nella specie, emergeva dalla "relazione di notificazione" (tra le tante, Cass., 20/04/2007, n. 9381, 17/02/2010, n. 3746, 20/01/2017, n. 1528; Cass. n. 5653/2020).

Così confermando l'opzione interpretativa – sulla scia delle S.U. del 2016 - del carattere di specialità dell'art. 17 d.lgs. n. 546 del 1992 e, dunque di prevalenza, rispetto alla disciplina prevista dall'art. 330 c.p.c., applicabile al solo ricorso per cassazione (Cass. n. 6433/2021, in cui si legge che dalla relazione di notificazione risultava la consegna a mani del contribuente dell'atto di appello; Cass. n. 29507/2020; Cass. n. 23881/2019, tutte per la prevalenza della notifica alla parte personalmente anche in presenza di elezione di domicilio; Cass. n. 31637/2019; Cass. 29107/2018, nel senso della validità della notifica a mezzo posta in quanto consegnata a mani e pur in presenza di elezione di domicilio; Cass. n. 4616/2018, Cass. n. 1528/2017, in cui si legge "*dall'avviso di ricezione della raccomandata la notifica risultava effettuata presso la residenza del destinatario – a mani proprie – sebbene domiciliato presso lo studio del difensore*", concludendo, poi, per la validità della notifica effettuata alla parte personalmente, ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 546 del 1992, anche in caso di elezione di domicilio (anche in grado di appello); ancora Cass. 28 ottobre 2019, n. 27583, per la validità della notifica alla parte, intesa quale consegna a mani,

anche a mezzo posta e pur in presenza di elezione di domicilio; Cass., 18 settembre 2020, n. 19451, per la validità della notifica mediante consegna a mani pur in presenza di elezione di domicilio; Cass., 21 ottobre 2020, n. 22909, per la nullità della notifica dell'atto di appello al procuratore non domiciliatario anziché alla residenza ovvero con consegna a mani; Cass. n. 26804/2020; Cass. n. 12517/2021, in cui si legge che l'art. 17, fa in ogni caso salva la "consegna in mani proprie", per cui una notificazione eseguita in tal modo deve considerarsi valida anche se eseguita a mezzo posta e pure in presenza di una elezione di domicilio; infine, Cass. n. 21544/2021).

**13.3** Secondo l'interpretazione di detto indirizzo di questa stessa sezione, dunque, l'espressione "*consegna a mani proprie*" è un concetto più ampio rispetto a quello di "notifica a mani proprie" di cui all'articolo 138 cpc, inclusiva della consegna effettuata "personalmente", anche tramite invio postale, sempre che all'esito dell'iter notificatorio, l'atto venga comunque consegnato nelle mani del destinatario e pur in presenza di elezione di domicilio.

**13.4** Sennonchè, nonostante l'accezione attribuita alla locuzione "consegna in mani proprie", comprensiva della consegna disposta a mezzo delle notificazioni ex artt. 138-140 c.p.c., in alcune divergenti pronunce, l'espressione "*consegna a mani proprie*" è stata interpretata come sistema di "notifica" *alternativa* alla notifica a mezzo posta e non realizzabile attraverso l'interposizione dell'agente postale (In particolare, Cass. n. 26804/2020; Sez. 5, n. 13127/19, Cass. n. 4616/2018; n. n.26449 del 2017; n. 16938/2015; n n. 108396/2015 non massimate).

Secondo detto ultimo indirizzo giurisprudenziale (V. anche Cass. n. 19113/2021 che ha escluso la configurabilità della consegna a mani effettuata tramite servizio postale, la quale richiama Cass. n. 4616/2018 e Cass. n. 4222/2015), ai fini del decorso del termine breve di impugnazione, la notifica della sentenza può essere disposta alla parte personalmente soltanto mediante "consegna a mani" di quest'ultima, da effettuarsi, ove il destinatario sia l'amministrazione finanziaria, "*mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia*" (art. 16, comma 3, ultima parte, del d.lgs. n. 546 del 1992). *Diversamente, la notifica va effettuata a mezzo posta in plico raccomandato*



