

Sentenza del 27/02/2025 n. 5178 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Basilicata (hinc: CGT2), con la sentenza n. 94/2023 depositata in data 06/04/2023, ha respinto sia l'appello principale proposto da F. C. Srl che quello incidentale proposto dall'Agenzia delle Entrate contro la sentenza n. 84/20 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Potenza, che aveva dichiarato inammissibile il ricorso contro il silenzio-rifiuto (maturato in data 29/05/2014) opposto dall'amministrazione finanziaria avverso l'istanza di rimborso IVA.

2. La CGT2 ha richiamato la giurisprudenza di legittimità, secondo la quale l'inesistenza della notificazione non comporta, in via automatica, l'inesistenza dell'atto quando risulti la conoscenza da parte del contribuente entro il termine di decadenza entro il quale l'ufficio deve notificare il provvedimento amministrativo tributario. Ha precisato, poi, che grava sull'amministrazione finanziaria l'onere di provare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente e il rispetto del termine di decadenza per l'esercizio del potere impositivo. Difatti, la notificazione dell'atto impositivo costituisce requisito integrativo dell'efficacia, ma non condizione di giuridica esistenza di quest'ultimo. Secondo quanto precisato dalla Corte costituzionale (n. 346 del 1998) la notificazione consente di portare l'atto a conoscenza del suo destinatario, consentendogli l'esercizio del diritto di difesa.

2.1. Rileva, quindi, che: "sarebbe contrario alla natura delle cose, e alla logica che ne sta alla base, negare alla conoscenza effettiva, purché piena e purché provata dall'ufficio tributario, la stessa capacità di creare, a carico del contribuente, l'onere di rispettare il termine decadenziale per l'eventuale impugnazione dell'atto d'imposizione che non gli sia stato notificato, ma che egli abbia, comunque, pienamente conosciuto. Nel caso in esame, la parte ricorrente ha avuto piena conoscenza del contenuto del richiamato provvedimento espresso di rigetto in seguito alla presentazione di accesso agli atti amministrativi, non proponendo ricorso nel termine di legge, così decadendo dal potere di impugnare l'atto. Di conseguenza, il ricorso di primo grado deve ritenersi inammissibile".

3. Contro la sentenza della CGT il F. C. FACILE Srl ha proposto ricorso in cassazione con un motivo.

4. La parte intimata non si è costituita.

5. La Procura Generale della Corte di cassazione ha depositato requisitoria scritta, chiedendo l'accoglimento del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso è stata contestata la violazione e falsa applicazione dell' art. 60 del D.P.R. 600/1973 in combinato disposto con l' art. 13 , comma 6, della L. 212/2000 nonché da (la) violazione e falsa applicazione degli artt. 19 , comma 1, let. g) e 21, comma 2, del D.Lgs. 546/1992 , ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3) c.p.c.: erronea equiparazione degli effetti giuridici del riscontro alla richiesta di chiarimenti avanzata dal Garante del contribuente ad un procedimento di notificazione di atto impositivo tributario; erronea affermazione della valenza di "conoscenza effettiva" di provvedimento di diniego espresso di rimborso avvenuta in data successiva alla decadenza dall'esercizio del potere impositivo sul detto diniego.

1.1. La ricorrente ha rilevato, preliminarmente, come la decisione della CGT2 abbia confermato la decisione del giudice di prime cure in merito all'inesistenza della notifica, sulla quale non è, pertanto, necessario spendere più alcuna censura.

I giudici di secondo grado, tuttavia, con una statuizione che viola e applica falsamente l' art. 60 del D.P.R. n. 600 del 1973 in combinato disposto con l' art. 13 , comma 6, della legge n. 212 del 2000 , sostengono che sia sufficiente la "conoscenza effettiva" del provvedimento, intervenuta all'esito del riscontro, da parte dell'Agenzia delle Entrate, dell'istanza avanzata dal Garante del contribuente. Nel fare ciò, ad avviso della ricorrente, la CGT ha sovrapposto la conoscenza effettiva e la conoscenza occasionale.

Il procedimento di notificazione di un atto (processuale o sostanziale) è finalizzato a garantirne la "conoscenza legale" da parte del destinatario, integrata solo a seguito del perfezionamento della notificazione, necessaria ai fini della decorrenza dei termini per la sua impugnazione, evitando che possa diventare, altrimenti, definitivo.

Al contrario, qualsiasi ulteriore tipo di conoscenza del provvedimento che non consegua ad un formale procedimento di notificazione non assume rilievo ai fini della sua "conoscenza legale" ed è, quindi, inidoneo a determinare la sua definitività.

Peraltro, ad avviso della ricorrente, la stessa giurisprudenza di questa Corte, pur affermando che la "conoscenza effettiva" del provvedimento possa supplire la "conoscenza legale", limita tale effetto unicamente all'ipotesi in cui la prima intervenga entro i termini di decadenza dall'esercizio del potere impositivo. Di conseguenza, la CGT2 sarebbe incorsa nella falsa applicazione degli artt. 19 , comma 1, lett. g) e 21, comma 2, del D.Lgs. 546 del 1992 , poiché, al momento del riscontro dell'istanza da parte del Garante del contribuente, l'Amministrazione Finanziaria risultava già decaduta dall'esercizio del potere impositivo diretto alla formazione del diniego espresso al rimborso.

