

La scissione soggettiva degli effetti della notificazione si applica sempre agli atti tributari

Cassazione, Sezioni Unite, n.40543/2021

Avv. Maurizio Villani e Avv. Lucia Morciano

1.Il principio di diritto ~ 2.Il caso ~ 3.La motivazione della sentenza

1. Il principio di diritto

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con sentenza **n. 40543/2021, depositata il 17 dicembre 2021**, in tema di notifiche e decorrenze dei termini processuali, ha statuito il seguente importante principio di diritto: *"In materia di notificazione degli atti di imposizione tributaria e agli effetti di questa sull'osservanza dei termini, previsti dalle singole leggi di 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. 29 settembre 1973 n. 600, trova sempre applicazione, a ciò non ostando nè la peculiare natura recettizia di tali atti nè 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 adempimenti necessari ai fini della notifica dell'atto e non quello, eventualmente successivo, di conoscenza dello stesso da parte del contribuente"*.

2.Il caso

I contribuenti Alfa e Beta hanno impugnato gli avvisi di liquidazione e d' irrogazione delle sanzioni, con i quali l'Ufficio finanziario aveva recuperato a tassazione un maggior importo per IVA e interessi, date le accertate caratteristiche di abitazione di lusso dell'immobile, acquistato dai ricorrenti e la non riconoscibilità dell'aliquota agevolata al 4% ex L. n. 549 del 1995.

I giudici di prime cure hanno rigettato il ricorso e, successivamente, la sentenza di primo grado impugnata dai contribuenti è stata confermata dalla CTR con la seguente motivazione.

I giudici di seconde cure hanno ritenuto infondato l'appello dei contribuenti, sostenendo che la notificazione dell'avviso impugnato doveva ritenersi rituale, valida (avendo raggiunto il suo scopo) e tempestiva e, come tale, idonea a impedire l'eccepita decadenza dalla potestà impositiva, in quanto perfezionatasi con la consegna dell'atto al messo notificatore.

Avverso predetta sentenza i contribuenti hanno proposto ricorso per Cassazione, deducendo l'evidenza dell'errore in cui è incorsa la C.T.R. nel ritenere valida la notificazione degli avvisi, atteso che tale notificazione poteva dirsi perfezionata solo con l'invio della raccomandata che aveva comunicato ai ricorrenti il deposito presso la corretta casa comunale, non potendosi riconoscere alcun valore alla precedente comunicazione inviata il 14 luglio 2009.

Pertanto, secondo i ricorrenti la notificazione degli avvisi di liquidazione si era compiuta solo con l'invio della seconda raccomandata, ossia in data in cui era, ormai, inutilmente decorso il termine di decadenza previsto dall'art. 76 del D.P.R. n. 131/1986, nel caso di specie scadente il 20.7.2009.

Con ordinanza interlocutoria **n.15545/2020**, la Sezione tributaria ha rimesso gli atti al Primo presidente per l'assegnazione alle Sezioni Unite della *quaestio iuris* involgente **l'ambito relativo al perfezionamento della notificazione degli atti impositivi tributari rispetto al termine di decadenza**, previsto dalle singole leggi d'imposta, per l'esercizio del potere di accertamento e riscossione; precisamente, è stato chiesto alle Sezioni Unite se il principio della scissione soggettiva degli effetti della notificazione trovi applicazione anche agli atti di imposizione tributaria e, in caso di soluzione positiva, se tale applicabilità sia possibile anche qualora l'Amministrazione finanziaria si avvalga, per la notificazione, del messo notificatore speciale **ex art. 60 D.P.R. n. 600/1973 e art. 16, c.4., D.lgs n. 546/1992**, anziché dell'ufficiale giudiziario.

3.La motivazione della sentenza

Le Sezioni Unite, nella sentenza **n.40543/2021**, prima di dare risoluzione ai quesiti posti nell'ordinanza di rimessione, hanno dato contezza dell'orientamento pacifico in materia di notificazione degli atti d'imposizione tributaria.

Più nel dettaglio, la Corte di Cassazione, a Sezioni unite, con la sentenza **n. 8830 del 14.04.2010**, ha operato, in base ai principi generali in tema di decadenza con riferimento alla notificazione degli atti processuali - enunciati dalla giurisprudenza di legittimità e affermati dalla Corte costituzionale - una **prima estensione del principio all'impugnazione del licenziamento ai sensi dell'art. 6 della L. n. 604 del 1996**, statuendo che la dichiarazione spedita al datore di lavoro con missiva raccomandata a mezzo del servizio postale, **deve intendersi tempestivamente effettuata allorchè la spedizione avvenga entro sessanta giorni dalla comunicazione del licenziamento o dei relativi motivi, anche se la dichiarazione medesima sia ricevuta dal datore di lavoro oltre detto termine.**

Successivamente, con sentenza **n. 12332 del 19.05.2017**, le Sezioni unite hanno attuato, in materia di atti amministrativi sanzionatori di natura recettizia (quali quelli previsti dall'art.195 del D.lgs n. 587 del 1998), un'ulteriore estensione del principio, sancendo che: *"Il principio della scissione degli*

effetti della notificazione tra il notificante ed il destinatario dell'atto trova applicazione anche per gli atti del procedimento amministrativo sanzionatorio - non ostandovi la loro natura recettizia - tutte le volte in cui dalla conoscenza dell'atto stesso decorrano i termini per l'esercizio del diritto di difesa dell'incolpato e, ad un tempo, si verifichi la decadenza dalla facoltà di proseguire nel procedimento sanzionatorio in caso di omessa comunicazione delle condotte censurate entro un certo termine, dovendo bilanciarsi l'interesse del notificante a non vedersi imputare conseguenze negative per il mancato perfezionamento della fattispecie "comunicativa" a causa di fatto di terzi che intervengano nella fase di trasmissione del contenuto dell'atto e quello del destinatario a non essere impedito nell'esercizio di propri diritti, compiutamente esercitabili solo a seguito dell'acquisita conoscenza del contenuto dell'atto medesimo".

