

Termine per l'impugnazione delle sentenze tributarie

Il termine breve di impugnazione della sentenza tributaria decorre esclusivamente ove la stessa, sebbene notificata per mezzo del servizio postale, abbia visto l'intervento dell'ufficiale giudiziario.

di **Luigi Ferrajoli**

AVVOCATO E DOTTORE COMMERCIALISTA IN BERGAMO

Con la pronuncia n. 4940/06 del 26 gennaio 2006, depositata l'8 marzo scorso, la Corte di Cassazione ha chiarito che, in tema di **contenzioso tributario**, è consentita, ai fini del **decorso del termine breve per l'impugnazione** ex art. 51, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 [CFF ● 4602], la **notificazione delle sentenze a mezzo posta** per il tramite dell'ufficiale giudiziario, ai sensi dell'art. 149 del Codice di procedura civile.

Si perviene a tale determinazione sulla base del disposto dell'art. 38, comma 2, D.Lgs. 546/1992 [CFF ● 4589], il quale rinvia espressamente, in materia di **notificazione delle sentenze tributarie**, agli artt. 137 e seguenti del c.p.c., tra i quali è da ritenersi incluso anche l'art. 149 c.p.c.

L'art. 38, D.Lgs. 546/1992 non fa invece alcuna menzione del precedente art. 16 dello stesso decreto [CFF ● 4567], norma che ammette che la **notificazione degli atti processuali** possa essere eseguita a mezzo del **servizio postale** anche **direttamente dalle parti**.

Cosa comporta il mancato richiamo dell'art. 16 suddetto? Quali sono le conseguenze nel processo tributario della **notificazione effettuata a mezzo posta dalla parte personalmente**? Decorre il **termine breve di prescrizione per l'impugnazione della sentenza**, se la **notifica non è stata eseguita per il tramite dell'ufficiale giudiziario**? Su questi ed ulteriori interrogativi ci si appresta a riflettere.

ART. 38, COMMA 2, D.LGS. n. 546/1992 e RICHIAMO agli ARTT. 137 e segg. c.p.c.

In materia tributaria, per comprendere il regime

delle **notificazioni** è necessario analizzare gli artt. 16, 38 e 51, D.Lgs. 546/1992 [CFF ● 4602].

In particolare, deve essere preliminarmente esaminato l'art. 38, D.Lgs. 546/1992, concernente la **notifica delle sentenze**: il secondo comma dispone che le **parti** hanno l'onere di provvedere **direttamente alla notificazione dell'atto** alle altre parti a norma degli artt. 137 e seguenti c.p.c.

Come costantemente affermato dalla giurisprudenza di merito e parimenti sottolineato anche dalla recente sentenza n. 4940/06, ora in esame, tale **rinvio** alle disposizioni del Codice di rito in materia di **notificazioni** deve includere, in quanto facente parte dello stesso titolo, capo e sezione delle medesime, anche l'art. 149 c.p.c., disposizione riguardante la **notificazione eseguita a mezzo posta dall'ufficiale giudiziario**.

È pertanto da ritenersi **consentita anche nel processo tributario la notificazione delle sentenze per il tramite del servizio postale**, come disciplinata dal c.p.c.

Il comma 3 dell'art. 38, D.Lgs. 546/1992 stabilisce che, se nessuna delle parti provvede alla notifica, come descritta al comma precedente, trova applicazione l'art. 327, comma 1, c.p.c.,¹⁾ secondo cui, **indipendentemente dalla notificazione, l'appello, il ricorso per Cassazione e la revocazione non possono più essere proposti decorso un anno dalla pubblicazione della sentenza**.

Già da una mera lettura di tale disposizione si evince che, poiché il **termine lungo** (della durata di un anno) per impugnare la sentenza decorre ove non siano rispettate le modalità di cui al comma 2 dell'art. 38, D.Lgs. 546/1992, nel caso contrario in cui dette modalità siano invece rispettate decorrerà il

Il Legislatore tributario ha mantenuto le medesime norme applicabili in materia civile

¹⁾ In virtù dell'art. 12, comma 1, lettera i), D.L. 437/1996, conv. con L. 556/1996 è stato soppresso il riferimento all'inapplicabilità dell'art. 327 c.p.c. in materia di contenzioso tributario (cfr. Cass., Sez. IV, 3 dicembre 2004, n. 22762).

cosiddetto termine breve.

Bisogna sottolineare che frequenti dubbi sono sorti sull'interpretazione dell'art. 38 in commento in relazione al disposto dell'art. 16 del medesimo decreto, il quale, in materia di comunicazioni e notificazioni in generale di tutti gli atti del processo tributario, prevede la possibilità dell'utilizzo del servizio postale anche direttamente ad opera delle parti e senza la necessità di ricorrere all'opera dell'ufficiale giudiziario.

DISCIPLINA delle NOTIFICAZIONI e sua APPLICAZIONE

L'art. 16, D.Lgs. 546/1992, rubricato «Comunicazioni e notificazioni», fissa le modalità di notificazione in generale di tutti gli atti processuali in materia tributaria, e non meramente delle sentenze.

Così come l'art. 38, D.Lgs. 546/1992 sino ad ora descritto, anche l'art. 16 dello stesso decreto richiama gli artt. 137 e seguenti c.p.c.

Tuttavia, discostandosi dalla disciplina generale del Codice di rito, contempla al comma 3 la possibilità che le notificazioni siano eseguite anche direttamente dalle parti a mezzo del servizio postale, e non esclusivamente per il tramite dell'ufficiale giudiziario.

Va notato che tale norma di ampia portata non viene richiamata dal successivo art. 38, D.Lgs. 546/1992, riguardante la più specifica materia della notificazione delle sentenze. Tale omissione ha indotto la Suprema Corte a ritenere che, l'ambito di applicazione del termine cd. breve di decadenza dall'impugnazione delle sentenze tributarie, ai sensi dell'art. 51 del citato decreto, fosse da attribuirsi non alla notificazione disciplinata dall'art. 16, bensì esclusivamente alle notifiche eseguite ai sensi del comma 2 dell'art. 38, che possono essere effettuate anche a mezzo posta, ma necessariamente per il tramite dell'ufficiale giudiziario, e non dalla parte personalmente.²⁾

La Cassazione è giunta a questa interpretazione

risultando che la mancata menzione dell'art. 16 ed il richiamo alle norme del Codice di procedura civile da parte dell'art. 38 sono indici evidenti della volontà del Legislatore di discostarsi dalla disciplina generale delle notificazioni degli atti del processo tributario, prevedendo per le sentenze, a differenza che per gli altri atti processuali, l'onere della notifica per mezzo dell'ufficiale giudiziario, ai fini della decorrenza del termine breve per l'impugnazione.

DECORRENZA del TERMINE BREVE per l'IMPUGNAZIONE delle SENTENZE nel PROCESSO TRIBUTARIO

L'art. 51, D.Lgs. 546/1992 stabilisce che, se la legge non dispone altrimenti, il termine per l'impugnazione della sentenza della Commissione tributaria è di sessanta giorni, che decorre dalla notificazione dell'atto ad istanza di parte, salvo quanto previsto dal terzo comma dell'art. 38, D.Lgs. 546/1992.

Se ne evince che, ai fini del decorso del cd. termine breve per l'impugnazione della sentenza, la notificazione deve essere svolta esclusivamente secondo le modalità di cui al Codice di rito, come richiamato dal summenzionato art. 38, ossia per il tramite dell'ufficiale giudiziario.

In caso contrario, e cioè nelle ipotesi di mancata notificazione o di notificazione eseguita senza le modalità suddette, troverà attuazione il terzo comma dell'art. 38, che, rinviando all'art. 327, comma 1, c.p.c., rende esperibile l'impugnazione della sentenza sino ad un anno dal deposito della stessa.³⁾ Il terzo comma descrive, pertanto, i casi di applicazione del cd. termine lungo per l'impugnazione, conformemente alla facoltà concessa al Legislatore da parte dell'art. 51 stesso, che, accanto alla previsione di un termine di sessanta giorni per l'impugnazione della sentenza, ammette termini di durata diversa, come si evince dall'inciso «se la legge non dispone diversamente».⁴⁾

2) Nello stesso senso si richiama la sentenza n. 19668 del 1° ottobre 2004, con la quale la Cassazione, Sez. V, ha affermato che la notificazione a mezzo lettera raccomandata è applicabile in ogni fase ed aspetto del processo tributario avanti alle Commissioni, come disposto dal comma 3 dell'art. 16, D.Lgs. 546/1992, sempre che non sussista una puntuale indicazione in senso contrario, quale è quella contenuta nel comma 2 dell'art. 38 dello stesso decreto, laddove si prevede che, ai fini della decorrenza del termine breve di impugnazione, la notifica debba avvenire esclusivamente nelle forme di cui agli artt. 137 e seguenti c.p.c.

3) Si sottolinea che il termine lungo previsto dall'art. 327 è di un anno, cui devono essere aggiunti i 46 giorni di sospensione feriale dei termini (che decorre dal 1° agosto al 15 settembre); il ricorrente avrà così ben 402 giorni per impugnare le sentenze anche in materia tributaria (sul punto si vedano: Cass. n. 15527/2002; Cass. n. 13832/2001; C.T.R. Lombardia 27 marzo 2002, n. 67).

4) Si noti, come puntualizzato dalla Cassazione con sentenza n. 17498 del 9 dicembre 2002, che il termine annuale di decadenza dall'impugnazione troverebbe applicazione nel processo tributario anche nel caso in cui l'art. 327 c.p.c. non fosse stato espressamente richiamato, in quanto tale disposizione è espressione del generale principio di certezza, che richiede la possibilità di impugnare le decisioni entro termini ragionevoli.

SENTENZA n. 4940/06 della CORTE di CASSAZIONE

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 4940 del 26 gennaio 2006, si è trovata nella necessità di precisare la portata dell'art. 38, D.Lgs. 546/1992, in seguito alla presentazione da parte del Ministero delle Finanze di ricorso avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Roma, che aveva dichiarato inammissibile, perché tardivo, l'appello proposto dallo stesso Ministero, dato che era stato notificato oltre il termine di 60 giorni dalla notificazione della pronuncia di primo grado effettuata personalmente dalla parte vittoriosa a mezzo del servizio postale.

La Suprema Corte ha rimarcato che il termine breve per impugnare le sentenze tributarie, di primo e di secondo grado, decorre soltanto nel caso in cui la notifica della decisione sia avvenuta ad opera dell'ufficiale giudiziario, poiché esso è l'unico soggetto a ciò preposto dal Codice di rito.

È possibile la notificazione a mezzo posta, in quanto l'art. 149 c.p.c., che ne descrive le modalità, è da ritenersi compreso nel richiamo alle norme del Codice di rito compiuto dall'art. 38, D.Lgs. 546/1992. Tuttavia, anche qualora le parti decidano di avvalersi del servizio postale, sarà necessario che sia l'ufficiale giudiziario, e non la parte personalmente, ad eseguire le formalità richieste, altrimenti, non potrà trovare applicazione l'art. 51 del decreto suddetto, e la parte destinataria avrà sino ad un anno dalla pubblicazione della sentenza per impugnarla, ai sensi dell'art. 327 c.p.c.

Nella fattispecie in concreto esaminata, la Corte di Cassazione ha pertanto rilevato che, poiché il Ministero delle Finanze aveva notificato l'appello entro il termine di un anno dalla notificazione della sentenza di primo grado, effettuata dalla parte personalmente a mezzo del servizio postale, l'impugnazione risultava proposta tempestivamente.

GIURISPRUDENZA della CORTE di CASSAZIONE

Nell'affrontare la questione della corretta interpretazione ed applicazione dell'art. 38, D.Lgs. 546/1992, la Cassazione ha richiamato precedenti pronunce conformi a quella ora esaminata.

In particolare merita attenzione la sentenza n. 7306 del 20 dicembre 2004, con la quale la Suprema Corte ha sottolineato che l'art. 38, D.Lgs. 546/1992 legittima pienamente la notifica della sentenza a mezzo del servizio postale per mezzo dell'ufficiale giudiziario, secondo il dettato dell'art. 149 c.p.c.

La medesima sentenza ha, altresì, specificato che, per quanto concerne le Commissioni tributarie regionali e le Commissioni di II grado delle Province di Trento e Bolzano, il termine breve di impugnazione decorre soltanto qualora le sentenze siano notificate presso l'Avvocatura distrettuale dello Stato, ai sensi dell'art. 21, L. 133/1999 (CFF n. 4709). Quest'ultima disposizione sancisce dunque una ulteriore deroga al sistema generale delle notificazioni di cui all'art. 16, D.Lgs. 546/1992, con ciò implicitamente confermando il carattere residuale di quest'ultima norma, che trova applicazione esclusivamente nei casi non diversamente regolati da altre disposizioni.

Meritevole di essere menzionata è altresì la sentenza n. 18149 pronunciata dalla Corte di Cassazione, Sez. tributaria, in data 5 maggio 2004. Tale pronuncia ha rilevato che il dettato dell'art. 38 in esame non ripete la integrale formulazione di cui al precedente art. 16, così legittimando soltanto la notifica della sentenza secondo le modalità di cui all'art. 137 e seguenti c.p.c.

Entrambe le suddette pronunce sono state espressamente richiamate dalla più recente Cassazione n. 4940/06, per sottolineare che il mancato rinvio all'art. 16 da parte dell'art. 38, D.Lgs. 546/1992 esclude inequivocabilmente l'idoneità ai fini della decorrenza del termine breve per l'impugnazione della sentenza della notificazione eseguita direttamente dalla parte.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Giova precisare che la *ratio* della disciplina dettata in materia di notificazione delle sentenze tributarie è ispirata dalla necessità di assicurare una adeguata tutela al diritto di difesa, costituzionalmente riconosciuto dall'art. 24 Cost.

Il richiamo alle norme del Codice di rito effettuato dall'art. 38, D.Lgs. 546/1992 è quindi il risultato di una consapevole scelta legislativa, volta a garantire che la notificazione sia espletata secondo determinate formalità, che, ove rispettate, non possono non mettere il destinatario in condizione di conoscere l'atto: per la precisione, l'ufficiale giudiziario è per definizione (salvo quando non sia disposto diversamente e salve le autorizzazioni di cui all'art. 151 c.p.c.⁵⁾ il soggetto incaricato, su istanza di parte, a compiere la notificazione, che comporta la redazione della attestazione di conformità della copia dell'atto notificato all'originale e l'indicazione con precisione della data e della persona che ha ricevuto la copia conforme.

Proprio in virtù di dette formalità, dalla notifica-

5) Ad esempio, la L. 21 gennaio 1994, n. 53 ammette, in presenza di particolari condizioni, che sia il difensore munito di delega ad effettuare la notificazione.

zione eseguita dall'ufficiale giudiziario deriva una presunzione di conoscenza da parte del destinatario dell'atto notificato, che prescinde dalla conoscenza effettiva che questi ne abbia.

Poiché tutte le suddette garanzie non sussistono nel caso di notificazione effettuata dalla parte personalmente, il Legislatore tributario ha voluto man-

tenere le medesime norme applicabili in materia civile ed ha stabilito, come da ultimo precisato dalla Corte di Cassazione con sentenza n. 4940/06, che il termine cd. breve di impugnazione decorre esclusivamente ove la sentenza, sebbene notificata a mezzo del servizio postale, abbia visto l'intervento dell'ufficiale giudiziario.

SistemaFRIZZERA

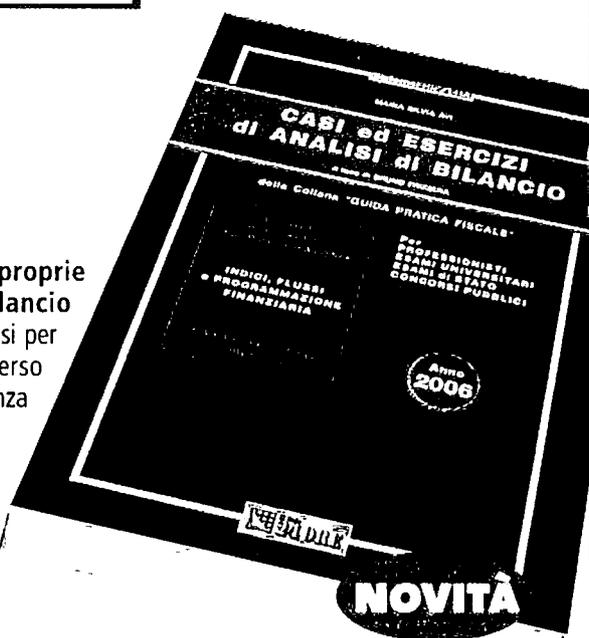
CASI ed ESERCIZI di ANALISI di BILANCIO

Maria Silvia Avi
a cura di Bruno Frizzera

Un pratico «eserciziario» che permette di testare le proprie conoscenze e abilità in materia di analisi di bilancio (riclassificazione di stato economico e conto patrimoniale, analisi per indici e per flussi, programmazione finanziaria), attraverso l'esposizione di casi aziendali tratti dalla prassi e dall'esperienza dell'Autrice.

A ciascun esercizio, impostato in pratica forma tabellare, è associato un punteggio a seconda del grado di complessità. Utile per i professionisti e per la preparazione a concorsi pubblici, esami per l'accesso alle professioni contabili ed esami universitari.

Pagg. 432 – € 30,00



Per ulteriori informazioni: tel. 02.4587010

Il Sole
24 ORE

Disponibile anche nelle migliori librerie

SHOPPING24 Disponibile anche sul sito www.shopping24.it