



Lunedì 11/07/2011

Notifica su misura per cartelle e accertamenti

A cura di: *mercurio&partners*

L'universo giuridico è costellato di oneri da espletare in termini di decadenza, anche per far valere diritti fuori da un processo.

In campo tributario, ne sono gravati tanto la pubblica amministrazione come il contribuente. Per la prima vengono in mente soprattutto gli avvisi d'accertamento e le cartelle di pagamento. Quando si può dire che si perfeziona la notificazione dei primi o delle seconde? Le soluzioni non sono identiche, perché i principi generali devono fare i conti con norme speciali, non concepite sempre in una visione unitaria del problema. Gli avvisi d'accertamento

Per le imposte sui redditi, la notificazione degli avvisi di accertamento è disciplinata dall'articolo 60, Dpr 600 del 1973. Aggiungendogli un ultimo comma (con l'articolo 37, comma 27, Dl 223 del 2006), il legislatore ha precisato che «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».

Secondo l'agenzia delle Entrate (circolare 28/E del 2006), in tal modo si è recepito «un principio giuridico già ampiamente affermato dalla Corte costituzionale», con le sentenze 477 del 2002 e 28 del 2004, valido per tutte le scadenze extraprocessuali. Per la verità, anche senza quest'ultima precisazione legislativa, la giurisprudenza era già pervenuta a identiche conclusioni, per apprezzare la tempestività di accertamenti relativi a tributi diversi dalle imposte sui redditi (ad esempio, sentenza 15298 del 2008 per l'Iva e, con motivazione ancor più articolata, sentenza 1647 del 2004 per la Tosap). L'orientamento è che «deve ritenersi tempestiva la notificazione di ogni avviso d'accertamento eseguita per posta, se ne fu effettuata in termini la spedizione». Il ragionamento della Corte è lineare. La notificazione per posta degli atti destinati al contribuente è regolata dall'articolo 14, legge 890 del 1982: la stessa legge il cui articolo 4, comma 3 - nella sua versione costituzionalmente corretta (Corte costituzionale, 477/2002) - prevede lo sfasamento dei momenti rilevanti dell'iter notificatorio.

Ne consegue che un avviso d'accertamento spedito entro la fine del 2010 (termine di decadenza), ma pervenuto al contribuente nel 2011, è tempestivo, fermo restando che tutti i termini (per impugnare, per pagare, per chiederne la definizione con adesione eccetera) decorrono dalla data di ricezione certificata dall'avviso di ricevimento.

Le cartelle di pagamento

L'articolo 26, Dpr 602/1973, prevede che la notifica della cartella «può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento; in tal caso ? si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento ?».

La disposizione - che non scinde i due momenti dell'iter notificatorio - è fatta espressamente salva dall'articolo 14, legge 890/82. Quest'ultimo, quindi - a differenza di quanto abbiamo visto per la notifica degli avvisi d'accertamento - non si applica alla notifica delle cartelle. Il che corrobora la tesi che, per le cartelle, viene in rilievo solo la data di consegna. E questo, sul piano storico, si spiega. Quando fu emanato l'articolo 26 (29 settembre 1973), la notificazione delle cartelle non soggiaceva a termini di decadenza (né se ne ammetteva l'esistenza in giurisprudenza, almeno fino alla sentenza della Corte suprema 10 del 2004). La decadenza fu introdotta, nell'articolo 25 del medesimo decreto, solo con l'articolo 1, comma 5-ter, Dl 106/2005. La conclusione che se ne può trarre - ma mancano pronunce giurisprudenziali specifiche - è che si ha riguardo sempre e solo alla data di ricevimento. Se è vera questa conclusione, la cartella contenente le imposte sui redditi, l'Irap, l'Iva e gli accessori, risultanti da un accertamento resosi definitivo, per esempio, nel 2009, deve pervenire al debitore entro la fine del 2011. Se invece essa è solo spedita entro la fine dell'anno, ma perviene al contribuente dopo il 31 dicembre 2011, è irrimediabilmente tardiva. Lo stesso vale



per le medesime imposte dichiarate e non pagate, per esempio, con le denunce presentate nel 2008 per il 2007. La cartella deve tassativamente "pervenire" al debitore entro fine 2011. Un'analoga decadenza è prevista per la notificazione degli atti di riscossione coattiva dei tributi locali. L'articolo 1, comma 163, legge n. 296/2006 stabilisce che «il ? titolo esecutivo 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».