Di recente, la giurisprudenza della Sezione tributaria civile, in merito **all'applicabilità del principio di scissione soggettiva degli effetti della notificazione agli atti di imposizione tributaria**, si è espressa in conformità e in applicazione del principio enucleato dalla sentenza della Suprema Corte, a Sezioni Unite, **n.12332/2017**, così statuendo: *"L'esercizio del potere impositivo è assoggettato al rispetto di un termine di decadenza, insuscettibile d'interruzione a garanzia del corretto instaurarsi del rapporto giuridico tributario, ai fini del rispetto del quale, a differenza di quanto avviene per il termine di prescrizione, 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.n.10160/2020; Cass. n.33277/2019).

Alla luce di predetti precedenti giurisprudenziali, **le Sezioni Unite, nella sentenza oggetto d'esame, hanno ritenuto che i dubbi posti con l'ordinanza interlocutoria possano essere sciolti in continuità con l'affermazione dell'applicabilità del principio della scissione soggettiva degli effetti della notificazione anche per gli atti impositivi, a ciò non ostando la loro particolare struttura e natura.**

Tale assunto discende dal principio consolidato della giurisprudenza di legittimità e dall'art. 19, c.3, n.3, D.lgs n.5467/1992, **secondo cui la notificazione della decisione tributaria non è un elemento per la sua giuridica esistenza, ma ne rappresenta una mera condizione di efficacia.**

In particolare, come messo in evidenza dalla sentenza della Corte di Cassazione **n.4760/2009**, **l'atto amministrativo d'imposizione tributaria è una dichiarazione recettizia solitaria** che non necessita di per sé della collaborazione cognitiva di altri soggetti per svolgere la sua funzione; di converso, la decisione amministrativa tributaria è idonea a produrre, anche da sola, il risultato effettivo per il quale è stata formulata.

A parere del Supremo Consesso, alla luce di quanto esposto in ordine alla peculiare natura recettizia dell'atto di imposizione tributaria e all'istituto della decadenza, appare conforme al principio di ragionevolezza ritenere che, **così come un atto d'impugnazione deve ritenersi tempestivamente notificato per il notificante - se la richiesta di notifica sia avvenuta nel termine di legge-anche l'atto tributario deve ritenersi rispettoso del termine di decadenza previsto per legge se entro tale termine sia stato emesso e sia stato oggetto di richiesta di notificazione.**

In definitiva, secondo il Collegio a Sezioni Unite, in considerazione della esplicita normazione del principio di scissione soggettiva degli effetti della notificazione per gli atti tributari contenuta nell'**art. 60 D.P.R. n. 600/1973**- in virtù dell'esplicito richiamo del citato art. 60 alle norme processuali civili in materia di notificazione- e della valenza generale della regola, come evidenziato dalla giurisprudenza di legittimità consolidata, **non vi sono ragioni ostative alla conferma dell'orientamento consolidato della Sezione ordinaria, ovvero all'affermazione della piena applicabilità della regola anche ai soli atti tributari positivi e di riscossione.**

In ultimo, in merito alla **seconda questione, concernente l'applicabilità del principio di scissione soggettiva degli effetti notificatori, quando la notificazione non sia effettuata dall'ufficiale giudiziario ma dal messo notificatore speciale ex art. 60, c.1, lett.a), D.P.R. n. 600/1973 e art. 16,c.4 D.lgs n. 546/1992**, le Sezioni Unite hanno ritenuto che è irrilevante la natura del soggetto notificatore, essendo importante, ai fini dell'impedimento della decadenza, unicamente che la parte gravata svolga le attività a suo carico (emissione dell'atto e richiesta di notificazione) nel termine perentorio di legge e che, al fine di garantire l'effettività dell'esercizio dei suoi diritti, sia messa in grado di svolgerle sino all'ultimo momento.

Tale principio enucleato dalle Sezioni Unite è ciò che ne discende dal corollario della regola della scissione soggettiva degli effetti della notificazione.

Precisamente, il Supremo Consesso ha rilevato che 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 dalle 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.

In tal senso si era già espressa la giurisprudenza di legittimità(Cass. n. 770 del 19/01/2016; Cass. n. 32255 del 10/12/2019) ,con riguardo all'avvocato abilitato alla notificazione, rilevando da sempre che, il richiamo espressamente previsto dal citato articolo 16, comma 4 D.lgs n. 546/1992, secondo cui la notificazione espletata per il tramite del messo (comunale o autorizzato dall'Ufficio) si effettua con l'osservanza delle disposizioni del comma 2 (secondo le norme degli articolo 137 c.p.c., e ss.), induce a ritenere che il legislatore tributario avesse inteso, in tal modo, significare la scelta della totale equiparazione della posizione funzionale del messo notificatore e di quella dell'ufficiale giudiziario, sicchè all'uno non possa che applicarsi la stessa disciplina di azione che si applica anche all'altro (Cass., Sez. 5 n. 13969 del 12.11.2001; Cass. Sez. 5 n. 3433 del 13.02.2008).

Lecce, 05 gennaio 2022

Avv. Maurizio Villani

Avv. Lucia Morciano

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
PATROCINANTE IN CASSAZIONE

www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it