CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 8 febbraio 2017, n. 3335

Svolgimento del processo

L'agenzia delle entrate ha notificato alla società Duepi Impianti s.r.l. avviso di accertamento ai sensi dell'art. 39 co. 1 lett. d) del d.p.r. n. 600 del 1973 di maggiori ricavi per l'anno di imposta 2005 sulla base di processo verbale di constatazione da cui era emersa l'erroneità di dati inseriti nella comunicazione ai fini degli studi di settore. La società - stante la notifica dell'avviso il 28 luglio 2009 e quindi la scadenza del termine per impugnarlo l'11 novembre 2009 - ha presentato due istanze di accertamento con adesione ex art. 6 co. 2 del d. Igs. n. 218 del 1997 a mezzo invii in busta con posta raccomandata, la prima priva di sottoscrizione, la seconda spedita il 10 novembre e pervenuta al protocollo dell'ufficio il 12 novembre, entrambe oggetto di rigetto per inammissibilità con nota dell'agenzia del 19 novembre, la prima in quanto non sottoscritta e la seconda in quanto tardiva.
Il ricorso avverso l'avviso innanzi alla commissione tributaria provinciale di Pavia, notificato dalla contribuente il 5 febbraio 2010, è stato respinto per intempestività. La commissione tributaria regionale della Lombardia in Milano ha accolto l'appello della contribuente, ritenendo applicabile alla presentazione dell'accertamento con adesione il disposto dell'art. 20 del d. Igs. n. 546 del 1992 circa la possibilità di invio mediante plico raccomandato, la mera irregolarità dell'uso della busta in luogo del plico stante la mancanza di contestazione sul contenuto da parte dell'agenzia, nonché il principio di scissione degli effetti delle comunicazioni, valendo la data di invio quale data di presentazione, onde l'invio in data 10 novembre 2009 ha reso tempestiva l'istanza di accertamento, con conseguente applicabilità della sospensione di gd. 90 per l'impugnazione dell'atto impositivo a norma degli artt. 6 e 12 del d.lgs. n. 218 del 1997, cui ulteriormente è conseguita la tempestività del ricorso innanzi alla commissione provinciale; nel merito, ha ritenuto fondate le doglianze della contribuente. Avverso questa decisione l'agenzia propone ricorso per cassazione su un unico motivo, cui la contribuente resiste con controricorso contenente ricorso incidentale condizionato su un motivo.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo di ricorso l'agenzia delle entrate censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione degli artt. 16, 20 e 21 del d. Lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 6 co. 3 del d. Igs. 218 del 1997 e dell'art. 20 della I. n. 146 del 1998. Sostiene che, diversamente da quanto ritenuto dalla commissione regionale, poiché il co. 3 dell'art. 6 del d. Lgs. n. 218 del 1997 fa decorrere dalla 'presentazione dell'istanza" di accertamento con adesione la sospensione di 90 gg. del termine di impugnazione dell'atto impositivo, la tempestività dell'istanza andrebbe riferita solo alla data del pervenimento all'ufficio, nel caso di specie il 12 novembre 2009, e quindi oltre il termine previsto per l'adesione; conseguentemente, non si applicherebbe la sospensione di 90 gg. del termine di impugnazione dell'avviso e il ricorso introduttivo del primo grado sarebbe irrimediabilmente tardivo; anche a voler ammettere l'applicazione al caso di specie, per analogia o altrimenti, dell'art. 20 del d.

Lgs. n. 546 del 1992, dettato per il contenzioso tributario, la retroazione alla data di spedizione della presentazione si avrebbe ove l'istanza fosse stata trasmessa con plico raccomandato senza busta, come ivi previsto a tutela di esigenze di certezza, mentre nel caso di specie l'invio eri avvenuto con busta.

2. Il motivo è infondato, con assorbimento dell'esame del ricorso incidentale condizionato.

3. - Invero, come la stessa amministrazione deduce, a prescindere dall'ipotizzata applicazione al caso di specie dell'art. 20 del d. lgs. n. 546 del 1992 fuori dalla sua sfera ordinaria di riferimento costituita dal processo tributario, dagli artt. 2 della I. n. 241 del 1990 e succ. mod. e - specificamente - 3 del d.m. di attuazione n. 678 del 1994 (abrogato e sostituito dopo l'instaurazione del presente contenzioso dal d.p.c.m. n. 147 del 2011) si desume la possibilità di rivolgere istanze all'amministrazione a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento. La natura recettizia delle istanze, cui la difesa erariale àncora le proprie argomentazioni, non interferisce - secondo la giurisprudenza di questa corte (v. ad es. sez. 5 n. 7920 del 2003, n. 10476 del 2003 e n. 12447 del 2004, in tema di termine di decadenza da rimborso di tasse di concessione governativa) - con la diversi problematica del se, quando non sia precluso dalla legge l'invio mediante lettera raccomandata, debba guardarsi all'invio di questa per l'impedimento di una decadenza a carico dell'istante; nel senso, infatti, di ammettere tale possibilità, detta giurisprudenza applica il principio per il quale, nell'ambito dei rapporti con la pubblica amministrazione, anche di natura fiscale, i termini stabiliti per la presentazione di istanze da parte dei privati sono osservati qualora le stesse siano spedite in tempo utile a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, nonché l'ulteriore principio generale secondo cui, poiché gli atti impeditivi delle decadenze vengono in considerazione in funzione delle conseguenze suscettibili di determinarsi a carico del diritto che deve essere esercitato, per legge o per contratto, entro un dato termine, il verificarsi dell'effetto impeditivo non può essere subordinato alla ricezione degli atti da parte del destinatario, essendo la qualifica e la disciplina degli atti quali recettizi correlata ad esigenze di tutela del destinatario non rilevanti dall'angolo visuale di cui trattasi (ove viene il rilievo la tutela della posizione - anche e soprattutto - del mittente interessato ad impedire la decadenza), fermo restando che l'obbligo della pubblica amministrazione di provvedere (e qui rileva, invece, il piano della recettizietà) sorge soltanto con la effettiva ricezione della istanza. Né elementi in senso contrario all'applicazione di detti principi generali derivano dalla giurisprudenza di questa corte che si è occupata, specificamente, dell'effetto sospensivo che la "presentazione" dell'istanza determina, a norma degli artt. 6 e 12 del d.lgs. n. 218 del 1997, sul termine di decadenza per l'impugnazione dell'atto impositivo (v. ad es. sez. 5 n. 18377 del 2015, n. 13242 del 2015, sez. 6 - 5 n. 3368 del 2012, sez. 5 n. 28051 del 2009, oltre a sez. 5 n. 3762 del 2012 relativa a un aspetto specifico). Al contrario, quantomeno il precedente di sez. 5 n. 17314 del 2014 si è già espresso nel senso della computabilità del termine di sospensione dalla spedizione della raccomandata, pur se in busta chiusa, contenente l'istanza di accertamento con adesione.

4. - Va d'altronde considerato che sia nelle istruzioni di carattere generale (v. sul punto il precedente di sez. 5 n. 17314 del 2014) sia nella corrispondenza specificamente rivolta alla contribuente, per come trascritta nel ricorso, la stessa amministrazione ha ammesso la possibilità di presentare l'istanza con raccomandata, soltanto indicando - a specificazione di ciò - la ritenuta necessità dell'invio con plico senza busta (condizione questa ritenuta inesigibile già dal cennato precedente del 2014).

5. - Ciò posto, deve allora soltanto rilevarsi per completezza - come operato nella sentenza impugnata - che la giurisprudenza di questa corte (tra le recenti, ad es. sez. 5 n. 15309 del 2014, in riferimento a quanto previsto dall'art. 20 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546) ha chiarito che la spedizione a mezzo posta raccomandata in busta chiusa, pur se priva di qualsiasi indicazione relativa all'atto in esso racchiuso, anziché in plico senza busta, costituisce una mera irregolarità se il contenuto della busta e la riferibilità alla parte non siano contestati; contestazione che è incontroverso non sia avvenuta nel caso di specie.
6. - In conclusione, atteso che prendendo a riferimento la data di spedizione dell'istanza quale momento determinativo dell'impedimento della decadenza dalla possibilità di avanzare istanza di accertamento con adesione - come da principio di diritto che va quindi affermato - discende l'effetto sospensivo e, quindi, la tempestività del ricorso introduttivo come ritenuto dalla commissione regionale la cui decisione, dunque, resiste al ricorso dell'amministrazione, quest'ultimo va disatteso con assorbimento del ricorso incidentale condizionato.
7. - Le spese del giudizio di legittimità, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La corte rigetta il ricorso principale, assorbito l'incidentale, e condanna l'agenzia delle entrate alla rifusione a favore della contribuente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 3.500 per compensi, oltre spese forfettarie nella misura del 15% e accessori di legge.