

## CONTENZIOSO

---

### ***Il ricorso sana la nullità della notifica ma non la decadenza***

di **Francesco Rizzi**

Si è da tempo consolidato l'**orientamento** della giurisprudenza di **legittimità** secondo cui la **sanatoria** della **nullità** della **notificazione** prevista dall'[articolo 156 c.p.c.](#) è **applicabile** anche agli avvisi di **accertamento** tributari, in quanto la loro natura di **atti sostanziali non osterebbe** all'applicazione di tale norma, la quale, sempre secondo i giudici di legittimità, sarebbe peraltro **richiamata** proprio dall'[articolo 60 D.P.R. 600/73](#) (inerente le modalità di **notificazione** degli **avvisi di accertamento**) attraverso il **rimando** agli articoli [137 e ss. c.p.c.](#) e quindi anche all'[articolo 160 c.p.c.](#) (sulla **nullità** delle notificazioni) che a sua volta **richiama** espressamente il precedente [articolo 156](#) (inerente, appunto, i casi in cui la **nullità** può essere **sanata** o meno).

La **nullità** della **notificazione** può tuttavia essere sanata **solamente** con riferimento al conseguimento dello **scopo** dell'atto tributario di portare a **conoscenza** del contribuente i **termini** della **pretesa** erariale **consentendogli** l'esercizio del **diritto di difesa**, ma **non** anche nel senso di attribuire **validità** ad un esercizio "**intempestivo**" del potere di accertamento. La sanatoria ex [articolo 156 c.p.c.](#) **non** può infatti mai impedire e "**sanare**" l'intervenuta **decadenza**.

Tale assunto **non** è privo di conseguenze; di fatti ve ne sono e anche di piuttosto **rilevanti** ai fini della validità degli atti impositivi. Basti pensare, ad **esempio**, al caso (non infrequente nella pratica) di un avviso di accertamento spedito in **prossimità** dello spirare dei **termini** di **decadenza** stabiliti per l'esercizio del **potere** di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria e "**consegnato**" (e non "notificato") al contribuente **oltre** tali termini (si supponga, ad esempio, il caso di un atto spedito a fine dicembre dell'anno "X", quando i termini di decadenza spirerebbero nell'anno "X+1"). In tale caso:

- **qualora** fosse rilevabile un **vizio di notificazione** comportante la **nullità** dell'avviso di accertamento,
- il contribuente avesse avuto la **conoscenza "materiale"** dell'atto (e, ovviamente, **non** anche quella "**legale**") solo **dopo** lo spirare dei termini di decadenza,
- l'atto venisse quindi **impugnato** con rituale **ricorso** alla commissione tributaria **successivamente** allo spirare dei termini di **decadenza** del potere di accertamento, eccependo **specificatamente**, oltre al predetto vizio della **notificazione**, anche l'intervenuta **decadenza**,

la **sanatoria** ex [articolo 156 c.p.c.](#) potrebbe operare con effetti *ex tunc* **solamente** in relazione allo scopo dell'atto ma **non** anche in riferimento all'**intempestività** dell'esercizio del **potere** di

accertamento dell'Amministrazione finanziaria. In tal caso, quindi, la **sanatoria** ex [articolo 156 c.p.c.](#) non opererebbe affatto e l'atto sarebbe comunque **nullo** per intervenuta **decadenza**, non sanabile.

Per meglio comprendere i **termini** della questione è tuttavia opportuno rammentare, seppur brevemente, gli **aspetti principali** del dibattito sorto sia in dottrina che in giurisprudenza sull'argomento, nonché la **"soluzione"** interpretativa fornita dalle **Sezioni Unite** della **Corte di Cassazione**.

Negli anni passati era di fatti sorto un **contrasto** giurisprudenziale intorno all'**applicabilità** agli avvisi di accertamento tributari della **sanatoria** per il raggiungimento dello scopo prevista dall'[articolo 156, comma 3, c.p.c.](#) a mente del quale **"La nullità non può mai essere pronunciata, se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato"**.

Nello specifico, **parte** della **giurisprudenza** della Corte di Cassazione e di autorevole **dottrina** ritenevano che la disciplina della sanatoria per raggiungimento dello scopo **non** fosse applicabile agli avvisi di accertamento tributari in quanto l'[articolo 156 c.p.c.](#) riguardava **solamente** gli atti **"processuali"** mentre l'avviso di accertamento era da ritenersi un atto avente **natura "sostanziale"** essendo un atto amministrativo **autoritativo** attraverso cui l'Amministrazione finanziaria esplicava la propria **potestà** impositiva. L'avviso di accertamento **non** era dunque un atto **"funzionale"** al **processo** (come invece lo è l'atto di **proposizione** del ricorso), costituendone eventualmente un mero **"antecedente"** (cfr. **Cassazione, sentenze nn. 5924/2001 e 3513/2002**).

