



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

ERNESTINO LUIGI	Presidente
BRUSCHETTA	
TANIA HMEJAK	Consigliere
FRANCESCO FEDERICI	Consigliere
GIANCARLO TRISCARI	Consigliere
ANDREA ANTONIO SALEMME	Consigliere-Rel.

Oggetto:

IVA
ACCERTAMENTO

Ud.22/11/2022 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 18952/2014 R.G. proposto da:

(omissis)

(omissis)

quali eredi di

(omissis)

elettivamente domiciliati in

(omissis)

presso lo studio

dell'avvocato

(omissis)

che li

rappresenta e difende unitamente agli avvocati

(omissis)

(omissis)

(omissis)

-ricorrenti-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in ROMA VIA
DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO (omissis), che la rappresenta e difende



avverso la SENTENZA della COMM.TRIB.REG. dell'Abruzzo n. 622/2014 depositata il 06/06/2014.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 22/11/2022 dal Consigliere ANDREA ANTONIO SALEMME.

RILEVATO CHE

1. In data 4 novembre 2004 veniva notificata a (omissis) (omissis) deceduto nel corso del giudizio, poi proseguito dagli eredi, (omissis)

(omissis) cartella di pagamento emessa a seguito di controllo formale della dichiarazione Mod. Unico 1998, presentata per l'anno di imposta 1997, ai sensi dell'art. 36-bis d.P.R. n. 600 del 1973 e/o dell'art. 60, comma 6, d.P.R. n. 633 del 1972.

2. Proponeva impugnazione il (omissis) con la quale eccepiva, tra l'altro, la tardiva notificazione della cartella.

2.1. Esponeva, in particolare, quanto segue:

- la stessa era stata notificata ben oltre il termine perentorio previsto dall'art. 25, comma 1, d.P.R. n. 602 del 1973, ossia "entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo": il ruolo era stato reso esecutivo il 30 dicembre 2000 e nella stessa data era avvenuta la trasmissione telematica all'esattore; ai sensi dell'art. 4 D.M. n. 321 del 1999, questi assume in carico i ruoli entro il 10 del mese successivo, se trasmessi tra il 16 e la fine del mese precedente, ragion per cui, nella specie, il ruolo era stato assunto in carico il 10 gennaio 2001; la notificazione, pertanto, avrebbe dovuto essere effettuata, al più, entro il 31 maggio 2001;

- nessun effetto circa l'avvenuta decadenza s'era prodotto in considerazione dell'entrata in vigore, dal 9 giugno 2001, del decreto legislativo 27 aprile 2001 n. 193, il quale ha modificato il predetto art. 25 d.P.R. n. 602 del 1973, sopprimendone la parte



che prevedeva l'obbligo di notificazione del ruolo entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna.

3. Con sentenza n. 70 del 9 giugno 2005, depositata in data 21 luglio 2005, la Commissione tributaria provinciale di Teramo rigettava il ricorso del contribuente.

4. Avverso detta sentenza proponeva appello il (omissis)

4.1. La Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, con la sentenza n. 30/3/06, emessa l'11 maggio 2006 e depositata il 14 luglio 2006, respingeva il ricorso per difetto di legittimazione passiva dell'Agenzia delle entrate.

5. Proposto ricorso per cassazione, la Suprema Corte di cassazione, con ordinanza n. 30705 del 2011, emessa il 6 dicembre 2011 e depositata il 30 dicembre 2011, annullava la sentenza della CTR con rinvio, ritenendo che la legittimazione passiva, nei casi di ricorsi concernenti la tardività della notifica di cartella di pagamento, spetti all'Agenzia delle entrate, e non al concessionario, con conseguente assorbimento di tutte le altre censure.

6. Il giudizio veniva riassunto dagli eredi del (omissis) sostenendo che l'evoluzione normativa e giurisprudenziale consentiva di concludere per l'illegittimità della cartella di pagamento sotto il profilo della pacifica tardività della notificazione, tenuto conto che la stessa era stata notificata il 4 novembre 2004, a fronte di dichiarazione presentata nel 1998, e, dunque, oltre il termine prescritto del 31 dicembre 2001.

