



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

NOTA A SENTENZA

(Commissione Tributaria Regionale di Milano, sentenza n 18/40/12 del 20/01/2012)

di Claudio Di Pietro

ABSTRACT

The present work relates to the judgment of the Regional Tax Commission of Milan of 20/01/2012 n. 18/40/12, which ruled challenged investigations to become final judgment which has the force of judgment and it's subject to the limitations period under art 2953 c.c. and not to fall under Article 25, paragraph 1, of letter c.) of Presidential Decree 602/1973, a legislation, according to that judgment, would be applicable in the case of folders issued as a result of assessment in view of becoming a final time limits of laws without any appeal by the taxpayer.

The comment started up from the analysis of known cases in the United Sections 2579/2009, concerning the problem of the limitation period of the administrative penalty tax consolidated as a result of a final judgment. The arguments and the principles contained therein have been extended to the tax system and, therefore, in such a case, arguing for all full share of the judgment under study. In particular, in line with the adopted arguments of the CTR of Milan, it's however believed that the enforceability of a tax measure, subject to a any limitation period under Article 25, paragraph 1, letter c), of Presidential Decree 602/1973, after only the profile litigation and administrative act of the same or as a matter of fact itself, losing - if challenged in court - following it's autonomous forces as a result of the judgment that becomes the new certificate from which the Administration may bring forth the powers associated with its credit position, subjected also, in this case, at the end decline but not more than ten years of limitation under Article 2953 c.c.

SOMMARIO: 1. Il caso in esame – 2. Commento – 3. Conclusioni

1. Il caso in esame

La sentenza in esame offre nuovi ed interessanti spunti di riflessione sulla questione concernente l'applicabilità dei termini di prescrizione o decadenza alla attività notificatoria delle cartelle di pagamento, relativa ad accertamenti impugnati e divenuti definitivi in forza di sentenza passata in giudicato.

Nel caso di specie, la Commissione Tributaria Regionale di Milano ha esaminato il caso di un contribuente che, in un precedente giudizio, aveva impugnato una cartella di

pagamento recante l'iscrizione a ruolo di somme dovute a seguito di quattro avvisi di accertamento ai fini IVA, relativamente agli anni d'imposta 1990, 1991, 1992, 1993.

Detto giudizio si concludeva nel 2007 con una pronuncia della Corte Suprema di Cassazione favorevole all'Ufficio provinciale di Monza e Brianza, che provvedeva ad iscrivere a ruolo la cartella impugnata, che veniva notificata, a mezzo del servizio postale, nel luglio 2009.

L'esito della notifica era negativo e la cartella veniva restituita al mittente in quanto il destinatario aveva trasferito la propria sede, eleggendo domicilio per le notificazioni presso lo studio di un commercialista, senza provvedere a comunicare il cambiamento di indirizzo né alla Agenzia delle Entrate - ente impositore - né all'Equitalia Esatri S.p.a, in violazione dell'art 60 dpr 600/1973⁴⁹⁶.

Il concessionario della riscossione rinotificava a febbraio 2010 la cartella allo stesso indirizzo, che, questa volta, veniva consegnata al destinatario.

Il contribuente impugnava la cartella in primo grado e, soccombente, proponeva appello, eccependo, così come in prima istanza, la tardiva notifica della cartella, perché effettuata oltre il termine previsto dall'articolo 25, comma 1, lettera c) del Dpr 602/1973, secondo il quale il concessionario della riscossione deve notificare la cartella di pagamento entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio, non potendo il contribuente essere soggetto per un tempo indefinito all'attività accertatrice dell'Amministrazione, in base al principio sancito dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 280 del 15/07/2005⁴⁹⁷.

L'ufficio, dopo aver affermato che, ai fini del termine di decadenza, bisognava far riferimento alla prima notifica effettuata nel luglio 2009, in virtù del principio della scissione soggettiva dell'efficacia della notificazione⁴⁹⁸, rilevava comunque come anche la notifica fatta nel febbraio 2010 fosse nei termini, in quanto l'art 25, comma 1, lettera c) riguarda il caso relativo a cartelle emesse a seguito di accertamento divenuto definitivo per decorso dei termini di legge senza impugnativa da parte del contribuente, non potendosi, dunque,

⁴⁹⁶ Tale articolo espressamente sancisce che la notificazione degli avvisi e degli altri atti, che per legge devono essere notificati al contribuente, è eseguita secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, con le modifiche ivi espressamente indicate fra le quali si legge alla lettera d) “... è in facoltà del contribuente di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano. In tal caso l'elezione di domicilio deve risultare espressamente da apposita comunicazione effettuata al competente ufficio a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento ovvero in via telematica con modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate...”.

⁴⁹⁷ Cesare Glendi, *E' incostituzionale l'assenza di termini decadenziali per la notifica delle cartelle*, in *Corriere Tributario*, n. 33/2005, pag 2613 a 2621.

⁴⁹⁸ Cfr. art 149 c.p.c., art. 60 Dpr 600/1973, art 16, ultimo comma, D.Lgs 546/1992.

applicare al caso di specie, ove la riscossione dei tributi, divenuta definitiva a seguito della formazione del giudicato, è soggetta alla prescrizione decennale ex art 2953 c.c. e non al termine di decadenza stabilito dall'art. 25 citato.

La Commissione Regionale di Milano, dopo aver statuito che la mancanza di certezza nella domiciliazione era dipesa da *'cause ascrivibili alla odierna appellante'*, non avendo il ricorrente mai comunicato tale circostanza né all'Agenzia delle Entrate né all'Equitalia Esatri S.p.a ai sensi dell'art 60 lettera d) del Dpr 600/1973, accoglieva la linea interpretativa dell'ufficio, affermando che la notifica della cartella di pagamento, relativa ad accertamenti impugnati e divenuti definitivi con sentenza passata in giudicato, è soggetta al termine di prescrizione e non di decadenza.

I giudici milanesi hanno argomentato che la fase procedimentale amministrativa è stata superata dalle impugnazioni di vario ordine e grado, onde è la sentenza definitiva, che, respingendo definitivamente il ricorso ed eliminando ogni ostacolo alla piena legittimità degli avvisi di accertamento, costituisce il titolo in forza del quale l'Amministrazione può far valere la pretesa erariale. Di conseguenza, non si tratta della fase di esecuzione di un atto amministrativo di accertamento divenuto definitivo, mancando il presupposto dell'acquiscenza all'atto stesso da parte del destinatario, quanto piuttosto della fase contenziosa *"in cui trova applicazione non più il disposto ex art 25 cit., bensì l'art 68 D.lgs. 546/1992, che non contiene alcun specifico riferimento al termine di prescrizione del diritto alla riscossione a seguito di sentenza passata in giudicato, quindi l'ente impositore farà riferimento al principio generale ex art 2953 c.c., che sancisce il termine di prescrizione decennale"*.

2. Commento

La decisione richiama i principi contenuti nella nota sentenza 25790/2009 a Sezioni Unite, riguardante la problematica del termine prescrizione della sanzione amministrativa tributaria consolidata a seguito di sentenza passata in giudicato.

Con tale pronuncia in funzione nomofilattica, la Suprema Corte ha affermato che, in tema di sanzioni amministrative consolidate a seguito di sentenza passata in giudicato, non è applicabile il termine breve di prescrizione di cinque anni previsto dalla disposizione speciale ex art 20 D.Lgs. 1997 n. 472 in quanto, con l'intervenuto processo, alla "potestas" dell'Amministrazione si sostituisce la "potestas" del giudice, con conseguente applicazione del generale termine civilistico di prescrizione decennale. L'insorgere del contenzioso determinerebbe una dequotazione delle *"posizioni di rendita"* della parte pubblica, con la

trasformazione del rapporto potere - soggezione in un rapporto processuale paritetico nell'ambito, così come definito dalla Cassazione, di “ *un procedimento a formazione progressiva* ” in cui l'atto successivo – la sentenza – “ *assorbe eventualmente quello precedente, e non viceversa* ”⁴⁹⁹.

In particolare le Sezioni Unite hanno osservato che “ *se il trasgressore contesta dinanzi all'autorità giudiziaria un atto di irrogazione di sanzioni, in caso di soccombenza, eventualmente anche parziale, il titolo in base al quale l'Agenzia delle Entrate fa valere la propria pretesa fiscale - sanzionatoria non è più l'atto amministrativo, che non è mai divenuto definitivo ex se, bensì la sentenza di condanna alla sanzione, ritenuta giusta dal giudice tributario, che può essere la stessa irrogata dall'autorità amministrativa, ma può anche essere diversa, per tipo o entità*”. Il diritto creditorio, dunque, secondo questa impostazione, in seguito al giudicato, viene ad essere svincolato dal provvedimento amministrativo e trova la sua fonte nella sentenza, che cristallizza la pretesa a favore dell'Amministrazione e dà piena esecutività allo stesso provvedimento contestato⁵⁰⁰.

Smentendo radicalmente i precedenti arresti giurisprudenziali⁵⁰¹, che ritenevano applicabile il termine più breve di prescrizione sulla base del tenore letterale dell'art. 20 co. 3 del D.lgs. n. 472/1997⁵⁰² e del carattere speciale del sistema dell'illecito tributario, la Suprema Corte ha osservato come in realtà il legislatore, nella citata norma, si sia espresso in termini di interruzione e non di sospensione, con la conseguenza che l'interruzione genera la

⁴⁹⁹ Randazzo Franco, *Le sezioni unite sulla prescrizione delle sanzioni*, in Corriere Tributario n. 7/2010, pag. 515 “*Tale assunto non è indivisibile, atteso che la funzione impositiva costituisce un'esclusiva prerogativa dell'organo amministrativo ed il suo esercizio, mentre non tollera interferenze di sorta da parte di altri organi statuali compreso quello giurisdizionale, è soggetto a controllo limitatamente all'osservanza della legge da parte dell'Autorità agente*”.

⁵⁰⁰ Camillo Beccalli, *Prescrizione della riscossione delle sanzioni a seguito di giudicato*, in Il fisco n. 4 del 2010, pag. 2-590 “ *... l'esecutività del provvedimento sanzionatorio riguarda il profilo precontenzioso ed amministrativo dell'atto stesso, mentre non appare sostenibile che l'atto, suscettibile di acquisire il carattere esecutivo se non contestato, possa mantenere tale forza autonoma anche a seguito del giudicato che è, invece, il nuovo titolo dal quale far scaturire i poteri connessi alla posizione creditoria. L'insorgenza del contenzioso realizza uno stravolgimento degli assetti sostanziali connessi alla predominanza dell'Amministrazione dotata di funzione sanzionatoria, creandosi un rapporto processuale improntato alla parità tra parte privata e parte pubblica, con rimessione di incisivi poteri in capo all'organo terzo. È il comando di quest'ultimo – non l'atto posto sub iudice – che fissa (e quantifica) il diritto a favore dell'Amministrazione ed è nella sentenza che si ravvisa la piena esecutività perduta dal provvedimento contestato.*”

⁵⁰¹ Cass., Sez. Trib., 2 ottobre 2000, n. 12989, in banca dati Fisconline “ *.. A parte ogni altra, pur possibile considerazione, è evidente che – mentre l'istituto della conversione della prescrizione breve in prescrizione decennale per effetto di giudicato attiene a controversie di natura 'privatistica' e si fonda sul principio dell'autonomia del titolo giudiziale (art. 2909 c.c.), il quale, formatosi, vive di vita propria rispetto alle originarie causae petendi delle parti...- la disposizione ora richiamata (art. 20 D.lgs. n. 472/1997) si basa pur sempre sui principi di autoritarietà ed esecutorietà (cfr. art. 19 del decreto) del provvedimento di irrogazione della sanzione, che resta l'unico 'titolo' della pretesa sanzionatoria, anche in presenza di giudicato (ovviamente, se confermativo, in tutto o in parte, della pretesa stessa), e attua il contemperamento tra tali principi e il giudicato sull'impugnazione del provvedimento medesimo mediante l'istituto dell'interruzione della prescrizione del diritto alla riscossione della sanzione pecuniaria, salvaguardando, in tal modo, sia il diritto dell'Amministrazione finanziaria a realizzare la propria pretesa... sia il diritto del contribuente alla tutela giurisdizionale contro gli atti (illegittimi) dell'Amministrazione stessa.*”. Cass., Sez. Trib., 1 febbraio 2006, n. 2211, in banca dati Fisconline.

⁵⁰² Tale comma prevede che: “ *il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si prescrive nel termine di cinque anni. L'impugnazione del provvedimento di irrogazione interrompe la prescrizione, che non corre fino alla definizione del procedimento*”.

decorrenza - una volta esaurita la causa dell'interruzione medesima - di un altro periodo di prescrizione che non deve coincidere necessariamente con il precedente termine (ossia quello quinquennale)⁵⁰³.

In sostanza, non potendosi escludere che dopo l'interruzione possa decorrere un termine diverso da quello quinquennale, la Suprema Corte ha concluso che la disciplina applicabile è semplicemente mutuata da quella civilistica, per cui il principio dell'actio iudicati ex art. 2953 c.c. spiega una efficacia diretta e non analogica dei termini di prescrizione, limitatamente ai casi di riscossione della sanzione il cui atto di irrogazione sia stato impugnato dal contribuente (mentre nel caso contrario verrebbe applicato il termine breve di cinque anni)

⁵⁰⁴.

Orbene, le osservazioni fatte in ordine a tale importante pronuncia possono essere estese alla sentenza oggetto di studio, in quanto la diretta applicabilità del principio dell'actio iudicati era – secondo la Suprema Corte – in dubbio solo in relazione alla disciplina della prescrizione delle sanzioni 'coperte' dal giudicato del giudice tributario, essendo, di contro, pacifica la sua applicazione a quella delle imposte⁵⁰⁵.

Dunque, i giudici di Milano, estendendo tali argomentazioni al sistema impositivo, hanno, in sostanza, affermato che l'esecutività del provvedimento, che contiene la domanda di imposta e sottoposto ai termini di decadenza ex art 25 comma 1, lettera c), del Dpr 602/1973, riguarda solo il profilo precontenzioso ed amministrativo dell'atto stesso, perdendo - se contestato in giudizio - tale forza autonoma a seguito del giudicato, che diventa il nuovo titolo dal quale l'Amministrazione può far scaturire i poteri connessi alla propria posizione creditoria, sottoposti, questa volta, al termine prescrizione decennale ex art 2953 c.c., in virtù dell'assenza di una specifica normativa tributaria (art 68 D.lgs. 546/1992), che disciplini i termini prescrizione del diritto alla riscossione delle imposte a seguito di sentenza passata in giudicato.

La decisione è condivisibile: l'assenza normativa non rappresenta una lacuna dell'ordinamento tributario, ma è emblematica dell'insussistenza di deroghe alla normativa

⁵⁰³ Pierfranco Turis, *Termine ordinario di prescrizione per le sanzioni irrogate con sentenza avente autorità di giudicato*, in banca dati Fisco line.

⁵⁰⁴ Randazzo Franco, *Le sezioni unite sulla prescrizione delle sanzioni*, in *Corriere Tributario* n. 7/2010, cit., “...Si tratta, tuttavia, di un'interpretazione che lascia perplessi. È infatti più ragionevole pensare che l'interruzione in questione riguardi il medesimo termine di prescrizione; e che il legislatore abbia voluto con questa disposizione semplicemente rimarcare, in deroga alla disciplina civilistica per la quale l'atto introduttivo del giudizio è interruttivo della prescrizione solo se proviene dal titolare del diritto, che nel processo tributario, in cui a ricorrere è sempre necessariamente il contribuente, ossia il soggetto che si oppone a quel diritto, l'interruzione della prescrizione è determinata anche dal suo ricorso.”

⁵⁰⁵ Carlo Papa e Alessandra De Razza, *Riscossione a tempo di prescrizione se l'ultima parola tocca al giudice*, pubblicato il 27/02/2012 in FiscoOggi.it.

civilistica, idonea a disciplinare tutti i diritti, anche quelli tributari. L'applicazione dell'art. 2953 c.c. non avviene per analogia - che presuppone un difetto di regolamentazione - ma in modo diretto, posto che, la prescrizione, pur delineata nell'alveo del codice civile, è un istituto a carattere generale, costruito su un fattore naturale come quello del decorso del tempo e sulla esigenza, avvertita in ogni settore dell'ordinamento giuridico (anche quello tributario), di dare certezza ai rapporti giuridici⁵⁰⁶.

D'altra parte, la decadenza legale è un istituto di carattere eccezionale in quanto deroga al principio generale della prescrizione, per cui, in mancanza di una esplicita previsione, l'esercizio di un diritto soggettivo potrà essere esercitato dal suo titolare fino a quando, a causa della sua inerzia per non averlo fatto valere entro determinati limiti temporali, ciò non gli venga precluso dalla sopravvenuta prescrizione del relativo diritto⁵⁰⁷.

Questa conclusione è avallata anche dall'assunto, tradizionalmente accolto dalla dottrina, anche se non da tutti condiviso⁵⁰⁸, che in ambito tributario sono sottoposti a decadenza i termini posti all'esercizio della potestà impositiva dell'Amministrazione finanziaria, laddove sono di prescrizione i termini riguardanti il diritto ad esercitare la pretesa creditoria già sorta.

Inoltre, osservando il percorso motivazionale della sentenza, si può dire come la stessa si fondi sulla configurazione del giudizio tributario come giudizio che, nonostante sia strutturato come giudizio di impugnazione, ha ad oggetto il merito del rapporto tributario, che il giudice accerta nei limiti dei fatti dedotti in giudizio dalle parti con sentenza che, sostituendosi all'atto impugnato, acclara definitivamente il diritto di credito vantato dall'Amministrazione⁵⁰⁹.

⁵⁰⁶ Camillo Beccalli, *Prescrizione della riscossione delle sanzioni a seguito di giudicato*, in *Il fisco* n. 4 del 2010, cit., "Si potrebbe sostenere che la prescrizione e la sua regolamentazione appartengono al diritto comune (a un patrimonio giuridico comune) cui è ascrivibile, unitamente al diritto civile, il diritto tributario, oppure che esista un'unica figura di prescrizione (non una prescrizione 'civile' e una 'tributaria') che, tracciata nel codice civile, può essere integrata da apporti legislativi onde rendere l'istituto aderente alle esigenze specifiche. Ogni volta che nel testo normativo tributario si fa cenno alla 'prescrizione' si deve considerare implicito presupposto l'insieme di previsioni codicistiche al riguardo."

⁵⁰⁷ Carlo Papa e Alessandra De Razza, *Riscossione a tempo di prescrizione se l'ultima parola tocca al giudice*, in *FiscoOggi.it*, cit., "... Fa propendere per questa soluzione anche un altro elemento, finora non considerato. La decadenza legale costituisce sempre un istituto eccezionale in quanto deroga al principio generale, secondo il quale l'esercizio dei diritti soggettivi non è sottoposto a limiti e il titolare può esercitarli quando vuole, come e dove gli pare opportuno. Quindi le norme che stabiliscono decadenze non sono suscettibili di analogia. In ossequio ai principi costituzionali e di civiltà giuridica, in materia tributaria, ogni decadenza deve essere espressamente prevista, sicché, in mancanza di esplicita previsione, l'atto può essere compiuto dall'interessato fino a quando ciò non gli venga precluso dalla sopravvenuta prescrizione del relativo diritto."

⁵⁰⁸ M.C.Fregni, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, pag 352 e seg.

⁵⁰⁹ Cass., Sez. Trib., 1 settembre 2009, n. 19079, in banca dati De Iure "Va premesso che, dalla natura del processo tributario - il quale non è annoverabile tra quelli di "impugnazione-annullamento", ma tra i processi di "impugnazione-merito", in quanto non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio - discende che, ove il giudice tributario ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi ad annullare l'atto

Attraverso lo strumento processuale dell'impugnazione dell'atto si conferisce, infatti, all'organo giudicante non solo la cognizione orientata all'eliminazione dell'atto (ipotesi di "impugnazione-annullamento") ma anche la cognizione del rapporto tributario ("impugnazione-merito"), per cui il giudice adito ha il potere-dovere di quantificare la pretesa tributaria entro i limiti posti dalle domande di parte, pena la carente motivazione della sentenza⁵¹⁰.

Questa configurazione del processo tributario è pienamente condivisibile dal momento che esso è funzionalizzato alla verifica nel merito del rapporto tra le parti, ragion per cui la sentenza può essere valutata alla stregua di una norma sostanziale, che è destinata ad avere un contenuto di accertamento dei rapporti tra le parti, e, nel caso venga confermato l'atto impugnato per infondatezza dei vizi eccepiti dal ricorrente, essa avrà effetto sostitutivo del provvedimento, con la conseguenza che la riscossione trarrà titolo non dal provvedimento, ma dalla pronuncia del giudice, la quale, divenuta *res iudicata*, va portata ad esecuzione.

3. Conclusioni

Con la sentenza in esame, la Commissione Regionale di Milano ha esteso all'attività accertativa oggetto di giudicato i termini prescrizionali decennali di cui all'art. 2953 c.c., ponendo, altresì - nelle ipotesi di sentenza passata in giudicato - in posizione simmetrica la disciplina di prescrizione del tributo rispetto a quella di prescrizione della sanzione.

In tal modo, si verrebbe a realizzare una uniformità di disciplina tra il recupero di pene pecuniarie e di imposte, il cui diverso trattamento, ai fini della prescrizione, apparirebbe inconcepibile, dato che, nella maggior parte dei casi, l'Amministrazione commina le sanzioni contestualmente all'attività accertativa, facendo confluire nel medesimo avviso tanto le une, quanto le altre.

Si potrebbe, oltretutto, sostenere che la prescrizione e la sua disciplina appartengono al diritto comune cui è annoverabile, unitamente al diritto civile, il diritto tributario, *'oppure che esiste un'unica figura di prescrizione (e non una 'civile' e una 'tributaria') che, tracciata nel codice civile, può essere integrata da apporti legislativi, onde rendere l'istituto aderente alle esigenze specifiche'*⁵¹¹

impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria e, operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte"; Cass., Sez. Trib., 12 luglio 2006, n. 15825 e Cass., Sez. Trib., 03 agosto 2007, n. 17127, in banca dati De Iure.

⁵¹⁰ Cass., Sez. Trib., 23 dicembre 2000, n. 16171; Cass., Sez. Trib., 23 marzo 2001, n. 4280; Cass., Sez. Trib., 05 settembre 2008, n. 22453, in banca dati Fiscoonline.

⁵¹¹ Camillo Beccalli, *Prescrizione della riscossione delle sanzioni a seguito di giudicato*, in *Il fisco* n. 4 del 2010, cit.

Le conclusioni contenute nella sentenza della Commissione Regionale di Milano, dunque, appaiono condivisibili, ragion per cui, si può asserire che la notifica della cartella di pagamento, relativa ad accertamenti impugnati e divenuti definitivi con sentenza passata in giudicato, è soggetta al termine di prescrizione ex art. 2953 c.c. e non a quello di decadenza ex art 25, comma 1, lettera c), del Dpr 602/1973.