In particolare, il credito IVA per cui è causa, riportato negli anni 2011 e 2012, è stato esposto nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2013 (mod. IVA 2014), con contestuale richiesta di rimborso per un importo pari ad Euro 170.000,00. Tale dichiarazione è stata trasmessa in data

28/02/2014. Considerato che la dichiarazione assolve le funzioni dell'istanza di rimborso, il silenzio-rifiuto, ai sensi dell' art. 21 , comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992 , sarebbe decorso a seguito del novantesimo giorno dalla dichiarazione e, dunque, in data 29/05/2014. Entro tale data, l'Amministrazione Finanziaria avrebbe dovuto emettere il provvedimento di diniego espresso, con la conseguenza che, una volta decorso tale termine, sarebbe decaduta da tale potere impositivo, cristallizzandosi il silenzio-rifiuto.

La CGT2, nel confermare la ricostruzione, in fatto, del giudice di primo grado, ha affermato, invece, che la conoscenza del provvedimento è avvenuta in esito all'ultima istanza proposta, in data 25/01/2017, depositata al protocollo n. (Omissis), relativa alla nuova richiesta di informazioni sulla pratica di rimborso IVA per il periodo 2013, che è stato nuovamente richiesto a rimborso. A tale

data, tuttavia, l'Ufficio risultava decaduto dall'esercizio del potere impositivo alla elevazione di diniego espresso al rimborso. Di conseguenza, la conoscenza del provvedimento di diniego del rimborso del 19/06/2014, n. prot. 33723, avvenuta in data 25/01/2017, degrada a "conoscenza occasionale" ed è inidonea a valere come "conoscenza effettiva" ed a supplire all'erroneità della notificazione.

2. Passando all'esame del motivo di ricorso risulta che nel caso di specie la curatela del F. C. FACILE Srl abbia impugnato il cd. silenzio-rifiuto avverso un'istanza di rimborso del credito IVA e che l'amministrazione finanziaria, costituendosi in giudizio, abbia eccepito la decadenza del contribuente, in ragione della notifica del provvedimento di diniego, avvenuta, tuttavia, presso la precedente sede legale e valutata, quindi, come inesistente. In particolare, secondo quanto riportato nella sentenza impugnata (oltre che dalla ricorrente a pag. 16 del ricorso), a seguito della richiesta di rimborso con il Modello IVA 2014, relativo all'anno d'imposta 2013, l'amministrazione finanziaria, in data 06/03/2014, ha richiesto l'esibizione di alcuni documenti, riscontrata in data 27/03/2014 dalla società contribuente. Quest'ultima, in data 14/05/2014, ha comunicato l'intervenuta variazione della sede legale dalla precedente sede in Tito (PZ) alla (Omissis) alla nuova sede in Tito (PZ) alla via (Omissis). Peraltro, in data 28/01/2015 la stessa amministrazione finanziaria provvedeva a notificare, nuovamente, presso la nuova sede legale nuova richiesta di documentazione, evasa regolarmente dalla contribuente, che veniva dichiarata fallita in data 26/03/2015. Il curatore fallimentare, dopo essersi rivolto, dapprima, all'Agenzia delle Entrate e, successivamente, al Garante del contribuente, apprendeva di un atto di diniego del rimborso datato 19/06/2014, ma notificato presso la

precedente sede legale. A questo punto il curatore ha proposto ricorso contro il silenzio-rifiuto, maturato, a suo dire, in data 29/05/2014.

La CTR ha ritenuto che la parte ricorrente avesse avuto "piena conoscenza del contenuto del richiamato provvedimento espresso di rigetto in eseguito alla presentazione di accesso agli atti amministrativi, non proponendo ricorso nel termine di legge, così decadendo dal potere di impugnare l'atto".

2.1. La violazione dei parametri normativi posti a fondamento del motivo di ricorso implica una duplice contestazione, incentrata, da un lato, sull'equiparazione della conoscenza effettiva del

provvedimento di diniego (conseguibile attraverso un procedimento notificatorio pienamente valido) a quella occasionale (ottenuta aliunde attraverso modalità non tipizzate che abbiano portato il contribuente ad avere piena conoscenza dell'atto impugnato). Dall'altro lato, viene evocata altresì la decadenza dell'amministrazione finanziaria dal potere impositivo, una volta decorso il termine di novanta giorni dall'inserimento dell'istanza di rimborso nella dichiarazione, spirato, secondo la ricorrente, in data 29/05/2014.

2.2. Il primo profilo di rivela dirimente e assorbente, ai fini dell'accoglimento del ricorso.

2.3. Difatti, se è vero che la notificazione non costituisce un requisito di esistenza e di perfezionamento dell'atto impositivo, è altrettanto vero che la notificazione inesistente - secondo la prospettazione recepita dal giudice di seconde cure nella sentenza impugnata, non oggetto di specifiche censure articolate nel presente giudizio - è insanabile e non può essere surrogata dalla conoscenza dell'atto da parte del destinatario acquisita attraverso un procedimento diverso da una notificazione regolarmente eseguita.

Quanto appena evidenziato segna una parziale discontinuità rispetto a quanto precisato da questa Corte, laddove ha affermato che: "La notificazione dell'atto amministrativo d'imposizione tributaria costituisce una condizione integrativa dell'efficacia della decisione assunta dall'Ufficio finanziario, ma non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento dell'atto. Ne consegue che l'inesistenza della notificazione 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 all'Ufficio per adottare e notificare il provvedimento amministrativo tributario, nel qual caso grava sull'Ufficio stesso l'onere di provare la piena conoscenza dell'atto da parte del contribuente e la sua acquisizione entro il predetto termine di decadenza. (In applicazione del principio, la S.C. ha ritenuto inammissibile il ricorso avverso un avviso di accertamento, la cui notifica era da considerarsi inesistente, ma del quale, il contribuente aveva avuto piena conoscenza in data anteriore al sessantesimo giorno precedente alla proposizione del ricorso)." (Cass., 09/06/2010, n. 13852).

Difatti, se è vero che la mancata notificazione dell'atto non ne impedisce il perfezionamento è altrettanto vero che la mancata notificazione o la notificazione inesistente non può essere equiparata, sic et simpliciter, alla conoscenza dell'atto da parte del contribuente, al punto da determinare, a carico di quest'ultimo, la decadenza per mancata impugnazione dell'atto. Sul punto il tenore letterale dell' art. 21 D.Lgs. 31/12/1992, n. 546 è inequivoco, nel prevedere che: "il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato". È pertanto la notificazione - cioè un procedimento caratterizzato da una sequenza preordinata di atti compiuti da un soggetto individuato e funzionali a portare un determinato atto nella sfera di conoscenza (o conoscibilità) legale - a segnare la decorrenza del termine di impugnazione dell'atto impositivo ai sensi e per gli effetti dell' art. 21 D.Lgs. n. 546 del 1992 . Tale procedimento, alla luce di quanto previsto dalla norma appena richiamata, non è surrogabile dalla conoscenza acquisita aliunde dell'esistenza e dei contenuti dell'atto di impugnare.

2.4. Peraltro, anche secondo la prospettazione che qualifica come nulla (e non inesistente) la notificazione eseguita in un luogo diverso da quello riferibile al destinatario (Cass., Sez. U,

20/07/2016, n. 14916 ; Cass., 11/10/2024, n. 26544 ; Cass., 08/03/2019, n. 6743 ; Cass., 09/03/2018, n. 5663), la sanatoria ex art. 156 , comma 3, c.p.c. (per raggiungimento dello scopo) richiede, comunque, un'attività processuale qualificata della parte, come l'esercizio della facoltà o la spendita del potere processuale previsto nel segmento processuale successivo a quello dell'atto oggetto di notificazione, la cui conoscibilità legale costituisce proprio lo scopo da raggiungere attraverso il procedimento notificatorio (v. Cass., 15/03/2017, n. 6678 ; Cass., 09/12/2002, n. 17501). Di conseguenza, in assenza della proposizione dell'impugnazione contro l'atto impositivo notificato invalidamente, la conoscenza occasionale di quest'ultimo non può considerarsi evento idoneo a far decorrere il termine ex art. 21 D.Lgs. n. 546 del 1992 e a determinare alcuna decadenza in capo al contribuente.

2.5. Nella giurisprudenza di questa Corte è, infatti, nitida la distinzione tra conoscenza legale e conoscenza occasionale (nel senso che solo la prima è utile a far decorrere il termine breve di impugnazione, v. Cass., 19/02/2014, n. 3938). È stato altresì precisato che non è configurabile una equivalenza tra conoscenza occasionale della sentenza da impugnare e conoscenza legale della stessa (Cass., n. 3938 del 2014 , cit.; Cass., 08/09/2004, n. 18075).

La conoscenza occasionale dell'atto non costituisce, quindi, evento idoneo a determinare il raggiungimento dello scopo, ai sensi e per gli effetti dell' art. 156 , comma 3, c.p.c., ai fini della decorrenza del termine di impugnazione previsto nell' art. 21 , comma 1, D.Lgs. n. 546 del 1992 .

3. Nel caso di specie la sentenza impugnata ha, quindi, errato nella misura in cui ha ritenuto che la conoscenza occasionale dell'atto di diniego del rimborso avuta dal contribuente a seguito di istanza di accesso agli atti - peraltro, esitata positivamente solo a seguito dell'intervento del Garante del contribuente - fosse idonea a far decorrere il termine di impugnazione, nonostante la (ritenuta) inesistenza della notificazione dell'atto.

4.1. Alla luce di quanto sin qui evidenziato il ricorso è fondato e deve essere accolto nei termini di cui alla presente motivazione.

4.1. La sentenza impugnata deve essere, pertanto, cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Basilicata che, in diversa composizione, deciderà anche sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione;

cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Basilicata che, in diversa composizione, deciderà anche sulle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 5 dicembre 2024.

Depositato in Cancelleria il 27 febbraio 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza