

Cass., SS. UU. civ., sentenza 29 maggio 2017, n. 13452

FATTI DI CAUSA

1. A seguito di ordinanza interlocutoria n. 18000 emessa dalla quinta sezione civile il 14 settembre 2016 il primo presidente ha disposto l'assegnazione del ricorso alle sezioni unite sulla questione relativa all'individuazione, nel processo tributario, del dies a quo del termine per la costituzione in giudizio del ricorrente o dell'appellante in caso di notificazione postale diretta e sulla rilevanza, ai fini della ritualità di tale costituzione e dell'ammissibilità del ricorso e dell'appello, dell'omesso tempestivo deposito della ricevuta di spedizione quando risulti in atti l'avviso di ricevimento del relativo plico.
2. Era accaduto, infatti, che con due avvisi di accertamento, sul presupposto maggiori ricavi non dichiarati e derivanti da una vendita immobiliare a tali coniugi R., l'Agenzia delle entrate aveva chiesto per l'anno 2005 il pagamento di maggiori imposte alla s.a.s. C. S. di E. S. & C. (IRAP e IVA) e al socio accomandante (49%) A. S. (IRPEF). Società e socio accomandante avevano impugnato gli atti impositivi poi annullati dalla commissione tributaria provinciale di Cosenza con separate sentenze del 13 gennaio 2011.
3. Per la riforma di tali decisioni l'Agenzia delle entrate adiva, in data 24 giugno 2011, la commissione tributaria regionale della Calabria che, riuniti gli appelli del fisco, li ha dichiarati inammissibili per mancato deposito nel termine previsto dall'art. 22, comma 1, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (d'ora in poi proc. trib.) delle fotocopie delle ricevute della spedizione delle raccomandate con le quali gli appelli erano stati proposti.
4. Per la cassazione di tale decisione l'avvocatura erariale ha proposto ricorso affidato a unico motivo. Ha denunciato che, nel dichiarare inammissibili gli appelli per mancato deposito della fotocopia della ricevuta di invio delle raccomandate, la commissione tributaria regionale ha fatto erronea applicazione di norme di diritto processuali (art. 53, comma 2, e art. 22, comma 1, proc. trib.), laddove ha sostanzialmente negato che fossero idonee provare la spedizione delle raccomandate e la tempestività degli appelli l'avvenuta esibizione degli avvisi di ricevimento riportanti la spedizione del 22 aprile 2011 e la ricezione del 26 aprile 2011, riguardo a sentenze del 13 gennaio 2011 e alla costituzione in giudizio del 24 maggio 2011. Ha osservato che le disposizioni processuali - e quelle del processo tributario in particolare - devono essere interpretate nel senso di limitare inammissibilità irragionevoli, anche in funzione del principio generale del raggiungimento dello scopo. Inoltre la difesa erariale ha lamentato che il giudice d'appello ha trascurato la natura di atto pubblico dell'avviso di ricevimento della raccomandata fide-facente quanto alle indicazioni in esso contenute, ivi compresa la data di spedizione del plico.
5. Le parti private hanno resistito con controricorso e hanno replicato con memoria alla relazione ex art. 380-bis di accoglimento delle tesi erariale avanzando anche istanza di assegnazione della causa alle sezioni unite. Indi, a seguito di ordinanza della sesta sezione, è stata fissata la pubblica udienza innanzi alla quinta sezione che ha rimesso gli atti al primo presidente il quale ha investito le sezioni unite. Le parti si difendono con ulteriori memorie.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. In via preliminare va evidenziato che il processo è viziato, sin dal primo grado, dall'assenza di E. S. che, quale socio accomandatario e persona fisica, è litisconsorte necessario pretermesso. Infatti dalla sentenza d'appello, dalle difese delle parti e dagli altri atti processuali non risulta la presenza in giudizio del socio accomandatario E. S. (in proprio) ma solo della s.a.s. C. S. di E. S. & C. (Irap, Iva) e del socio accomandante A. S. (Irpef). Com'è noto l'Irap è imposta assimilabile all'Illor, in quanto essa ha carattere reale, non è deducibile dalle imposte sui redditi

ed è proporzionale, potendosi, altresì, trarre profili comuni alle due imposte dagli art. 17, comma 1, e 44 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446. Ne consegue che, essendo l'Irap imputata per trasparenza ai soci, ai sensi dell'art. 5 t.u.i.r., sussiste il litisconsorzio necessario di tutti i soci medesimi nel giudizio di accertamento dell'Irap dovuta dalla società (Cass. Sez. U, n. 10145 del 2012).

2 1.1 Nella specie il vizio, sanato in parte dalla commissione regionale con la riunione degli appelli della società e del socio accomandante (Cass. n. 3830 del 2010), resta riguardo alla posizione del socio accomandatario quale persona fisica e si estende anche all'accertamento di maggior imponibile Iva a carico della s.a.s. atteso che l'Agenzia procede con unico atto per Irap e Iva evase dalla società, su elementi sostanzialmente comuni. Ne deriva che neppure il profilo dell'imposizione sul valore aggiunto si sottrae al vincolo del *simultaneus processus*, attesa la concreta inscindibilità logica delle due situazioni (Cass. n. 12236 del 2010).

1.2 Il rilievo di tale profilo, però, presuppone che, riguardo agli appelli dell'Agenzia contro la società e il socio accomandante, non siano fondate le *exceptiones litis ingressum impediens* sollevate dalla difesa privata e recepite della commissione regionale nella sentenza contro la quale ricorre la difesa erariale.

2. Il primo interrogativo al quale le sezioni unite sono chiamate a dare risposta è quello se, in riferimento ai ricorsi spediti con raccomandata postale, il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente e dell'appellante, di cui all'art. 22, comma 1, e all'art. 53, comma 2, proc. trib. sia da interpretarsi come decorrente dalla ricezione del plico da parte del destinatario ovvero dalla data di spedizione del plico medesimo. Nella giurisprudenza di questa Corte si sono manifestati due orientamenti.

2.1 Il primo e più restrittivo è stato inaugurato dalla sentenza n. 20262 del 2004 secondo la quale il deposito, nella segreteria della commissione tributaria adita, del ricorso notificato per posta deve essere effettuato entro trenta giorni dalla spedizione postale del documento incorporante il ricorso, e non dalla sua ricezione da parte del destinatario, atteso che l'art. 22, comma 1, proc. trib. prevede modalità di deposito (copia del ricorso e fotocopia della ricevuta di spedizione della raccomandata postale) che presuppongono solo la spedizione del ricorso e non la sua ricezione e sottrae, quindi, il detto adempimento alla regola di cui all'art. 16, comma 5, secondo periodo, proc. trib. (il quale dispone che i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto e che trova applicazione, fra l'altro, nel caso di deposito del ricorso notificato attraverso ufficiale giudiziario). Affermazioni simili si rinvencono anche nelle pronunzie n. 14246 del 2007, n. 1025 del 2008 e n. 7373 del 2011.

