

37199/21



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

V SEZIONE CIVILE

Oggetto: Tributi
Ires, Irap e Iva 2006

Art. 43 del d.P.R. n. 600/73

Composta da:

Biagio Virgilio	- Presidente -	Oggetto
Paolo Catalozzi	- Consigliere -	R.G.N. 13636/2015
Roberto Succio	- Consigliere-	Cron. 37199
Maria Giulia Putaturo	- Consigliere relatore -	cc 29/settembre/2021
Donati Viscido di Nocera		
Pierpaolo Gori	- Consigliere	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al numero 13636 del ruolo generale dell'anno 2015,
proposto

Da

(omissis) **s.r.l. in liquidazione, in persona del liquidatore p.t.**,
rappresentata e difesa, giusta procura speciale in calce al ricorso,
dall'Avv. (omissis) elettivamente domiciliata presso
lo studio del difensore, in (omissis) ;

-ricorrente-

Contro

5317
2021

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

-resistente-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 614/04/15, depositata in data 4 febbraio 2015, non notificata;

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 29 settembre 2021 al Relatore Cons. Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera.

Rilevato che

-con sentenza n. 614/04/15, depositata in data 4 febbraio 2015, la Commissione tributaria regionale del Lazio accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore* nei confronti di (omissis) s.r.l., a socio unico, avverso la sentenza n. 44/21/13 della Commissione tributaria provinciale di Roma che aveva accolto il ricorso proposto dalla suddetta società avverso l'avviso di accertamento n. (omissis) con il quale l'Ufficio, ai sensi degli artt. 39, comma 1, lett. d) e 40 del d.P.R. n. 600/73, aveva rideterminato il reddito di impresa, ai fini Ires, Irap e Iva, per l'anno 2006, essendo emersi costi non debitamente documentati e una plusvalenza non dichiarata;

-in punto di fatto, il giudice di appello ha premesso che: 1) avverso l'avviso n. (omissis) con il quale l'Ufficio, previa verifica dei propri funzionari, aveva rettificato il reddito imponibile ai fini Ires, Irap e Iva, per l'anno 2006, nei confronti di (omissis) s.r.l., a socio unico, quest'ultima aveva proposto ricorso dinanzi alla CTP di Roma deducendo, preliminarmente, la decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di accertamento essendosi la notifica, a mezzo posta, dell'atto impositivo perfezionata, oltre i termini di cui all'art. 43 del d.P.R. n. 600/73, al momento della ricezione (13.2.2012) della



raccomandata del 6.2.2012 con cui era stata comunicata la consegna della raccomandata del 29.12.2011 a un soggetto "non identificato nel nominativo e qualificatosi portiere dello stabile"; la contribuente denunciava, inoltre, la nullità dell'avviso per violazione degli artt. 7, comma 1, della legge n. 212/00, 42 del d.P.R. n. 600/73 per carenza di motivazione, la illegittimità dell'atto per violazione degli artt. 39, comma 1, e 40 del d.P.R. n. 600/73; 2) aveva controdedotto l'Ufficio eccependo la tempestività e la legittimità dell'accertamento in questione; 3) la CTP di Roma, con la sentenza n. 44/21/13, aveva accolto il ricorso ritenendo fondata l'eccezione di decadenza dell'Amministrazione dal potere accertativo, stante il perfezionamento della notifica dell'avviso alla data di ricezione della raccomandata del 6.2.2012 di comunicazione di avvenuta notifica, oltre il termine di cui all'art. 43 *cit.*; 4) avverso la sentenza della CTP aveva proposto appello l'Ufficio e aveva controdedotto la società chiedendo la conferma della decisione di primo grado e ribadendo le eccezioni di illegittimità nel merito dell'accertamento;

-in punto di diritto, per quanto di interesse, la CTR ha osservato che: 1) la notifica dell'atto impositivo era stata effettuata entro il termine del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui era stata presentata la dichiarazione dei redditi, dovendo considerarsi regolare la notifica, sebbene la raccomandata inviata ai sensi dell'art. 140 c.p.c. fosse pervenuta successivamente a tale termine; 2) la contribuente aveva impugnato tempestivamente l'atto impositivo per cui doveva ritenersi raggiunto lo scopo ai sensi dell'art. 156 c.p.c., e l'eventuale irregolarità della notifica sanata con effetto *ex tunc*;

-avverso la sentenza della CTR, ^(omissis) s.r.l. in liquidazione propone ricorso per cassazione affidato a tre motivi cui resiste, con "atto di costituzione", l'Agenzia delle entrate;

-la società contribuente ha depositato memoria ai sensi dell'art. 380**bis** 1, c.p.c.;

- il ricorso è stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375, secondo comma, e dell'art. 380-*bis*.1 cod. proc. civ., introdotti dall'art. 1-*bis* del d.l. 31 agosto 2016, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 ottobre 2016, n. 197.