7. La Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, con la sentenza in epigrafe emarginata, respingeva il ricorso per riassunzione, motivando come segue:

- l'eccezione erariale proposta, per la prima volta, in sede di rinvio – eccezione relativa al fatto che, nel caso di specie, in cui il contribuente aveva effettuato la presentazione della dichiarazione ad un ufficio postale, il termine (31 dicembre del quinto anno



successivo a quello di presentazione della dichiarazione) si sarebbe dovuto considerare decorrente non già dalla data di presentazione all'ufficio postale (31 luglio 1998), bensì dalla data di trasmissione da questo all'Agenzia delle entrate (23 aprile 1999) – “era pienamente legittima[,] in quanto inerente [a,] ed attinente con[,] l'unica questione formante oggetto del giudizio, cioè quella relativa alla tempestività o decadenza della pretesa erariale”;

- è inapplicabile la legge n. 106 del 2005[,] “in quanto è entrata in vigore in data successiva a quella dei fatti in questione” ed “è pertanto immotivata la sollevata questione di legittimità costituzionale”;

- circa la “richiesta di annullamento della cartella di pagamento”, svolta dai contribuenti siccome notificata oltre il termine decadenziale del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi, “la dichiarazione Mod. Unico [19]98 [...] è stata presentata a (omissis) il 31 luglio 1998, ma è pervenuta all'Agenzia delle entrate il 23 aprile 1999, il tutto giusta la normativa applicabile `ratione temporis”;

- “consolidata dottrina e giurisprudenza sulla scissione dei termini di notifica attesta che per il notificante il termine decorre dalla spedizione dell'atto[,] ma per il ricevente il termine decorre dalla data in cui l'atto entra nella sua disponibilità (ricezione)[,] con conferma delle diverse decorrenze della relativa decadenza”;

- pertanto, “considerato che l'art. 1, comma 5-bis, del d.l. 17 giugno 2005, n. 106 [...], prevede che la notifica della cartella di pagamento è effettuata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001, e considerato che tale disposizione è ritenuta applicabile al caso di specie [...], ne deriv[erebbe comunque una] concreta applicazione [...]” tale per cui il termine avrebbe dovuto computarsi dal 23 aprile 1999 (data in cui (omissis) ha



trasmesso la dichiarazione all'Agenzia delle entrate), **non già dal 31**
luglio 1998 (data di presentazione della dichiarazione **all'ufficio**
postale).

8. Propongono ricorso per cassazione i contribuenti con quattro motivi, cui resiste con articolato controricorso l'Agenzia delle entrate.

CONSIDERATO CHE

1. Assumono rilievo logicamente e giuridicamente prioritario gli ultimi due motivi di ricorso, che possono essere enunciati e trattati congiuntamente, per evidente comunanza di censure.

2. Con il terzo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione dell'art. 63 D.Lgs. n. 546 del 1992.

I contribuenti avevano eccepito l'inammissibilità della questione sollevata dall'Ufficio circa il computo del termine di decadenza quinquennale della notifica della cartella di pagamento a decorrere dalla ricezione della dichiarazione dei redditi a seguito della trasmissione dall'intermediario, in quanto la stessa era stata proposta per la prima volta solo in sede di riassunzione e non anche nei precedenti gradi di giudizio. La CTR, nel respingere l'eccezione, e quindi nel ritenere l'ammissibilità della questione, ha violato il principio per cui nel giudizio di rinvio non possono essere sollevate questioni non trattate nelle fasi pregresse.

3. Con il quarto motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., nullità del procedimento e della sentenza impugnata.

La sentenza impugnata è illegittima per avere la CTR ammesso l'ingresso in giudizio di un'eccezione erariale (quella di cui al motivo al motivo precedente) nuova e mai rilevata nei gradi precedenti. Il carattere chiuso del giudizio di rinvio comporta che la controversia debba essere riproposta nello stato di istruzione nel quale è stata pronunciata la sentenza cassata.



4. Entrambi i motivi sono infondati.

4.1. È pacifico che sin dall'atto introduttivo del giudizio il "thema" vertito in causa sia sempre stato quello della tempestività della notificazione della cartella di pagamento.