2.2 Quest'ultima riassuntiva decisione osserva che l'art. 22 proc. trib. - richiamato, per il giudizio di appello, dall'art. 53, comma 2, proc. trib. - richiede, ai fini della rituale costituzione in giudizio del ricorrente, il deposito, non solo di copia del ricorso spedito per posta, ma anche della ricevuta di spedizione dell'atto per raccomandata a mezzo del servizio postale. E la mancata allegazione di detta ricevuta è sanzionata con l'inammissibilità dell'impugnazione, rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del processo, e non sanabile neppure per effetto della costituzione del resistente. Rileva, inoltre, che la ratio di siffatta previsione è da ravvisare nel fatto che la decorrenza del termine di trenta giorni, per la costituzione in giudizio del ricorrente, è normativamente ancorata alla spedizione, e non alla ricezione del ricorso da parte del resistente. Il che si evincerebbe dal fatto che l'art. 22, comma 1, proc. trib. prevede modalità di deposito che presuppongono solo la spedizione del ricorso, e non la sua ricezione, sottraendo, in tal modo, detto adempimento alla regola di cui all'art. 16, comma 5, proc. trib. a tenore del quale i termini che hanno inizio dalla notificazione o comunicazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto. Infine afferma che l'omesso deposito della ricevuta di spedizione verrebbe a incidere sul riscontro della stessa tempestività della costituzione in giudizio dell'appellante, dalla quale la legge fa scaturire l'inammissibilità del proposto gravame. Trattasi di orientamento ripreso

successivamente da talune pedissequae decisioni quali la n. 8664 del 2011 e la n. 20787 del 2013, sino alla più recente la n. 16758 del 2016.

2.3 A conclusioni opposte giunge l'orientamento inaugurato dalla sentenza n. 12185 del 2008 laddove, in consapevole contrasto con la prima tesi, si afferma: «In tema di contenzioso tributario, qualora la notificazione del ricorso introduttivo abbia avuto luogo mediante spedizione a mezzo posta, il termine entro il quale, ai sensi dell'art. 22 d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, dev'essere effettuato il deposito presso la segreteria della commissione tributaria decorre non già dalla data della spedizione, bensì da quella della ricezione dell'atto da parte del destinatario: la regola, desumibile dall'art. 16, ultimo comma, secondo cui la notificazione a mezzo del servizio postale si considera effettuata al momento della spedizione, in quanto volta ad evitare che eventuali disservizi postali possano determinare decadenze incolpevoli a carico del notificante, si riferisce infatti ai soli termini entro i quali la notificazione stessa deve intervenire, ed avendo carattere eccezionale non può essere estesa in via analogica a quelli per i quali il perfezionamento della notificazione rappresenta il momento iniziale, trovando in tal caso applicazione il principio generale secondo cui la notificazione si perfeziona con la conoscenza legale dell'atto da parte del destinatario».

2.4 L'orientamento emerso del 2008 è riassunto e seguito dalla sentenza n. 9173 del 2011. Tale decisione premette che nel processo tributario le notificazioni sono fatte secondo le norme dell'art. 137 cod. proc. civ. e ss. (art. 16, comma 2). Tuttavia esse possono essere fatte anche direttamente a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico (senza busta) raccomandato con avviso di ricevimento (art. 16, comma 3). La disciplina della fase introduttiva prevede che il ricorso è proposto mediante notifica a norma dei commi 2 e 3 del precedente art. 16 (art. 20, comma 1). Qualunque notificazione a mezzo del servizio postale, prosegue la decisione in esame, si considera fatta nella data di spedizione (art. 16, comma 5) e, quando la spedizione del ricorso è fatta a mezzo posta, il ricorso s'intende proposto al momento della spedizione (art. 20, comma 2). Il ricorrente, entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso, a pena inammissibilità deposita, nella segreteria della commissione tributaria adita, copia del ricorso spedito per posta, con fotocopia della ricevuta di spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale (art. 22, comma 1); i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto (art. 16, comma 5).

Indi, osserva che l'art. 20, comma 2 («il ricorso s'intende proposto al momento della spedizione») riproduce sì l'esordio del quinto comma dell'art. 16 («qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data di spedizione»), però quest'ultima norma prosegue stabilendo che «i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto». Siccome il termine di trenta giorni fissato dall'art. 22 per la costituzione in giudizio del ricorrente ha inizio dalla proposizione - vale a dire dalla notificazione - del ricorso esso non può che decorrere dalla data di recapito postale dell'atto al destinatario, così come avviene per il termine assegnato per la costituzione della parte resistente (art. 23, comma 1). E' vero che, ai fini della costituzione dell'attore, l'art. 22 non parla del deposito dell'avviso di ricevimento, mentre menziona, tra gli atti da depositare, la ricevuta di spedizione postale del ricorso, ma ciò sta significare soltanto che il ricorrente si può costituire in giudizio anche prima e indipendentemente dal recapito dell'atto al destinatario, e non che dalla spedizione inizia a decorrere, a pena d'inammissibilità, il termine per costituirsi senza neppure poter conoscere gli esiti della notifica postale.

Rileva, inoltre, che non v'è alcuna ragione logica e giuridica (artt. 3 e 24 Cost.) per distinguere il regime della notifica diretta a mezzo di raccomandata postale dall'ordinaria notificazione tramite l'ufficiale giudiziario (come invece fa l'orientamento che s'ispira al precedente del 2004), atteso che in quest'ultimo caso è pacifico che il termine per la costituzione del ricorrente decorre dalla ricezione del ricorso da parte del destinatario (anche in caso di notifica a mezzo del servizio postale), dovendo essere depositato l'originale del ricorso notificato a

norma dell'art. 137 e seg. cod. proc. civ.. Del resto, in un procedimento a carattere impugnatorio come il processo tributario, non può non valere il principio generale, più volte affermato riguardo agli artt. 347 e 165 cod. proc. civ., secondo cui il termine per la costituzione decorre dal momento del perfezionamento della notificazione dell'atto di gravame nei confronti del destinatario e non dal momento della consegna di tale atto all'ufficiale giudiziario, che rileva, invece, solo ai fini della tempestività dell'impugnazione (cfr., nel processo civile, Cass. n. 9329 del 2010). Dunque, per tale via si riconduce a unità l'intera disciplina della fase introduttiva del processo tributario, con una pluralità di modi che valorizzano comunque la ricezione dell'atto da parte del destinatario, sia con notifica tramite l'ufficiale giudiziario (originale dell'atto notificato), sia mediante consegna diretta all'amministrazione (ricevuta di deposito), sia per raccomandata con avviso di ricevimento.

Infine, conclude che l'orientamento accolto è coerente sia ai principi di semplificazione del processo tributario espressi dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 520 del 2002, sia ai principi sull'osservanza dei termini posti a carico del notificante fin dal momento in cui l'atto è consegnato per la notifica e sul consolidarsi degli effetti al momento della ricezione dell'atto sanciti dalla Corte Costituzionale nelle decisioni n. 28 e n. 107 del 2004.

2.5 Tale secondo e maggioritario orientamento è seguito da altre decisioni immediatamente successive (conf. nn. 18373-16565-14010-10816-10815-4002 del 2012; n. 7645 del 2014) e persino dalla sesta sezione in epoca recente (Cass. n. 12027 del 2014; n. 14183 del 2015; n. 18296 del 2015) e recentissima (Cass. n. 19138 del 2016).

3. Tanto premesso queste sezioni unite ritengono di dovere dare continuità al secondo orientamento inaugurato nel 2008 dalla sentenza n. 12185 e seguito nel 2011 dalla sentenza n. 9173 e poi da altre ancora.