Considerato che

- con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione o falsa applicazione dell'art. 53 del d.lgs. n. 546/92 per avere la CTR accolto l'appello dell'Ufficio, ancorché quest'ultimo fosse inammissibile per mancanza di motivi specifici di contestazione della sentenza impugnata;

- il motivo è inammissibile, non avendo la società, in difetto di autosufficienza, assolto all'onere di riportare in ricorso o allegare ad esso, l'atto di appello dell'Ufficio, non consentendo alla Corte di valutare, sulla base degli atti, la fondatezza della censura proposta;

- con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 139 e 145 c.p.c. nonché 43 del d.P.R. n. 600/73 e 57 del d.P.R. n. 633/72, per avere la CTR rigettato erroneamente l'eccezione di decadenza dell'Amministrazione dal potere di accertamento ex art. 43 *cit.*, ancorché: 1) la notificazione dell'avviso di accertamento fosse inesistente essendo stato l'atto consegnato non già al portiere ma a un semplice pulitore, non dipendente della società e pertanto non abilitato alla ricezione; 2) solo in data 13.2.2012, a seguito della ricezione della raccomandata del 6.12.2012 con cui veniva comunicata la consegna della raccomandata del 29.12.2011 "*a un soggetto non identificato nel nominativo e qualificatosi come portiere dello stabile*", la società aveva avuto contezza dell'atto impositivo, pertanto, ben oltre il termine di decadenza ex art. 43 *cit.*; in ogni caso solo il 6.12.2012, e quindi comunque oltre il termine di decadenza, era stata effettuata la spedizione della raccomandata di avvenuta notifica; 3) la sanatoria della notificazione invalida dell'avviso, costituita dalla tempestiva proposizione del ricorso alla CTP, non poteva incidere sul termine di



decadenza del potere di accertamento, qualora lo stesso fosse, come nella specie, già decorso;

- il motivo è fondato nei termini di seguito indicati;

- va ribadito che, nell'ipotesi di nullità della notifica dell'atto impositivo tale nullità "è sanata, a norma dell'art. 156 c.p.c., comma 2, per effetto del raggiungimento del suo scopo, il quale, postulando che alla notifica invalida sia comunque seguita la conoscenza dell'atto da parte del destinatario, può desumersi anche dalla tempestiva impugnazione, ad opera di quest'ultimo, dell'atto invalidamente notificato" (Cass. n. 1238/2014). In particolare, questa Corte ha anche chiarito - estendendo gli effetti sananti non solo agli atti processuali, ma anche a quelli amministrativi come quello che qui ci occupa che "la notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto amministrativo di imposizione tributaria, cosicché il vizio di nullità ovvero di inesistenza della stessa è irrilevante ove l'atto abbia raggiunto lo scopo" (Cass. n. 654/2014). È il raggiungimento dello scopo, infatti, e cioè consentire al contribuente la piena conoscenza dell'atto impositivo, quel che realizza il nucleo forte di tutela dell'esercizio del diritto di difesa cui sono parametrare tutte le garanzie offerte dall'ordinamento perché tale effetto sia davvero conseguito, senza dar rilievo ad aspetti puramente formali che ostacolano la pronuncia sostanziale di giustizia alla quale tende l'ordinamento. *La sanatoria, tuttavia, si è precisato "non esplica alcun effetto sui requisiti di validità ed esistenza dell'avviso di accertamento, non potendo, quindi, impedire il decorso del termine di decadenza previsto dalla legge per l'esercizio della potestà impositiva, eventualmente maturato precedentemente al fatto sanante"* (Cass. n. 10445/2011); pertanto, da ultimo, questa Corte ha affermato che "In tema di atti d'imposizione tributaria, la notificazione non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento, ma una condizione integrativa d'efficacia, sicché la sua inesistenza o invalidità non determina in via automatica l'inesistenza dell'atto, quando ne risulti

