

Sentenza del 01/07/2024 n. 18006 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.A. impugnava, nei confronti della So.g.e.t. Spa e della Regione Abruzzo, l'ingiunzione di pagamento notificatagli in data 16-12-2018, avente ad oggetto il pagamento della tassa automobilistica per l'anno 2012, come da avviso di accertamento della Regione Abruzzo in precedenza notificato allo stesso contribuente in data 27-04-2015, eccependo l'intervenuta prescrizione, per essere stato l'atto de quo notificato oltre il termine del 27 giugno 2018, ovvero una volta decorso il termine triennale di prescrizione decorrente dalla data di irretrattabilità e, conseguente, esecutività dell'avviso di accertamento dell'imposta in esame.

2. La Commissione tributaria provinciale di L'Aquila rigettava il ricorso ritenendo che il credito tributario era divenuto irretrattabile il 27-06-2015 e che da questa data decorreva il termine prescrizionale che sarebbe spirato il 31-12-2018, termine interrotto validamente il 16-12-2018 con la notifica dell'ingiunzione di pagamento.

3. Con sentenza n. 236-2-2021, notificata in data 23 aprile 2021, la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo accoglieva l'appello proposto dal contribuente, annullando l'atto impugnato. Ad avviso dei giudici di appello gli atti di accertamento dei tre mancati pagamenti della tassa automobilistica relativa all'anno 2012 erano stati notificati distintamente, tutti e tre, il 27 aprile 2015, quindi nel rispetto nel termine prescrizionale triennale ma decorrendo da tale data un nuovo periodo prescrizionale triennale, da calcolare ex artt. 2943 e 2945 cod. civ., tale termine era scaduto il 27 aprile 2018.

3.1. La C.T.R. precisava che l'eccezionale previsione di cui all'art. 5, comma 51, del D.L. 953-1982, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 53-1983 e modificato dall'art. 3 del D.L. 2-1986, convertito, con modificazioni, nella legge 60-1986, stabilita per la decorrenza del termine triennale di prescrizione dell'atto di accertamento non poteva estendersi agli atti successivi aventi una decorrenza ben individuata nella data di notifica dell'atto prodromico, dovendosi applicare, dunque, la disciplina generale ricavabile dagli artt. 2943 e 2945 cod. civ., secondo la quale, in caso di interruzione del termine di prescrizione il nuovo termine, nel caso di specie triennale, inizia a decorrere dalla data dell'atto introduttivo e cioè dalla sua notifica alla parte tenuta al pagamento e nella specie era scaduto il 27 aprile 2018, risultando la notifica effettuata il 16 dicembre 2018 tardiva.

3. Contro quest'ultima sentenza la Regione Abruzzo ricorre per cassazione con un unico motivo.

4. Il contribuente resiste con controricorso.

5. La Soget Spa è rimasta intimata.

6. Con ordinanza interlocutoria in data 6 luglio 2023 la causa è stata rinviata in pubblica udienza in ragione della rilevanza nomofilattica della questione.

Motivi della decisione 1. Parte ricorrente lamentata, ex art. 360 , primo comma n. 3, cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione dell' art. 5 D.L. 30 dicembre 1982, n.953 , conv. dalla legge 28 febbraio 1983, n. 53 nonchè degli artt. 2943 e 2945 cod. civ., per avere la C.T.R. ritenuto prescritto il credito con il decorso di tre anni a decorrere dalla data di notifica dell'accertamento, laddove il termine ultimo entro cui il diritto avrebbe potuto essere esercitato avrebbe dovuto essere ritenuto quello del 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di notifica dell'accertamento, ossia il 31-12-2018, con conseguente tempestività della interruzione per effetto della notifica dell'ingiunzione di pagamento avvenuta il 16-12-2018.

2. Il ricorso deve essere rigettato per le ragioni appresso specificate.

3. Va premesso che nel caso in esame, come detto, il contribuente ha ricevuto in data 16 dicembre 2018 la notifica della intimazione di pagamento relativa alla tassa automobilistica anno 2012, oggetto di avvisi di accertamento ritualmente notificati in data 27-04-2015 e divenuto definitivi (in quanto non impugnati) il successivo 27-06-2015, decorso il termine di gg. 60.