3.1 La chiave ermeneutica per soluzione del quesito - se, con riferimento ai ricorsi spediti a mezzo di raccomandata postale, il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente e dell'appellante decorra dalla ricezione del plico da parte del destinatario ovvero dalla spedizione del plico medesimo - si muove non solo sul piano dell'interpretazione testuale, teleologica e sistematica, ma anche sul piano della tenuta costituzionale e convenzionale dell'opzione prescelta.

Infatti dalla giurisprudenza della Corte EDU si trae il monito ad ancorare le sanzioni processuali a canoni di proporzionalità (Omar vs. Francia; Beller vs. Francia), chiarezza e prevedibilità (Faltejsek vs. Rep. Ceca) e, dunque a far prevalere le interpretazioni dirette a consentire al processo di giungere al suo sbocco naturale (Adreyev vs. Estonia; Reklous & Davourlis vs. Grecia; Efstathiou et autres vs. Grecia), senza enfatizzare un fin de non recevoir non riscontrabile nei dati convenzionali di riferimento dell'art. 6 CEDU (conf. Cass. n. 7645 del 2014). Trattasi, peraltro di disposizione che - a mente dell'art. 117, primo comma, Cost. e riguardo all'irrazionale e discriminante ostacolo all'accesso alla giurisdizione - opera nei confronti del contenzioso fiscale, quanto meno, con riferimento ai processi su sanzioni tributarie aventi copertura convenzionale secondo la Corte EDU (Ferrazzini vs. Italia) e che - a mente dell'art. 6 TUE - opera pure con riferimento alle vertenze sui tributi armonizzati.

Di recente, le sezioni unite, pronunciando in tema di notificazioni, osservano che le forme processuali sono prescritte al fine esclusivo di conseguire lo scopo ultimo del giudizio, consistente nella pronuncia sul merito della situazione controversa, perché il principio del giusto processo comprende anche il diritto di ogni persona a un giudice che emetta una decisione sul merito della domanda e impone all'interprete di preferire scelte ermeneutiche tendenti a garantire tale finalità (Cass., Sez. U, n. 14916 del 2016; conf. Sez. U., nn. 15144 del 2011; 17931 del 2013; 5700 del 2014).

3.2. La riflessione non può che prendere le mosse dall'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, recante la delega al Governo per l'emanazione di decreti legislativi concernenti disposizioni per la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario. Il primo comma della disposizione delegante indica alla lettera g) il

seguinte criterio direttivo: «adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile; in particolare dovrà essere altresì stabilito quanto segue: 1) previsione di una disciplina uniforme per la proposizione del ricorso nei vari gradi di giurisdizione [...] 4) disciplina delle comunicazioni e delle notificazioni con la previsione dell'impiego più largo possibile del servizio postale».

5 Quindi, in altre parole, va perseguito l'adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile con la previsione di una disciplina uniforme per la proposizione del ricorso mediante un assetto delle comunicazioni e delle notificazioni tale da consentire, comunque, l'impiego più largo possibile del servizio postale.

3.3 Il sistema della notificazione e della costituzione introduttiva del giudizio, al di fuori dei procedimenti che s'instaurano con ricorso previamente depositato (es. processo del lavoro), è normalmente basato sul principio del rispetto di un termine prefissato e decorrente dalla notifica materiale dell'atto al convenuto, intimato o appellato.

Nel processo civile ordinario l'art. 165 cod. proc. civ. stabilisce che l'attore, entro dieci giorni dalla notificazione della citazione al convenuto, deve costituirsi in giudizio depositando in cancelleria la nota d'iscrizione a ruolo e il proprio fascicolo contenente l'originale della citazione, mentre se la citazione è notificata a più persone, l'originale della citazione deve essere inserito nel fascicolo entro dieci giorni dall'ultima notificazione. Inoltre l'art. 369 cod. proc. civ. stabilisce che il ricorso deve essere depositato nella cancelleria della Corte di cassazione, a pena d'improcedibilità, nel termine di giorni venti dall'ultima notificazione alle parti contro le quali è proposto. Secondo dottrina e giurisprudenza pressoché unanimi nell'ordinario processo civile di cognizione e nel giudizio di legittimità il termine finale per la costituzione della parte attrice o ricorrente si computa dalla data in cui si perfeziona la notifica nei confronti della parte convenuta o intimata. Infatti si recentemente ribadito, in tema di appello civile, che «Il termine per la costituzione dell'appellante, ai sensi dell'art. 347 cod. proc. civ., in relazione all'art. 165 cod. proc. civ., decorre dal momento del perfezionamento della notificazione dell'atto di appello nei confronti del destinatario e non dal momento della consegna di tale atto all'ufficiale giudiziario, che rileva, invece, solo ai fini della tempestività dell'impugnazione» (Cass. n. 1662 del 2016 e n. 9329 del 2010; conf. n. 10837 del 2007 anche riguardo al deposito del ricorso per cassazione).

3.4 Analoga disciplina è contenuta per il processo amministrativo nell'art. 45 del relativo Codice, laddove stabilisce che «Il ricorso e gli altri atti processuali soggetti a preventiva notificazione sono depositati nella segreteria del giudice nel termine perentorio di trenta giorni, decorrente dal momento in cui l'ultima notificazione dell'atto stesso si è perfezionata anche per il destinatario» (conf. Cons. Stato, Sez. 4, 17.1.2017, n. 137).

Similmente si esprime per la giustizia contabile l'art. 180 del relativo Codice, laddove stabilisce che «Nei giudizi di appello, di revocazione e di opposizione di terzo l'atto di impugnazione deve essere depositato nella segreteria del giudice adito, a pena di decadenza, entro trenta giorni dall'ultima notificazione, unitamente ad una copia della sentenza impugnata e alla prova delle eseguite notificazioni».

Non diverso è pure il funzionamento della Corte Costituzionale laddove la legge 11 marzo 1953, n. 87, agli artt. 31 e 32, prevede che il ricorso del Governo contro leggi regionali e della Regione contro leggi statali deve essere depositato nella cancelleria della Corte costituzionale entro il termine di dieci giorni dalla notificazione.

3.5 Nel processo tributario le notificazioni sono fatte, in primo luogo, secondo le norme dell'art. 137 e seg. cod. proc. civ. (art. 16, comma 2), col ministero dell'ufficiale giudiziario o di altro soggetto equiparato, quali il messo comunale e il messo autorizzato dall'amministrazione finanziaria (art. 16, comma 4; cfr. Cass. n. 4517 del 2013) e l'avvocato autorizzato dall'ordine forense (Cass. n. 22639 del 2014). In proposito la giurisprudenza di legittimità è univoca nel ritenere che il termine per la costituzione del ricorrente dinanzi alle commissioni

tributarie decorre, ove la notificazione del ricorso sia avvenuta tramite l'ufficiale giudiziario, dalla ricezione di quell'atto da parte del destinatario (Cass. n. 23589 del 2016 e giur. ivi cit.), atteso che questa ipotesi non è sottratta alla regola generale per la quale i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto (art. 16, comma 5). Dunque, per le notifiche col ministero di agente notificatore la disciplina dettata per il processo tributario non si discosta affatto da quella ordinariamente prevista per il processo civile di cognizione, risultando così osservata la previsione della legge-delega di tendenziale adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile (art. 30 cit.).

