



PROCURA GENERALE
DELLA CORTE DI CASSAZIONE

N. 21856/2014 Reg. gen.

N. 3 ruolo udienza pubblica

UDIENZA PUBBLICA DEL 12 GENNAIO 2021
SEZIONI UNITE CIVILI

REQUISITORIA SCRITTA DEL PUBBLICO MINISTERO

Con sentenza del 27 febbraio 2014, la CTR della Sicilia - Sezione di Catania confermò la sentenza di primo grado di rigetto del ricorso dei coniugi A.M. e G.L. avverso gli avvisi di liquidazione ed irrogazione sanzioni relativi all'atto di acquisto registrato il 19 luglio 2006 di un villino sito in S. Agata Li Battiati, qualificato dall'amministrazione come abitazione di lusso ed escluso dall'aliquota IVA agevolata al 4% *ex lege* n. 549/1995.

Nel loro ricorso per cassazione, articolato in quattro motivi, i coniugi A.M. e G.L. ripropongono le censure originarie: - ossia decadenza dell'amministrazione finanziaria dal potere impositivo, per essere stati validamente notificati gli avvisi di liquidazione solo il 21 agosto 2009, dunque in violazione del termine triennale di decadenza di cui all'art. 76 DPR 131/86 a fronte dell'avvenuta registrazione dell'atto d'acquisto il 19 luglio 2006; - mancanza delle caratteristiche dell'abitazione di lusso nel villino acquistato.

La prima censura, che è oggetto del terzo motivo del ricorso per cassazione, involge il profilo della scissione degli effetti della notifica tra notificante e notificato. Infatti, la notifica si è perfezionata il 21 agosto 2009 con riguardo ai destinatari, avendo in tale data i coniugi M. ricevuto avviso del rituale deposito dell'atto presso la casa comunale del loro comune di residenza, S. Agata Li Battiati. Considerando tale data, la decadenza triennale sarebbe maturata. Non invece se si applica il principio della scissione soggettiva, visto che l'atto era stato consegnato ben prima al messo speciale notificatore, il quale il 14 luglio 2009 aveva tentato la notifica nelle mani dei coniugi presso la loro

abitazione non trovandoli e in pari data aveva inviato avviso di deposito atto *ex art.* 140 c.p.c. Nell'ottica della scissione soggettiva sono infatti essendo irrilevanti le vicende successive alla consegna dell'atto al messo speciale notificatore (avviso di deposito ricevuto il 20 luglio 2009 ma facente erroneo riferimento al deposito presso la casa comunale di Catania, per essere quindi rispedito e ricevuto il 21 agosto 2009 con giusta indicazione del deposito presso la casa comunale di S. Agata Li Battiati).

Proprio su questo tema la Quinta Sezione civile – Sezione tributaria, con ordinanza interlocutoria n. 15545/20 del 21 luglio 2020, ha rimesso gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite, ravvisando la necessità di un intervento chiarificatore del supremo organo di nomofilachia su *“due problemi: “a) quello dell'applicabilità del principio della scissione soggettiva degli effetti anche alla notificazione degli atti di imposizione tributaria ed in relazione agli effetti sostanziali propri di questi; b) quello dell'applicabilità del principio della scissione quando la notificazione non sia effettuata dall'ufficiale giudiziario, ma dal messo notificatore speciale, ex art. 60 d.P.R. n. 600/1973 e art. 16, comma 4, del d.lgs. n. 546/1992”*.

Nell'ordinanza interlocutoria, la Sezione tributaria riconosce che l'orientamento prevalente è nel senso dell'applicazione della regola della scissione degli effetti della notifica anche le attività da svolgersi entro termini di decadenza (per tutte Cass. 33277/19, Cass. 3560/19, Cass. 3091/19 e Cass. 9749/18), segnalando anche il recente arresto sul punto da parte delle Sezioni Unite nell'ambito della decadenza in materia di accertamenti violazioni Consob (SU 12332/17).

Tuttavia, il Collegio remittente, nel richiamare l'indirizzo contrapposto (Cass. SU 19854/04 e tra le più recenti sezioni semplici Cass. 21071/18, Cass. 2203/18, Cass. 654/14 e Cass. 8374/15), dimostra chiaramente di propendere per quest'ultimo, in particolare facendo leva sui seguenti argomenti:

- *“... ribadita la pacifica natura recettizia dell'atto impositivo, ... resta indefinito il complessivo regime di efficacia dell'atto impositivo nella fase precedente alla sua conoscenza da parte del contribuente, e ciò anche al lume del disposto dell'art. 21 -bis della legge n. 241/1990 (“Il provvedimento limitativo della sfera giuridica dei privati acquista efficacia nei confronti di ciascun destinatario con la comunicazione allo stesso ...”); sull'applicabilità all'ambito tributario dei principi generali desumibili dalla legge sulla trasparenza amministrativa si veda ex plurimis Cass. n. 27561/2018, Rv. 651066-03), ove si tenga conto del fatto che la stessa decadenza dal potere impositivo è, indiscutibilmente, un effetto favorevole al contribuente stesso, di cui egli legittimamente potrebbe decidere di avvalersi;*

- quanto precede, dunque, amplifica il dubbio sulla effettiva estensibilità del principio della scissione anche alla materia che occupa, perché l'atto acquista efficacia, nei confronti del contribuente, con l'ingresso nella sua sfera di conoscenza (o legale conoscibilità);

- opinare che ciò non valga del tutto, almeno riguardo alla decadenza dal potere impositivo - per la quale, peraltro, la legge attribuisce all'Amministrazione termini sufficientemente ampi, come nella specie per l'imposta di registro - significherebbe porre la decadenza stessa su un piano diverso ed esterno rispetto a quello dell'efficacia dell'atto, o quantomeno ipotizzarne un dispiegamento di effetti a geometria variabile, in ogni caso sottraendo spazi di tutela tradizionalmente riconosciuti al contribuente, il che non pare consentito dalle norme sopra richiamate” (così pagg. 10-11 della ord. interlocutoria 15545/20; più in generale, poi, vedi le intere pagg. 9-11 di detta ordinanza).

Ciò premesso, si chiede che codeste Sezioni Unite diano continuità al primo orientamento (peraltro confermato anche dopo l'ordinanza interlocutoria, o comunque contestualmente ad essa, visto che l'ordinanza n. 15615/20 della Sesta civile - Sezione Tributaria, depositata il 22 luglio 2020, dà per pacifica e scontata l'applicabilità del principio della scissione degli effetti della notifica in materia di decadenza dai poteri impositivi dell'amministrazione finanziaria).

Va, innanzitutto, precisato che non è vero che la regola della scissione degli effetti della notifica contrasti con la struttura dell'atto impositivo tributario. Esso non è recettizio nei sensi dell'art. 1334 c.c., perché tale norma, secondo cui un diritto non può dirsi esercitato se l'atto di esercizio non pervenga a conoscenza del destinatario, vale solo per gli atti negoziali unilaterali, come espressamente riconosciuto dalle note Sezioni Unite del 2015 in tema di applicabilità della regola della scissione soggettiva anche per gli effetti sostanziali degli atti processuali (Cass. SU 24822/15). L'atto impositivo tributario è recettizio in un'altra ottica, ossia che la sua conoscenza ne condiziona l'efficacia, ma questo non vuol dire che l'atto non esista prima della sua conoscenza da parte del destinatario, in quanto l'atto esiste ed è valido già al momento della sua emissione. La giurisprudenza è pacifica sul punto (*“In tema di atti d'imposizione tributaria, la notificazione non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento, ma una condizione integrativa d'efficacia,”*: così Cass. 21071/18 e Cass. 8374/15).

E, allora, se l'atto tributario esiste già dalla sua emissione, l'applicazione del principio della scissione soggettiva è concepibile.