4. In ordine alla normativa di riferimento deve muoversi dal disposto di cui all'art. 5, comma 51, del D.L. n. 953-1982, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 53-1983 e modificato dall'art. 3 del D.L. n. 6 gennaio 1986, n. 2 convertito, con modificazioni, dalla legge del 7 marzo 1986, n. 60 che stabilisce: "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".

4.1. In riferimento alle proposte doglianze appare opportuno richiamare quanto evidenziato da questa Corte con ordinanza 4 maggio 2023, n. 11694, ove si è rilevato che: "merita sottolineare che nel caso di specie il termine di cui si discute è quello relativo non all'attività di accertamento, posta in essere dalla Regione e cioè alla fase procedimentale che si colloca "a monte" di quella riscossiva, ma proprio a quest'ultima fase. 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, mentre la compiuta attuazione del rapporto tributario si realizza con la riscossione del relativo credito, per adempimento spontaneo da parte del soggetto tenuto alla prestazione oppure coattivo, mediante "ruolo". Il fine del decorso del termine previsto dall' art. 5 D.L. n. 953 del 1982 è quello di evitare l'indeterminata soggezione del contribuente (v. Cass. Sez. Un. n. 23397-2016) alla potestà impositiva e, allo stesso tempo, di dare certezza al rapporto giuridico tributario. Gli atti che esprimono esercizio del potere impositivo, a fronte del verificarsi dei presupposti del credito tributario, e che sono rivolti alla formazione del titolo per l'esazione del credito medesimo, comprese le sanzioni, ove il contribuente non li impugni in giudizio o li impugni con esito sfavorevole, non possono che essere assoggettati alla decadenza (v. artt. 43 ,

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , 57, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , 76, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , per i tributi erariali e art. 1 , comma 161, l. n. 296 del 2006 , per i tributi locali).... Da quanto precede discende che, "per dare compiuta attuazione alla ratio legis sottesa alla norma in esame, va escluso che rivesta valenza decisiva la circostanza che essa qualifichi il termine triennale come prescrizione, per l'evidente ragione che l'unico termine richiamabile in relazione all'azione di accertamento è, appunto, quello di decadenza, donde la necessità di un'interpretazione sistematica che vada oltre il mero dato letterale" (così Cass. 24 agosto 2022, n.25204)."

5. Ciò premesso la prima questione che rileva riguarda la tematica decorrenza del termine di prescrizione triennale, dovendosi evidenziare che nella giurisprudenza di legittimità non si rinviene un orientamento unitario quanto a tale decorrenza che viene ricollegata, per lo più, allo spirare del termine per proporre impugnazione avverso l'atto impositivo (vedi Cass. n. 1543-2018, S.U. n. 5572-2012, Cass. n. 33039-2019), ovvero alla data di notifica dell'avviso di accertamento.

5.1. Come osservato nella pronunzia n. 14312-2024 (deliberata nel corso dell' odierna udienza): " Secondo un indirizzo giurisprudenziale, la "specialità" del D.L. 30 dicembre 1982, n. 953 , art. 5 , comma 51, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 1983, n. 53 , che rinvia il dies a quo della prescrizione al primo giorno dell'anno successivo a quello in cui il pagamento era dovuto, deriva dalla concessione al contribuente della facultas solutionis fino alla scadenza dell'anno di maturazione della tassa automobilistica, per cui, non si può consentire l'estensione al computo ex novo del termine posteriore all'evento impeditivo della decadenza, non riproponendosene più la medesima ratio. In tal caso, infatti, lo slittamento della decorrenza opererebbe (come una sorta di causa sospensiva della prescrizione) in pregiudizio del contribuente, concedendo all'ente impositore il beneficio di un'ingiustificata dilatazione del termine per la notifica della cartella esattoriale, che - oltre ad essere di incerta durata, in relazione alla minore o maggiore prossimità dell'atto interruttivo alla scadenza dell'anno in corso - sarebbe irragionevole ed incongruo rispetto ad una confacente tutela del credito tributario. In definitiva, dopo la notifica dell'avviso di accertamento, emesso a pena di decadenza, la decorrenza del termine di prescrizione successivo alla scadenza del termine decadenziale sarebbe immediata, non essendovi alcun impedimento per l'ente impositore all'esigibilità del credito tributario (così in Cass. n. 28104 del 2021 ; Cass. 26062-2022 non massimate; Cass. n. 25420 del 2018). In senso parzialmente difforme, si è espressa questa Corte.... affermando che "La prescrizione triennale del credito erariale avente ad oggetto il pagamento della tassa di circolazione dei veicoli inizia a decorrere dal sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'accertamento. In questa direzione milita, infatti, il principio di ordine generale per il quale il decorso della prescrizione comincia solo se e quando il diritto può essere fatto valere ai sensi dell' art. 2935 cod. civ. (cfr. S.U. 5572-2012, in materia previdenziale; Cass. n. 1543-2018, Cass. n. 33039-2019), non potendosi, dunque, considerare la decorrenza della prescrizione nel periodo in cui l'accertamento non è ancora definitivo, essendo aperta la possibilità per il contribuente di contrastare l'accertamento medesimo davanti al giudice munito di giurisdizione (v. in motivazione Cass. n. 10334-2021 cit.). In questa direzione, d'altra parte, orienta altresì quanto affermato da Cass. n. 18110-2004, Cass. 9076-2017;

Cass. 12838 -2022 secondo la quale il credito erariale per la riscossione dell'IVA (a seguito di accertamento divenuto definitivo) è soggetto all'ordinario termine di prescrizione decennale di cui all' art. 2946 cod. civ. decorrente, ai sensi dell'art. 2935 dello stesso codice, dal momento in cui il credito diventa esigibile, e cioè dalla data (sessantesimo giorno successivo a quello della notificazione dell'avviso di accertamento) in cui l'accertamento diviene definitivo per mancata impugnazione".

5.2. Ritiene questo Collegio di dare continuità a tale ultimo indirizzo per le ragioni già evidenziate nel citato precedente secondo cui "nell'ambito tributario, vige un principio di settore, enucleabile dall' art. 2935 cod. civ., secondo cui il decorso del termine della prescrizione inizia a decorrere dalla scadenza dei sessanta giorni per la formazione della definitività dell'atto presupposto (Cass. n. 10334-2021; Cass. n. 1543-2018, Cass. n. 5572-2012, Cass. n. 33039-2019). La cartella ha la natura di atto amministrativo, in quanto espressione del potere di auto accertamento e di autotutela della P.A., con le caratteristiche del titolo esecutivo, con la conseguenza che solo l'inutile decorso del termine perentorio per proporre l'opposizione, pur determinando la decadenza dall'impugnazione, produce l'effetto sostanziale dell'irretrattabilità del credito, momento da cui decorre il termine prescrizione previsto per i singoli tributi, poiché una volta scaduto inutilmente il termine perentorio per proporre opposizione avverso un c.d. titolo para giudiziale - come la cartella esattoriale - il titolo diviene definitivo e il diritto di credito incontestabile (vedi, tra le tante: Cass. 25 maggio 2007, n. 12263 ; Cass. 16 novembre 2006, n. 24449 ; Cass. 26 maggio 2003, n. 8335). Nella stessa ottica si pongono anche alcune sentenze in cui si ricorda il consolidato indirizzo che, pure per le iscrizioni a ruolo delle imposte dirette o indirette, ha riconosciuto l'esistenza della categoria dei titoli esecutivi formati sulla base di un mero procedimento amministrativo dell'ente impositore (in questo senso: Cass., Sezione Lavoro, 9 febbraio 2010, n. 7667 ; Id. 14 giugno 2010, n. 14195)...Che il dies a quo vada a coincidere con il momento in cui l'atto diventa definitivo si desume dal sistema tributario che, pur prevedendolo espressamente con riferimento ai tributi locali (art. 1, comma 161, legge 296-2006) ovvero con riferimento ad altre imposte (art. 25 D.P.R. n. 603-73) delinea una diversa ipotesi di esperibilità dell'azione di riscossione, impedendo la decorrenza del termine per il tempo durante il quale il creditore non può spiegare l'azione esecutiva. ...Detta impostazione trova conferma nella decisione delle Sezioni Unite nelle quali è stato sottolineato che il credito erariale per la riscossione dell'imposta, a seguito di accertamento divenuto definitivo per mancata impugnazione è soggetto al termine di prescrizione proprio del tributo, decorrente, ai sensi dell'art. 2935 del codice civ., dal momento in cui il "credito diventa esigibile, e cioè dalla data in cui l'accertamento diviene definitivo per mancata impugnazione"(S.U. 23397-2016). Ancora, è stato precisato che, "in ipotesi di estinzione del processo, per omessa riassunzione, il termine di prescrizione (come di quello di decadenza) va ancorato, a prescindere dalla previsione di cui all' art. 2945 cod. civ., comma 3, alla data di scadenza del termine utile per la (non attuata) riassunzione della causa davanti al giudice di rinvio, posto che solo da tale data, per effetto dell'acquisita definitività dell'atto impositivo, l'Amministrazione può, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 68 , D.P.R. n. 602 del 1973 , artt. 14 e 15 , far valere in modo definitivo e compiuto il proprio credito, attivando la relativa procedura di riscossione" (Cass. n. 556-2016, n. 9521-2017 e n. 9215-18; Cass. n. 543-2022; n. 25990-2022; n. 25953-2022)" (v. Cass. cit.).