Conseguenzialmente, qualora la notificazione sia eseguita col ministero dell'ufficiale giudiziario che si avvalga del servizio postale, la parte può, anche prima del ritorno dell'avviso di ricevimento, farsi consegnare dall'ufficiale giudiziario l'originale dell'atto per ottenere l'iscrizione della causa a ruolo o per eseguire il deposito del ricorso o controricorso nei giudizi di cassazione (Cass. n. 18087 del 2004); peraltro, la causa non può essere messa in decisione se non sia allegato agli atti l'avviso di ricevimento, salvo che il convenuto si costituisca (art. 5, terzo comma, della legge 20 novembre 1982, n. 890).

3.6 Inoltre, nel processo tributario, la notificazione del ricorso introduttivo e dell'appello, in forza del rinvio operato dagli artt. 20 e 53 cit. al precedente comma 3 dell'art. 16 cit., può essere effettuata all'amministrazione finanziaria e all'ente locale mediante consegna all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia (Cass. n. 22576 del 2004). Anche in questo caso, ovviamente, il termine per la costituzione del ricorrente dinanzi alle commissioni tributarie decorre dalla materiale e attestata consegna dell'atto all'ufficio destinatario.

3.7 Infine, in applicazione di altra direttiva della legge-delega, le notificazioni degli atti introduttivi dei giudizi dinanzi alle commissioni tributarie possono essere fatte anche direttamente a mezzo del servizio postale raccomandato con avviso di ricevimento (art. 16, comma 3). La disciplina della fase introduttiva prevede che il ricorso è proposto mediante notifica a norma dei commi 2 e 3 del precedente art. 16 (art. 20, comma 1). Qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data di spedizione (art. 16, comma 5) e, quando la spedizione del ricorso è fatta a mezzo posta, il ricorso s'intende proposto al momento della spedizione (art. 20, comma 2). Il ricorrente, entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso, a pena d'inammissibilità deposita, nella segreteria della commissione tributaria adita, copia del ricorso spedito per posta, con fotocopia della ricevuta di spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale (art. 22, comma 1); i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto (art. 16, comma 5). Il servizio postale in parola è quello cd. "universale", fornito in esclusiva da Poste Italiane (D.Lgs., 22 luglio 1999, n.261, art. 4; conf. Cass. n. 19467 del 2016 e n. 27021 del 2014).

3.8 Tale disciplina va correlata alla previsione della legge-delega di tendenziale adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile. Dunque, non v'è alcuna ragione logica e giuridica (artt. 3, 24, 76 Cost.) per distinguere il regime della notifica diretta a mezzo di raccomandata postale dall'ordinaria notificazione tramite ufficiale giudiziario che si avvalga del servizio postale. Il rilievo che l'art. 22 non vincola la costituzione del ricorrente al contestuale deposito dell'avviso di ricevimento è argomento solo suggestivo. Infatti la menzione espressa, tra gli atti da depositare, della sola ricevuta di spedizione postale diretta del ricorso, rappresenta univoco indice rivelatore del solo fatto che il ricorrente si possa costituire anche prima del ritorno dell'avviso di ricevimento, così come nella notifica ex art. 149 cod. proc. civ. il notificante può farsi consegnare dall'ufficiale giudiziario l'originale dell'atto per ottenere l'iscrizione della causa a ruolo anche prima del ritorno dell'avviso di ricevimento a mente del terzo comma dell'art. 5 della legge 890.

3.9 Del resto non è privo d'importanza il rilievo che costringere la parte a costituirsi senza neppure conoscere gli esiti della notifica del ricorso non trova giustificazione logica, ben potendo il notificante, in caso di notificazione non andata a buon fine per ragioni a lui non imputabili, voler conservare gli effetti collegati alla

richiesta originaria riattivando il processo notificatorio con immediatezza e svolgere con tempestività gli atti necessari al suo completamento, ossia senza superare gli strettissimi limiti di tempo recentemente precisati dalle sezioni unite (Cass., Sez. U, n. 14594 del 2016) e senza essere obbligato, anche se solo dal 7 luglio 2011, al forse inutile versamento del contributo unificato (introdotto con la modifica dell'art. 9 del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115).

73.10 I principi di semplificazione del processo tributario enunciati dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 520 del 2002 restano così pienamente osservati in coerenza con l'art. 30 della legge-delega, così riconducendo a unità l'intera disciplina della fase introduttiva dinanzi alle commissioni tributarie con modalità sì diversificate ma che valorizzano sempre la ricezione dell'atto da parte del destinatario, sia con notifica tramite l'ufficiale giudiziario (originale dell'atto notificato) anche ai sensi dell'art. 149 cod. proc. civ. (avviso di ricevimento), sia mediante consegna diretta all'amministrazione (ricevuta di deposito), sia per plico raccomandato senza busta (avviso di ricevimento). Inoltre è pienamente salvaguardata l'osservanza dei termini d'impugnazione a carico del notificante fin dal momento in cui l'atto è consegnato per la notifica, così come è garantito il consolidamento degli effetti alla data della ricezione dell'atto (Corte Cost. n. 28 e n. 107 del 2004).

3.11 Tali conclusioni non sono inficiate dal rilievo che il procedimento dinanzi alle commissioni tributarie, al fine di soddisfare esigenze di speditezza e deflazione, contempli una specifica fase processuale dedicata all'esame preliminare del ricorso (artt. 27 e seg. proc. trib.) nell'ambito del quale è monocraticamente affidata al presidente, la dichiarazione d'inammissibilità nei casi espressamente previsti, «se manifesta», con decreto reclamabile innanzi alla commissione; tale esame avviene una volta «scaduti i termini per la costituzione in giudizio delle parti» (art. 27) e cioè una volta che sia scaduto il termine per la costituzione in giudizio anche del resistente che, a mente dell'art. 23, è di sessanta giorni dalla data in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale. Il che non collide col ritenere che la costituzione del ricorrente avvenga nei trenta giorni dalla stessa data.

3.12 Invero, come è stato osservato in dottrina, dal fatto che la legge non prevede che il ricorrente debba depositare l'avviso di ricevimento ai fini della costituzione in giudizio si può desumere solo, sul piano logico e giuridico, che egli possa costituirsi in giudizio prima della ricezione dell'atto da parte del destinatario, non già che il termine di costituzione decorra dalla data della spedizione, laddove la notificazione è un procedimento che si conclude con la ricezione dell'atto da parte del destinatario (o con l'evento che la legge considera equipollente alla ricezione).

Ciò è confermato dalla più recente disciplina del cd. reclamo/mediazione (art. 17-bis proc. trib.) laddove per le controversie non superano una certa soglia di valore, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa, disponendosi espressamente che «il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura» (comma 2). In tal caso «il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del termine di cui al comma 2» e «se la Commissione rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo» (comma 3). Il che lascia evidentemente intendere come, ai fini della procedura di reclamo/mediazione, s'individuino uno *spatium deliberandi* di novanta giorni che decorre dal perfezionamento della notifica con la ricezione del ricorso, onde far decorrere dalla scadenza un nuovo termine di trenta giorni per la costituzione del ricorrente.