inequivocamente la piena conoscenza da parte del contribuente entro il termine di decadenza concesso per l'esercizio del potere all'Amministrazione finanziaria, su cui grava il relativo onere probatorio" (Cass., Sez. 5, Ord. n. 21071 del 24/08/2018); come ricordato in quest'ultima pronuncia, secondo le Sezioni Unite di questa Corte (Cass. SS.UU. n. 19854/2004), l'applicazione della sanatoria del raggiungimento dello scopo nel caso di impugnazione dell'atto la cui notificazione sia affetta da nullità significa che, "se il contribuente mostra di aver avuto piena conoscenza del contenuto dell'atto e ha potuto adeguatamente esercitare il proprio diritto di difesa, lo stesso contribuente non potrà, in via di principio, dedurre i vizi relativi alla notificazione a sostegno di una domanda di annullamento. A diverse conclusioni deve, peraltro, pervenirsi se la sanatoria, costituita dalla proposizione del ricorso alle commissioni sia intervenuta quando il termine per l'esercizio del potere di accertamento è scaduto. In tale ipotesi, infatti, il meccanismo della sanatoria deve essere combinato con quello, indefettibile, della decadenza dall'esercizio del potere, per cui la sanatoria può verificarsi solo se avvenuta prima del decorso del termine di decadenza. Vi è da rilevare, infatti, che la notificazione costituisce un elemento essenziale della fattispecie necessaria per evitare la decadenza dell'amministrazione. In altri termini, dall'esercizio del diritto di difesa mediante proposizione del ricorso non può mai derivare una convalida ex tunc di un atto imperfetto, di per sé inidoneo ad evitare la decadenza";

- ai sensi dell'art. 7, comma 6, della l. n. 890 del 1982, introdotto dall'art. 36, comma 2 quater, del d.l. n. 248 del 2007, conv. con modif. in l. n. 31 del 2008 «Se il piego non viene consegnato personalmente al destinatario dell'atto, l'agente postale dà notizia al destinatario medesimo dell'avvenuta comunicazione a mezzo lettera raccomandata». Tale disposizione va letta in combinato disposto con l'art. 145 cod.proc.civ., a mente del quale «la notificazione alle persone giuridiche si esegue nella loro sede, mediante consegna di copia dell'atto al rappresentante o alla persona incaricata di ricevere le



notificazioni, o, in mancanza, ad altra persona addetta alla sede stessa, ovvero al portiere dello stabile in cui è la sede» (comma 1, prima parte);

- come chiarito da questa Corte "In tema di notificazione a mezzo posta degli atti processuali, la spedizione della raccomandata informativa di cui all'art. 7, comma 6, della l. n. 890 del 1982 (comma inserito dall'art. 36, comma 2 quater, del d.l. n. 248 del 2007, conv., con modif., dalla l. n. 31 del 2008, e successivamente abrogato dalla l. n. 205 del 2017) era prescritta nell'ipotesi di consegna del piego a persona diversa dal destinatario, il quale, nel caso di notificazione alle persone giuridiche ex art. 145 c.p.c., *va individuato non solo nel legale rappresentante, ma anche negli altri soggetti indicati nella disposizione e, cioè, nelle persone incaricate di ricevere le notificazioni o, in mancanza, addette alla sede*" (Cass. n. 9878 del 2020);

- questa Corte ha, altresì, affermato che "*ai fini della regolarità della notifica ex art. 145, comma 1, c.p.c. è sufficiente che il consegnatario si trovi presso la sede della persona giuridica destinataria in modo non occasionale ma in virtù di un particolare rapporto che, non dovendo essere necessariamente di prestazione lavorativa, può risultare anche dall'incarico, sebbene provvisorio e precario, di ricevere le notificazioni per conto della persona giuridica, sicché, ove dalla relata di notifica dell'ufficiale giudiziario risulti la presenza del consegnatario nella sede della persona giuridica deve presumersi addetto alla ricezione degli atti per la stessa, salvo che la persona giuridica dimostri di non aver attribuito a tale consegnatario alcun incarico*" (Cass. Sez. 5 - , *Ordinanza n. 32981 del 20/12/2018*; nello stesso senso, Sez. 5 - , *Ordinanza n. 8472 del 06/04/2018*; sul tema, da ultimo, nel caso di notificazione a persona giuridica eseguita presso la sede legale, poi trasferita in luogo diverso, Cass. Sez. 5, *Ordinanza n. 10694 del 05/06/2020*);

- questa Corte ha anche affermato che "nell'ipotesi di notifica di atto (processuale), a mezzo posta, a persona diversa dal destinatario (nella

specie, al portiere), ai sensi dell'art. 7, comma 6, della l. n. 890 del 1982, introdotto dall'art. 36, comma 2 quater, del d.l. n. 248 del 2007, conv. con modif. in l. n. 31 del 2008, ai fini del perfezionamento della notifica, rispetto al destinatario, non è necessario che la raccomandata a questi diretta e contenente la notizia della notificazione dell'atto sia fatta con avviso di ricevimento, in quanto la previsione della sola raccomandata è rispondente ad una distinzione ragionevole dalle ipotesi nelle quali l'avviso è richiesto⁸ (Cass., sez. lav., n. 12438 del 2016);

