



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE QUINTA CIVILE

Composta da

Ettore Cirillo	· Presidente -	Oggetto
Francesco Federici	· Consigliere -	R.G.N. 3645/2015
Luigi D’Orazio	· Consigliere Rel.-	Cron.
Filippo D’Aquino	· Consigliere -	CC – 16/12/2021
Angelo Napolitano	· Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 3645/2015 R.G. proposto da
Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore,
rappresentata e difesa dall’Avvocatura Distrettuale dello Stato e
presso i cui uffici domicilia in Roma, alla Via dei Portoghesi n. 12

– *ricorrente* –

contro

(omissis)

s.p.a., in persona del legale

rappresentante pro tempore.



- *intimata* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Sicilia, n. 217/11/2013, depositata il 12 dicembre 2013.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 16 dicembre 2021 dal Consigliere Luigi D'Orazio.

RILEVATO CHE:

1. La Commissione tributaria regionale della Sicilia rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate nei confronti dell' (omissis) s.p.A., avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Agrigento (n.654/1/09), che aveva accolto il ricorso presentato dalla contribuente contro l'avviso di accertamento emesso nei suoi confronti dalla Agenzia delle entrate per l'anno 2004, per omessa contabilizzazione di polizze fideiussorie rilasciate dalla società. In particolare, il giudice d'appello rilevava l'illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione dell'art. 12, secondo comma, della legge n. 212 del 2000, che imponeva agli organi accertatori di informare il contribuente, al momento dell'accesso, delle ragioni che avevano giustificato la verifica fiscale. Inoltre, la Commissione regionale evidenziava che, benchè la verifica fiscale fosse connotata da ampia discrezionalità, tuttavia dovevano essere rispettati i principi dell'attività amministrativa, individuati nella imparzialità, pubblicità e trasparenza, di cui all'art. 1 della legge n. 241 del 1990.
2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate.
3. Resta intimata la società contribuente.



4. Il Procuratore Generale, nella persona del dott. Tommaso Basile, ha depositato conclusioni scritte chiedendo l'accoglimento del ricorso.

5. Con ordinanza del 27 aprile 2021 questa Corte ha disposto l'acquisizione del fascicolo d'ufficio.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo di impugnazione l'Agenzia delle entrate, dopo aver premesso che la società contribuente si era cancellata dal registro delle imprese per l'avvenuto trasferimento all'estero, in data 18 gennaio 2013, e che quindi la notifica del ricorso per cassazione era stata effettuata presso la sede di trasferimento, in (omissis) al (omissis), oltre che al legale rappresentante, elettivamente domiciliato in Italia, deduce la "violazione dei principi generali in materia di accertamento e verifiche fiscali: articoli 52 e 63 del d.P.R. n. 633 del 1972, ai fini Iva, nonché dell'art. 33, primo comma, e 3 del d.P.R. n. 600 del 1973; art. 12, primo comma, e secondo, della legge n. 212 del 2000, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c.", in quanto l'acquisizione ed il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento costituisce una valida ragione dell'intervento. L'art. 12 della legge n. 212 del 2000, laddove richiede che la verifica deve essere giustificata da "effettive esigenze di indagine", si riferisce alle modalità della scelta della verifica (accesso nei locali, risposte ai questionari ed altro), ma non certo allo scopo della stessa, che è sempre e comunque l'accertamento dell'evasione. Il contribuente non può, quindi, sindacare le ragioni che hanno determinato la verifica fiscale nei suoi confronti, anche perché in alcuni casi, come per gli accertamenti bancari, si procede anche all'insaputa dello stesso contribuente.



2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente si duole, "in subordine", della "violazione dell'art. 12, commi primo e secondo, legge n. 212 del 2000, sotto altro profilo, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.", in quanto l'incompleta od insufficiente esplicitazione delle ragioni che hanno giustificato la verifica fiscale non può costituire in alcun modo causa di illegittimità dell'atto impositivo emesso dall'ufficio tributario. Infatti, una sanzione così grave, quale la nullità, deve essere espressamente comminata dalla legge. Pertanto, anche a voler ammettere una non compiuta osservanza dell'art. 12, secondo comma, della legge n. 212 del 2000, in fase di avvio delle operazioni di verifica, la stessa non comporta alcuna conseguenza in ordine alla validità dell'atto di accertamento.

3. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta la "violazione dei principi di cui alla legge n. 241 del 1990, in particolare l'art. 24 della legge n. 241 del 1990". Il giudice d'appello, infatti, richiama l'applicazione dei principi di trasparenza del procedimento amministrativo, sanciti dalla legge n. 241 del 1990, ma non tiene conto che tale legge esclude espressamente l'applicazione della stessa ai procedimenti tributari, ai sensi dell'art. 24 della legge 241/1990.

4. Anzitutto, si rileva che il ricorso per cassazione è stato ritualmente notificato sia alla società presso il suo indirizzo di Londra, sia al legale rappresentante della società, che si è trasferita all'estero, con conseguente cancellazione della stessa dal registro delle imprese, a decorrere dal 18 gennaio 2013.

4.1. Si osserva, infatti, che la cancellazione della società dal registro delle imprese per trasferimento della sede sociale all'estero non implica la cessazione della sua attività, sicché tale società, non venendo meno, non perde la sua legittimazione processuale ad agire o resistere in giudizio (Cass., sez. 3, 12 febbraio 2020, n. 3375).



Pertanto, il trasferimento della sede sociale all'estero da parte della società non determina alcun effetto estintivo ai sensi dell'art. 2945 c.c., sicché nell'ambito dei rapporti fiscali rimangono fermi sia la titolarità passiva delle obbligazioni tributarie che la capacità della persona giuridica contribuente (Cass., sez. 5, 6 agosto 2020, n. 16775).

Peraltro, per questa Corte la previsione dell'art. 10 l.fall., in forza della quale gli imprenditori individuali e collettivi possono essere dichiarati falliti entro un anno dalla cancellazione dal registro delle imprese (fictio iuris della esistenza "temporanea" in vita della società), non trova applicazione laddove la cancellazione di una società venga effettuata, non a compimento del procedimento di liquidazione dell'ente o a seguito del verificarsi di altra situazione che implichi la cessazione dell'attività, ma in conseguenza del trasferimento all'estero della sede, e quindi sull'assunto che detta società continui l'esercizio dell'impresa, sia pure in un altro Stato, atteso che un siffatto trasferimento (almeno nelle ipotesi in cui la legge applicabile nella nuova sede concordi, sul punto, con i principi desumibili dalla legge italiana) non determina il venir meno della continuità giuridica della società trasferita, come è agevolmente desumibile dal disposto degli articoli 2437, comma 1, lett. c) e 2473, comma 1, c.c. (Cass., sez. 1, 4 maggio 2018, n. 10793; Cass., sez.un., 11 marzo 2013, n. 5945).

4.2. La notifica del ricorso per cassazione è stata effettuata alla società presso la sede di Londra, come risulta dal certificato di notifica ("*certificate of service*"), ove si legge "*date and address of service 18 February 2015..the document was served in accordance with the law of the Member State addressed, namely*"; "data e indirizzo della notifica 18 Febbraio 2015...il documento è stato



notificato in conformità con la legge dello Stato Membro, vale a dire”).

4.2.1.La notifica è, poi, avvenuta presso lo studio del ragioniere

(omissis) , in (omissis) , che

risultava essere il “domicilio eletto” del legale rappresentante dell’ (omissis) s.p.A., “rappresentato e difeso

dal Prof. (omissis) e il rag. (omissis) ”. Ciò si

ricava dalla procura apposta a margine del ricorso di prime cure

presentato dalla società contribuente dinanzi alla Commissione

provinciale di Agrigento (“Il sottoscritto (omissis) ...nella qualità

di legale rappresentante della società...incarica, per l’assistenza in

giudizio, in ogni sua fase e grado...il Prof. Avv. (omissis)

ed il Rag. (omissis) ...”); se ne ha conferma nel corpo del

ricorso di prime cure (“L’ (omissis) s.p.a....con

domicilio eletto presso lo studio di uno dei difensori, Rag. (omissis)

, sito in (omissis) , legalmente

rappresentata dall’Amministratore Unico, Sig. (omissis)

...domiciliato per la carica presso la sede della società”).

