



Civile Ord. Sez. 5 Num. 16229 Anno 2022

Presidente: CHINDEMI DOMENICO

Relatore: STALLA GIACOMO MARIA

Data pubblicazione: 19/05/2022

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

DOMENICO CHINDEMI

Presidente

ORONZO DE MASI

Consigliere

GIACOMO MARIA STALLA

Consigliere-Rel.

UGO CANDIA

Consigliere

GIUSEPPE LO SARDO

Consigliere

Oggetto:

TRIBUTI ALTRI

Ud.14/04/2022

CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 10102/2018 R.G. proposto da:

Regione Molise, in persona del Presidente *pro tempore*, rappresentato e difeso in giudizio dall'Avvocatura Generale dello Stato presso la quale è *ex lege* domiciliato in Roma, Via dei Portoghesi n.12;

- parte ricorrente -

contro

res.in

- parte intimata -

avverso sentenza Commissione Tributaria Regionale del Molise n.724/11/2017 del 14 /11/2017;

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 14 aprile 2022 dal Consigliere Giacomo Maria Stalla;

Fatti rilevanti e ragioni della decisione.

§ 1. La Regione Molise propone un motivo di ricorso per la cassazione della sentenza in epigrafe indicata, con la quale la commissione tributaria regionale, a conferma della prima decisione, ha ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento ed irrogazione di sanzione notificato al [redacted] in recupero della tassa automobilistica regionale per l'anno 2010.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha osservato che:



- l'avviso in questione era stato consegnato al contribuente successivamente al 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui il tributo doveva essere versato, con conseguente prescrizione del diritto dell'amministrazione regionale, secondo quanto previsto dall'articolo 5, co.51, d.l. 953/82 conv.in l. 53/83;
- la norma in esame, come testualmente indicato, integrava un'ipotesi di prescrizione e non di decadenza dal diritto, con la conseguenza che il decorso del termine poteva essere interrotto solo dall'effetto recettizio esterno dell'atto mediante la consegna al destinatario, essendo invece del tutto ininfluyente che l'atto stesso fosse stato consegnato dalla Regione all'amministrazione postale prima della data ultima del 31 dicembre;
- il principio di scissione degli effetti, ovvero di 'postalizzazione', della notificazione concerneva soltanto gli atti processuali, non anche quelli sostanziali di imposizione.

Nessuna attività difensiva è stata posta in essere in questa sede dalla parte intimata.

§ 2. Con l'unico motivo di ricorso la Regione lamenta la violazione e falsa applicazione della normativa di riferimento (artt. 5 d.l. 953/82 conv.in l. 53/83; 3 d.l. 2/86 conv.in l. 60/86, 149, co. 3[^], cod.proc.civ., 43 d.P.R. 600/73, 14 l. 890/82, 16 d.lgs. 546/92, 60 d.P.R. 600/73), per non avere la Commissione Tributaria Regionale considerato che:

- vari elementi di ordine sistematico inducono a ritenere che il termine indicato nell'articolo 5 d.l. 953/82 cit. non sia di prescrizione ma di decadenza, con la conseguenza che esso trova interruzione nell'attivazione del creditore mediante consegna del plico all'amministrazione postale per la notificazione, indipendentemente dall'avvenuta ricezione dell'atto;
- il principio di scissione degli effetti della notificazione tra notificante e destinatario opera non solo in ambito processuale, ma anche con riguardo agli atti amministrativi ed impositivi;
- in fatto, è qui incontroverso (come emerge dalla stessa sentenza) che il plico sia stato effettivamente consegnato dalla Regione all'amministrazione postale prima del 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di debenza del tributo.



§ 3.1 Il motivo è fondato nei termini che seguono.

Chiamata più volte a pronunciarsi sul tema dell'applicabilità del principio di scissione degli effetti della notificazione a mezzo del servizio postale anche agli atti amministrativi di natura impositiva (oltre a quelli processuali), questa corte di legittimità ha costantemente affermato tale estensione (Cass. nn.22320/14; ord.11457/12; 15298/08 ed altre). Con la conseguenza che deve considerarsi tempestiva la spedizione dell'atto impositivo effettuata prima dello spirare del termine di decadenza gravante sull'ufficio, a nulla rilevando che la consegna al destinatario sia in ipotesi avvenuta successivamente alla scadenza. Ciò sul presupposto che il mancato verificarsi degli effetti della notificazione per il notificante non può essere fatta dipendere da un evento estraneo all'attività di impulso ed alla sfera organizzativa e di controllo propria del medesimo, qual è il tempo impiegato per la consegna al destinatario dall'agente notificatore, a cui il plico sia stato consegnato in tempo utile. E fermo restando che, per entrambe le parti, gli effetti della notificazione si producono comunque solo all'esito del perfezionamento dell'intero processo notificatorio.

In tal senso depone il principio generale affermato dalla sentenza della Corte Costituzionale n.477/02 (poi ribadito nella sentenza C.Cost. 28/04) in sede di dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'articolo 149 cod.proc.civ. per le notificazioni a mezzo posta; principio quindi recepito dal legislatore nell'ultimo comma dell'articolo 149 cit., e - segnatamente in materia tributaria - nel sesto comma dell'articolo 60 d.P.R. 600/73 (aggiunto dall'art.37, co.27 lett.f) del d.l.223/06, conv.in l.248/06), in base al quale "*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 è stato da ultimo ribadito, pur a fronte della natura recettizia degli atti di imposizione, anche dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 40543 del 17/12/2021, secondo cui: "*in materia di notificazione degli atti di imposizione tributaria e degli effetti di questa sull'osservanza dei termini, previsti dalle singole leggi d'imposta, di decadenza dal potere impositivo, il principio della scissione soggettiva degli effetti della notificazione, sancito per gli atti processuali dalla giurisprudenza costituzionale, e per gli atti tributari dall'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973, trova sempre applicazione, a ciò non ostando né la peculiare natura*



recettizia di tali atti, né la qualità del soggetto deputato alla loro notificazione. Ne consegue che, per il rispetto del termine di decadenza cui è assoggettato il potere impositivo, assume rilevanza la data nella quale l'ente ha posto in essere gli elementi necessari ai fini della notifica dell'atto e non quella, eventualmente successiva, di conoscenza dello stesso da parte del contribuente".

Le **Sezioni Unite hanno ripercorso l'evoluzione espansiva del principio** (anche con richiamo ad altre statuizioni delle stesse Sezioni Unite: sent. nn. 12332/17; 24822/15; 8830/10), richiamando l'indirizzo secondo cui *"le norme che dispongono decadenze debbono essere interpretate in senso favorevole al soggetto onerato e la disciplina generale dell'istituto non assolve funzioni di tutela del destinatario dell'atto, rinvenendosi nell'ordinamento una regola generale secondo cui l'impedimento della decadenza non richiede la conoscenza dell'atto. Ciò che conta è che l'atto, impeditivo, sia posto in essere tempestivamente e tempestivamente ne sia stata richiesta la notificazione (o attivata la forma di comunicazione), sicchè la sanzione della decadenza interverrà solo in caso di inerzia".*

Ciò perché: *"l'esigenza, posta alla base del principio, di evitare pregiudizi per attività in parte sottratte ai poteri di impulso del notificante sottende, infatti, (...) una ratio più ampia, ovvero quella di impedire irragionevolmente un effetto di decadenza la quale ha senso come sanzione, solo se rapportata ad un'effettiva inerzia della parte nel termine fissato per legge e, come chiarito da queste Sezioni Unite con la sentenza n.24288 del 2015, il termine previsto per il notificante per svolgere l'attività posta a suo carico, nella logica del bilanciamento degli interessi, gli deve essere riconosciuto per intero, sino allo scadere, altrimenti dominerebbe la totale incertezza giuridica".*

Già Cass.SSUU n.24822/15 – cit. – ebbe inoltre ad estendere la regola di scissione degli effetti notificatori anche agli effetti sostanziali degli atti processuali *"ove il diritto non possa farsi valere se non con un atto processuale, sicché, in tal caso, la prescrizione è interrotta dall'atto di esercizio del diritto, ovvero dalla consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario per la notifica, mentre in ogni altra ipotesi tale effetto si produce solo dal momento in cui l'atto perviene all'indirizzo del destinatario"* (pronuncia originata da fattispecie di azione ex art.2901 cod.civ.).