*senza busta e con avviso di ricevimento, presso i luoghi indicati nell'art. 17 del citato d.lgs, ovvero nel domicilio eletto dalla parte o, in mancanza, nella residenza o nella sede dalla stessa dichiarata in sede di costituzione in giudizio, oppure per via telematica (a mezzo posta elettronica certificata), che è modalità originariamente prevista dal comma 1-bis dell'art. 16 ed attualmente dall'art. 16-bis del citato d.lgs., introdotto dall'art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 156 del 2015, non equiparabile alla "consegna a mani" prevista dal citato art. 16 ( v.Cass. 2018/4616; Cass. n. 1528/2017; Cass.29107/2018; Cass. n. 16554 del 2018; Cass., 28 ottobre 2019, n. 27583; Cass. n.32869 del 2019, con riferimento alla consegna a mani proprie della sentenza protocollata dall'addetto del Comune; Cass.sez V, n. 5653 del 2.03.2020; Cass.sez V, n. 5653 del 2.03.2020; Cass. n. n. 19113/2021; Cass. n. 26804/2021, che individua la consegna a mani come alternativa alla notifica a mezzo posta, pure se l'atto venga poi ricevuto dal destinatario, ma ritenendo valida la notifica mediante consegna a mani proprie presso la residenza pur in presenza di elezione di domicilio; Cass. n. 6433/2021; Cass. n. 12517/2021, che statuisce «Nel processo tributario, è idonea a far decorrere il termine cd. breve per impugnare, ai sensi dell'art. 38, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 (come novellato dall'art. 3 del d.l. n. 40 del 2010, conv. in l. n. 73 del 2010), la consegna della sentenza direttamente alla parte pubblica individuata dall'art. 10 del detto decreto ovvero la spedizione di essa, a cura della parte o del suo procuratore, effettuata mediante il servizio postale, nei luoghi di cui all'art. 17 del d.lgs. n. 546 del 1992 ed in plico raccomandato, senza busta e con avviso di ricevimento»; Cass. n. 747/2022). Sostenendosi - nel caso della ordinanza n. 12517/2021 - che la notifica telematica - che è modalità originariamente prevista dal comma 1-bis dell'art. 16 ed attualmente dall'art. 16-bis del citato d.lgs., introdotto dall'art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 156 del 2015 - non è equiparabile alla "consegna a mani" prevista dal citato art. 16.*

**14.** Ennesimo contrasto sembra rinvenirsi nella giurisprudenza della Sezione tributaria in ordine al soggetto legittimato a ricevere l'atto processuale, al fine di potersi affermare che ricorra l'ipotesi della notificazione mediante consegna in mani proprie.

La Corte, con alcune pronunce, ha ritenuto integrata la fattispecie della consegna "a mani proprie" solo se effettuata a *mani del legale rappresentate dell'ente locale*, superando, così argomentando, il dato testuale (art. 16, terzo comma del d.lgs. in esame) secondo il quale, invece, la notifica si ha per perfezionata *con la consegna a mani dell'addetto del Comune o dell'Agenzia* (Sez. 6 - 5, Ordinanze nn 10776, 10777 e 10778 del 4 maggio 2018; Cass., sez. 5, 28/02/2018, n. 4616 e, in precedenza Cass., sez. 6-5, 2/3/2015 n. 4222; v. Cass. ordinanza n. 27400 del primo dicembre 2020 dove è stata affermata l'inidoneità della notifica, non conforme alla disciplina degli artt. 285 e 170 c.p.c., né integrante consegna a mani ex art.17 d.lgs 546/92, in quanto non eseguita nei confronti di soggetto legale rappresentante dell'ente comunale, a far decorrere il termine breve ex art.325 cpc.; sentenza con la quale è stata revocata la precedente sentenza di cassazione che aveva sancito il contrario principio; ma anche in precedenza Cass. n. 9493/2008).

**15.** Il contrasto di giurisprudenza così generatosi, e la concorrente particolare importanza delle questioni esaminate induce, pertanto, il collegio a rimettere gli atti del procedimento al Primo Presidente perché valuti l'esigenza di investire le Sezioni unite di questa Corte, al fine di definire e precisare per imprescindibili ragioni di certezza del diritto - alla stregua degli ulteriori contributi di riflessione, tra loro discordanti, offerti dalla sezione semplice sul tema *de qua* - il quadro della disciplina della notifica dell'atto processuale (ed, in particolare, della notificazione della sentenza di primo grado), risolvendo il contrasto in merito alla conformità alla disciplina speciale del processo tributario della notificazione dell'atto processuale effettuata *in mani proprie* (ex art. 16 e 17 d.lgs. n. 546/92) nonostante l'elezione di domicilio ovvero disposta tramite l'interposizione dell'agente postale; sia di chiarire la sussistenza o meno della validità della notifica disposta presso un ufficio periferico dell'ente locale, che non sia la sede (principale) dell'ente medesimo dallo stesso indicata negli atti difensivi; sia, infine di precisare se possa ritenersi validamente disposta la notifica, ex art. 16, terzo comma, cit., mediante consegna all'addetto dell'ufficio dell'ente locale ovvero se sia, invece, necessaria la consegna al legale rappresentante dell'ente locale ovvero dell'Agenzia.

Numero registro generale 21096/2018

Numero sezionale 5815/2021

Numero di raccolta generale 3984/2022

Data pubblicazione 08/02/2022

**P.Q.M.**

Rimette gli atti al Primo Presidente perché valuti l'opportunità di assegnare il ricorso alle sezioni unite.

Così deciso nell'adunanza camerale della quinta sezione della Corte di cassazione, il 4 novembre 2021, tenuta da remoto.