La raccomandata è stata ricevuta dall’addetto alla casa

“collaboratore”, in data 27 gennaio 2015, con spedizione di

raccomandata informativa n. (omissis) sempre il 27 gennaio

2015 (nel caso in esame non trova applicazione la recente sentenza

delle sezioni unite di questa Corte, 15 aprile 2021, n. 10012, che si

riferisce alla “irreperibilità relativa”).

La relata di notifica in calce al ricorso per cassazione reca la seguente

dicitura “ (omissis) S.p.A. (omissis) in

persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e

difeso dal Prof. (omissis) e il rag. (omissis) ,

con domicilio eletto presso lo studio di (omissis) in



(omissis) e ciò ha fatto mediante spedizione di copia conforme all'originale a mezzo posta".

4.3. Deve anche evidenziarsi che la società contribuente non si è costituita nel grado di appello, come risulta dagli atti del fascicolo d'ufficio acquisito da questa Corte. Il ricorso in appello dell'Agenzia è stato notificato proprio presso lo studio del rag. (omissis)

, come da relata di notifica in atti.

4.4. La notifica del ricorso per cassazione, in tema di società di capitali, può essere effettuata, ai sensi dell'art. 145 c.p.c., alternativamente, o presso la sede della società, oppure nei confronti della persona fisica che rappresenta l'ente (Cass., sez. 1, 26 ottobre 2018, n. 27299).

Nella specie, l'elezione di domicilio è stata effettuata in favore di uno dei due difensori della società in primo grado, e quindi in favore del rag. (omissis), presso cui era stato eletto il domicilio da parte del legale rappresentante della società.

Per questa Corte, nel caso in cui il legale rappresentante di una società abbia, nella qualità, eletto domicilio in relazione ad un determinato processo, le notificazioni devono essere effettuate presso il domicilio eletto, non già presso la sede legale della società, e trova altresì applicazione l'art. 139 cod. proc. civ., nel senso che, ove il domiciliatario non sia rinvenuto nella casa o nell'ufficio indicati nella elezione di domicilio, l'ufficiale giudiziario può consegnare la copia dell'atto a persona addetta alla casa o all'ufficio e, in mancanza, al portiere (Cass., sez. 5, 26 gennaio 2007, n. 1711, ove la notifica del ricorso per cassazione è stata ritenuta come legittimamente eseguita in persona del legale rappresentante p.t. e a mani della madre della domiciliataria, ivi rinvenuta, dichiaratasi convivente incaricatasi della consegna dell'atto).



4.5.Va, poi, aggiunto che per questa Corte, a Sezioni unite, l'art. 330 cod. proc. civ., nella parte in cui dispone l'eseguibilità della notifica dell'impugnazione presso il "procuratore costituito", è applicabile al processo tributario in quanto la specifica previsione normativa in tema di notificazioni contenuta nell'art. 17 del d.lgs n. 546 del 1992, secondo la quale la notifica deve eseguirsi (salvo quella a mani proprie) nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della costituzione in giudizio, costituisce eccezione all'art. 170 cod. proc. civ. (relativo alle sole notificazioni endoprocessuali) e non all'art. 330 cod. proc. civ., invece applicabile in virtù del richiamo contenuto negli artt. 1, comma 2 e 49 del d.lgs n. 546 del 1992 alle norme processuali codicistiche, non costituendo ostacolo, all'introduzione della notifica dell'impugnazione presso il procuratore costituito, la non obbligatorietà, nel processo tributario, della rappresentanza processuale da parte del procuratore "ad litem", in quanto tale rappresentanza, non essendo vietata, è facoltativa (Cass., sez.un., 15 dicembre 2008, n. 29290; Cass., sez. 6-5, 13 gennaio 2014, n. 460).

Pertanto, la notifica del ricorso per cassazione, in caso di società di capitali, può essere effettuata anche presso il domiciliatario del legale rappresentante o presso il procuratore costituito, ai sensi dell'art. 330 c.p.c.

4.6.Resta, poi, il fatto che la società non si è costituita nel giudizio di appello, sicché l'elezione di domicilio è quella effettuata nel giudizio di prime cure.

Invero, la disciplina speciale di cui all'art. 17 comma 1 ("Le notificazioni sono fatte, salva la consegna in mani proprie, nel domicilio eletto....") e 2 del d.lgs. 546/1992 ("L'indicazione della residenza o della sede o l'elezione di domicilio hanno effetto anche



per i successivi gradi del processo”) vale solo per i giudizi di merito tributari, ma non per il giudizio di cassazione, ove trova applicazione l'art. 330 c.p.c. - “si notifica , ai sensi dell'art. 170, presso il procuratore costituito o nella residenza dichiarata o nel domicilio eletto per il giudizio “ -(Cass., 4233 del 2017; Cass., Sez.Un., 14916 del 2016).

L'art. 17 d.lgs. 546/1992 costituisce eccezione alla disposizione di cui all'art. 170 c.p.c., sicchè è applicabile anche alla notificazione del ricorso in appello, mentre l'art. 330 c.p.c. si applica al ricorso per cassazione (Cass., 4233/2017, in motivazione).

Tuttavia, l'ultrattività dell'indicazione della residenza, consente che il ricorso per cassazione sia correttamente notificato ai sensi dell'art. 330 c.p.c. alla residenza del contribuente (o nel domicilio eletto), anche nel caso in cui il soggetto destinatario della notificazione non si sia costituito nel giudizio di appello oppure, pur costituitosi, non abbia fatto alcuna indicazione (Cass., sez. un., 20 luglio 2016, n. 14916).

Poichè nel giudizio di appello non vi è stata alcuna elezione di domicilio, allora la residenza dichiarata o “eletta” nel primo grado di giudizio vale anche per il giudizio di cassazione, sicché è corretta la notifica del ricorso per cassazione al domiciliatario del giudizio di prime cure.

4.7.Trattandosi, poi, di notifica effettuata presso uno studio professionale, è valida la notifica compiuta ad un “collaboratore” dello studio, come è accaduto nel caso in esame (Cass., sez.un., 10 gennaio 2019, n. 487, che prevede che l’interessato, avvocato che aveva cessato di fatto la sua attività ma non si era ancora cancellato dall’atto, ben poteva avere notizia della ricezione della notifica dai “collaboratori” dello studio professionale).



Invero, per questa Corte, in caso di notificazione di un atto presso lo studio professionale del procuratore destinatario, mediante consegna a persona che si trovava nei locali ove era ubicato detto studio e che aveva dichiarato di essere addetta allo stesso o, comunque, incaricata dal destinatario di ricevere gli atti a lui diretti, una volta che la speciale relazione intersoggettiva - in base alla quale la legge presume che l'atto, consegnato a mani di persona diversa dal destinatario, venga portato a conoscenza di costui - sia stata attestata in una dichiarazione resa all'ufficiale giudiziario e, poi, trasposta nella relazione da questi redatta, ed una volta che il notificante abbia depositato in causa tale relazione di notificazione, null'altro il notificante medesimo deve fare per dimostrare l'esistenza dei presupposti di fatto che rendono la notificazione legittima, in quanto niente consente di presumere che non risponda al vero la dichiarazione raccolta dall'ufficiale giudiziario (Cass., sez. 1, 26 marzo 1996, n. 2675; Cass., sez. 1, 27 dicembre 2011, n. 28895). Pertanto, la notificazione presso il procuratore domiciliatario della parte è validamente eseguita con la consegna di copia dell'atto ad un collega di studio, ove lo stesso abbia ricevuto tale copia senza riserva alcuna. Spetta, pertanto, al procuratore destinatario della detta notificazione che ne contesti la ritualità dimostrare l'inesistenza di ogni relazione di collaborazione professionale con il summenzionato collega e la casualità della sua presenza nel proprio studio (Cass., sez.2, 6 aprile 2018, n. 8537; Cass., sez. 6-3, 30 giugno 2020, n. 12985, per la quale va considerata persona addetta alla ricezione anche il collega dell'avvocato destinatario, titolare di studio professionale adiacente; Cass., sez. 2, 26 febbraio 2014, n. 4580).

5.I tre motivi di impugnazione, che vanno esaminati congiuntamente, per ragioni di stretta connessione sono fondati.



5.1. Invero, l'art. 12, primo comma, della legge n. 212 del 2000, prevede che "tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali... sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo...". Inoltre, il secondo comma dell'art. 12 dispone che "quando viene iniziata la verifica il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche".

Per questa Corte, però, la disposizione sopra richiamata, nello stabilire obblighi informativi "quando viene iniziata la verifica", non li contempla espressamente a pena di nullità (Cass., sez. 5, 28 dicembre 2018, n. 33572) e, peraltro, anche in materia tributaria vale la regola della tassatività delle nullità (Cass., sez. un., 17 febbraio 2010, n. 3676; Cass., n. 28692/2018; Cass., n. 992/2015).

5.2. Inoltre, l'onere di comunicare preventivamente l'oggetto della verifica fiscale non può desumersi, in via interpretativa, sul piano sistematico, poiché l'ordinamento tributario non prevede un generalizzato onere di procedere a preventivo contraddittorio endoprocedimentale al momento della mera raccolta degli elementi di prova, quale condizione della successiva utilizzabilità degli stessi.

5.3. Questa Corte ha affermato il principio che l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta l'inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso; sicché, gli organi di controllo possono utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso, salvo ovviamente la verifica della attendibilità e dei limiti di utilizzabilità derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico (Cass., 19 giugno 2001, n. 8344).



5.4. L'Amministrazione finanziaria, poi, è gravata, esclusivamente per i tributi armonizzati, di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, in applicazione degli articoli 41,47 e 48 della Carta fondamentale dei diritti dell'Unione Europea, mentre per quelli "non armonizzati", non essendo rinvenibile, nella legislazione nazionale, una prescrizione di carattere generale, analoga a quella unionale, solo ove risulti specificamente sancito (Cass., sez. un., 9 dicembre 2015, n. 24823).

5.5. Un limite all'esercizio dell'azione di accertamento non può neppure ricavarsi, con riferimento all'Iva, dai principi affermati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia europea, in quanto, sebbene essi richiedano il rispetto del contraddittorio nell'ambito del procedimento tributario, ogni volta che l'Amministrazione intenda adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, sicché il soggetto destinatario del provvedimento deve, a pena di decadenza del provvedimento medesimo, essere messo preventivamente in condizione di manifestare utilmente il suo punto di vista in ordine ai rilievi sui quali l'Amministrazione intende fondare la propria decisione (decisione del 18 dicembre 2008, in causa C-349/07, Sopropè, punti 36 e 36), essi non richiedono anche che tale contraddittorio venga instaurato prima ancora ed al fine di raccogliere dati ed elementi, essendo stato anzi puntualizzato che "l'amministrazione, quando procede alla raccolta di informazioni, non è tenuta ad informarne il contribuente, né a conoscere il suo punto di vista" (Corte Giustizia UE, 22 ottobre 2013, in causa C-276/12, Jirl Sabou, punto 41; Cass., sez. un., 8 dicembre 2015, n. 24283).

5.6. Neppure può essere applicato in modo integrale il procedimento amministrativo di cui alla legge n. 241 del 1990, con i rispettivi principi di efficienza e trasparenza, dell'ordinamento tributario.



5.7. Invero, si rileva che l'avviso di accertamento è il risultato del procedimento tributario. Il procedimento tributario è, dunque, una *species* del procedimento amministrativo, sicché, come rilevato dalla dottrina, l'avviso di accertamento va considerato una *species* del provvedimento amministrativo.

Ciò significa, appunto, che all'avviso di accertamento deve applicarsi, in primo luogo, la disciplina propria, contenuta principalmente nel d.P.R. n. 600 del 1973 (testo unico in materia di accertamento), all'art. 42, e nel d.P.R. n. 633 del 1972 (testo unico in materia di Iva), all'art. 56. Inoltre, deve tenersi conto della disciplina cristallizzata nello Statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge n. 212 del 2000.

Solo in via residuale, dunque, trova applicazione la legge n. 241 del 1990 sul procedimento amministrativo.

Del resto, per questa Corte (Cass., sez. 5, 18 settembre 2015, n. 18448, pagina 12 della motivazione; Cass., sez. 5, 9 novembre 2015, n. 22810; Cass., sez. 5, 9 novembre 2015, n. 22800) la disciplina dei vizi di nullità degli atti amministrativi, prevista dall'art. 21-*septies* della legge n. 241 del 1990 non può, pertanto, essere automaticamente trasposta in ambito tributario, ma deve essere coordinata con la normativa tributaria. Quest'ultima, infatti, costituisce un sottosistema del diritto amministrativo in relazione di *species a genus*; con la conseguenza che, le norme che regolano il procedimento amministrativo trovano applicazione nel sottosistema, nei limiti in cui non siano derogate od incompatibili con le norme di diritto tributario che disciplinano il procedimento impositivo.

5.8. Peraltro, l'art. 13 (ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione), comma 1, della legge n. 241 del 1990 prevede che "le disposizioni contenute nel presente capo non si applicano nei confronti dell'attività della pubblica amministrazione diretta alla



emanazione di atti normativi, amministrativi generali, di pianificazione e di programmazione, per i quali restano ferme le particolari norme che ne regolano la formazione”.

Si aggiunge, al comma 2 dell’art. 13, della legge n. 241 del 1990 che, “dette disposizioni non si applicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano”.

5.9. Il legislatore, quindi, ha tenuto conto della peculiarità del procedimento tributario rispetto al procedimento amministrativo in generale.

5.10. Del resto, il legislatore tributario ha previsto, nella specifica materia fiscale, apposite garanzie a favore del contribuente, proprio nella fase di accesso degli organi accertatori presso la sede dell’impresa, ex art. 12 della legge 212/2000.

5.11. Peraltro, lo Statuto del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, costituisce la codificazione dei principi generali nel settore tributario. L’art. 1 di tale legge contiene la clausola di auto-qualificazione (“le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell’ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali”).

Nonostante il richiamo ad alcune norme della Costituzione, tuttavia, la legge n. 212 del 2000 non assurge al rango costituzionale né è considerata una legge rinforzata in considerazione del carattere rigido della Costituzione repubblicana.

Per questa Corte, infatti, le norme della legge 27 luglio 2000, n. 212, emanate in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione e qualificate espressamente come principi generali dell’ordinamento tributario, sono idonee a prescrivere specifici obblighi a carico dell’Amministrazione finanziaria e costituiscono, in quanto



espressione di principi già immanenti nell'ordinamento, criteri guida per il giudice nell'interpretazione delle norme tributarie (anche anteriori), ma non hanno rango superiore alla legge ordinaria e, conseguentemente, non possono fungere da norme parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le stesse, per cui l'efficacia retroattiva delle rendite catastali, prevista dall'art. 2, comma 34, del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito in legge 24 novembre 2006, n. 286, non è preclusa dall'art. 3 della citata legge (Cass., sez. 5, 16 gennaio 2015, n. 696; Cass., sez. 5, 11 aprile 2011, n. 8145).

Si è ritenuto che lo Statuto del contribuente ha inteso attribuire alle proprie disposizioni il valore di principi generali dell'ordinamento tributario, con una auto-qualificazione che dà attuazione alle norme costituzionali richiamate dallo statuto, e che costituiscono orientamento ermeneutico ed applicativo vincolante nell'interpretazione del diritto, cosicché qualsiasi dubbio interpretativo o applicativo deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme a questi principi, a cui la legislazione tributaria, anche antecedente allo statuto, deve essere adeguata (Cass., sez. 5, 14 aprile 2004, n. 7080).

Per questa Corte, infatti, i principi generali dell'attività amministrativa stabiliti dalla legge n. 241 del 1990, si applicano, salva la specialità, anche per il procedimento amministrativo tributario. Infatti, il procedimento amministrativo, come quello tributario, costituisce la forma della funzione e il potere di adottare l'atto amministrativo finale è solo l'esercizio terminale di un potere che è stato frazionato, in conformità alle norme sul procedimento. Le regole generali sono, poi, specificate dalla legislazione tributaria, trovando applicazione le norme sullo Statuto del contribuente e quelle specifiche sulla singola normativa presa in considerazione, ai



fini Iva o IRES (per il principio di specialità del procedimento tributario vedi Cass., sez.5, 23 gennaio 2006, n. 1236).

La legge n. 241 del 1990 ha, dunque, valore "residuale", anche in ragione dell'emanazione dello Statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge n. 212 del 2000, che ne rappresenta l'equivalente (autonomo) nella materia tributaria, mentre la legge n. 241 del 1990 è espressamente richiamata solo in alcuni casi e, pertanto, solo ove si è ritenuto di considerarla applicabile.

6. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 16 dicembre 2021

Il Presidente

Ettore Cirillo