Le domande di rimborso

Anche il contribuente è onerato dal compimento di atti "recettizi" (da portare a conoscenza della controparte, e quindi da notificare) entro termini perentori di decadenza. Si pensi al vastissimo settore delle "agevolazioni" tributarie, e soprattutto a quello delle domande di rimborso di tributi pagati e non dovuti. La domanda dev'essere presentata nei termini previsti da ciascuna legge d'imposta. Per esempio: quattro anni per versamenti diretti di imposte sui redditi (articolo 38, Dpr 602/1973); tre per l'imposta di registro (articolo 77, Dpr 131/1986) e di successione (articolo 42, Dlgs 346/1990); cinque per i tributi locali (articolo 1, comma 164, legge 296/2006). Se la legge d'imposta non stabilisce un termine specifico (ad esempio: per l'Iva e per alcune imposte "sostitutive"), si applica quello di due anni dal pagamento (articolo 21, Dlgs 546/1992). La domanda inoltrata oltre questi termini perentori non produce effetti, perché il diritto è estinto per decadenza (da ultimo: Cassazione, sentenza 9223 del 2011). Anche per tali atti "stragiudiziali" vige la regola dello sdoppiamento delle epoche in cui si perfeziona la notificazione: per il contribuente notificante rileva la data di spedizione, anche se l'atto perviene alla pubblica amministrazione a termine scaduto. Sulla questione non vi è giurisprudenza copiosa, ma valga per tutte la sentenza della Corte suprema 11625 del 1999.

La consegna alla posta
non ferma la prescrizione

Accanto alla decadenza c'è l'altra causa estintiva dei diritti: la prescrizione, fondata sulla «presunzione del loro abbandono per inerzia del titolare» (Cassazione, 3078 del 2010). Anche in questo caso il titolare è onerato di esternare a un altro soggetto la volontà d'esercitare il diritto: e spesso gli deve "notificare" l'atto (per esempio, di "messa in mora") capace d'interrompere la prescrizione (articolo 2943, comma 4, del Codice civile). È assodato, al momento, che «la consegna all'ufficiale giudiziario (o alla posta, ndr) dell'atto da notificare non è idonea ad interrompere il decorso del termine prescrizionale del diritto fatto valere» (Cassazione, 9841 del 2010, e altre ivi richiamate; tutte hanno il loro più autorevole antecedente nella sentenza della Corte costituzionale 1021 del 1988). Il principio affermato dalla Consulta (sentenza 477 del 2002) - secondo cui la notifica di un atto si perfeziona, per il notificante, con l'affidamento all'ufficiale giudiziario - non è utile per interrompere la prescrizione. «Perché l'atto, giudiziale o stragiudiziale, produca l'effetto interruttivo» - questa è la pacifica opinione della Corte suprema (9841 del 2010) - «è necessario che lo stesso sia giunto alla conoscenza ? del destinatario». Insomma, la prescrizione di un qualsiasi diritto di credito (di un tributo, di una sanzione amministrativa) non è interrotta se la raccomandata - sebbene consegnata alla posta prima del compimento del periodo di prescrizione - perviene nella sfera di conoscibilità del debitore a prescrizione compiuta.

Il quesito del lettore, poiché concerne la tariffa d'igiene ambientale, è emblematico della possibilità di una doppia risposta. Infatti, delle due l'una:

- la Tia è un tributo, come ha ritenuto la Corte costituzionale con sentenza 238 del 2009. L'atto impugnato dal lettore è, tecnicamente, un avviso d'accertamento. Perciò la sua notificazione era tempestiva, in quanto il gestore della tariffa aveva impedito la decadenza "stragiudiziale" con la sua consegna alla posta prima che scadesse il termine quinquennale previsto dall'articolo 1, comma 161, legge 296/2006 (per tutti i tributi locali gli accertamenti "devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati»);
- la Tia è il prezzo di un servizio, come ha sostenuto il ministero dell'Economia e delle finanze con circolare



3/DF del 2010. L'atto ricevuto dal lettore va considerato come "costituzione in mora", volto ad interrompere il quinquennio di prescrizione, ed è tardivo per essergli pervenuto a quinquennio spirato.

Come districarsi

Non tutti i contribuenti distinguono un termine di decadenza da uno di prescrizione. Perciò non riescono a giudicare la tempestività di un atto, e restano nel dubbio se prevalga la data di consegna alla posta o di ricezione. Facciamo perciò seguire un vademecum di massima, ma con l'avvertimento che un termine è di decadenza se tale lo definisce la legge, espressamente o per implicito.

Accertamenti tributari

Sono in genere di decadenza i termini per accertare o per liquidare un tributo o una sanzione tributaria. Talvolta la legge non lo precisa (o non lo precisava; per esempio: articolo 10 del Dlgs 507/1993), ma la natura va ricavata dalla funzione dell'atto (Cassazione, 3941 del 2011). Fa eccezione a questa regola l'accertamento per le tasse auto, esplicitamente assoggettato a prescrizione (articolo 5, comma 51, DI 953/1982).

Cartelle e ingiunzioni fiscali

Come regola generale, una volta impedita la decadenza (con l'accertamento o con la liquidazione), il diritto è soggetto a prescrizione (articolo 2967 del Codice civile). È tuttavia soggetta a decadenza l'intimazione di pagamento di tributi (e sanzioni) dichiarati o accertati in via definitiva, solo in materia di imposte sui redditi, Irap ed Iva (articolo 25 Dpr 602/1973), e di tributi locali (articolo 1, comma 163, legge 296/2006). Ricade nella prescrizione ogni altro credito tributario dichiarato o definitivamente accertato (per esempio, imposta di registro).

Avvisi di mora o d'intimazione

Sono da notificare quando è decorso un anno dalla notificazione della cartella, e sono sempre soggetti a prescrizione.

I riferimenti normativi

Codice civile, art. 2943

Codice civile, art. 2967

Codice di procedura civile, art. 149

Costituzione della Repubblica art. 24

Art. 25, 26, 38 e 41 del DPR n. 602 del 29 settembre 1973

Art. 60 del DPR n. 600 del 29 settembre 1973

Artt. 4 e 14 della legge n. 890 del 20 novembre 1982

Art. 5 del decreto legge n. 953 del 30 dicembre 1982

Art. 77 del DPR n. 131 del 26 aprile 1986

Art. 42 del decreto legislativo n. 346 del 31 ottobre 1990

Art. 16 del decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992

Art. 21 del decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992

Art. 10 del decreto legislativo n. 507 del 15 novembre 1993

Art. 1 del decreto legge n. 106 del 17 giugno 2005

Art. 37 del decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006

Legge n. 296 del 27 dicembre 2006

Art. 36 della legge n. 120 del 29 luglio 2010

La giurisprudenza e la prassi

Corte di Cassazione civ Sezione 1 Civile, (massima) sentenza n. 11625 del 15 ottobre 1999

Corte Costituzionale, sentenza n. 477 del 20 novembre 2002

Corte di Cassazione civ Sezione 1 Civile, sentenza n. 9357 del 11 giugno 2003

Corte di Cassazione civ Sezione Tributaria Civile, sentenza n. 10 del 7 gennaio 2004



Corte Costituzionale, sentenza n. 28 del 23 gennaio 2004
Corte di Cassazione civ Sezione Tributaria Civile, sentenza n. 1647 del 29 gennaio 2004
Corte di Cassazione civ Sezione Tributaria Civile, sentenza n. 15298 del 10 giugno 2008
Corte di Cassazione civ Sezione Lavoro Civile, sentenza n. 18555 del 20 agosto 2009
Corte di Cassazione civ Sezione 3 Civile, sentenza n. 3078 del 11 febbraio 2010
Corte di Cassazione civ Sezione 3 Civile, sentenza n. 3941 del 18 febbraio 2010
Corte di Cassazione civ Sezione 2 Civile, sentenza n. 9841 del 24 aprile 2010
Corte di Cassazione civ Sezione Tributaria Civile, sentenza n. 3941 del 18 febbraio 2011
Corte di Cassazione civ Sezione 3 Civile, sentenza n. 9223 del 21 aprile 2011
Agenzia delle Entrate, circolare n. 28/E del 4 agosto 2006
Dipartimento delle Finanze, circolare n. 3/DF del 11 novembre 2010

Dott. Francesco Mercurio

Fonte: ilsole24ore