Di contro, **parte** della **giurisprudenza** di legittimità affermava invece che la sanatoria per il raggiungimento dello scopo ex **articolo 156 c.p.c.** fosse **applicabile** all'avviso di accertamento tributario **sia** perché tale atto aveva natura di **provocatio ad opponendum** e la sua notificazione era dunque **preordinata** all'impugnazione, **sia** perché l'[articolo 60 D.P.R. 600/1973](#), riguardante le modalità di **notificazione** degli avvisi di accertamento, **richiamava** espressamente gli articoli [136 e ss. c.p.c.](#) rendendo così applicabile anche l'[articolo 160 c.p.c.](#) che a sua volta **rinviava** al precedente [articolo 156 c.p.c.](#) (cfr. **Cassazione, sentenze nn. 7284/2001 e 17762/2002**).

Il contrasto è stato **risolto** dalla [sentenza n. 19854 del 5.10.2004](#) pronunciata dalle **Sezioni Unite** della **Corte di Cassazione**, con la quale, pur ritenendo **non** meritevole di accoglimento la **tesi** secondo cui l'applicazione del regime di sanatoria deve ritenersi una mera **conseguenza** della supposta **natura pre-processuale** dell'avviso di accertamento tributario, inteso in tale ottica come una mera **provocatio ad opponendum**, e pur riconoscendo, di contro, la **natura sostanziale** di tale atto, i supremi giudici hanno comunque **ritenuto** che:

- *"la natura sostanziale dell'atto in questione non costituisce, però, un ostacolo insormontabile all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando, come nella specie, vi sia un espresso richiamo nella disciplina tributaria (riferendosi al richiamo agli [articoli 137 e ss. c.p.c.](#), operato dall'[articolo 60, comma 1,](#)*

[D.P.R. 600/1973](#)”;

- la sanatoria per raggiungimento dello scopo dell'atto ex [articolo 156, comma 3, c.p.c.](#) è applicabile anche agli avvisi di accertamento tributari, con la **conseguenza** che “*se il contribuente **mostra** (tramite l'impugnazione dell'atto tributario) 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**”.*

Sempre l'arresto in commento ha tuttavia **precisato** che gli **effetti ex tunc** della sanatoria ex [articolo 156 c.p.c.](#) possono riguardare **solamente** il raggiungimento dello scopo dell'atto e **non** anche l'eventuale intervenuta **decadenza**, la quale **non** potrà mai essere **sanata**, nemmeno dall'**impugnazione** dell'atto.

I giudici di legittimità hanno infatti espressamente **statuito** che:

- “*A diverse conclusioni deve, peraltro, pervenirsi se la **sanatoria** ... omissis ... 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”;*
- la **nullità** della **notificazione** dell'accertamento tributario “*può essere **sanata** relativamente al conseguimento della **finalità** dell'atto ... omissis ... ma **non mai** nel senso di attribuire ex tunc **validità** a un **intempestivo** atto di **esercizio** del **potere** di accertamento, **salvo** che il **conseguimento** dello scopo avvenga **entro** il **termine** previsto dalle singole leggi d'imposta per l'esercizio di tale potere”;*
- “... la **sanatoria** del raggiungimento dello scopo **non** può **eliminare** gli **effetti** della **decadenza**”;
- in tali casi, l'intervenuta decadenza **non** è comunque **rilevabile d'ufficio** dal giudice e **deve** quindi essere **specificatamente** eccepita dal **ricorrente**, in quanto “*la **decadenza** ... omissis ... **non** produce l'**inesistenza** degli atti impositivi **successivamente** emanati, **per cui** anche in tal caso il contribuente **ha l'onere** di **dedurre** la decadenza come **specifico** vizio nel ricorso introduttivo ... omissis ..., **escludendosi** un potere di declaratoria **ex officio** del giudice”. Per tale ragione è altresì evidente che “... la **proposizione** del ricorso introduttivo nel quale si faccia valere, da sola o con altri vizi, la **decadenza** dell'Amministrazione ... omissis ... **non** svolgerà **in nessun caso** un indiscriminato **effetto sanante** nei confronti di tale **vizio**”.*

Si rileva, infine, come **ad oggi** tale orientamento sia **condiviso** quasi pedissequamente dai giudici di **merito** ma **non** da autorevole **dottrina** (cfr., ex multis, C. Glendi o M. Bruzzone) che prende atto ma **non** condivide le suddette derive **ermeneutiche** (rimanendo **ferma** sulla convinzione che agli atti di **natura sostanziale**, come lo sono gli **accertamenti tributari**, **non** possa applicarsi la disciplina della **sanatoria** in parola), **salvo** per quanto concerne gli **effetti** dell'intervenuta **decadenza**.

OneDay Master

## LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE E L'APPELLO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)