Questa regola, introdotta dalla Corte costituzionale per gli atti processuali (Corte cost. 477/02 e poi 28/04) e poi sancita a livello normativo (nuovo art. 149 c.p.c. introdotto dall'art. 2 legge 263/05), trova il suo fondamento nella tutela del diritto di difesa e nel principio di ragionevolezza. Questi due

valori di rilievo costituzionale impongono la conclusione secondo cui l'esercizio di un diritto non possa essere pregiudicato e compresso senza una valida ragione, nell'ottica appunto di un equo bilanciamento d'interessi tra chi eserciti un diritto e chi ne subisca l'esercizio. E gli atti amministrativi tributari, in questa prospettiva, sono del tutto parificabili agli atti processuali, in quanto con entrambi si esercitano poteri di iniziativa sottoposti a termini di decadenza (in particolare d'impugnazione nel campo processuale, di esercizio del potere d'accertamento e di riscossione nel campo tributario). Non solo, ma anche gli atti amministrativi tributari, come quelli processuali, hanno questa natura per così dire "pseudo-recettizia", in base alla quale essi esistono nel momento in cui sono emessi, ma sono efficaci solo quando conosciuti dal destinatario. Siamo, si ripete, fuori dall'ambito applicativo dell'art. 1334 c.c., che solo per gli atti negoziali unilaterali impone la conoscenza come elemento costitutivo della fattispecie. Come già detto, per gli atti processuali e per quelli impositivi tributari, la conoscenza è un elemento esterno alla fattispecie costitutiva, è solo una condizione d'efficacia.

Alla luce di questi rilievi, è del tutto ragionevole ritenere che, così come un atto processuale di impugnazione deve ritenersi tempestivamente notificato se la richiesta di notifica sia avvenuta nel termine di legge, un atto di imposizione tributario deve ritenersi rispettoso del termine di decadenza previsto dalla legge se appunto entro tale termine sia stato emesso e sia stato oggetto di richiesta di notificazione. In tal caso, l'amministrazione finanziaria, emettendo l'atto, ha esercitato il suo potere in tempo e in tempo ha sollecitato l'invio dell'atto per la sua conoscenza da parte del destinatario. La legge sanziona il mancato esercizio in tempo di questo potere, di impugnazione processuale ovvero di accertamento tributario, e la sanzione, appunto di decadenza, ci deve essere se il potere non sia stato esercitato in tempo e in tempo non ci si sia attivati per portarlo a conoscenza del contribuente, non se tali attività siano state tempestive ma per i tempi di notifica la controparte ne abbia avuto conoscenza dopo.

Il principio di ragionevolezza, che è quello prevalente in materia (vedi le precisazioni contenute nella parte motiva di Cass. SU 24822/15), esclude che il lasso temporale tra la richiesta di notifica e l'avvenuta notifica possa ripercuotersi in danno del notificante, a cui si richiede solo che l'attività a proprio carico sia stata compiuta nel termine di legge. Come è spiegato chiaramente dalle Sezioni Unite del 2015, *"... Non si può allocare sul notificante incolpevole la perdita definitiva del diritto quando basterebbe imporre al notificato il lieve peso di un onere di attesa, dettato dal principio di precauzione. Entrambe le parti sono incolpevoli. Ma nel bilanciamento tra la perdita definitiva del diritto per una parte e un lucro indebito per l'altra parte, la soluzione più ragionevole è quella di salvaguardare il diritto di una parte incolpevole ponendo a carico dell'altra parte - parimenti*

incolpevole - un pati, cioè una situazione di attesa che non pregiudica, comunque, la sua sfera giuridica.....” (vedi par. 6 di Cass. SU 24822/15).

Quest’ultimo passaggio motivazionale, sul bilanciamento degli interessi tra il notificante e il notificato, che ha una posizione di svantaggio relativa dovendo solo attendere il perfezionamento della notifica per verificare se l’altrui potere sia stato validamente esercitato, consente anche di chiarire la condizione di base perché operi la regola della scissione degli effetti della notifica: essa postula il perfezionamento della notifica, se ciò manca la scissione non vale e la (data della) richiesta di notifica diventa irrilevante.

Orbene, l’indirizzo giurisprudenziale indicato come contrapposto nell’ordinanza interlocutoria n. 15545/20 si riferisce alla ipotesi in cui la notifica non si sia perfezionata, sia invalida. In particolare, secondo questo indirizzo giurisprudenziale, *“La natura sostanziale e non processuale (nè assimilabile a quella processuale) dell’avviso di accertamento tributario - che costituisce un atto amministrativo autoritativo attraverso il quale l’amministrazione enuncia le ragioni della pretesa tributaria - non osta all’applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria. Pertanto, l’applicazione, per l’avviso di accertamento, in virtù dell’art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, delle norme sulle notificazioni nel processo civile comporta, quale logica necessità, l’applicazione del regime delle nullità e delle sanatorie per quelle dettato, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente produce l’effetto di sanare la nullità della notificazione dell’avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell’atto, ex art. 156 cod. proc. civ. Tuttavia, tale sanatoria può operare soltanto se il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza - previsto dalle singole leggi d’imposta - per l’esercizio del potere di accertamento.”* (Cass. SU 19854/04, seguite poi dalle varie pronunzie delle sezioni semplici già sopra citate).

Pare evidente la radicale diversità di tale ultima ipotesi, in cui la notifica sia invalida, da quella in cui la notifica sia valida e si ponga solo un problema di distanza tra il momento della richiesta di notifica e quella del suo perfezionamento. In tale ultimo caso, come detto, opera e può operare il principio della scissione soggettiva, che appunto consente di non far gravare sul notificante, nell’ottica del bilanciamento degli interessi, i tempi di notifica, fermo restando che la notifica si è perfezionata ed è valida. Se invece la notifica non si perfeziona in modo valido, la scissione soggettiva non opera (le pronunzie n. 477/02 e 28/04 della Corte costituzionale sono chiare al riguardo e lo è anche Cass. SU 24822/15, secondo cui *“ a) se la notifica non si perfeziona, la notifica non produce effetto alcuno e decadono anche gli effetti provvisoriamente prodotti: se non si realizza l’an, è inutile*

pure discutere del quando. b) se la notifica si perfeziona, gli effetti di essa retroagiscono per il notificante al momento in cui ha consegnato all'ufficiale giudiziario (ma lo stesso discorso vale per le notifiche a mezzo posta) l'atto da notificare. In altri termini, tale consegna produce per il notificante effetti immediati e provvisori, che si stabilizzano e diventano definitivi se e solo se la notifica viene validamente perfezionata. ...: così si legge a pag. 10 di detta sentenza delle Sezioni Unite).

Non si può confondere la regola della scissione soggettiva, che postula una notifica perfezionata e valida, con la regola della sanatoria *ex art. 156 c.p.c.* per raggiungimento dello scopo dell'atto. Quest'ultimo principio consente di superare il vizio di notifica dell'atto impositivo ai fini dell'instaurazione del contraddittorio su di esso, una volta che sia stato impugnato. Ma non consente di evitare una decadenza nel frattempo maturata, appunto perché non si può far leva sul momento in cui la notifica è stata richiesta, e dunque sul meccanismo della scissione soggettiva, in quanto il mancato perfezionamento della notifica fa sì che nessun effetto si produca e gli effetti provvisori eventualmente prodotti si annullino, perdendo qualsivoglia rilevanza la richiesta di notifica.

In definitiva, il contrasto giurisprudenziale prospettato è solo apparente, perché i due orientamenti segnalati riguardano fattispecie diverse: quella in cui la notifica si è perfezionata; e quella in cui la notifica non si è perfezionata. E la scissione soggettiva dei tempi tra notificante e notificato vale solo per la prima fattispecie.

Resta da precisare che la valenza generale del principio della scissione soggettiva può ritenersi un dato ormai sempre più consolidato. E non appare condivisibile quanto evidenziato nell'ordinanza interlocutoria n. 15545/20, ossia che le Sezioni Unite del 2015 (24822/15) avrebbero inteso proporre un *self restraint* interpretativo del principio della scissione, come emergerebbe dai paragrafi quarto e quinto della sentenza, intitolati "*Non esiste una soluzione generalizzata per tutte le norme e per tutti i casi*" e "*La scissione soggettiva degli effetti della notificazione: non è un principio valido per tutte le ipotesi normative*".

Piuttosto, l'esame complessivo di detta sentenza depone per la soluzione opposta. Il paragrafo terzo, intitolato "*Capacità espansiva dei principi affermati nella sentenza della Corte costituzionale*", è teso appunto ad evidenziare la portata generale della regola della scissione soggettiva consacrata da Corte cost. 477/02. Il problema è solo accertare quando tale espansione possa operare, e la soluzione proposta è quella dell'applicazione del principio di ragionevolezza, il quale implica un bilanciamento dei beni in conflitto (il par. 3.1. così si intitola: "*Il principio di ragionevolezza implica un bilanciamento dei beni in conflitto*"). Alla luce di queste premesse, le Sezioni Unite riconoscono sì

che la scissione soggettiva non opera sempre, e in particolare non opera per gli atti negoziali unilaterali ai sensi della regola specifica dell'art. 1334 c.c., ma, al di fuori di tali limiti specifici, valgono il principio di ragionevolezza e il bilanciamento degli interessi, che consentono in termini generali di ritenere applicabile la regola della scissione soggettiva (ad esempio, nel caso sottoposto alla decisione delle Sezioni Unite del 2015, per gli effetti sostanziali dell'esperimento della azione revocatoria: vedi i parr. 4, 5. 5.1 e 6 della citata sentenza).

Certo, la scissione riguarda in tesi gli atti processuali (vedi in particolare il par. 5.1 della sentenza), ma si è visto sopra che gli atti impositivi tributari hanno evidenti analogie con gli atti processuali, e non sono atti negoziali unilaterali, come tali sottoposti all'art. 1334 c.c., per cui non si vede perché la regola della scissione soggettiva non si debba applicare, fermo che *“Il vero problema è l'incertezza giuridica medio tempore”* (è il titolo del citato par. 5.1 della sentenza 24822/15) e tale incertezza si supera una volta che la notifica si perfeziona e, nella logica del bilanciamento di interessi, è giusto sia posta a carico del notificato.

Proprio alla luce di questa ricostruzione generale, così completa ed esaustiva, si spiega anche la motivazione concisa delle Sezioni Unite del 2017 (SU 12332/17), che, sdoganando la scissione soggettiva oltre al campo tipico degli atti processuali, hanno affermato che *“Il principio della scissione degli effetti della notificazione tra il notificante ed il destinatario dell'atto trova applicazione anche per gli atti del procedimento amministrativo sanzionatorio - non ostandovi la loro natura recettizia - tutte le volte in cui dalla conoscenza dell'atto stesso decorrano i termini per l'esercizio del diritto di difesa dell'incolpato e, ad un tempo, si verifichi la decadenza dalla facoltà di proseguire nel procedimento sanzionatorio in caso di omessa comunicazione delle condotte censurate entro un certo termine, dovendo bilanciarsi l'interesse del notificante a non vedersi imputare conseguenze negative per il mancato perfezionamento della fattispecie "comunicativa" a causa di fatto di terzi che intervengano nella fase di trasmissione del contenuto dell'atto e quello del destinatario a non essere impedito nell'esercizio di propri diritti, compiutamente esercitabili solo a seguito dell'acquisita conoscenza del contenuto dell'atto medesimo. (Nella specie, la S.C. ha ritenuto conseguire l'interruzione del termine di decadenza del potere di accertamento e contestazione in materia di intermediazione finanziaria alla mera spedizione a mezzo posta dell'atto di contestazione degli addebiti, e non al momento in cui il destinatario ne aveva avuto effettiva conoscenza)”. La lettura della breve motivazione della sentenza fa chiaramente comprendere come sia stato applicato il criterio del bilanciamento degli interessi tra notificante e notificato e si sia fatto leva sulla natura dell'atto di contestazione, di certo efficace solo con la sua conoscenza da parte del destinatario ma i*

cui effetti iniziano già a dipanarsi con la sua emissione e l'inizio della fattispecie notificatoria, inizio che rende palese la permanenza dell'interesse alla realizzazione dell'effetto che con la notifica si vuole perseguire e così impedisce le eventuali decadenze in cui l'agente in notificazione potrebbe incorrere non rispettando il termine normativamente posto per l'esercizio del diritto (vedi in particolare par. 7, 8 e 9 della motivazione).

In questo contesto, non si vede perché le medesime regole non debbano valere anche per l'atto di accertamento tributario assoggettato a termini di decadenza: la decadenza sarà quindi impedita se l'atto sia stato emesso e inviato per la notifica entro il termine perentorio previsto dalla legge, senza che rilevi la data effettiva di perfezionamento della notifica, fermo restando che se la notifica non si perfeziona la richiesta di notifica perde ogni efficacia e la decadenza si sarà verificata.

Occorre a questo punto soffermarsi sull'applicabilità del medesimo principio qualora l'amministrazione non si avvalga degli ufficiali giudiziari o postali, ma affidi la notifica dell'atto al messo speciale autorizzato, ex art. 60 comma 1 lett. a) DPR 600/1973 ed art. 16 comma 4, del d.lgs. n. 546/1992, messo che, al di là della qualifica formale da attribuire allo stesso, dipendente dell'Agenzia delle Entrate o mero incaricato, è senz'altro un organo ad essa interno. La tesi, accreditata nell'ordinanza interlocutoria n. 15545/20, è che in tal caso non si giustifichi il bilanciamento degli interessi in favore del notificante, appunto perché l'amministrazione si avvale di un proprio organo per la notifica e deve quindi subire i rischi degli eventuali ritardi di tale organo interno, senza potere invocare l'assenza di colpa derivante dagli eventuali ritardi di organi terzi quali sono l'ufficiale giudiziario o quello postale.

E' indubbio che il bilanciamento degli interessi in favore del notificante, come si legge nelle pronunzie della Corte costituzionale (le n. 477/02 e 28/04, ma vedi anche le pregresse sentenze 358/96, 69/94 e 10/78 sulle notifiche all'estero), nasca dall'esigenza di evitare pregiudizi per attività in parte sottratte ai poteri di impulso del notificante siccome rimesse ad organi terzi come l'ufficiale giudiziario o postale. Tuttavia, questa esigenza di tutela sottende una *ratio* più ampia, che risponde alla stessa logica della decadenza, la quale ha senso, come sanzione, solo se rapportata ad un'effettiva inerzia della parte. E l'inerzia sussiste in concreto, e merita sanzione, solo se la parte non emetta in tempo l'atto e non ne richieda in tempo la notifica, mentre non è giusto che rilevino i tempi, per loro natura incerti, del perfezionamento del procedimento notificatorio.

Non solo, ma proprio perché questi tempi sono incerti, non si può costruire su di essi un sistema come quello della decadenza, sanzione così netta e grave che per sua natura postula dati certi. E la certezza, nel caso delle notifiche, si realizza proprio con la scissione soggettiva degli effetti, perché

in questo modo diventa certo il momento della richiesta di notifica, da valutare per l'eventuale decadenza, e il momento del perfezionamento della notifica stessa, da valutare per l'esercizio dei diritti di difesa del destinatario dell'atto.

Si tratta di rilievi svolti nella più volte citata sentenza del 2015 delle Sezioni Unite (la n. 24822/15), ove appunto si dà conto della bontà della individuazione di questi due diversi termini per notificante e notificato e, nella logica del bilanciamento degli interessi, si spiega il perché il termine previsto per il notificante per svolgere l'attività posta a suo carico gli debba essere riconosciuto per intero, sino allo scadere, in quanto altrimenti dominerebbe la totale incertezza giuridica (vedi il par. 5.1 di detta sentenza; particolarmente significativo è quanto si legge a pag. 11, ove si dice che, se il notificante ha un termine, *"Questo termine gli deve essere riconosciuto per intero. Quindi, egli va tutelato anche se consegna l'atto all'ufficiale giudiziario proprio allo scadere del termine. Non gli si può obiettare: "per un principio di precauzione (che ti impone un onere di prudenza e diligenza), avresti dovuto consegnare l'atto all'ufficiale giudiziario qualche giorno prima in modo da garantirti una notifica nei termini". Infatti, la controreplica è agevole: " quanti giorni prima ?". E' proprio qui che si anniderebbe l'incertezza giuridica che invece si vorrebbe garantire. Infatti, non può stabilirsi a priori quando un anticipo può dirsi congruo. Ed ancora: " chi mi garantisce che se consegno l'atto all'ufficiale giudiziario una settimana prima, la notifica avverrà nei termini ? E se avviene fuori termine lo stesso, che succede ?" Alla fine, c'è un argomento risolutivo: "se la legge mi riconosce un termine di 30 giorni per espletare una attività difensiva, perché lo devo ridurre a 15 o a 20 per avere (non la sicurezza) ma la probabilità della notifica nei termini ?"*).

In sostanza, varie sono le ragioni per cui esiste e deve essere confermato il principio della scissione soggettiva. Principio oggi di portata generale ed ormai normativizzato (vedi l'art. 149 c.p.c. dopo la modifica dell'art. 2 legge 263/05), valido anche per le decadenze non processuali ma procedimentali amministrative (Cass. SU 12232/17) e in cui la natura del soggetto notificatore, se organo terzo o dipendente dalla parte notificante, non rileva. L'unica cosa che rileva è che la parte gravata da decadenze svolga le attività poste a suo carico nel termine perentorio di legge e, anzi, nella logica del bilanciamento degli interessi e al fine di garantire l'effettività dell'esercizio dei suoi diritti, sia messa in grado di svolgerle sino all'ultimo momento.

Questa, per così dire, "oggettivizzazione" del principio della scissione degli effetti della notifica, che da regola del caso concreto è divenuto principio generale in materia, risulta ribadita di recente dalla stessa Corte costituzionale, la quale con la sentenza n. 75/19 ha dichiarato la illegittimità costituzionale dell'art. 16-*septies* decreto legge 179/2012 nella parte in cui prevede che la notifica

eseguita con modalità telematiche la cui ricevuta di accettazione è generata dopo le ore 21 ed entro le ore 24 si perfeziona per il notificante alle ore 7 del giorno successivo, anziché al momento di generazione della predetta ricevuta.

Pur prendendo atto della nobile funzione assolta da questa limitazione oraria (dalle 21 alle 24), finalizzata ad assicurare il diritto al riposo del destinatario della notifica, la Consulta ha ritenuto non giustificato il differimento nel tempo degli effetti giuridici della notifica nei riguardi del mittente, perché in tal modo a quest'ultimo verrebbe impedito di *“utilizzare appieno il termine utile per approntare la propria difesa”* (che in virtù dell'art. 155 c.p.c. scade allo spirare della mezzanotte dell'ultimo giorno), *“senza che ciò sia funzionale alla tutela del diritto al riposo del destinatario e nonostante che il mezzo tecnologico lo consenta”*. A monte del ragionamento vi è l'applicazione del principio di scissione degli effetti della notifica esteso anche alle notificazioni telematiche, principio che consente la *“fruizione completa dei termini per l'esercizio dell'azione in giudizio, anche nella sua essenziale declinazione di diritto ad impugnare, contenuto indefettibile di una tutela giurisdizionale effettiva, venendo a recidere quell'affidamento che il notificante ripone nelle potenzialità tutte del sistema tecnologico (che lo stesso legislatore ha ingenerato immettendo tale sistema nel circuito del processo), il dispiegamento delle quali, secondo l'intrinseco modus operandi del sistema medesimo, avrebbe invece consentito di tutelare, senza pregiudizio del destinatario della notificazione”*.

Pertanto, appare chiara questa volontà di tutela piena, sino all'ultimo secondo, del notificante. Ed anche per la notificazione telematica, in cui tra la fase di invio e quella di ricezione possono anche passare pochi istanti, vi è l'esigenza di scindere gli effetti della notifica, appunto perché il mittente va tutelato sino all'ultimo secondo. E solo se non invia entro l'ultimo secondo egli decade.

Da qui l'infondatezza del terzo motivo di ricorso, nelle due sottoarticolazioni sottoposte all'attenzione delle Sezioni Unite.

Invero, come accennato all'inizio, gli avvisi di liquidazione oggetto di ricorso al giudice tributario, sono stati inviati per la notifica il 14 luglio 2009. Ed anche se il procedimento *ex art. 140 c.p.c.* si è perfezionato il 21 agosto 2009, ciò che rileva, per il citato principio di scissione soggettiva, è la data di attivazione del procedimento notificatorio da parte del mittente, ossia il 14 luglio 2009, data rispettosa del termine triennale di decadenza fissato per l'imposta in esame dall'art. 76 dPR 131/86, risalendo il *dies a quo* di decorrenza del triennio al 19 luglio 2006, giorno di registrazione dell'atto di acquisto. Resta da aggiungere che, nell'ottica della scissione soggettiva, non importa il fatto che il primo avviso di deposito *ex art. 140 c.p.c.*, notificato il 19/20 luglio 2009, fosse invalido, per non

essere stato eseguito il deposito presso la casa comunale del comune di residenza dei coniugi M. La cosa decisiva è che, comunque, il procedimento notificatorio è stato riattivato e si è perfezionato il 21 agosto 2009, con la notifica di avviso di deposito *ex art. 140 c.p.c.* presso la esatta casa comunale. Tale perfezionamento, chiudendo il procedimento di notifica, ha reso valida nell'ottica del mittente, appunto in base al principio della scissione, l'attivazione del procedimento avvenuta il 14 luglio 2009.

Passando ai restanti mezzi di ricorso, tutti appaiono inammissibili o comunque infondati.

Il primo motivo appare viziato da difetto di autosufficienza laddove si contesta il mancato esame di motivi di appello che non vengono nemmeno sinteticamente riportati.

Si deduce poi la violazione dell'art. 115 c.p.c. e dell'art. 36 d.lgs. 546/92 in ordine al contenuto della motivazione. Ebbene, la prima doglianza è squisitamente di merito, come tale inammissibile in sede di legittimità, e la seconda contrasta sia con gli strettissimi limiti entro i quali è oggi ammesso il sindacato sul vizio di motivazione (com'è noto, la violazione vi è solo se non è rispettato il "minimo costituzionale di motivazione"), sia con quanto emerge dalla sentenza impugnata CTR, che contiene una motivazione seppur concisa sulle varie questioni sul tappeto.

Col secondo motivo si contesta *ex art. 360 n. 5 c.p.c.* l'omesso esame di fatti controversi e decisivi con riguardo ad entrambe le questioni dibattute, ossia la decadenza dal potere impositivo e le caratteristiche di abitazione di lusso dell'immobile acquistato. Ancora una volta le doglianze si risolvono in censure di merito alle valutazioni compiute dalla CTR, che ha motivato, si ripete anche se in modo conciso, su entrambe le questioni.

Infine, il quarto motivo, sotto le mentite spoglie della violazione e falsa applicazione di norme (art. 1 nota II-*bis* della tariffa parte prima allegata al dPR 131/86, tabella A parte 2 n. 21dPR 633/72, dm 2.8.1969), ripropone censure di merito all'apprezzamento di fatto (circa la natura di abitazione di lusso dell'immobile acquistato) compiuto dalla CTR sulla base della perizia tecnica in atti.

Per tutti i motivi sopra esposti

Il Pubblico Ministero

chiede che codeste Sezioni Unite rigettino il ricorso di A.M. e G.L.

Roma, 4 gennaio 2021

Il Sostituto Procuratore Generale

Alessandro Pepe