

Civile Ord. Sez. 5 Num. 15545 Anno 2020

Presidente: MANZON ENRICO

Relatore: SAIJA SALVATORE

Data pubblicazione: 21/07/2020

ORDINANZA INTERLOCUTORIA

sul ricorso 21856-2014 proposto da:

_____ elettivamente
domiciliati in ROMA _____, presso lo
studio dell'avvocato _____
rappresentati e difesi dagli avvocati _____

- ricorrenti -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro
tempore, elettivamente domiciliata in ROMA VIA DEI
PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO, che la rappresenta e difende;

- controricorrente -

nonchè contro

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

020
894

AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI
CATANIA;

- intimata -

avverso la sentenza n. 695/2014 della
COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di CATANIA, depositata il
27/02/2014;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 16/01/2020 dal Consigliere Dott.

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. _____ che ha concluso per
l'accoglimento del ricorso;

udito per i ricorrenti l'Avvocato _____ per delega
dell'Avvocato _____ che ha chiesto l'accoglimento
del ricorso.

rilevato che

- i coniugi - acquirenti di un villino sito in S. Agata Li Battiati in forza di atto pubblico del 4.7.2006, registrato il 19.7.2006 - proposero ricorso avverso gli avvisi di liquidazione e irrogazione sanzioni, con cui si recuperava a tassazione il maggior importo per IVA, sanzioni ed interessi, stante le accertate caratteristiche delle abitazioni di lusso di detto villino, e la non riconoscibilità dell'aliquota IVA agevolata al 4%, ex lege n. 549/1995;
- l'adita C.T.P. di Catania respinse il ricorso con sentenza del 4.11.2010, osservando da un lato che nessuna decadenza poteva dirsi maturata a carico dell'Ufficio, stante la tempestiva consegna degli avvisi al messo notificatore, e dall'altro che, alla luce della documentazione acquisita, risultava confermata la caratteristica di abitazione di lusso del villino in discorso;
- la C.T.R. della Sicilia, sez. st. di Catania, respinse l'appello dei contribuenti con sentenza del 27.2.2014, confermando la prima decisione;
- e ricorrono per cassazione, sulla base di quattro motivi, illustrati da memoria;
- l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso;
- con il primo motivo, si denuncia violazione degli artt. 115 c.p.c. e 36, comma 2, n. 4, del d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. I ricorrenti si dolgono della totale obliterazione dei motivi d'appello da essi proposti, non avendo la C.T.R. dato conto né delle richieste delle parti, né dei motivi posti a sostegno della decisione, pertanto nulla;
- con il secondo motivo, si denuncia l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. I ricorrenti lamentano il mancato esame sia della circostanza che la notifica degli avvisi doveva intendersi perfezionata il 21.8.2009, e quindi tardivamente, ai sensi dell'art. 76 d.P.R. n. 131/1986, sia del fatto che essi avevano prodotto documentazione idonea a dimostrare l'assenza delle contestate caratteristiche di lusso dell'immobile in discorso;
- con il terzo motivo, si denuncia violazione degli artt. 140 c.p.c. e 76 del d.P.R. n. 131/1986, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. La C.T.R.



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sarebbe incorsa nella violazione delle norme in rubrica laddove ha ritenuto valida e tempestiva la notificazione degli avvisi, come detto perfezionatasi solo a decadenza maturata, in data 21.8.2009;

- con il quarto motivo, infine, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 1, nota II bis, della tariffa parte prima allegata al d.P.R. n. 131/1986, della tabella A Parte n. 21 del d.P.R. n. 633/1972 e del d.m. 2.8.1969, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. I ricorrenti lamentano l'erroneità della statuizione circa il possesso, da parte del villino in discorso, delle caratteristiche di lusso, avendo prodotto in giudizio una perizia giurata che dimostra il contrario;

ritenuto che

- nell'ipotesi in cui dovesse giungersi al convincimento dell'inammissibilità e/o infondatezza dei primi due motivi (sembra in verità al Collegio che la C.T.R. abbia sufficientemente, benché confusamente, affrontato tutte le questioni ad essa devolute, attenendo il secondo mezzo più a questioni, che a fatti), verrebbe in rilievo il problema - su cui, come si dirà, si registra un contrasto nella giurisprudenza di questa Sezione - sotteso al terzo mezzo, concernente la data di perfezionamento della notifica degli atti impositivi tributari rispetto al termine di decadenza previsto dalle singole leggi d'imposta per l'esercizio del potere di accertamento, rettifica e riscossione;

- la questione sia certamente decisiva, perché il rogito è stato registrato il 19.7.2006, sicché il termine di decadenza triennale ex art. 76 del d.P.R. n. 131/1986 veniva a scadere il 20.7.2009 (il 19 cadeva di domenica), sostenendo invece i ricorrenti che la notifica si sia per loro perfezionata solo il 21.8.2009;

- più in dettaglio, posto che la notifica in discorso è stata eseguita ai sensi dell'art. 140 c.p.c., perfezionandosi quindi per i destinatari con la ricezione dell'avviso (Cass. n. 19772/2015 e n. 9782/2018), e che gli avvisi di liquidazione originariamente impugnati sono univocamente considerati quali atti recettizi, alla stregua di tutti gli atti impositivi, essa notifica possa dirsi tempestiva solo se detta ricezione sia avvenuta entro il 20.7.2009, a meno di non ricorrere, anche *in subiecta materia*, al noto principio della scissione degli

Corte di Cassazione copia non ufficiale

effetti per il notificante e per il destinatario, sancito dalla giurisprudenza costituzionale a partire dalla storica sentenza n. 447 del 2002;

considerato che

- in effetti, i coniugi . ricevettero il primo avviso ex art. 140 c.p.c. il 20.7.2009, ma in esso li si rendeva edotti dell'avvenuto deposito del plico presso la casa comunale di Catania, e non di S. _____, ove gli stessi risiedevano;

- la notifica in discorso sembra dunque da ritenere nulla, perché in violazione dell'art. 140 c.p.c., pacifico essendo che il Comune di residenza dei coniugi _____ non era Catania, bensì S. _____ (quale che sia il luogo fisico in cui deve procedersi al deposito - la sola sede principale dell'ente, secondo Cass. n. 16817/2012, oppure, all'opposto, anche qualsiasi altra struttura nella sua disponibilità, secondo la più recente Cass. n. 22167/2019 - pare indiscutibile che in ogni caso esso debba ricadere nel territorio del comune di residenza del destinatario, legato com'è detto adempimento alla conoscibilità dell'atto, sicché il contenuto del relativo avviso non può che far riferimento alla casa comunale in cui effettivamente il plico stesso è stato depositato; ne discende che, ove detto riferimento sia errato, come nella specie, la notifica non può considerarsi validamente perfezionata per il destinatario);

- tuttavia, evidentemente accortosi dell'errore, il messo speciale ha ripreso il medesimo procedimento notificatorio, spedendo un nuovo avviso - in data 20.8.2009, ricevuto dagli odierni ricorrenti il giorno successivo - con cui li si informava del deposito del plico in discorso (loro non potuto notificare a mani per la precaria assenza in data 14.7.2009), presso la casa comunale di S. _____.

- al riguardo, nel richiamare la decisione di primo grado, la C.T.R. ha sostanzialmente fatto propria la declaratoria della tempestività della notifica operata dalla C.T.P., ai fini che qui interessano, in ragione del noto principio della scissione degli effetti per il notificante e per il destinatario. Pertanto, posto che la notifica è stata effettuata dal messo speciale notificatore ai sensi degli artt. 60 d.P.R. n. 600/1973 e 140 c.p.c. e che questi, constatata la precaria assenza, ha inviato ai coniugi odierni ricorrenti l'avviso con

raccomandata in data 14.7.2009 (e quindi, prima della scadenza del termine di cui all'art. 76 del d.P.R. n. 131/1986), poco importerebbe, in tale ottica, che i coniugi abbiano avuto conoscenza effettiva dell'avviso solo in data successiva al suddetto termine di scadenza;

ritenuto ancora che

- si pongano, in proposito, due problemi:

a) quello dell'applicabilità del principio della scissione soggettiva degli effetti anche alla notificazione degli atti di imposizione tributaria ed in relazione agli effetti sostanziali propri di questi;

b) quello dell'applicabilità del principio della scissione quando la notificazione non sia effettuata dall'ufficiale giudiziario, ma dal messo notificatore speciale, ex art. 60 d.P.R. n. 600/1973 e art. 16, comma 4, del d.lgs. n. 546/1992;

considerato che

- quanto al problema sub a), sulla scia dell'insegnamento di Cass., Sez. Un. n. 12332/2017, Rv. 644252-01, in tema di notifica di sanzioni amministrative, questa stessa Sezione ha recentemente affermato che tale principio opererebbe anche per la notifica degli atti impositivi tributari, con ogni conseguenza in tema di tempestività dell'attività di recupero fiscale [in tal senso, Cass. n. 9749/2018, in tema di accertamento IMU, così massimata (Rv. 647734-01): "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"];

- hanno dichiaratamente dato seguito a tale innovativo arresto le successive ordinanze, non massimate, Cass., Sez. T, n. 3091/2019 (in tema di cartella di pagamento per errato rimborso ex art. 43 d.P.R. n. 602/1973), nonché Cass., Sez. 6-T, n. 3560/2019 (che, sia pure in *obiter dictum*, afferma addirittura sussistere un principio consolidato, nella giurisprudenza di legittimità, circa l'efficacia interruttiva della prescrizione del credito tributario per effetto della

Corte di Cassazione copia non ufficiale

mera consegna dell'atto impositivo all'ufficio postale, all'uopo richiamando i già citati precedenti del 2018 e del 2017, che non riguardano invero detta questione);

- per la verità, non mancano anche più risalenti pronunce che hanno fatto applicazione del detto principio anche alla materia della notifica degli atti impositivi tributari a mezzo del servizio postale, sulla base di un supposto principio generale evincibile dalla già citata Corte cost. n. 477/2002 (così, Cass. n. 1647/2004, Rv. 569786-01; Cass. 15298/2008, Rv. 603592-01; Cass. n. 26053/2011, Rv. 620052-01; Cass. n. 22320/2014, Rv. 632741-01, nonché, ancora recentissimamente, Cass. n. 33277/2019, Rv. 656429-01);

- tale orientamento, tuttavia, si pone in non dichiarato contrasto con altro insegnamento, seguito dalla giurisprudenza di questa stessa Sezione e ben più consistente, secondo cui "In tema di atti d'imposizione tributaria, la notificazione non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento, ma una condizione integrativa d'efficacia, sicché la sua inesistenza o invalidità non determina in via automatica l'inesistenza dell'atto, quando ne risulti inequivocamente la piena conoscenza da parte del contribuente entro il termine di decadenza concesso per l'esercizio del potere all'Amministrazione finanziaria, su cui grava il relativo onere probatorio" [così, recentemente Cass. n. 8374/2015, Rv. 635171-01; conforme, Cass. n. 21071/2018, Rv. 650056-01; sulla non estensibilità della sanatoria ex art. 156 c.p.c. per raggiungimento dello scopo alla decadenza dal potere impositivo già verificatasi per mancato perfezionamento della notifica entro il prescritto termine, si vedano anche Cass. n. 2272/2011, Rv. 616416-01; Cass., n. 10445/2011, Rv. 618086-01; Cass. n. 12007/2011, Rv. 617205-01; Cass. n. 1088/2013, Rv. 625183-01; Cass. n. 654/2014, Rv. 629235-01, Cass. n. 2203/2018, Rv. 647106-01, tutte rese nel solco di Cass., Sez. Un., n. 19854/2004, Rv. 577521-01, così massimata: "La natura sostanziale e non processuale (né assimilabile a quella processuale) dell'avviso di accertamento tributario - che costituisce un atto amministrativo autoritativo attraverso il quale l'amministrazione enuncia le ragioni della pretesa tributaria - non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso

richiamo di questi nella disciplina tributaria. Pertanto, l'applicazione, per l'avviso di accertamento, in virtù dell'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, delle norme sulle notificazioni nel processo civile comporta, quale logica necessità, l'applicazione del regime delle nullità e delle sanatorie per quelle dettato, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente produce l'effetto di sanare la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 cod. proc. civ. Tuttavia, tale sanatoria può operare soltanto se il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza - previsto dalle singole leggi d'imposta - per l'esercizio del potere di accertamento");

- in particolare, nell'affrontare il problema dell'applicabilità dell'istituto della sanatoria per raggiungimento dello scopo, ex art. 156 c.p.c., al tema della notifica degli atti impositivi tributari, le Sezioni Unite, nell'arresto da ultimo citato, hanno convincentemente affermato (in motivazione) che "la notificazione costituisce un elemento essenziale della fattispecie necessaria per evitare la decadenza dell'amministrazione. In altri termini, dall'esercizio del diritto di difesa mediante proposizione del ricorso non può mai derivare una convalida ex tunc di un atto imperfetto, di per sé inidoneo ad evitare la decadenza. Si tratta di una conseguenza dell'applicazione di principi generali, nei casi in cui la legge pone limiti temporali all'esercizio di poteri amministrativi".

- a conferma della amplissima diffusione, nella giurisprudenza di questa Corte, del superiore convincimento, è sufficiente osservare che numerose altre pronunce (ben più di venti, non massimate sul punto), ancora di recente, hanno dato seguito all'insegnamento dell'ultima decisione selezionata per la massimazione in proposito (la già citata Cass. n. 21071/2018), e ciò nonostante siano ampiamente noti i principi affermati dalla stessa Cass., Sez. Un., n. 12332/2017;

- il Collegio è ben consapevole che l'arresto di Cass., Sez. Un., n. 12332/2017, oltre che equiparare *quoad effectum* la "comunicazione" alla "notificazione" di un atto, opera una ulteriore estensione del noto principio della scissione anche

riguardo agli atti amministrativi sanzionatori (nella specie, quelli di cui all'art. 195 d.lgs. n. 58/1998, TUF), di indiscutibile natura recettizia;

- tale estensione è stata operata anche sulla scorta dell'apertura offerta da Cass., Sez. Un., n. 24822/2015, Rv. 637603-01, che - ampliando l'orizzonte rispetto al tradizionale ambito oggettivo di riferimento del tema in discorso, offerto dai soli atti processuali - ha ritenuto applicabile il detto principio anche agli effetti sostanziali di tali atti, ove non altrimenti producibili (pronuncia resa in tema di azione revocatoria ordinaria e relativa interruzione del termine prescrizionale), ricorrendo al metodo del bilanciamento degli interessi coinvolti;
- tuttavia, l'ulteriore estensione dell'insegnamento in questione agli effetti sostanziali degli atti impositivi tributari, come operata *de plano* dalla citata Cass. n. 9749/2018 (e comunque come applicata dall'ulteriore sequenza giurisprudenziale indipendente dalle stesse pronunce delle Sezioni Unite del 2015 e del 2017), non convince fino in fondo, necessitando almeno di un opportuno approfondimento;
- del resto, la progressiva cesellatura di nuovi spazi di manovra per il principio della scissione rischia di tradursi in una sua generalizzata estensione, ad eccezione dei soli atti negoziali recettizi, i cui effetti sono espressamente disciplinati dall'art. 1334 c.c. (pare esemplificativa, in tal senso, la già citata Cass. n. 3560/2019);
- non sembra dunque affatto casuale che, nella motivazione di Cass. n. 24822/2015, da cui muove la successiva pronuncia del 2017, siano addirittura dedicati almeno due paragrafi alla necessità di un *self restraint* da parte dell'interprete, il quarto e il quinto, significativamente intitolati "*Non esiste una soluzione generalizzata per tutte le norme e per tutti i casi*" e "*La scissione soggettiva degli effetti della notificazione: non è un principio valido per tutte le ipotesi normative*";
- restando comunque alla materia che occupa (imposta di registro), l'art. 76, comma 2, del d.P.R. n. 131/1986, espressamente stabilisce che "*... l'imposta deve essere richiesta, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni decorrenti ...*";



- non pare poi secondario, su un piano più generale, il disposto dell'art. 6, comma 1, della legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente), che nel mantenere ferme le norme in tema di notifica degli atti tributari, stabilisce espressamente che *"L'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati"*;
- al riguardo, ferma l'indubbia natura recettizia degli avvisi di liquidazione impugnati dai coniugi _____, resta da comprendere se sia sufficiente, per l'Amministrazione, onde evitare di incorrere nella decadenza, emettere l'atto e avviare la notifica della richiesta al contribuente stesso, entro il detto termine (ovvero, in altre parole, se l'intrinseca efficacia dell'avviso emanato e la richiesta di notifica da parte dell'Ufficio integrino l'attività procedimentale necessaria ad evitare la decadenza);
- infatti, ribadita la pacifica natura recettizia dell'atto impositivo (natura che di per sé – secondo il più volte citato arresto delle Sezioni Unite del 2017 – non sarebbe però ostativa all'applicazione del principio della scissione), resta indefinito il complessivo regime di efficacia dell'atto impositivo nella fase precedente alla sua conoscenza da parte del contribuente, e ciò anche al lume del disposto dell'art. 21-bis della legge n. 241/1990 (*"Il provvedimento limitativo della sfera giuridica dei privati acquista efficacia nei confronti di ciascun destinatario con la comunicazione allo stesso ..."*); sull'applicabilità all'ambito tributario dei principi generali desumibili dalla legge sulla trasparenza amministrativa si veda *ex plurimis* Cass. n. 27561/2018, Rv. 651066-03), ove si tenga conto del fatto che la stessa decadenza dal potere impositivo è, indiscutibilmente, un effetto favorevole al contribuente stesso, di cui egli legittimamente potrebbe decidere di avvalersi;
- quanto precede, dunque, amplifica il dubbio sulla effettiva estensibilità del principio della scissione anche alla materia che occupa, perché l'atto acquista efficacia, nei confronti del contribuente, con l'ingresso nella sua sfera di conoscenza (o legale conoscibilità);
- opinare che ciò non valga del tutto, almeno riguardo alla decadenza dal potere impositivo – per la quale, peraltro, la legge attribuisce all'Amministrazione termini sufficientemente ampi, come nella specie per

l'imposta di registro – significherebbe porre la decadenza stessa su un piano diverso ed esterno rispetto a quello dell'efficacia dell'atto, o quantomeno ipotizzarne un dispiegamento di effetti a geometria variabile, in ogni caso sottraendo spazi di tutela tradizionalmente riconosciuti al contribuente, il che non pare consentito dalle norme sopra richiamate;

- del resto, già la più volte citata Cass., Sez. Un., n. 24822/2015 avvertiva che *"Il vero problema è l'incertezza giuridica medio tempore"* (questo il titolo del par. 5.1 della motivazione), questione che per l'atto impositivo sostanziale sembra in ogni caso atteggiarsi in maniera differente che per l'atto processuale (quand'anche esplicante effetti sostanziali): quest'ultimo è regimentato all'interno di un percorso (il processo) esattamente disciplinato e adeguatamente governato dal giudice, mentre il primo è dotato di intrinseca autosufficienza, sicché l'incertezza sulla sua efficacia (che, applicando il principio della scissione, potrebbe protrarsi anche per un tempo assai significativo, come avvenuto nella specie, il procedimento notificatorio essendo nella sostanza durato ben 38 giorni) mal si concilia con i diritti del contribuente *lato sensu* considerati;

- a tutto quanto precede può infine aggiungersi che assai di recente, nell'ambito della legislazione emergenziale relativa alla pandemia da Covid-19, l'art. 157, comma 1, del d.l. n. 34/2020 (c.d. Decreto rilancio) ha codificato il principio della scissione in discorso per gli atti impositivi tributari la cui decadenza matura tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020, sancendo che detto termine decadenziale si intende traslato a quest'ultima data quanto alla sola emissione degli atti stessi, mentre la relativa notificazione deve perfezionarsi tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021, salvo eccezioni che qui non interessano;

- pertanto, argomentando *a contrario*, se ne ha che un simile principio non sembra potersi ricavare dalla normativa previgente, giacché in siffatta evenienza il legislatore emergenziale non avrebbe avuto ragione di adottare una simile norma (o meglio, avrebbe dovuto connotarla diversamente, tenuto conto della sua finalità);



- quanto al problema *sub b*), si tratta di comprendere - qualora le Sezioni Unite dovessero eventualmente risolvere in senso estensivo la questione dapprima esaminata - se il principio della scissione degli effetti della notificazione sia applicabile quando essa non sia effettuata dall'ufficiale giudiziario, ma dal messo speciale autorizzato, ex art. 60, comma 1, lett. a), d.P.R. n. 600/1973 e art. 16, comma 4, del d.lgs. n. 546/1992, che (a prescindere dalla qualifica formale da attribuire allo stesso, ossia se si tratti di dipendente dell'Agenzia delle Entrate, o di mero incaricato) è pur sempre un organo ad essa interno;

- così stando le cose, il Collegio ha fondato motivo di dubitare possa in tal caso ravvisarsi quella esigenza del bilanciamento degli interessi che costituisce il fondamento del suddetto principio della scissione, come pure argomentato da Cass., Sez. Un. n. 12332/2017, perché il tempo occorrente per il perfezionamento della notifica continua a scorrere sotto il totale controllo della stessa Agenzia delle Entrate (cui è riferibile il messo notificatore speciale, in base al detto rapporto organico);

- in tal caso, dunque, pare inevitabile trarre la conseguenza che il mancato perfezionamento della notifica anche per il destinatario entro il termine fissato dalla legge non possa che comportare la decadenza dell'Ufficio;

ritenuto in definitiva che

- su entrambe le questioni illustrate si palesi l'opportunità di investire le Sezioni Unite, comportando la prima un contrasto interpretativo tra le Sezioni semplici, e rivestendo la seconda la natura di questione di massima di particolare importanza, tenuto anche conto della consistenza del contenzioso tributario e della rilevanza statistica delle impugnative per pretesi vizi del procedimento notificatorio;

- ricorrano pertanto le condizioni per rimettere gli atti al Primo Presidente, ai sensi dell'art. 374, comma 2, c.p.c., affinché valuti l'opportunità di assegnare la trattazione del ricorso alle Sezioni Unite, siccome implicante la risoluzione del contrasto giurisprudenziale, nonché la soluzione della questione di massima di particolare importanza, *supra* meglio descritte;

Corte di Cassazione conia non ufficiale

P.Q.M.

la Corte trasmette gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite.

Così deciso in Roma il giorno 16.1.2020.

Il Presidente
Enrico Manzon

