

ASSOCIAZIONE MAGISTRATI TRIBUTARI

I Pomeriggi di studi dell'AMT. Lunedì 20.07.2020, h. 15,30-18,30.

PRESCRIZIONE e DECADENZA

Atti di costituzione in mora. Il principio di postalizzazione ed effetti su prescrizione e decadenza.

1. Atti di costituzione in mora.

1.1. Giudicato tributario come concetto mutuato dal processo civile.

Problema del giudicato esterno: art. 7, comma 1, del DPR 917/1986, che fissa il principio legale dell'autonomia dei singoli periodi di imposta e possibilità di giudicato esterno, risolto da Cass, Sezioni Unite 13916/2006, che ha stabilito il principio dell'efficacia ultra annuale del giudicato, a condizione che le questioni di fatto e di diritto rimangano immutate nel tempo.

1.2. Atti di costituzione in mora: la materia è regolata dagli artt. 68, 69 e 70 del D.L.vo 546/1992. Giudizio di ottemperanza. Atto di messa in mora a mezzo dell'ufficiale giudiziario come figura residuale rispetto alla notifica della sentenza, regolata dagli artt. 68 e 69 prima citati. Atto di messa in mora come atto di natura sostanziale e che non ha bisogno di formule sacramentali.

2. Il principio della postalizzazione o del doppio binario.

Nozione: il principio della postalizzazione o del cd. doppio binario pone un doppio criterio per il perfezionamento della notifica degli atti: quello della spedizione per il mittente e quello della ricezione per il destinatario.

2.1. Il principio vale sostanzialmente per tutti gli atti processuali ed esplica la sua efficacia ai fini della decadenza.

Nascita del principio: il principio nasce dall'apparente contrasto degli artt. 1334 e 1335, che stabilisce come gli atti unilaterali producano i propri effetti dal momento in cui pervengano a conoscenza del destinatario, con quello del 149 c.p.c, che stabiliva, anteriormente al 2002, come la notifica si perfezionasse per il notificante, alla data di ricezione dell'atto da parte del destinatario.

Il contrasto è risolto dalla Corte Costituzionale, con la sentenza nr. 477/2002, che afferma il principio di cui prima, dichiarando costituzionalmente illegittimi gli artt. 149 c.p.c. e l'art. 4, comma 3, della legge 890/1992, nella parte in cui era previsto che la notifica si perfezionasse, per il notificante, alla data di ricezione dell'atto da parte del destinatario.

Peraltro il Legislatore costituzionale era stato preceduto, sul punto, dal Legislatore tributario, che nell'art. 16 del D.L.vo 546/1992, aveva già fissato il principio come affermato dalla Corte Costituzionale.

Successivamente alla pronuncia del 2002, si adeguano al nuovo principio ed il Legislatore civile, che con la legge 263/2005, aggiungeva un terzo comma all'art. 149 c.p.c., fissando "per tabulas" il principio stesso ed il Legislatore tributario, che aggiungeva un ultimo comma all'art. 60 del DPR 600/1973, che regola la notifica degli avvisi di accertamento.

2.2. Gli atti sostanziali. Il contrasto giurisprudenziale sull'applicazione del principio richiamato agli atti sostanziali.

In materia tributaria il principio del cd. doppio binario è affermato, in via generale, in Cass. 15298/2008, e dove viene affermato il seguente principio: *"la sentenza della Corte Costituzionale nr. 477/2002, benchè emessa in tema di notifica di atti giudiziari, esprime un principio generale, in virtù del quale la notifica si perfeziona, per il notificante, non*

alla data di ricezione dell'atto da parte del destinatario bensì a quello antecedente di consegna all'ufficiale giudiziario".

Antecedentemente, in tema di notifica di atti a mezzo posta, ed in particolare degli avvisi di accertamento, il S.C. aveva già avuto modo di specificare che *"agli avvisi di acceramento tributari, per quanto atti di natura amministrativa, non processuali né funzionali al processo, sono applicabili, in tema di notifica, principi e regole del diritto processuale, sicchè deve ritenersi tempestiva la notifica di essi, avvenuti per posta, se ne fu effettuata in termini la spedizione (cfr. Cass, Sezioni Unite, 1985/2004 e Cass. 1647/2004).*

Principio di poi ribadito in Cass, Ordinanza nr. 351/2014, che afferma la valenza del princio del cd. doppio binario anche per l'avviso di rettifica, effettuato al contribuente prima dello spirare del termine di decadenza, a nulla rilevando che la consegna dell'atto al destinatario sia avvenuta successivamente a tale scadenza,

e Cass, Sezioni Unite, nr. 12332/2017, e dove il S.C. applica il principio anche agli amministrativi sanzionatori, atti retti dai principi sanciti dalla legge 689/1981.

Al di fuori di dette eccezioni, la regola generale, dettata in materia di atti sostanziali, vuole che gli atti siano notificati quando giungano a conoscenza del destinatario, nel pieno rispetto degli artt. 1334 e 1335 c.c..

Naturalmente il principio è destinato a valere nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria si avvalga per la notifica, o dell'ufficiale giudiziario o delle poste, non potendo far ricadere sul mittente, eventuali ritardi od anomalie, mentre non opera nel caso in cui l'A.F. si avvalga dell'operato dei propri messi, e dove eventuali ritardi od anomalie non possano che ricadere sulla stessa Amministrazione.

2.3. Il principio è inapplicabile in materia di prescrizione.

Fatta eccezione per una sola sentenza (Cfr. Cass. 18399/2009), il S. C. è granitico nell'affermare il seguente principio: *“In materia di prescrizione, la consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario dell'atto da notificare non è idoneo ad interrompere il decorso del termine prescrizione del diritto fatto valere, dovendosi ritenere che il principio generale affermato nella sentenza nr. 477/2002 della Corte Costituzionale non si estenda alla ipotesi di estinzione del diritto per prescrizione, principio ribadito nel 2009,2010, 2013 ed in Cass, Sezioni Unite 24822/2015. Ergo perché l'atto produca l'effetto interruttivo del termine, è necessario che lo stesso giunga a conoscenza del destinatario.*

Il principio presenta una eccezione, ribadita proprio in Cass, Sezioni Unite 24822/2015, e dove viene detto che : *“ allorquando il diritto può essere esercitato solo con un atto processuale, come si verifica, ad esempio, nell'azione revocatoria, regolata dagli artt. 2901 e ss. c.c., la prescrizione è interrotta con la consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario, con applicazione del principio del cd. doppio binario, rimanendo fissato,di contro e come regola generale, che per la interruzione della prescrizione occorra che l'atto pervenga alla conoscenza legale del destinatario”.*

Regola generale ribadita, da ultimo, in Cass. 461/2019, e dove l'atto interruttivo della prescrizione era avvenuto in concreto con la spedizione di un atto sostanziale, quale una lettera raccomandata; in detto caso, il S.C., ricordato che l'atto interruttivo della prescrizione poteva avvenire o con atto processuale, quale l'atto di citazione, o con atto sostanziale, quale la notifica, nel caso di specie della raccomandata, ribadiva che non potendo operare l'eccezione di cui prima, in quanto vi era la possibilità della notifica dell'atto sostanziale, il caso era regolato dalla regola generale, che guardava alla notifica della raccomandata al destinatario, ed a prescindere di quando la raccomandata fosse stata consegnata all'ufficiale giudiziario (cfr. anche Cass. 4034/2017).

2.4. L'eccezione della tassa di possesso degli autoveicoli. Applicabilità del principio del doppio binario in materia di prescrizione.

Ribadita adunque l'esclusione del principio del cd. doppio binario alla prescrizione, con l'unica eccezione costituita dall'azione revocatoria, occorre dire che il S.C. non ha fatto, nel tempo, corretta applicazione di detto principio, finendo, a nostro modo di vedere, con il metterlo in discussione.

L'eccezione è stata ribadita proprio in materia di tassa di possesso degli autoveicoli.

La materia è regolata dall'art. 5, comma 51, del D.L. 953/1982, convertito nella legge 53/1983, che testualmente dispone: "*(la tassa) si prescrive con il decorso del terzo anno successivo a quello in cui doveva essere effettuato il pagamento*".

Da ribadire che è il legislatore tributario e non l'interprete a parlare di prescrizione e non di decadenza.

Ebbene in materia, la Corte ha rigettato l'eccezione di prescrizione, avanzata dal contribuente, facendo rilevare che l'avviso di accertamento, se pure pervenuto all'indirizzo del contribuente oltre la data del 31.12 del terzo anno successivo rispetto a quello del pagamento del tributo, tuttavia lo stesso era da ritenere valido perché postalizzato entro quella data (cfr. Cass. 15298/08; Cass. 11457/2012 e Cass. 22320/2014)

A fronte dell'affermazione del principio in modo costante, non si può che rimanere perplessi, anche perché nel dubbio, non si può e non si deve sempre favorire l'A.F. ma il contribuente, salvaguardando sì gli atti di imposizione tributaria, ma nel rispetto dei principi generali fissati dalla stessa Cassazione, e che distingue tra decadenza e prescrizione.

Ci si augura che l'eccezione, che di per sé non si giustifica, rimanga isolata!!!

Roma 20 luglio 2020

Silverio Tafuro

P.S. Silverio TAFURO, Magistrato ordinario, Presidente di Sezione della CTR
Lazio e V. Segretario Generale dell'Associazione Magistrati Tributarî (AMT).

Silverio TAFURO