3.13 E' appena il caso di rilevare che, seguendo il primo orientamento, il diverso regime di costituzione per la sola notificazione diretta mediante raccomandata postale con avviso di ricevimento colliderebbe (a) con gli artt. 3 e 24 Cost. riguardo alle altre forme di notificazione previste per il processo tributario e in particolare con

quella ex art. 149 cod. proc. civ.; (b) con gli artt. 3 e 24 Cost. riguardo alla circostanza al diverso computo del termine per la costituzione nelle vertenze fiscali obbligatoriamente soggette a reclamo/mediazione; (c) con l'art. 76 Cost. riguardo al tendenziale rispetto dei principi del processo civile ordinario previsto dalla legge-delega del 1991; (d) con l'art. 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 6 CEDU, riguardo all'irrazionale e discriminante ostacolo all'accesso alla giurisdizione (con riferimento ai processi riguardanti sanzioni tributarie aventi copertura convenzionale); (e) con l'art. 6 TUE sempre in relazione all'art. 6 CEDU (con riferimento al contenzioso sui tributi armonizzati).

3.14 Non resta, quindi, che affermare il seguente principio di diritto: «Nel processo tributario, il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio del ricorrente e dell'appellante, che si avvalga per la notificazione del servizio postale universale, decorre non dalla data della spedizione diretta del ricorso a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento, ma dal giorno della ricezione del plico da parte del destinatario (o dall'evento che la legge considera equipollente alla ricezione)».

4. Il secondo interrogativo rimesso alle sezioni unite riguarda la rilevanza o meno, ai fini della ritualità della costituzione del ricorrente nel processo tributario, dell'omesso tempestivo deposito della ricevuta di spedizione postale diretta del ricorso quando risulti in atti l'avviso di ricevimento del relativo plico raccomandato.

4.1. Secondo un primo indirizzo - in cui si annoverano le pronunce della quinta sezione nn. 24182 del 2006, 1025 del 2008, 7373-8664- 10312 del 2011, 20787 del 2013, 23234 del 2014, oltre a quelle dell'omologa articolazione della sesta sezione nn. 12932 e 18121 del 2015 - la rituale costituzione in giudizio del ricorrente richiede il deposito nella segreteria della commissione tributaria adita, dell'originale del ricorso notificato o di copia dello stesso spedito per posta, unitamente a copia della ricevuta di spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale. In difetto il ricorso sarebbe inammissibile né esso sarebbe sanabile per via della costituzione del convenuto. Tale orientamento è seguito da numerose decisioni della quinta sezione (es. sent. nn. 24182 del 2006; 1025 del 2008; 7373-8664-10312 del 2011; 20787 del 2013; 23234 del 2014) e dell'omologa articolazione della sesta sezione (es. ord. nn. 12932- 18121 del 2015). Tanto veniva richiamato anche nella pronuncia n. 12932 del 2015, che a sua volta richiamava la decisione n. 20786 del 2014.

Nell'indirizzo in esame viene, talvolta, in rilievo la considerazione che la disciplina relativa alla raccomandata con avviso di ricevimento, mediante la quale può essere effettuata la notifica senza intermediazione dell'ufficiale giudiziario, è quella dettata dalle disposizioni concernenti il servizio postale ordinario per la consegna dei plichi raccomandati, e non dalla legge 20 novembre 1982, n. 890 regolante le notificazioni degli atti giudiziari a mezzo del servizio postale. Pertanto sarebbe priva di alcun valore probatorio la data di spedizione della raccomandata risultante dall'avviso di ricevimento in quanto priva di fede privilegiata e non accompagnata da alcuna attestazione da parte dell'ufficiale postale, in quanto l'apposizione di alcune indicazioni non sarebbe riconducibile all'agente postale, visto che la disciplina settoriale prescrive che gli avvisi di ricevimento siano predisposti dagli interessati.

4.2 Secondo un altro indirizzo il deposito, all'atto della costituzione, della ricevuta di spedizione è surrogabile mediante il deposito, sempre all'atto della costituzione, della ricevuta di ritorno, atteso che anche l'avviso di ricevimento del plico raccomandato riporta la data della spedizione, per cui il relativo deposito deve ritenersi perfettamente idoneo ad assolvere la funzione probatoria che la norma assegna all'incombente. Si osserva, inoltre, che l'avviso di ricevimento del plico costituisce, pur sempre, atto pubblico ai sensi dell'art. 2699 cod. civ.. Pertanto le indicazioni in esso contenute godono della stessa fede privilegiata di quelle relative alla procedura di notificazione a mezzo posta eseguita per il tramite dell'ufficiale giudiziario. Ne deriva che la presenza o meno in atti della ricevuta di spedizione postale del ricorso è processualmente ininfluenza ove sia comunque prodotto tempestivamente l'avviso di ricevimento del plico. Tale orientamento ribadito dalle

recentissime decisioni n. 19138 e n. 27286 del 2016 è seguito da numerose decisioni della quinta sezione (es. sent. nn. 4615 del 2008; 27991 del 2011; 23593 del 2012; 7645 del 2014; 5376 del 2015) e dell'omologa articolazione della sesta sezione.

5. Sul piano normativo, va premesso che il d.P.R. 12 gennaio 2007, n. 18 dà piena ed intera esecuzione alla novellata Convenzione postale universale che, all'art. 13, prevede il «servizio di raccomandata» e quello supplementare di «avviso di ricevimento per gli invii della posta-lettere raccomandati o a consegna attestata».

9 Indi il D.Lgs., 22 luglio 1999, n.261 chiarisce che s'intende per «invio raccomandato [il] servizio che consiste nel garantire forfettariamente contro i rischi di smarrimento, furto o danneggiamento e che fornisce al mittente una prova dell'avvenuto deposito dell'invio postale e, a sua richiesta, della consegna al destinatario» (art. 1). Precisa che «le persone addette ai servizi postali [...] sono considerate incaricate di pubblico servizio in conformità all'articolo 358 del codice penale» (art. 18). Stabilisce al fornitore del servizio universale sono riservati «gli invii raccomandati attinenti alle procedure amministrative e giudiziarie» (art. 4).

Il Codice postale (d.P.R. 29 marzo 1973, n. 156), all'art. 37 prevede: «I mittenti di oggetti raccomandati [...] possono ottenere un avviso di ricevimento mediante il pagamento della relativa tassa». Indi all'art. 12 (nel testo vigente dal 16 settembre 2003) fissa la regola che «le persone addette ai servizi postali [...] sono considerate pubblici ufficiali od incaricati di pubblico servizio, secondo la natura delle funzioni loro affidate, in conformità degli articoli 357 e 358 del codice penale».

Il Regolamento postale (d.P.R. 29 maggio 1982, n. 655), all'art. 6 stabilisce: «Gli avvisi di ricevimento, di cui all'art. 37 del codice postale, sono forniti gratuitamente dagli uffici postali e sono predisposti dagli interessati». Inoltre, all'art. 7, precisa: «L'avviso di ricevimento è avviato insieme con l'oggetto cui si riferisce». Infine, all'art. 8, prescrive: «L'agente postale che consegna un oggetto con avviso di ricevimento fa firmare quest'ultimo dal destinatario; se il destinatario rifiuta di firmare, è sufficiente, ai fini della prova dell'avvenuta consegna, che l'agente postale apponga sull'avviso stesso la relativa dichiarazione».

5.1 Le Condizioni generali del servizio postale di cui al d.m. 9 aprile 2001, all'art. 14, affermano che «posta raccomandata è il servizio che fornisce al mittente una ricevuta come prova dell'avvenuta spedizione e consente di verificare il percorso dell'invio». Inoltre, all'art. 17, stabiliscono che «Il mittente di invii di posta raccomandata o assicurata può chiedere che gli venga inviata conferma dell'avvenuto recapito, con avviso di ricevimento ordinario o prioritario o altro strumento, anche telematico, dietro pagamento della tariffa corrispondente allo strumento prescelto». Infine, all'art. 33 prescrivono che «il destinatario di un invio a firma con avviso di ricevimento deve sottoscrivere anche l'avviso» e che «se la sottoscrizione è rifiutata, la prova della consegna è fornita dall'operatore postale, quale incaricato di pubblico servizio».

Successivamente, le Condizioni generali del servizio postale di cui al d.m. n. 33894 del 2008, all'art. 2, definiscono «la posta raccomandata come servizio per la spedizione di invii di corrispondenza verso qualsiasi località del territorio nazionale ed estero che fornisce al mittente la ricevuta come prova dell'avvenuta spedizione e consente di verificare lo stato di lavorazione e la percorrenza, anche in corso, dell'invio»; indi precisano che «Su richiesta del mittente Poste Italiane fornisce i servizi accessori di cui all'art. 5». Tra questi v'è l'avviso di ricevimento, cioè «la ricevuta che, compilata dal mittente all'atto della spedizione e firmata dal destinatario all'atto della consegna, viene recapitata al mittente ai fini della conferma dell'avvenuta consegna». All'art. 10 le stesse Condizioni generali indicano nel dettaglio: «Ai fini dell'accettazione degli invii postali presso i punti di accesso alla rete postale è necessario che il mittente indichi in modo chiaro e completo l'indirizzo del destinatario, e precisamente: nome e cognome, via, piazza o altro; numero civico (scala ove necessario per l'individuazione del punto di recapito); località e codice di avviamento postale esatto. Qualora l'indirizzo non sia completo ed esatto, Poste Italiane non garantisce la corretta esecuzione del recapito. Il mittente confeziona gli

invii postali con modalità idonee in rapporto al peso e al contenuto e comunque in modo da evitare qualunque rischio di danni a persone o cose. Le modalità di confezionamento degli invii postali sono opportunamente pubblicizzate da Poste Italiane. Per alcuni servizi è previsto l'utilizzo di specifici moduli di accettazione».

Poi all'art. 20, per invii a firma ivi compresi gli invii raccomandati, le medesime Condizioni generali stabiliscono: «Il recapito è effettuato tramite consegna al destinatario o ad altra persona individuata ai sensi degli articoli 26, 27, 28, e 29, previa firma per ricevuta. In caso di impedimento alla firma da parte del destinatario, l'attestazione dell'avvenuta consegna è fornita dall'addetto al recapito in qualità di incaricato di pubblico servizio. Il destinatario di un invio a firma con avviso di ricevimento deve sottoscrivere anche l'avviso. Se la sottoscrizione è rifiutata, la prova della consegna è fornita dall'addetto al recapito, quale incaricato di pubblico servizio. Analogamente, la prova della consegna è fornita dall'addetto al recapito nel caso di invii multipli diretti allo stesso destinatario, per i quali la sottoscrizione di ciascun avviso di ricevimento contestualmente alla consegna risulti eccessivamente onerosa».

5.2. Da ultimo, giusta delibera dell'AGCOM n. 385/13/CONS del 20 giugno 2013 (G.U. n. 165 del 16 luglio 2013), sono entrate in vigore le più recenti Condizioni generali di servizio per l'espletamento del servizio universale postale di Poste Italiane. L'art. 2 stabilisce la posta raccomandata è il servizio per la spedizione di invii di corrispondenza verso qualsiasi località del territorio nazionale ed estero che fornisce al mittente la ricevuta come prova dell'avvenuta spedizione e consente di verificare lo stato di lavorazione e la percorrenza, anche in corso, dell'invio. Aggiunge che, su richiesta del mittente, Poste Italiane fornisce i servizi accessori di cui all'art. 5. Tra questi è contemplato l'avviso di ricevimento, ovverosia «la ricevuta che, compilata dal mittente all'atto della spedizione e firmata dal destinatario all'atto della consegna, viene recapitata al mittente ai fini della conferma dell'avvenuta consegna». L'art. 10 precisa: «Ai fini dell'accettazione degli invii postali presso i punti di accesso alla rete postale è necessario che il mittente indichi in modo chiaro e completo l'indirizzo del destinatario, e precisamente: nome e cognome, via, piazza o altro; numero civico (scala ove necessario per l'individuazione del punto di recapito); località e codice di avviamento postale esatto». L'art. 16 stabilisce che l'accettazione può avvenire «senza materiale affrancatura mediante apposizione di codice identificativo dello specifico rapporto contrattuale».

5.3 Le disposizioni normative e le varie condizioni generali che disciplinano la posta raccomandata non indicano espressamente da chi e come debba essere compilata quella parte dell'avviso di ricevimento contenente il numero, il giorno e l'ufficio di spedizione del plico, dati che, invece, nel modulo per l'accettazione della raccomandata sono inequivocabilmente riservati all'ufficio postale di partenza.

Però l'art. 10 delle Condizioni generali, nelle ultime versioni, afferma che «ai fini dell'accettazione degli invii postali presso i punti di accesso alla rete postale è necessario che il mittente indichi in modo chiaro e completo l'indirizzo del destinatario». Ciò costituisce un indubbio indice rivelatore del fatto che, laddove l'art. 5 delle stesse Condizioni parla di «ricevuta [...] compilata dal mittente all'atto della spedizione», non si può che riferire alle indicazioni d'indirizzo necessarie «ai fini dell'accettazione degli invii postali presso i punti di accesso alla rete postale», in disparte l'apposizione di codice identificativo dello specifico rapporto contrattuale a mente dell'art. 16. Il che trova concreto e obiettivo riscontro nella prassi operativa del fornitore del servizio postale universale (Poste Italiane) che individua sul retro dell'avviso di ricevimento (mod. 23-I/O, ed. 2015) e con la dicitura «compilazione a cura del mittente» i campi rimessi all'iniziativa di quest'ultimo, cioè i servizi richiesti e l'indirizzo del destinatario, e non - come del resto è fin troppo ovvio - i campi relativi a numero, data e ufficio di spedizione.

Ne deriva che l'agente postale addetto al recapito non si limita a certificare la consegna al destinatario di un plico qualsiasi ma proprio di quel plico che reca lo stesso numero e la stessa data di spedizione indicati

nell'avviso di ricevimento e questo, in tanto risponde al servizio supplementare previsto dalla Convenzione postale universale per gli invii raccomandati o a consegna attestata, in quanto vi sia garanzia di conformità tra gli estremi che identificano la spedizione nella ricevuta postale e nell'avviso di ricevimento.

5.4 La giurisprudenza in materia di formalità postali è nel senso che bollettini di spedizione e registri di raccomandate e pacchi in contrassegno costituiscono atti pubblici poiché attestano l'attività svolta dall'impiegato postale (Cass. pen., 29.11.1983-21.3.1984, n.2572, Vicinanza, Rv. 163258), il quale riveste compiti pubblicistici.

In particolare, il bollettino di spedizione della raccomandata è ritenuto atto pubblico anche per la parte riservata all'utente del servizio, giacché ha efficacia documentale in ordine alla relazione intercorrente tra mittente e ufficio postale e tra questi e il destinatario del plico, nonché riguardo all'attività compiuta dal pubblico ufficiale accettante nell'esercizio della sua funzione (Cass. pen., 25.5-3.7.1976, n.7563, Cantare/la, Rv.136929; conf. 9.2-3.7.1989, n.9076, Simoncini, Rv. 181710; v. sulla ricevuta postale quale atto pubblico Cass. n. 359 del 2002). Pure il registro della corrispondenza raccomandata in arrivo è considerato atto pubblico, essendo destinato a provare la consegna dei plichi ai destinatari nonché l'apposizione delle firme da parte loro in presenza del pubblico ufficiale (Cass. pen., 2-27.4.1981, n.3866, Annarumi, Rv. 148563), al pari dell'avviso di ricevimento (Cass. pen., 23.1-7.2.2003, n.6274, PM in proc. Chianese, Rv. 223567).

5.5 Nonostante la trasformazione in società per azioni dell'Ente Poste, permane tuttora in capo all'agente postale l'esercizio di poteri certificativi propriamente inerenti a un pubblico servizio, a ragione della connotazione pubblicistica della disciplina normativa che continua a disciplinarlo e del perseguimento di connesse finalità pubbliche. Infatti prevale, ai fini della qualifica di pubblico ufficiale in capo all'agente, il criterio oggettivo-funzionale di cui agli artt. 357 e 358 cod. pen. in riferimento alla natura del servizio postale esercitato (Cass. pen., 27.3.2003, n. 25509, Rapanà, Rv. 224982; conf. Cass. pen., 14.12.1999, n. 3282, Ferrara).

5.6 Sul versante del contenzioso fiscale, l'art. 16, comma 3, proc. trib. - laddove prevede che le notificazioni possano essere fatte anche direttamente a mezzo del servizio postale, mediante spedizione dell'atto in plico (senza busta) raccomandato con avviso di ricevimento - abilita il notificante alla notificazione in via diretta, cioè senza l'intermediazione dell'ufficiale giudiziario (ma pur sempre con quella dell'ufficiale postale), e, quindi, con modalità semplificate di notificazione, che, data anche la spiccata specificità del processo tributario (cfr. Corte cost., sent. n. 18 del 2000), non violano gli artt. 3 e 24 della Costituzione. Nella notificazione diretta a mezzo del servizio postale universale l'avviso di ricevimento del plico costituisce di norma atto pubblico ai sensi dell'art. 2699 cod. civ.; pertanto le attestazioni in esso contenute godono della stessa fede privilegiata di quelle relative alla procedura di notificazione a mezzo posta eseguita per il tramite dell'ufficiale giudiziario (Cass. n. 17723 del 2006; conf. n. 20135 del 2014, in motivazione). Ne consegue che, al fine di contestare la veridicità delle attestazioni contenute negli avvisi di ricevimento, vale di norma lo strumento della querela di falso (cfr. Cass. n. 4919 del 1981) e le relative attestazioni possono godere, in tesi generale, di fede privilegiata (Cass. nn. 3065 e 11452 del 2003; 8032 del 2004; 8500 del 2005). Il che, tuttavia, richiede non poche precisazioni ai fini che qui interessano.

5.7 E' pacifico che il bollettino di spedizione della raccomandata (ora mod. 22-R), oltre alla parte riservata all'utente del servizio (indirizzi del mittente e del destinatario; servizi richiesti), reca un'altra parte riservata all'ufficio postale di partenza contenente il timbro, la data e la firma dell'ufficiale postale all'epoca della lavorazione manuale della corrispondenza e più di recente reca il numero della raccomandata con il codice a barre e la stampigliatura meccanografica dei dati essenziali delle spedizione con giorno, ora, ufficio di partenza, etc.. Questi dati sono attualmente riportati con stampa meccanografica anche sull'avviso di ricevimento (ora mod. 23-I/0), precompilato dal mittente solo con l'indirizzo proprio e con quello del destinatario.

5.8 La stampigliatura con macchina numeratrice e datatrice non fa perdere ai documenti postali in generale la natura di atti pubblici, ancorché privi della sottoscrizione del pubblico ufficiale che ha presieduto alle operazioni, pur sempre identificabile al pari dell'ufficio emittente (Cass. pen., 19.2-29.4.1985, n.4073, Santin, Rv.18923), poiché sin dai primi anni '80 la normativa postale (es. art. 1 d.P.R. 28 aprile 1981, n. 336; art. 102-bis r.d. 30 maggio 1940, n. 775) si è orientata nel non richiedere più la convalida con bollo e firma per i propri atti automatizzati nei rapporti con l'utenza (Cass. pen., 24.2- 20.4.1988, n.4799, Toffalini, Rv.178183).

Ne deriva che il tracciamento automatizzato con le macchine operatrici assicura la relazione intercorrente tra mittente e ufficio postale e tra questi ed il destinatario del plico, garantendo l'identità dei dati relativi a giorno e modi di spedizione tanto sul modulo per l'accettazione della raccomandata quanto sull'avviso di ricevimento, entrambi sempre generati dal sistema operativo di Poste Italiane.

5.9 In epoca più risalente e, comunque, laddove non vi sia, per qualsivoglia ragione, l'inserimento automatico e meccanografico dei dati di spedizione sull'avviso di ricevimento, resta compito tipico dell'agente postale - per osservare quelle ineludibili esigenze di certezza legale connaturate alla posta raccomandata secondo la normativa nazionale, internazionale e contrattuale - l'annotazione a propria cura o comunque il controllo del numero della raccomandata e della sua data di spedizione. Infatti solo la conformità e la circolarità dei rispettivi dati identificativi consente di collegare tra loro il modulo per l'accettazione della raccomandata, il plico postale e l'avviso di ricevimento. Dunque, ove su quest'ultimo sia apposto dall'agente postale almeno il timbro a secco dell'ufficio accettante, la data ivi stampigliata attesta il giorno di spedizione perché la timbratura eseguita in un pubblico ufficio postale equivale ad attestazione autentica che il documento è stato inviato nel medesimo giorno in cui la timbratura è stata eseguita (Cass. n.17335 del 2015; conf. n.8438 del 2012).

La giurisprudenza chiarisce, sul punto, che la veridicità dell'apposizione della data mediante il timbro postale a calendario è presidiata dal reato di falso ideologico in atto pubblico, poiché si riferisce all'attestazione di attività compiute dal pubblico agente nell'esercizio delle sue funzioni in relazioni alla ricezione (Cass. pen., 14.4.1994 - Cass. pen. 1996, 93, s.m.). Infatti, riguardo al timbro postale mancante di firma si ritiene che si ha atto pubblico in senso tecnico giuridico pur in difetto di sottoscrizione dell'atto stesso, esistendo la possibilità d'identificarne la provenienza e non richiedendone la legge la sottoscrizione ad substantiam (Cass. pen., 10.1. 1989 - Cass. pen. 1991, I, 418, s.m.; conf. 1.3.1985 - Cass. pen. 1986, 1083, s.m.; 27.5.1982 - Cass. pen. 1983, 1980, s.m.; v. sull'accettazione del plico Cass. pen., 27.1.1987 - Cass. pen. 1988, 826, s.m.).

5.10 Si è pure ritenuto che, ai fini del processo tributario, la data di presentazione delle raccomandate, consegnate all'ufficio postale, risultante dalla copia dell'elenco delle raccomandate consegnate per la spedizione alle poste italiane, che annovera il codice a barre identificativo e che reca il timbro postale, è certa e validamente attestata, risultando da atto equipollente a quelli pure contenenti lo stesso timbro, sia che questo sia stato apposto sul piego postale, sia che lo sia stato sulla busta della raccomandata, secondo una prassi adottata dagli uffici postali, di notoria conoscenza, e riconducibile ad una nozione costituzionalmente adeguata delle dette disposizioni, anche in rispondenza della nozione ristretta delle inammissibilità processuali, posta a cardine interpretativo del contenzioso fiscale dalla Corte costituzionale (Cass. n.24568 del 2014; conf. n.7312 del 2006).

5.11 In conclusione, ove sull'avviso di ricevimento manchino in tutto in parte - ovvero siano d'incerta paternità - i dati alfanumerici sulla data e l'ufficio postale di accettazione, essi sono surrogati, con efficacia di atto pubblico anche in difetto di sottoscrizione, dal timbro datario dell'ufficio postale di partenza che attesti l'avvenuta consegna per l'inoltro in forme e modi equipollenti a quelli della ricevuta di spedizione.

5.12 Diverso e più complesso è il caso in cui numero, data e ufficio postale di accettazione non siano riportati con stampigliatura meccanografica dall'ufficio postale ovvero i dati alfanumerici sulla data e l'ufficio di

accettazione non siano asseverati da timbro postale ma siano semplicemente manoscritti o comunemente dattiloscritti.

Come si è visto, il numero della raccomandata non può che essere verificato e/o attribuito dall'agente postale al momento della accettazione del plico, dovendosi documentare con certezza legale la relazione intercorrente tra mittente e ufficio postale e tra questi ed il destinatario del plico, nonché l'attività compiuta dall'impiegato accettante nell'esercizio della sua funzione in giorno e ufficio ben definiti. Il che, inserendosi in una precisa sequenza procedimentale diretta a documentare le attività compiute in relazione alla accettazione del plico da spedire, assume sì le connotazioni dell'atto pubblico in senso tecnico giuridico pur in difetto di sottoscrizione (cfr. in gen. Cass. pen., 7.6-14.8.2001, n. 31696, Sevi A., Rv. 220027), però solo laddove esista la concreta possibilità d'identificare sull'avviso di ricevimento la certa provenienza delle attestazioni su giorno e numero della raccomandata (oltre che sull'ufficio postale accettante).

5.13 E' vero che, secondo il Regolamento postale, l'avviso di ricevimento è avviato insieme all'oggetto cui si riferisce (art. 7) e che l'agente che consegna un plico con avviso di ricevimento fa firmare quest'ultimo dal destinatario (art. 8, primo comma), provvedendo a rispedire subito all'interessato la ricevuta così completata (art. 8, secondo comma). Però ciò comporta unicamente che, in mancanza di tracciamento meccanografico automatizzato e/o di timbratura di asseveramento, le indicazioni su data, ufficio e numero di spedizione che siano manoscritte o comunemente dattiloscritte sull'avviso potrebbero essere valutate sul piano indiziario.

Ma un riscontro di tal genere non è sufficiente riguardo alle notifiche processuali che, incidendo su interessi di rango costituzionale (artt. 24 e 111 Cost.), necessitano di quella certezza pubblica che è propria degli atti fidefacenti e non altrimenti surrogabili (Cass. n. 25285 del 2014, n. 19387 del 2012). A maggior ragione ciò vale allorché l'avviso di ricevimento sia chiamato a supplire la mancanza in atti della prescritta ricevuta postale di spedizione dell'atto introduttivo dei vari gradi del processo tributario di merito, ferma restando, però, la c.d. "prova di resistenza" se la data di ricezione del ricorso, essendo asseverata dall'agente postale addetto al recapito in giorno anteriore alla scadenza del termine per impugnare l'atto o appellare la sentenza, dia obiettiva certezza pubblica della tempestiva consegna del plico all'ufficio postale da parte del notificante per l'inoltro al destinatario.

5.14 Tirando le fila del discorso sin qui condotto può essere enunciato il seguente principio di diritto:

«Nel processo tributario, non costituisce motivo d'inammissibilità del ricorso o dell'appello, che sia stato notificato direttamente a mezzo del servizio postale universale, il fatto che il ricorrente o l'appellante, al momento della costituzione entro il termine di trenta giorni dalla ricezione della raccomandata da parte del destinatario, depositi l'avviso di ricevimento del plico e non la ricevuta di spedizione, purché nell'avviso di ricevimento medesimo la data di spedizione sia asseverata dall'ufficio postale con stampigliatura meccanografica ovvero con proprio timbro datario; solo in tal caso l'avviso di ricevimento è idoneo ad assolvere la medesima funzione probatoria che la legge assegna alla ricevuta di spedizione, laddove, in mancanza, la non idoneità della mera scritturazione manuale o comunemente dattilografica della data di spedizione sull'avviso di ricevimento può essere superata, ai fini della tempestività della notifica del ricorso o dell'appello, unicamente se la ricezione del plico sia certificata dall'agente postale come avvenuta entro il termine di decadenza per l'impugnazione dell'atto o della sentenza».

6. Riguardo alla specifica fattispecie in esame e in applicazione dei principi di diritto enunciati sub § 3.14 e § 5.14, si devono trarre le seguenti conclusioni finali:

a) La costituzione della parte appellante, in data 24 maggio 2011, è sicuramente tempestiva perché il relativo termine di trenta giorni decorre dalla ricezione in data 26 aprile 2011 delle raccomandate contenenti gli appelli poi riuniti;

b) Gli avvisi di ricevimento, recanti data di spedizione (22 aprile 2011) semplicemente manoscritti e non asseverati dall'ufficio postale, sarebbero di per se stessi non idonei ad assolvere la medesima funzione probatoria, ai fini del riscontro della tempestività degli appelli, che la legge assegna alle ricevute di spedizione non prodotte dal fisco;

14 c) La tempestività degli appelli riuniti, tuttavia, non può venire in discussione attesa la evidente e documentata ricezione delle raccomandate il 26 giugno 2011, ovvero entro il termine lungo del novellato art. 327 cod. proc. civ. (applicabile *ratione temporis* trattandosi giudizio introdotto dopo il 4 luglio 2009), a decorrere dalle sentenze di primo grado del 13 gennaio 2011;

d) Il ricorso per cassazione contro la sentenza d'inammissibilità degli appelli riuniti deve, pertanto, essere accolto con conseguenziale rilevazione officiosa del difetto di litisconsorzio tributario nei confronti del socio accomandatario E. S.;

e) La sentenza d'appello deve, quindi, essere cassata anche con declaratoria di nullità dei giudizi di primo grado e rinvio dinanzi alla commissione tributaria provinciale di Cosenza cui è demandata anche la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione; cassa la sentenza d'appello; dichiara la nullità dei giudizi di primo grado; rinvia alla commissione tributaria provinciale di Cosenza in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 21 marzo 2017.