A cagione di ciò, come correttamente osservato dalla CTR, il profilo introdotto dall'Agenzia delle entrate nel giudizio di rinvio in ordine al "dies" da cui computare il termine di notificazione della cartella (se dalla consegna a (omissis) S.p.A. o dalla ricezione dall'Ufficio), ben lungi dall'integrare un "novum" inammissibile, afferisce invece pienamente al suddetto "thema", dal momento che la questione della dedotta inosservanza – secondo la prospettazione della parte privata – del termine decadenziale di notificazione della cartella involge "a priori" quella della decorrenza del termine: talché, allegato dalla parte privata che esso decorrerebbe dalla presentazione della dichiarazione, a sua volta da intendersi come consegna della stessa alle (omissis) costituisce mera difesa della parte pubblica opporre che siffatta presentazione si è realizzata solo successivamente, con l'effettiva trasmissione della dichiarazione, da parte delle (omissis), all'Ufficio.

5. Anche gli altri due motivi possono essere enunciati e trattati congiuntamente per la loro sostanziale sovrapposibilità.

6. Con il primo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione del combinato disposto degli articoli 17 e 25 d.P.R. n. 602 del 1973, dell'art. 1, comma 5-bis, d.l. n. 106 del 2005, conv. dalla l. n. 156 del 2005, e dell'art. 3 d.P.R. n. 322 del 1998.

La sentenza impugnata è illegittima nel compiere le seguenti due affermazioni:

a) che l'art. 1, comma 5-bis, d.l. n. 106 del 2005, è inapplicabile alla fattispecie, siccome antecedente all'entrata in vigore della disposizione normativa;



b) che comunque i contribuenti avrebbero ~~errato nella~~ computazione dei termini, decorrenti dal momento dell'effettiva ricezione della dichiarazione da parte dell'amministrazione finanziaria.

In particolare:

- quanto al primo profilo, la giurisprudenza di illegittimità ha ritenuto che il regime transitorio, introdotto dalla l. n. 156 del 2005 in sede di conversione, con modificazioni, del d.l. n. 106 del 2005, sia applicabile anche ai processi in corso ed agli atti notificati prima dell'entrata in vigore della novella. A tenore di detta giurisprudenza, è dunque indubbia la retroattività della l. n. 156 del 2005 ("rectius", la sua applicabilità ai rapporti non ancora esauriti), fermo restando che, nel caso in cui tale interpretazione non dovesse essere condivisa, il giudizio dovrebbe essere sospeso e dovrebbe essere sollevata questione di legittimità costituzionale, affinché venisse accertata l'illegittimità del regime transitorio per violazione degli artt. 3 e 24 Cost.;

- quanto al secondo profilo, la CTR erroneamente sostiene che, anche a voler applicare la novella, comunque la notificazione della cartella di pagamento dovrebbe essere ritenuta tempestiva poiché dovrebbe aversi riguardo alla data di pervenimento della dichiarazione all'Agenzia delle entrate (23 aprile 1999), anziché alla data di presentazione della stessa, nell'ultimo giorno utile, a (omissis)

(31 luglio 1998). La tesi della scissione dei termini sostenuta dalla CTR è illegittima alla luce dell'art. 3, comma 8, d.P.R. n. 322 del 1998, che sancisce che la dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è consegnata dal contribuente alla banca o all'ufficio postale. La dichiarazione presentata all'ufficio postale è quindi da considerarsi presentata anche all'amministrazione finanziaria lo stesso giorno in cui il contribuente provvede alla sua consegna all'ufficio medesimo. A sua volta, l'art. 1, comma 5-bis, d.l. n. 106 del 2005, prevede che,



per le dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001, il termine decadenziale per la notificazione della cartella di pagamento è quello del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione. Ne consegue che, stante il combinato disposto delle due disposizioni testé richiamate, nella specie, la cartella avrebbe dovuto essere notificata entro e non oltre il 31 dicembre 2003, non già, come invece ritenuto dalla CTR, entro e non oltre il 31 dicembre 2004.

7. Con il secondo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione degli artt. 17 e 25 d.P.R. n. 602 del 1973.

Nel caso di ritenuta inapplicabilità della novella di cui alla l. n. 156 del 2005, comunque la sentenza impugnata sarebbe illegittima, laddove riconosce la tempestività della notifica, per violazione e/o falsa applicazione delle norme indicate in rubrica.

8. Priore è la prima censura formulata con il primo motivo, di cui al superiore par. 6, lett. a), che tuttavia non esaurisce il "thema decidendum".

9. Detta censura è fondata, avendovi finanche aderito l'Agenzia delle entrate in controricorso, sul presupposto della consolidata giurisprudenza di legittimità che, ormai pacificamente, riconosce efficacia retroattiva alla disciplina di cui all'art. 1, comma 5-bis, d.l. n. 106 del 2005, conv., con modif., dalla l. n. 156 del 2005 (in tal senso, da ultimo, cfr. Sez. 5, n. 1858 del 28/01/2020, Rv. 656746-01).

9.1. Un tanto determina l'assorbimento del secondo motivo.

10. Fondata è poi la seconda censura formulata con il primo motivo, di cui al superiore par. 6, lett. b).

10.1. Rileva l'art. 3 d.P.R. n. 322 del 1998.

Nel testo applicabile "ratione temporis", il suddetto articolo – significativamente modellato sulle analoghe cadenze dell'art. 12



d.P.R. n. 600 del 1973, non a caso abrogato dall'art. 9, comma 9,
d.P.R. n. 322 del 1998 – prevedeva:

- al comma 1, che "la dichiarazione è presentata gratuitamente all'amministrazione finanziaria, per il tramite di una banca o di un ufficio della (omissis) S.p.A., convenzionate" (secondo l'attuale comma 1, "le dichiarazioni sono presentate all'Agenzia delle entrate in via telematica ovvero per il tramite di una banca convenzionata o di un ufficio della (omissis) S.p.A. secondo le disposizioni di cui ai commi successivi");

- al comma 6, che "le banche e gli uffici postali rilasciano, anche se non richiesta, ricevuta di presentazione della dichiarazione. Il soggetto incaricato ai sensi del comma 3 rilascia al contribuente o al sostituto di imposta, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione per il tramite di una banca o di un ufficio postale, copia della dichiarazione contenente l'impegno a trasmettere in via telematica all'amministrazione finanziaria i dati in essa contenuti e, entro quindici giorni successivi a quello in cui l'amministrazione finanziaria ha comunicato l'avvenuto ricevimento della dichiarazione, copia della relativa attestazione" (secondo l'attuale comma 6, "le banche e gli uffici postali rilasciano, anche se non richiesta, ricevuta di presentazione della dichiarazione. I soggetti di cui ai commi 2-bis e 3 rilasciano al contribuente o al sostituto di imposta, anche se non richiesto, l'impegno a trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate i dati contenuti nella dichiarazione, contestualmente alla ricezione della stessa o dell'assunzione dell'incarico per la sua predisposizione nonché, entro trenta giorni dal termine previsto per la presentazione in via telematica, la dichiarazione trasmessa, redatta su modello conforme a quello approvato con il provvedimento di cui all'articolo 1, comma 1 e copia della comunicazione dell'Agenzia delle entrate di ricezione della dichiarazione");



- al comma 7, che "le banche e la (omissis) S.p.A. trasmettono in via telematica le dichiarazioni all'amministrazione finanziaria entro cinque mesi dalla data di scadenza del termine di presentazione delle dichiarazioni stesse" (secondo l'attuale comma 7, "le banche e la (omissis) S.p.A. trasmettono in via telematica le dichiarazioni all'Agenzia delle entrate entro quattro mesi dalla data di scadenza del termine di presentazione ovvero, per le dichiarazioni presentate oltre tale termine, entro quattro mesi dalla data di presentazione delle dichiarazioni stesse, ove non diversamente previsto dalle convenzioni di cui al comma 11");
- al comma 8, che "la dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è consegnata dal contribuente alla banca o all'ufficio postale ovvero trasmessa all'amministrazione finanziaria mediante procedure telematiche direttamente o da parte dei soggetti di cui al comma 3" (secondo l'attuale comma 8, "la dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è consegnata dal contribuente alla banca o all'ufficio postale ovvero è trasmessa all'Agenzia delle entrate mediante procedure telematiche direttamente o tramite uno dei soggetti di cui ai commi 2-bis e 3");
- al comma 10, che "la prova della presentazione della dichiarazione è data dalla ricevuta della banca o dell'ufficio postale o dalla ricevuta di invio della raccomandata di cui al comma 5 ovvero dalla comunicazione dell'amministrazione finanziaria attestante l'avvenuto ricevimento della dichiarazione presentata in via telematica" (secondo l'attuale comma 10, "la prova della presentazione della dichiarazione è data dalla comunicazione dell'Agenzia delle entrate attestante l'avvenuto ricevimento della dichiarazione presentata in via telematica direttamente o tramite i soggetti di cui ai commi 2-bis e 3, ovvero dalla ricevuta della banca, dell'ufficio postale o dalla ricevuta di invio della raccomandata di cui al comma 5");



- al comma 11, che "le modalità di svolgimento del servizio di ricezione delle dichiarazioni da parte delle banche e della (omissis) S.p.A., comprese la misura del compenso spettante e le conseguenze derivanti dalle irregolarità commesse nello svolgimento del servizio, sono stabilite mediante distinte e convenzioni, approvate con decreto del Ministro delle e finanze" (secondo l'attuale comma 11, "le modalità tecniche di trasmissione delle dichiarazioni sono stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. Le modalità di svolgimento del servizio di ricezione delle dichiarazioni da parte delle banche e della (omissis) S.p.A., comprese le conseguenze derivanti dalle irregolarità commesse nello svolgimento del servizio, sono stabilite mediante distinte convenzioni, approvate con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate").

10.1.1. Alla stregua della disciplina che precede, il termine di presentazione della dichiarazione "per il tramite di una banca o di un ufficio della (omissis) S.p.A." – termine anticipato previsto in via di favore per il contribuente – è, inequivocabilmente, per chiara enunciazione normativa, quello della consegna alla banca o alle (omissis).

10.1.2. Come condivisibilmente affermato in ricorso, l'art. 3, comma 8, d.P.R. n. 322 del 1998, da una parte, e l'art. 1, comma 5-bis, d.l. n. 106 del 2005, nonché, più in generale, l'art. 25, comma 1, lett. a) e b), d.P.R. n. 602 del 1973, dall'altra, descrivono un sistema chiuso, in ragione del quale, identificandosi il termine di presentazione della dichiarazione con quello di materiale consegna della stessa alla banca o alle (omissis) è da quel termine che decorrono gli ulteriori termini, in capo all'amministrazione, per l'esercizio dei poteri di controllo e di liquidazione della dichiarazione, con la conseguenza che eventuali



ritardi della banca o delle (omissis) nell'effettuazione dell'invio della dichiarazione all'amministrazione sono "ex lege" irrilevanti.

Invero:

- l'art. 3, comma 8, d.P.R. n. 322 del 1998, faceva, e seguita a far, coincidere la fattispecie della "presentazione" della dichiarazione con la pura e semplice consegna della stessa alla banca o alle (omissis) espressamente affermando, come visto, che "la dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è consegnata dal contribuente alla banca o all'ufficio postale", sicché la banca o l'ufficio postale costituiscono delegati dell'amministrazione alla ricezione;

- l'art. 1, comma 5-bis, d.l. n. 106 del 2005, computa giust'appunto dalla "presentazione" il termine di esercizio dei poteri di controllo, giacché "la notifica delle relative cartelle di pagamento è effettuata, a pena di decadenza: a) entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate a decorrere dal 1° gennaio 2004; b) entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003; c) entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001" (analogamente, nel regime ordinario, dispone l'art. 25, comma 1, d.P.R. n. 602 del 1973, secondo cui "il concessionario notifica la cartella di pagamento, al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre: a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione



prevista dall'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta per le somme che risultano dovute ai sensi degli articoli 19 e 20 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; b) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'articolo 36-ter del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973”).

10.1.3. Né, nella fisiologia dello schema normativo che si va illustrando, si registrano menomazioni del termine in forza del quale poter l'amministrazione procedere ai controlli: detto termine resta invece integro, perché, sebbene banche e (omissis) dispongano (ex comma 7) di cinque (già quattro) mesi dalla ridetta presentazione per procedere all'inoltro, il termine di presentazione della “dichiarazione secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, per il tramite di una banca o di un ufficio dell (omissis) S.p.A.” è corrispondentemente anticipato rispetto alle ordinarie modalità trasmissive (anche mediante intermediari).