- nella specie, la CTR non si è attenuta ai suddetti principi, in quanto, a fronte della notificazione dell'avviso di accertamento effettuata con spedizione della raccomandata il 29.12.2011 ad "un soggetto non identificato nel nominativo e qualificatosi portiere dello stabile" (pag. 2 della sentenza impugnata) seguita dalla spedizione in data 6.12.2012 della raccomandata di avvenuta notifica (c.d. CAN), ha ritenuto perfezionata la notifica dell'atto impositivo entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui era stata presentata la dichiarazione (Mod. U. 2007 relativo all'anno 2006); *ciò senza verificare, in punto di fatto, se lo stabile cui fosse stata indirizzata la notifica, a mezzo posta, dell'atto impositivo fosse la sede della sola società* (nel qual caso il soggetto qualificatosi "portiere" poteva presumersi, in mancanza di prova contraria, addetto alla sede, con inutilità, ai fini del perfezionamento della notifica nei confronti della società, della spedizione della c.d. raccomandata informativa) *ovvero se fosse uno stabile condominiale in cui vi fosse anche la sede della società* (nel qual caso il soggetto qualificatosi "portiere" doveva considerarsi persona diversa dal destinatario, in quanto estraneo all'ente medesimo, con conseguente necessaria spedizione, ai fini del perfezionamento della notifica nei confronti della società, della c.d. raccomandata informativa, avvenuta nel caso di specie, il 6.12.2012, oltre il termine di decadenza di cui all'art. 43 cit.); peraltro, la CTR ha erroneamente sovrapposto i piani della sanatoria della invalidità della notifica per tempestiva proposizione del ricorso da parte della

contribuente con quello della decadenza dell'Amministrazione dal potere di accertamento (*"tra l'altro, il contribuente ha impugnato tempestivamente l'atto per cui detto atto ha raggiunto lo scopo e quindi, ai sensi dell'art. 156 c.p.c., anche l'eventuale irregolarità della notifica risulta sanata"* pag. 4 della sentenza impugnata);

- con il terzo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., l'omesso esame circa un fatto decisivo e controverso per il giudizio, nonché, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 e 4 c.p.c., la nullità della sentenza per mancanza di motivazione, per non avere la CTR, dopo avere rigettato l'eccezione di decadenza dell'Amministrazione dal potere impositivo, esaminato "il merito" dell'accertamento in relazione altri motivi di doglianza proposti dalla contribuente;

- l'accoglimento del secondo motivo rende inutile la trattazione del terzo con assorbimento dello stesso;

-in conclusione, va accolto il secondo motivo, dichiarato inammissibile il primo, assorbito il terzo; con cassazione della sentenza impugnata - in relazione al motivo accolto - e rinvio, anche per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, affinché riesamini la questione accertando, ai fini della identificazione del momento perfezionativo della notifica dell'atto impositivo, rilevante ai sensi dell'art. 43 del d.P.R. n. 600/73, se lo stabile cui era stata indirizzata la notifica postale dell'atto impositivo, fosse sede soltanto della società ovvero costituisse stabile condominiale sede anche della società, uniformandosi al seguente enunciato principio di diritto: *<<in tema di notificazioni di atti a mezzo posta, la spedizione della raccomandata informativa di cui all'art. 7, comma 6, della l. n. 890 del 1982 (comma inserito dall'art. 36, comma 2 quater, del d.l. n. 248 del 2007, conv., con modif., dalla l. n. 31 del 2008, e successivamente abrogato dalla l. n. 205 del 2017) non è necessaria, nel caso di notificazione alle persone giuridiche ex art. 145 c.p.c., nell'ipotesi di consegna*

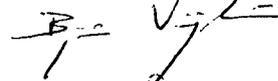
del piego al portiere dello stabile, sede soltanto della società, potendo quest'ultimo presumersi, salvo prova contraria, addetto alla sede, equiparabile alle persone incaricate di ricevere le notificazioni»;

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso; dichiara inammissibile il primo, assorbito il terzo; cassa la sentenza impugnata- in relazione al motivo accolto- e rinvia alla CTR del Lazio, in diversa composizione, anche per la regolamentazione delle spese;

Così deciso in Roma, il 29 settembre 2021

Il Presidente



DEPOSITATO IN CANCELLERIA



29 NOV 2021

IL CANCELLIERE ESPERTO

Silvia Sticca