§ 3.2 L'orientamento nel senso della scissione degli effetti della notificazione ha trovato plurime e costanti applicazioni anche nella giurisprudenza di legittimità (v.Cass.nn. 15615/20, 28659/19, 28851/19, 25852/19, 29696/19, 8867/16 ed altre) che si è specificamente occupata del termine triennale previsto, in tema di tassa automobilistica, dall'art. 5 d.l. 953/82 conv.in l. 53/83 cit., secondo cui: *"l'azione dell'Amministrazione finanziaria per il recupero delle tasse dovute dal 1° gennaio 1983 per effetto dell'iscrizione di veicoli o autoscafi nei pubblici registri e delle relative penalità si prescrive con il decorso del terzo anno successivo a quello in cui doveva essere effettuato il pagamento. Nello stesso termine si prescrive il diritto del contribuente al rimborso delle tasse indebitamente corrisposte"*.

Il che trova fondamento – a fronte della finalizzazione del termine all'attività di accertamento del tributo – sulla sostanziale riferibilità del formale richiamo all'istituto della 'prescrizione' al regime proprio della decadenza; posto che la prescrizione, anche in ambito tributario, può operare in sede di 'recupero' del tributo solo successivamente al tempestivo esercizio della pretesa impositiva (nell'arco temporale stabilito dalle singole leggi di imposta) ed al definitivo accertamento del diritto al prelievo (ipotesi sulla quale si è soffermata Cass.SSUU n.23397/16).

Quanto ad esercizio della potestà impositiva rileva dunque, nel dare impulso e sollecitazione all'azione dell'Amministrazione ed anche ad evitare l'indeterminata soggezione del contribuente ad essa, la disciplina, sempre dal legislatore espressamente definita decadenziale, propria dell'accertamento in qualsiasi forma questo venga esercitato (artt.43 d.P.R. 600/73; art.57 d.P.R. n.633/72; art. 76 d.P.R. 131/86).

Disciplina valevole per i tributi erariali, e sistematicamente rilevante anche per il tributo in esame, in quanto non 'proprio' della Regione, ma a questa 'derivato' dalla potestà impositiva statale alla quale si conforma (Corte Cost., n. 288/2012; Cass.n. 10334/21).

Per quanto, analogo regime di natura prettamente decadenziale (con *dies a quo* nel compimento dell'anno in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati) si rinvienga comunque anche nella disciplina dell'imposizione locale ex art.1 co. 161 l. 296/06 cit..



In materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie – poi – così dispone l'art.20 d.lvo 472/97: "Decadenza e prescrizione. 1. L'atto di contestazione di cui all'articolo 16, ovvero l'atto di irrogazione, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui e' avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi. Entro gli stessi termini devono essere resi esecutivi i ruoli nei quali sono iscritte le sanzioni irrogate ai sensi dell'articolo 17, comma 3. (...). 3. Il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si prescrive nel termine di cinque anni. L'impugnazione del provvedimento di irrogazione interrompe la prescrizione, che non corre fino alla definizione del procedimento."

Con ciò venendosi a riquilibrare - in ordine al recupero delle sanzioni - come di 'decadenza' il termine già definito di 'prescrizione' ex art.5 in esame.

La distinzione legale tra l'attività di accertamento e quella di riscossione è propria anche della tassa automobilistica, stante il richiamo dell'art.5 in esame alla l. 27/1978 recante 'Modifiche al sistema sanzionatorio in materia di tasse automobilistiche'; la quale l. 27/1978 (art.2) a sua volta disciplina un procedimento di accertamento delle 'violazioni', e di 'riscossione dei tributi evasi e delle sanzioni amministrative', incentrato su un processo verbale di accertamento (degli organi accertatori) e su una 'ingiunzione di pagamento' (già di competenza dell'Ufficio del Registro).

Va del resto considerato, in linea generale, che l'interpretazione antiletterale di una legge può essere (eccezionalmente) ammessa se, e solo se, risulti evidente, alla stregua dell'interpretazione storica e/o logico-sistemica, che il legislatore è caduto in un errore di linguaggio o in una *falsa demonstratio* (C. Cost. sent. 109/1989) così da produrre effetti sistematici incompatibili.

Ha osservato Cass.SSUU n.8091/20 – facendo proprio ed ulteriormente ribadendo il pregresso indirizzo richiamato (ex multis, Cass. 6/04/2001, n. 5128; Cass. 4/1/2018, n. 24165; v. anche Cass.SSUU n. 2505/20) - che qualora l'interpretazione letterale sia sufficiente ad individuare, in modo chiaro ed univoco, il significato e la portata precettiva di una norma di legge o regolamentare, l'interprete non deve ricorrere al criterio ermeneutico sussidiario della *mens legis*, il quale solo nel caso in cui, nonostante l'impiego del criterio letterale e del criterio



teleologico singolarmente considerati, la lettera della norma rimanga ambigua, acquista un ruolo paritetico e comprimario rispetto al criterio letterale; fermo tuttavia restando che il criterio teleologico e sistematico "può assumere rilievo prevalente nell'ipotesi, eccezionale, in cui l'effetto giuridico risultante dalla formulazione della disposizione sia incompatibile con il sistema normativo", non essendo altrimenti consentito all'interprete correggere la norma nel significato tecnico proprio delle espressioni che la compongono nell'ipotesi in cui ritenga che tale effetto sia solo inadatto rispetto alla finalità pratica della norma stessa.

Nel senso della prevalenza del criterio logico-sistematico, proprio con riguardo alla natura decadenziale o prescrizione di un termine di legge (quello ex art.69 bis co. 1[^] l.fall.), si è espressa Cass.n. 9136/20.

§ 3.3 Ciò detto, la sentenza impugnata non tiene in debita considerazione la circostanza che, nel caso esaminato, il termine triennale da rispettare si riferisce proprio all'attività di accertamento ed applicazione della sanzione posta in essere dalla Regione, fase che deve necessariamente precedere quella propriamente riscossiva, costituita dall'emissione della cartella di pagamento del tributo iscritto a ruolo. L'avviso di accertamento è l'atto mediante il quale l'amministrazione finanziaria manifesta formalmente la pretesa tributaria al contribuente, a seguito di un'attività di controllo sostanziale, determinando l'entità qualitativa e quantitativa del presupposto del tributo.

Si verteva dunque di una fase nella quale il contribuente era ancora ammesso a contestare sotto ogni profilo - soggettivo ed oggettivo, formale e di merito - la debenza del tributo.

La Regione Molise ha contestato al contribuente, sulla base delle risultanze del Pubblico Registro Automobilistico, il mancato pagamento della tassa automobilistica, in ordine all'annualità dedotta, applicando le relative sanzioni.

Ed allora, se si tratta di un atto impositivo, e non meramente riscossivo, l'estinzione della obbligazione tributaria per decorso del tempo (*id est*, la prescrizione) è fattispecie estranea all'esercizio dell'imposizione fiscale il quale è assoggettato ad un limite temporale che - come detto, al di là del *nomen* - è riconducibile piuttosto all'istituto della decadenza (art. 2964 c.c.) che, peraltro, a differenza della prescrizione, non è soggetta né a sospensione né ad interruzione.



Ne discende che, ai fini del tempestivo esercizio del potere impositivo, assume rilevanza *“la data nella quale l’ente ha posto in essere gli adempimenti necessari ai fini della notifica dell’atto, e non quello, eventualmente successivo, di conoscenza dello stesso da parte del contribuente”* (Cass. Sez. Un. n. 40543/2012 cit.) con la ulteriore conseguenza che il credito tributario divenuto definitivo per omessa impugnazione nei termini da parte del contribuente o per passaggio in giudicato della sentenza che lo abbia confermato, resta soggetto al regime della prescrizione (Cass. n. 32048/2021; Cass.SSUU n. 23397/16 cit.).

Nel caso di specie la sentenza della Commissione Tributaria Regionale - sorretta da convincimenti opposti, perché inerenti alla natura recettizia dell’atto ed alla limitazione del principio di scissione ai soli atti processuali - *va dunque cassata, essendo pacifico in causa che il plico raccomandato con l’avviso di accertamento venne dalla Regione in effetti consegnato all’amministrazione postale, per il recapito, prima del 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui doveva essere effettuato il pagamento’.*

Non essendo necessari accertamenti in fatto, sussistono i presupposti ex art.384 cod.proc.civ.per la decisione nel merito, mediante rigetto del ricorso originario del contribuente.

Visto il consolidarsi soltanto in corso di causa dei su richiamati indirizzi interpretativi di legittimità, sussistono i presupposti per la compensazione delle spese dell’intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte

- accoglie il ricorso;
- cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l’originario ricorso del contribuente;
- compensa le spese dell’intero giudizio.

Così deciso nella camera di consiglio della quinta sezione civile, in data 14 aprile 2022.

Il Presidente
Domenico Chindemi