10.2. In siffatto contesto normativo, l'inosservanza, da parte della banca o delle (omissis) del termine di inoltro di cui al comma 7 dell'art. 3 d.P.R. n. 322 del 1998 costituisce fonte di responsabilità nei confronti dell'amministrazione sia sul piano convenzionale (comma 11), sino alla revoca dell'abilitazione alla “trasmissione dei dati contenuti nelle dichiarazioni” (comma 4), che sul piano propriamente sanzionatorio (art. 34, comma 4, d.l. n. 269 del 2003, conv., con modif., dalla l. n. 326 del 2003), ma giammai può ridondare in sfavore del contribuente, che non ha alcun controllo e men che meno alcuna possibilità di intervento sull'operato della banca o delle (omissis) medesime.



10.3. A definitivamente escludere, sul piano **sistemato, la** possibilità di alcuna diversa conclusione, soccorre la considerazione che far decorrere il termine per i controlli dell'amministrazione dall'effettiva e materiale ricezione della dichiarazione da parte di quest'ultima significherebbe consentire che il "dies a quo" e, pertanto, "a fortiori", il "dies ad quem" di detto termine potrebbero anche essere procrastinati senza predeterminazione, secondo la casuale volontà della banca o di (omissis) S.p.A. (oltretutto - valga rilevare - inadempienti a normativa e convenzioni). Pare evidente che ciò realizzerebbe un'ingiustificata lesione della certezza dei rapporti giuridici, alla quale, peraltro, come bene evidenziato in ricorso, aveva inteso porre rimedio proprio la sentenza n. 280 del 15/07/2005 della Corte costituzionale, su cui si è innestata la problematica di diritto intertemporale esitata nell'emanazione dell'art. 1, comma 5-bis, d.l. n. 106 del 2005, allorché ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 25 d.P.R. n. 602 del 1973 proprio nella parte in cui non prevedeva un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale dovesse essere notificata al contribuente la cartella di pagamento delle (omissis) liquidate ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Significativo, al riguardo, è infatti l'"incipit" del comma 5-bis, inteso ad esplicitare a chiare lettere il "fine di garantire l'interesse del contribuente alla conoscenza, in termini certi, della pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni e[, nel contempo,] di assicurare l'interesse pubblico alla riscossione dei crediti tributari".

10.5. Stanti gli insuperabili indici letterali e sistematici che si sono evidenziati, decentrata, per quanto perspicua, appare l'affermazione della CTR, nella sentenza impugnata, secondo cui, nella specie, al fine di determinare il "dies a quo" del termine decadenziale per la notificazione della cartella di pagamento, dovrebbe trovare applicazione l'avviso espresso da "consolidata



dottrina e giurisprudenza sulla scissione dei termini di notifica",
 onde trarne la conclusione che siffatto "dies a quo" coinciderebbe,
 non con la consegna della dichiarazione alla banca o alle (omissis) ma
 con la materiale trasmissione dall'una o dalle altre effettuata
 all'amministrazione.

10.5.1. Non condivisibile, infatti, è l'implicito presupposto da cui
 siffatta affermazione muove, consistente in ciò che quello della
 scissione dei termini sia un principio generale dell'ordinamento.

È la stessa CTR a ricordare come il principio che ne occupa
 abbia riguardo ai "termini di notifica". In effetti, esso è stato
 enunciato per la prima volta in materia di notificazione degli atti
 processuali civili da C. cost. n. 447 del 2002, seguita da C. cost. n.
 28 del 2004. Ulteriormente, a tale materia resta circoscritta la
 previsione dell'art. 60, comma 6, d.P.R. n. 600 del 1973, introdotto
 dall'art. 37, comma 27, lett. f), d.l. n. 223 del 2006, conv., con
 modif., dalla l. n. 223 del 2006, secondo cui "qualunque
 notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella
 data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione
 decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto".

10.5.2. È bensì vero che il principio di scissione dei termini è
 stato esteso dalla giurisprudenza di legittimità anche alla
 notificazione degli atti di imposizione tributaria, ma un tanto –
 come ricordato da Sez. U, n. 40453 del 17/12/2021, in
 motivazione, par. 8.8 – solo in ragione dell'"espresso richiamo"
 dell'art. 60 d.P.R. n. 600 del 1973 "alle norme processuali civili in
 materia di notificazioni".

10.6. La fattispecie della presentazione della dichiarazione
 mediante consegna ad un ufficio bancario o postale è palesemente
 diversa sia da quella della notificazione sia, viepiù, da quella della
 mera spedizione di un piego raccomandato a mezzo del servizio
 postale.



10.7. D'altronde, a termini dell'art. 3 d.P.R. n. 322 del 1998, con precipuo riguardo, dunque, alla fattispecie della presentazione della dichiarazione, non sono contemplati casi di scissione degli effetti neppure in relazione alla trasmissione della dichiarazione con modalità telematiche, posto che il comma 10 (sia nell'originaria che nell'attuale formulazione) risolve la possibile discrasia tra trasmissione e ricezione telematiche accordando valenza di unica prova ammissibile della presentazione (pur realizzantesi, ex comma 8, con la trasmissione, alla stregua di una sorta di prenotazione degli effetti) solo in ragione della comunicazione di "avvenuto ricevimento" (che pertanto corrobora "ex post" il perfezionamento dell'efficacia della presentazione sin dal momento della trasmissione). In relazione alla consegna della dichiarazione ad un ufficio bancario o postale, l'"incipit" del comma 8 è chiaro nell'affermare che "la dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è consegnata dal contribuente alla banca o all'ufficio postale". Talché, in tal caso (che ormai ha un ambito applicativo del tutto residuale, vigendo l'obbligo di trasmissione telematica), la fattispecie della presentazione si perfeziona con la consegna.

11. Conclusivamente, deve enunciarsi il seguente principio di diritto:

"Qualora la dichiarazione sia presentata dal contribuente per il tramite di una banca convenzionata o di un ufficio di (omissis) S.p.A., alla stregua della previsione di cui all'art. 3, comma 1, d.P.R. n. 322 del 1998 (nella versione 'ratione temporis' applicabile), poiché la presentazione si identifica con la materiale consegna all'ufficio bancario o postale, i termini entro cui deve essere notificata l'eventuale cartella di pagamento decorrono dalla data di detta consegna, senza che possa assumere rilievo il ritardo con cui l'ufficio bancario o postale abbia materialmente effettuato la trasmissione della dichiarazione all'amministrazione ai sensi del comma 7 del predetto articolo, dovendosi garantire l'insopprimibile



interesse del contribuente alla conoscenza, in termini certi, della pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni, a fronte dell'interesse pubblico alla riscossione dei crediti tributari".

12. Applicando gli illustrati principi alla fattispecie, con conseguente rilevanza unicamente del momento della consegna della dichiarazione da parte del (omissis) S.p.A., non può che constatarsi la tardività della notificazione della cartella di pagamento oggetto di giudizio, al cospetto delle previsioni di cui al citato art. 1, comma 5-bis, d.l. n. 106 del 2005: invero, presentata dal (omissis) la dichiarazione a (omissis) .p.A. il 31 luglio 1998, la cartella avrebbe dovuto essere notificata entro il 31 dicembre 2003.

Pertanto, il motivo, "in parte qua", merita accoglimento.

12.1. Sussistendo inoltre i presupposti affinché questa Suprema Corte decida nel merito, dal momento che non si rendono necessari ulteriori accertamenti in punto di fatto, deve, per l'effetto, annullarsi la cartella.

13. In ragione del complessivo esito della lite, della notevole difficoltà delle questioni vertite e dell'assenza di precedenti giurisprudenziali, può disporsi l'integrale compensazione tra le parti delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo.

Dichiara assorbito il secondo.

Rigetta il terzo ed il quarto.

In relazione al motivo accolto, annulla e cassa la sentenza impugnata e, per l'effetto, decidendo nel merito, annulla la cartella di pagamento oggetto dell'originaria impugnazione del contribuente.

Compensa integralmente tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Così deciso a Roma, lì 22 novembre 2022.



Numero registro generale 18952/2014

Numero sezionale 3782/2022

Il Presidente

Numero di raccolta generale 10086/2023

Data pubblicazione 14/04/2023

ERNESTINO LUIGI BRUSCHETTA

18 di 18