5.3. Va ribadito che in favore di tale soluzione depone sicuramente, ad avviso di questo Collegio, il principio generale per il quale il decorso della prescrizione comincia solo allorquando il diritto possa essere fatto valere (art. 2935 c.c.), non potendosi considerare la decorrenza della prescrizione nel periodo in cui l'accertamento non sia ancora definitivo e non esigibile, perché non decorso il sessantesimo giorno successivo a quello della notificazione dell'avviso di accertamento, all'esito del quale l'accertamento diviene definitivo, per mancata impugnazione.

6. Risolta nei detti termini la problematica della "decorrenza", l'ulteriore tematica da esaminare attiene allo spirare del termine prescrizionale triennale laddove si proceda alla notifica del successivo atto di riscossione, una volta verificatasi l'interruzione della prescrizione con la notificazione dell'avviso di accertamento, come avvenuto nel caso in esame.

6.1. Si tratta di stabilire se il termine triennale per la riscossione vada a cadere - come assume la Regione - il 31 dicembre del terzo anno successivo alla scadenza del sessantunesimo giorno dalla notifica dell'atto impositivo, indipendentemente dal dies a quo, ovvero se tale termine triennale debba essere calcolato considerando il dies a quo coincidente con la definitività dell'avviso di accertamento, con scadenza al decorso del triennio da detta data.

6.2. La tesi secondo cui una volta interrotta la prescrizione con la notifica dell'atto di accertamento, dovrebbe sempre farsi riferimento, alla luce del citato art. 5, al 31 dicembre della scadenza del triennio in quanto la lettera della disposizione in esame fa riferimento, in generale, alla prescrizione dell'azione "per il recupero delle tasse", con ciò riferendosi, sia alla fase di accertamento, prodromica, che a quella di recupero o riscossione, non appare condivisibile.

6.3. Ritiene questo Collegio di ribadire quanto già evidenziato nella menzionata sentenza n. 14312-2024 ove si è rilevato: "... L'art. 5 cit. non indica ... il termine del 31 dicembre quale data ultima in cui notificare la cartella, prevedendo che "la tassa si prescrive con il decorso del terzo anno successivo a quello in cui doveva essere effettuato il pagamento". Laddove il legislatore ha voluto individuare la data finale della prescrizione al 31 dicembre dell'ultimo anno indicato, lo ha espressamente stabilito", non apparendo condivisibile la affermazione (vedi, da ultimo, Cass. 24595-2022) circa la applicabilità di tale "differimento" anche all'azione di riscossione, per le ragioni appresso specificate.

6.4. Occorre osservare che la scadenza per il pagamento della tassa automobilistica non è fisso ma dipende da numerose variabili, fra cui la tipologia del veicolo e la data immatricolazione e, per tale ragione, il legislatore ha stabilito che, a prescindere dalla scadenza del pagamento e, quindi della maturazione di diritto al recupero della tassa, la prescrizione si compie con il decorso del terzo anno successivo a quello ossia l'anno in cui doveva essere effettuato lo stesso e il termine finale di prescrizione coincide sempre con il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui doveva essere effettuato il pagamento.

6.5. È chiaro che una tale esigenza (circa la individuazione di un unico termine) non sussiste con riferimento all'attività riscossiva, in relazione alla quale vi è un termine sempre certo da cui far decorrere la prescrizione.

6.6. Ciò posto, quanto all'individuazione del termine di prescrizione applicabile dopo la definitività dell'accertamento, questione decisiva nel presente giudizio ai fini della verifica della tempestività dell'iscrizione a ruolo e della successiva notificazione della cartella per la riscossione coattiva, appare, dunque, corretta la tesi fatta propria da giudici di appello i quali hanno ritenuto che non può trovare applicazione l'eccezionale previsione del citato art. 5, comma 51, del D.L. 953-1982, - dovuta all'eterogeneità dei termini di scadenza per il pagamento dell'imposta nel corso dell'anno di competenza - disposizione che non può estendersi agli anni successivi aventi una decorrenza ben individuata in relazione alla data di notifica dell'atto prodromico, dovendosi applicare, dunque, la disciplina generale ricavabile dagli artt. 2943 e 2945 cod. civ. (vedi, in senso conforme, Cass. 10641-2022).

6.7. Non v'è, invero, alcuna ragione logico-giuridica per cui, a fronte dell'immediata facoltà della P.A. titolare della tassa di procedere alla sua riscossione coattiva, conseguente alla maturata definitività dell'accertamento, il relativo termine prescrizionale non debba nuovamente decorrere e restare, invece, "sospeso" sino al successivo 31 dicembre. Posta la sicura idoneità dell'atto di accertamento ad interrompere il corso della prescrizione relativa alla pretesa anche fiscale (cfr. Cass. n. 17769-2015, Cass. n. 13463-2017) appare contrario ai principi generali, in assenza di una previsione, espressa fare decorrere il nuovo termine dal successivo 31 dicembre.

7. Nella fattispecie in esame, il triennio per la riscossione era scaduto il 27 giugno 2018 mentre l'intimazione di pagamento risulta notificata in data 16-12-2018 dunque, tardivamente, dovendosi, quindi, confermare la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto, comunque, prescritta la pretesa de qua.

8. Il ricorso va, dunque, rigettato alla luce del seguente principio di diritto: "Allorquando sia stato notificato un avviso di accertamento relativo a tassa automobilistica, ai fini della verifica della tempestività della successiva notificazione della cartella per la riscossione coattiva non può trovare applicazione la previsione dell' art. 5, comma 51, del D.L. 953-1982 del D.L. 953-1982, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 53-1983 e modificato dall'art. 3 del D.L. 2-1986, convertito, con modificazioni, nella legge 60-1986, disposizione che non può estendersi agli atti successivi aventi una decorrenza ben individuata correlata alla data di notifica dell'atto prodromico, dovendosi applicare, la disciplina generale ricavabile dagli artt. 2935 e 2943 cod. civ., secondo la quale, in ipotesi di interruzione del termine di prescrizione il nuovo termine, nel caso di specie triennale, inizia a decorrere dalla data di irretrattabilità dell'atto interruttivo e, quindi, decorso il sessantesimo giorno successivo a quello della notificazione dell'avviso".

9. Sussistono i presupposti, alla luce dei contrapposti orientamenti giurisprudenziali, per compensare le spese dell'intero giudizio.

P.Q.M. Rigetta il ricorso. Compensa le spese dell'intero giudizio.

Ai sensi dell' art.13 comma 1-quater del D.P.R. n.115 del 2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente Regione Abruzzo dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza