

Sentenza del 02/08/2024 n. 21915 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.A. propone ricorso, affidato a tre motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale del Lazio aveva respinto l'appello della contribuente avverso la sentenza n. 724/2017 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma, in rigetto del ricorso avverso cartella di pagamento per tasse automobilistiche, annualità 2008.

La Commissione regionale confermava la legittimità della cartella, sul rilievo che il termine triennale di cui all'art. 5 D.L. 953/1983 inizia a decorrere dal primo gennaio dell'anno successivo all'annualità di imposta, termine interrotto, peraltro, dalla notificazione dell'avviso di accertamento in data 16 settembre 2011, data da cui avrebbe iniziato a decorrere il termine prescrizione ordinario; reputando che il disconoscimento della sottoscrizione in calce alla relata dell'avviso non era stata effettuata nelle forme di legge.

L'Agenzia Entrate Riscossione e la Regione Lazio sono rimaste intime; la ricorrente ha da ultimo depositato memoria difensiva.

All'udienza 25 maggio 2022, la Corte disponeva la rinnovazione della notificazione del ricorso alla Agenzia Entrate - Riscossione, rinviando a nuovo ruolo.

All'udienza del 13 settembre 2023, la Corte (con ordinanza 26913/23) ha rinviato alla pubblica udienza in merito alla questione delle decorrenza del termine prescrizione.

La ricorrente ha depositato memorie difensive allegando anche la sentenza del Tribunale di Roma - non passata in giudicato - che ha accertato la non autenticità della sottoscrizione in calce all'atto prodromico alla cartella opposta.

Il P.G. ha concluso nel senso dell'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione 2. Mediante il primo motivo di ricorso introdotto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, c.p.c., la contribuente denuncia violazione degli artt. 2943 e 2945 c.c. in combinato disposto con l' art.5 D.L. 953/1982 , come modificato dall' art. 3 D.L. 2/1986 convertito in legge n. 60(1986, con riferimento al termine di prescrizione della tassa automobilistica previsto dalla legge, anche successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento- erronea determinazione del termine di prescrizione decennale e non triennale ai fini della interruzione della prescrizione, anche dopo la notifica dell'avviso di accertamento.

Deduce la ricorrente che erroneamente i giudici regionali hanno ritenuto che successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento avvenuta nel triennio ex art. 5 D.L. 953/1982 decorresse

il termine ordinario decennale di prescrizione, richiamando i principi di cui alle S.U. n. 233397/2016, secondo i quali la decorrenza del termine per fare opposizione alla cartella di pagamento, pur determinando la decadenza dalla possibilità di proporre impugnazione produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito senza determinare anche l'effetto della c.d. Conversione del termine breve di prescrizione in quello ordinario decennale ai sensi dell' art. 2953 c.c., il cui disposto trova applicazione solo nell'ipotesi in cui intervenga un titolo giudiziale divenuto definitivo.

3. La seconda censura prospetta l'omesso esame circa il fatto decisivo avente ad oggetto l'assenza di prova del collegamento tra l'avviso di accertamento asseritamente notificato alla contribuente e la tassa automobilistica oggetto della cartella impugnata, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 5, c.p.c. Assume la contribuente di aver eccepito nel ricorso in appello, alle pagine 2, 12 e 13, la mancanza di correlazione tra la relata di notifica del 16 settembre 2011 e l'avviso di accertamento che l'ente creditore avrebbe alla predetta notificato. Nonostante la precisa contestazione, né l'ente creditore né la concessionaria hanno prodotto in giudizio il contenuto dell'avviso di accertamento.

4. La terza doglianza deduce l'erronea e insufficiente motivazione circa un fatto decisivo e controverso in ordine alla presunta valida ed efficace notificazione dell'avviso di accertamento - nullità ed inefficacia della notificazione dell'avviso di accertamento asseritamente notificato, in relazione al primo comma dell'art. 360, nn. 4 e 5 c.p.c.

Afferma la ricorrente che in calce alla relata di notifica non risulta alcuna sottoscrizione e/o segno distintivo da cui si possa comprendere chi era l'addetto incaricato al recapito del prefato atto impositivo.

Assume ancora la ricorrente di aver proposto querela di falso dinanzi al Tribunale civile di Roma (R.G. 61302/2017) volto ad accertare la falsità della sottoscrizione apposta sull'avviso di ricevimento della raccomandata. Sostiene che all'udienza del 23 gennaio 2018, dinanzi al Tribunale di Roma, la Regione Lazio affermava che l'avviso oggetto di querela di falso risultava privo della sottoscrizione dell'agente postale. Ha depositato la sentenza di primo grado che ha accertato la non autenticità della sottoscrizione, priva dell'attestazione del passaggio in giudicato.

5. La prima censura è fondata e merita accoglimento, assorbite le altre doglienze.

6. Come più volte chiarito dalla Corte costituzionale, con riferimento alle Regioni a statuto ordinario e nel periodo di tempo successivo alla riforma del Titolo V della Parte seconda della Costituzione, la tassa in esame non può ritenersi un tributo proprio della Regione, ai sensi del combinato disposto degli artt. 117 , quarto comma, e 119 , secondo comma, Cost. Di qui la più volte ritenuta violazione dell' art. 117 , secondo comma, lettera e), Cost., in relazione a norme regionali che incidevano sulle ipotesi di esenzione dalla tassa automobilistica (sentenza n. 296 del 2003) o modificavano la disciplina dei termini per l'accertamento del tributo (sentenze n. 297 e n. 311 del 2003), non potendo le Regioni integrare la disciplina statale quanto ai presupposti sostanziali del tributo in questione - cfr., da ultimo, Corte cost. n. 209/2018 .

Ne consegue l'inapplicabilità della disciplina di cui alla legge 296/2006 che regola i termini di decadenza degli avvisi di accertamento e delle cartelle relativi ai tributi locali.

7. Occorre premettere che il termine triennale da rispettare di cui all'art. 5 citato nella rubrica del motivo di ricorso si riferisce sia all'attività di accertamento posta in essere dalla Regione - vale a dire alla fase procedimentale che si colloca "a monte" di quella propriamente riscossiva, costituita dall'emissione dell'avviso di accertamento o del primo atto (compresa a cartella di pagamento del tributo iscritto a ruolo) - che alla fase riscossiva.

In sostanza il termine di cui all'art. 5 citato "riscossione della tassa", polisenso, ha dato origine ad interpretazioni non unanimi della giurisprudenza di legittimità, facendo leva sulla applicabilità anche delle norme del codice civile ovvero sulla peculiarità del sistema tributario, giungendo ad approdi del tutto diversi.

Occorre, dunque stabilire se il termine "recuperare" adottato dal legislatore all'art. 5 cit. si riferisca anche alla fase relativa alla notifica della cartella, emessa successivamente alla notifica del primo atto (avviso di accertamento).

8. Merita osservare come l'avviso di accertamento sia 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 l'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". Se, dunque, il fine del decorso del termine previsto dall' art. 5 , comma 51, 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, nel contempo, di dare certezza al rapporto giuridico tributario, esso allora abbraccia l'intera area dei provvedimenti diretti al "recupero" delle tasse automobilistiche evase, stante l'ampiezza della formula utilizzata al riguardo dal legislatore.

Si è recentemente statuito da parte di questa Corte, con decisione che il Collegio ritiene di condividere, che 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. n. 600 del 1973 , 57, D.P.R. n. 633 del 1972 , 76, D.P.R. n. 131 del 1986 , per i tributi erariali e art. 1 , comma 161, legge 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 - soltanto - come di prescrizione, per l'evidente ragione che l'unico termine richiamabile in relazione all'azione di accertamento del tributo è, appunto, quello di decadenza, donde la necessità di un'interpretazione sistematica che vada oltre il mero dato letterale (v. Cass. n. 25204/2022). Peraltro, l'ontologica differenza tra termini "decadenziali" e termini "prescrizionali", rispetto ai quali la natura tipicamente recettizia (art. 1335 cod. civ.) dell'atto - interruttivo - posto in essere dall'Amministrazione esclude, ragionevolmente, di estendere a tale categoria di atti il più volte evocato principio di scissione degli effetti della notificazione, per cui, al di là del nomen iuris e

della formale qualificazione giuridica operata dal legislatore, l'istituto di cui all'art. 5 cit. è riconducibile piuttosto all'istituto della decadenza con riferimento alla fase dell'accertamento (art. 2964 cod. civ.).

9. L' 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 recita "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"; la norma in esame, laddove dispone che "nel medesimo termine (triennale) si prescrive il diritto del contribuente al rimborso" ha inteso applicare un unico termine triennale sia per i diritti del contribuente che per quelli della Regione.

Del resto, la lettera della disposizione in esame fa riferimento alla prescrizione dell'azione "per il recupero delle tasse", con ciò evidentemente riferendosi sia alla fase di accertamento, prodromica, che a quella successiva relativa alla notifica della cartella esattoriale.

9.1. Ai fini della verifica della tempestività dell'iscrizione a ruolo e della successiva notificazione della cartella per la riscossione coattiva, non può che trovare applicazione il termine indicato dal più volte citato art. 5, essendo principio di diritto espresso da questa Corte quello secondo cui "la scadenza del termine perentorio sancito per opporsi o impugnare un atto di riscossione mediante ruolo o comunque di riscossione coattiva, produce soltanto l'effetto sostanziale dell'irretrattabilità del credito, ma non anche la c.d. conversione del termine di prescrizione breve eventualmente previsto in quello ordinario decennale, ai sensi dell' art. 2953 cod. civ., si applica con riguardo a tutti gli atti - in ogni modo denominati di riscossione mediante ruolo", di modo che, ove per i relativi crediti sia prevista una prescrizione più breve di quella ordinaria, la sola scadenza del termine concesso al debitore per proporre l'opposizione, non consente di fare applicazione dell' art. 2953 cod. civ., tranne che in presenza di un titolo giudiziale divenuto definitivo (Cass. Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 11800 del 15/05/2018 ; Sez. U., Sentenza n. 23397 del 17/11/2016; Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 33797 del 19/12/2019 , Ord. n. 33797 del 19/12/2019; Cass. dell'1.07.2022, n. 21006 ; Cass. 16.11.2022, n. 34493).

10. Tanto premesso, la questione che ulteriormente rileva concerne il dies a quo di decorrenza del termine di prescrizione triennale, ravvisandosi nella giurisprudenza di legittimità dissonanze relative alla data di decorrenza che viene individuata, per lo più, nello spirare del termine per proporre impugnazione avverso l'atto impositivo (Cass. n. 1543/2018 , S.U. n. 5572 /2012 , Cass. n. 33039/2019), altrimenti, nella data di notifica dell'avviso di accertamento.

10.1. 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).

10.2. In senso parzialmente difforme, si è espressa questa Corte, con principio che questo Collegio condivide, 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.).

10.3. 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.

11. Coerentemente con detto ultimo indirizzo, reputa questa Corte che, 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).

11.1. La cartella ha la natura di atto amministrativo, in quanto espressione del potere di autoaccertamento 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 prescrizionale previsto per i singoli tributi, poiché una volta scaduto inutilmente il termine perentorio per proporre opposizione avverso un c.d. titolo paragiudiziale - 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).

11.2. 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.

11.3. 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).

12. Occorre, ora, verificare 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 il termine triennale debba essere calcolato considerando il dies a quo, coincidente con la definitività dell'avviso di accertamento con cadenza alla scadenza del triennio da detta data.

Ad avviso di questa Corte, in tema di tasse automobilistiche, il relativo procedimento di riscossione (formazione e notificazione della cartella di pagamento) non è regolato dall' articolo 163 , primo comma, della legge n. 296/2006 (legge finanziaria per il 2007), secondo cui il titolo esecutivo (ossia la cartella di pagamento o l'ingiunzione fiscale) deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, in quanto detta disciplina concerne i tributi locali e non la tassa auto.

L'art. 5 cit. non indica - così come l'art. 163 cit. - 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.

12.1. Ebbene, pur individuando il dies a quo nella scadenza del termine per proporre opposizione avverso l'avviso di accertamento, il termine triennale decorrente dal 16 novembre 2011 - vale a dire dal sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto impositivo - veniva a spirare il 16 novembre 2014, di guisa che la notifica della cartella esattoriale avvenuta in data 23.02.2015 risulta tardiva.

13. Ne segue l'accoglimento del ricorso e conseguente cassazione della sentenza impugnata; non essendo necessari accertamenti in fatto, la decisione nel merito ex art. 384 cod. proc. civ., mediante accoglimento del ricorso originario della parte contribuente.

13.1. Le spese di giudizio seguono la soccombenza degli enti intimati, secondo la liquidazione di cui al dispositivo.

Vista l'obiettiva controvertibilità della questione in diritto sottesa alla decisione, oltre l'assenza di precedenti giurisprudenziali specifici sul punto, le spese dell'intero giudizio devono essere compensate.

P.Q.M. La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbe le altre censure; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario proposto dalla contribuente; compensa le spese dell'intero giudizio.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza