



Civile Ord. Sez. 5 Num. 34209 Anno 2019

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: CATALDI MICHELE

Data pubblicazione: 20/12/2019

**ORDINANZA**

UCC  
sul ricorso iscritto al n. 94/2015 R.G. proposto da:

A933  
2019  
CAMPIONE ANTONIO, rappresentato e difeso, per procura speciale in atti, dall'Avv. Vincenzo D'Ambrosio, con domicilio eletto presso lo studio di quest'ultimo in Battipaglia, via Istria, n. 19/H;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale della Campania-sezione staccata di Salerno, n. 4121/05/14, depositata in data 2 maggio 2014.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 22 ottobre 2019 dal Consigliere dott. Michele Cataldi

**Rilevato che:**

1. Antonio Campione propone ricorso, affidato a cinque motivi, per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria regionale della Campania-sezione staccata di Salerno, n. 4121/05/14, depositata in data 2 maggio 2014, che ha rigettato il suo appello avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Napoli, che aveva parzialmente rigettato il ricorso del contribuente contro l'avviso con il quale l'Ufficio, relativamente all'anno d'imposta 2006, in materia di Irpef, ex art. 38 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, all'esito di indagini bancarie, aveva accertato in maniera sintetica un maggior reddito di euro 936.312,18, a fronte del reddito imponibile dichiarato di euro 51.356,00, rideterminando pertanto la conseguente maggior imposta, con interessi e sanzioni.

2. L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso.

**Considerato che:**

1. Deve premettersi che nel ricorso, accanto alla formulazione di ciascun motivo, non viene indicato a quale delle censure espressamente e tassativamente previste dall'art. 360, primo comma, cod. proc. civ. il ricorrente intenda ricondurlo. Tale omissione, di per sé sola, non determina l'inammissibilità dei motivi, nei limiti in cui ciascuno di essi sia comunque riconducibile, in maniera immediata ed inequivocabile, ad una delle cinque ragioni di impugnazione stabilite dalla citata disposizione, pur senza la necessaria adozione di formule sacramentali o l'esatta indicazione numerica di una delle predette ipotesi (cfr. Cass., Sez. U., 24/07/2013, n. 17931; Cass. 07/05/2018, n. 1086).

2. Con il primo motivo, il ricorrente lamenta la violazione dell'art. 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 e dell'art. 12, comma 7, della legge



27 luglio 2000, n. 212, per non avere il giudice *a quo* ritenuto l'illegittimità dell'accertamento, in quanto non preceduto dalla redazione e dalla notifica al contribuente di un processo verbale di constatazione.

Il motivo - che dalla sua complessiva formulazione risulta riconducibile all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ.- si risolve, nella sostanza, nella denuncia del mancato contraddittorio endoprocedimentale, per violazione del termine dilatorio di sessanta giorni dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni di cui al predetto art. 12, comma 7, della legge 212 del 2000, con assunta violazione delle attività difensive, non meglio specificate, che in tale frazione temporale il ricorrente avrebbe potuto esercitare.

Il motivo è infondato.

Infatti, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, non sussiste, in generale, per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti in materia di contributi non "armonizzati" - quale l'Irpef, della quale si discute nel caso di specie- ed assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale, vertendosi in ambito di indagini cd. "a tavolino" ( cfr. Cass., Sez. Un., 09/12/2015, n. 24823).

Tanto premesso, con riferimento all'avviso d'accertamento *sub iudice*, la normativa nazionale non imponeva, a pena di nullità, il contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente.

Infatti, l'invito al contraddittorio previsto dall'art. 32, primo comma, num. 2, d.P.R. n. 600 del 1973, costituisce uno dei poteri istruttori esercitabili dall'Ufficio in via generale, anche per richiedere spiegazioni in ordine ai dati desumibili dalla documentazione bancaria acquisita ai sensi dello stesso art. 32, primo comma, num. 7, d.P.R. n.600 del 1973 e, in quanto passaggio procedimentale facoltativo, non integra un' ipotesi di contraddittorio preventivo obbligatorio con il contribuente



destinatario degli accertamenti bancari, che sia specificamente previsto dalla legge a pena di illegittimità della successiva emissione dell'atto impositivo (Cass. 28/02/2017, n. 5135, in motivazione).

In tal senso questa Corte ha quindi stabilito che la legittimità della ricostruzione della base imponibile, mediante l'utilizzo delle movimentazioni bancarie acquisite, non è subordinata al contraddittorio con il contribuente, anticipato alla fase amministrativa, in quanto l'invito a fornire dati, notizie e chiarimenti in ordine alle operazioni annotate nei conti bancari costituisce per l'Ufficio una mera facoltà, da esercitarsi in piena discrezionalità, e non un obbligo, sicché dal mancato esercizio di tale facoltà non deriva alcuna illegittimità della rettifica operata in base ai relativi accertamenti (Cass. 05/12/2014, n. 25770).

Quanto poi all' accertamento sintetico ex art. 38 d.P.R. n. 600 del 1973, l' Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo di contraddittorio endoprocedimentale , in virtù del settimo comma della stessa norma, nella formulazione introdotta dall'art. 22, comma 1, d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge n. 122 del 2010, applicabile, però, solo dal periodo d'imposta 2009, per cui gli accertamenti relativi alle precedenti annualità (come quello di cui si controverte, relativo all'anno d'imposta 2006) sono legittimi anche senza l'instaurazione del contraddittorio precedente alla loro emissione (Cass. 31/05/2016, n. 11283).

Infatti, l'art. 22, comma 1, d.l. n. 78 del 2010 ha disposto, con specifica norma di diritto transitorio, che le modifiche operano in relazione agli «accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di dichiarazione non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore del presente decreto» e quindi la norma ha effetto dal periodo d'imposta 2009 (cfr. Cass. 06/10/2014, n. 21041/2014; Cass. 06/11/2015, n. 22746).



In particolare, poi, il termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, legge n. 212 del 2000 non opera nell'ipotesi di accertamenti cd. "a tavolino", salvo che riguardino tributi "armonizzati" (Cass. 29/10/2018, n. 27420), ma esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente (Cass. 19/10/2017, n. 24636).

Deve pertanto escludersi, con riferimento all'accertamento controverso, ogni possibile rilevanza dell'art. 12, comma 7, legge n. 212 del 2000, che disciplina gli «accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali», fattispecie che neppure il ricorrente ha dedotto sussistere nel caso di specie.

3. Con il secondo motivo, il ricorrente lamenta l'illegittimità della motivazione dell'avviso d'accertamento, relativamente alla rideterminazione, da parte dell'ufficio, del reddito imponibile, «ridefinito sinteticamente in violazione degli artt. 32 e 38 d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 53 Cost.».

Il motivo - che dalla sua complessiva formulazione risulta riconducibile all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ. - si articola in una complessa serie di censure.

3.1. Con la prima censura, il ricorrente lamenta che l'Ufficio, ed il giudice *a quo*, avrebbero errato nel ritenere che si potesse determinare il maggior reddito sommando automaticamente ai versamenti anche i prelievi operati sul conto corrente del contribuente, laddove l'art. 32, comma 1, numero 2), d.P.R. n. 600 del 1973, con riferimento ai prelevamenti o agli importi riscossi nell'ambito dei rapporti bancari, dispone soltanto che essi - quando il contribuente non ne indichi i beneficiari e sempreché non risultino dalle scritture contabili - sono posti come ricavi o compensi «a base» delle stesse rettifiche ed accertamenti».

La norma, pertanto, secondo il ricorrente, non introdurrebbe una presunzione legale relativa di imputazione dei prelevamenti dal conto corrente bancario a componenti positivi dell'imponibile, come ricavi o compensi, ma si limiterebbe ad attribuire agli stessi prelevamenti la natura di meri indizi di maggior reddito non dichiarato, che richiedono riscontri oggettivi e soggettivi in coerenza con le regole probatorie stabilite per la specifica procedura di rettifica o di accertamento utilizzata dall'Amministrazione.

Deve, al riguardo, darsi atto che la Corte costituzionale, con la sentenza del 6 ottobre 2014, n. 228, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 32, primo comma, num. 2, secondo periodo, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), come modificato dall'art. 1, comma 402, lettera a), num. 1, legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2005), limitatamente alle parole «o compensi».

All'esito di tale pronuncia del giudice delle leggi, questa Corte, con orientamento cui si intende dare continuità, ha ritenuto che «In tema d'imposte sui redditi, la presunzione legale (relativa) della disponibilità di maggior reddito, desumibile dalle risultanze dei conti bancari giusta l'art. 32, comma 1, n. 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, non è riferibile ai soli titolari di reddito di impresa o da lavoro autonomo, ma si estende alla generalità dei contribuenti, come si ricava dal successivo art. 38, riguardante l'accertamento del reddito complessivo delle persone fisiche, che rinvia allo stesso art. 32, comma 1, n. 2; tuttavia, all'esito della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014, le operazioni bancarie di prelevamento hanno valore presuntivo nei confronti dei soli titolari di reddito di impresa, mentre quelle di versamento nei confronti di tutti i contribuenti, i quali possono contrastarne l'efficacia dimostrando che le stesse sono già incluse nel reddito soggetto ad

imposta o sono irrilevanti.» (Cass.16/11/2018, n. 29572. Nello stesso senso, *ex plurimis*, Cass. 20/01/2017, n. 1519; Cass. 28/02/2017, n. 5152 e n. 5153; Cass. 09/08/2017, n. 19806; Cass. 09/08/2016, n. 16697 del 2016).

Tanto premesso in ordine all'interpretazione della portata della predetta sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014, deve rilevarsi che l'effetto prodotto dalla dichiarazione di illegittimità costituzionale, nei limiti appena indicati, ha efficacia "retroattiva", nel senso che si configura come *ius superveniens*, che «impone, anche nella fase di cassazione, la disapplicazione della norma dichiarata illegittima e l'applicazione della disciplina risultante dalla decisione anzidetta con l'ulteriore conseguenza che, ove la nuova situazione di diritto obiettivo derivata dalla sentenza d'incostituzionalità [...] richiede accertamenti di fatto non necessari alla stregua della precedente disciplina, questi debbono essere compiuti in sede di merito, al qual fine, ove il processo si trovi nella fase di cassazione, deve disporsi il rinvio della causa al giudice di appello.» (Cass. 19/04/1995, n. 4349; Cass. 21/06/2016, n. 12779; Cass. 09/08/2017, n. 19806, cit.), salvo il limite del giudicato, nella specie non sussistente, essendo tuttora controversa proprio l'efficacia istruttoria dei prelevamenti bancari rilevati nell'ambito delle indagini finanziarie di cui al citato art. 32, primo comma, num. 2, d.P.R. n. 600 del 1973.

Quanto poi alla concreta rilevanza, nella fattispecie controversa, della sopravvenuta dichiarazione di illegittimità costituzionale - per effetto della quale il valore presuntivo, di cui all' art. 32, primo comma, num. 2, d.P.R. n. 600 del 1973, dei prelevamenti è stato circoscritto nei confronti dei soli titolari di reddito di impresa - deve rilevarsi che è pacifico ( per averlo sostenuto più volte, nel controricorso, alle pagg. 7,8 e 9, la stessa Amministrazione, oltre che la sentenza impugnata, riguardo a fondi d'investimento ed azioni) che il maggior imponibile accertato è stato attribuito al contribuente come «reddito di capitale».

Né, peraltro, l'Ufficio (come espressamente precisato a pag. 8 del controricorso) ha sostenuto che il conto corrente bancario indagato fosse solo fittiziamente intestato allo stesso contribuente, ma rientrasse invece nella disponibilità di fatto della A.M. Immobiliare s.r.l., della quale quest'ultimo era socio, o comunque concretasse uno strumento per l'esercizio dell'attività d'impresa di quest'ultima società. Tanto meno, poi, la sentenza impugnata e lo stesso controricorso allegano che la s.r.l. della quale il contribuente è socio abbia ristretta base partecipativa.

Pertanto, ai sensi dell'articolo 6 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, in considerazione della natura non trasparente della società di capitali della quale il contribuente è socio, il reddito accertato ha natura di reddito di capitale, con la conseguenza che, in materia di accertamenti bancari, deve essere applicato al caso di specie l'art. 32, primo comma, num. 2, d.P.R. n. 600 del 1973, così come modificato dalla sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014.

Sul punto, quindi, la causa va rimessa al giudice *a quo* perché proceda a nuovo giudizio, riesaminando la fattispecie nella fase di merito, alla luce della pronuncia della Corte costituzionale sopra richiamata e dei conseguenti principi di diritto elaborati da questa Corte.

3.2. Con la seconda censura, il ricorrente lamenta che l'Ufficio, ed il giudice *a quo*, avrebbero errato nel ritenere legittimo l'accertamento nei confronti del contribuente, benché la verifica sulla movimentazione dei conti correnti, rivolta nei confronti della A.M. Immobiliare s.r.l., sia stata a lui estesa, in quanto socio, senza allegare e provare che l'intestazione del conto corrente fosse fittizia e che il rapporto bancario fosse comunque riconducibile alla predetta società.

La censura è inammissibile, atteso che l'argomentazione relativa alla riconducibilità del conto indagato, e delle sue risultanze, alla s.r.l., non trova corrispondenza nella *ratio decidendi* della sentenza impugnata,

né comunque il ricorrente trascrive, o comunque individua, che essa sia stata spesa dall'Ufficio nella motivazione dell'avviso controverso.

3.2. Con la terza censura, il ricorrente lamenta che l'Ufficio, ed il giudice *a quo*, avrebbero errato nel ritenere legittimo l'accertamento nei confronti del contribuente, benché la determinazione sintetica del reddito sia stata preceduta, e non seguita, dalle indagini finanziarie di cui all'art. 32 d.P.R. n. 600 del 1973. Assume infatti il ricorrente che l'Ufficio avrebbe dovuto prima determinare la pretesa tributaria con l'accertamento sintetico previsto dall'art. 38 d.P.R. n. 600 del 1973, e solo successivamente avrebbe dovuto valutare l'opportunità di esperire anche le indagini finanziarie nei confronti del contribuente, come strumento di completamento del precedente accertamento.

La censura è inammissibile, atteso che non chiarisce specificamente (se non citando un ridotto estratto da una circolare amministrativa, che comunque non potrebbe condizionare l'interpretazione del dato normativo esplicito sul punto) le ragioni di una tesi in palese contrasto con il chiaro dato testuale del ridotto art. 32, primo comma, num. 2, secondo il quale « [...] I dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7) e dell'articolo 33, secondo e terzo comma, o acquisiti ai sensi dell'articolo 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41[...] ». Il richiamo agli esiti delle indagini finanziarie di cui al comma 7, quali possibili basi dell'accertamento sintetico di cui all'art. 38, evidenzia quindi la relazione funzionale che può intercorrere tra i due istituti, nei termini negati invece dal ricorrente.

4. Il terzo motivo - che dalla sua complessiva formulazione risulta riconducibile all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ.- è composto da più censure.

4.1. Con la prima censura, il ricorrente lamenta l'illegittimità della motivazione dell'avviso d'accertamento, relativamente alla mancata indicazione dei presupposti che avrebbero giustificato il ricorso al metodo sintetico, in correlazione alla mancata qualificazione della natura del reddito accertato sinteticamente in violazione dell'art. 42 d.P.R. n. 600 del 1973.

La censura è inammissibile.

Infatti, il ricorrente, che ne era onerato a pena d'inammissibilità (Cass. 19/04/2013, n. 9536, ex plurimis), non ha trascritto, nel motivo, la motivazione dell'accertamento impugnato, quanto meno nell'intera parte relativa ai risultati delle indagini finanziarie, ma si è limitato a riportarne estratti, che danno atto, in generale ed in conformità a quanto già argomentato sul punto, dell'idoneità dell'esito delle indagini finanziarie a costituire la base dell'accertamento sintetico, e che concludono in ordine agli importi non giustificati dal contribuente. Tale parziale riproduzione di parti distinte del dettato motivazionale non è quindi idonea ad evidenziarne l'intero contenuto rilevante rispetto alle omissioni che il ricorrente pretende di imputare all'atto impositivo.

Quanto poi alla pretesa mancata individuazione della specie del maggior reddito accertato, il motivo è inammissibile perché ignora totalmente la *ratio decidendi* esposta, sul punto, nella motivazione della sentenza impugnata, laddove si dà atto dell'avvenuta analitica imputazione, nell'avviso controverso, della provenienza della disponibilità finanziaria, riferita sia a fondi d'investimento ed azioni che alla partecipazione alla s.r.l. della quale il contribuente è socio.

4.2. Con la seconda censura, il ricorrente lamenta l'illegittimità dell'avviso d'accertamento, per non avere la ricostruzione sintetica tenuto conto dei costi necessari per produrre il maggior reddito accertato.

La censura è inammissibile per violazione del requisito di specificità del motivo di ricorso per cassazione, di cui all'art. 366, comma 1, numm.

3,4 e 6, cod. proc. civ., atteso il ricorrente non allega quali sarebbero i costi in questione, né su quali documenti (con la necessaria indicazione del grado e della fase nei quali siano stati prodotti nel giudizio di merito) dovrebbe fondarsi il loro riscontro istruttorio.

Infatti, nel processo tributario di cassazione il ricorrente, pur non essendo tenuto a produrre nuovamente i documenti, in ragione dell'indisponibilità del fascicolo di parte che resta acquisito, ai sensi dell'art. 25, comma 2, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, al fascicolo d'ufficio del giudizio svoltosi dinanzi alla commissione tributaria - del quale è sufficiente la richiesta di trasmissione ex art. 369, comma 3, c.p.c. - deve rispettare, a pena d'inammissibilità del ricorso, il diverso onere di cui all'art. 366, primo comma, num. 6, c.p.c., di specifica indicazione degli atti processuali e dei documenti sui quali il ricorso si fonda, nonché dei dati necessari all'individuazione della loro collocazione quanto al momento della produzione nei gradi dei giudizi di merito (Cass. 15/01/2019, n. 777).

Inoltre, come anche recentemente ribadito (Cass. 12/05/2017, n. 11879, in motivazione), secondo la giurisprudenza di questa Suprema Corte, soltanto in caso di accertamento induttivo puro, ex art 39, secondo comma, d.P.R. n. 600 del 1973, il Fisco deve riconoscere una deduzione in misura percentuale forfetaria dei costi di produzione, mentre in ipotesi di accertamento analitico o analitico presuntivo (come le indagini bancarie), è il contribuente che deve dimostrare, con onere probatorio a suo carico, l'esistenza dei presupposti per la deducibilità di costi afferenti ai maggiori ricavi o compensi, senza che l'Ufficio possa o debba procedere al riconoscimento forfetario di componenti negativi (Cass.28/11/2014, n. 25317; Cass. 01/10/2014, n. 20679).

5. Con il quarto motivo, il ricorrente lamenta l'illegittimità dell'avviso d'accertamento per «violazione degli art. 6 e 12 dello "Statuto dei diritti del contribuente"», in conseguenza della mancata allegazione ad esso del provvedimento di autorizzazione alle indagini finanziarie.

Il motivo - che dalla sua complessiva formulazione risulta riconducibile all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ.- è infondato.

Infatti, in tema di accertamento delle imposte, nonostante il *nomen iuris* adottato, esplica una funzione organizzativa, incidente esclusivamente nei rapporti tra uffici e non richiede motivazione (Cass. 03/08/2012, n. 14026), sicché la sua mancata allegazione ed esibizione all'interessato non comporta l'illegittimità dell'avviso di accertamento fondato sulle risultanze delle movimentazioni bancarie acquisite, che può derivare solo dalla sua materiale assenza e sempre che ne sia derivato un concreto pregiudizio per il contribuente (Cass. 10/02/2017, n. 3628, *ex plurimis*), circostanze non allegate dal ricorrente.

6. Con il quinto motivo, il ricorrente lamenta l'inesistenza e l'illegittimità della notifica dell'avviso d'accertamento, effettuata a mezzo del servizio postale, per violazione degli artt. 148 e 149 cod. proc. civ. e dell'art. 3 della legge 20 novembre 1982, n. 890. Nella sostanza, il ricorrente contesta che l'accertamento gli è stato notificato mediante spedizione postale diretta in plico raccomandato, con conseguente mancanza di relata di notifica da parte dell'ufficiale giudiziario.

Il motivo - che dalla sua complessiva formulazione risulta riconducibile all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ.- è infondato.

Infatti, in tema di notificazioni a mezzo posta, la disciplina relativa alla raccomandata con avviso di ricevimento, mediante la quale può essere notificato, ai sensi dell'art. 14 legge n. 890 del 1982, l'avviso di accertamento o liquidazione senza intermediazione dell'ufficiale giudiziario, è quella dettata dalle disposizioni concernenti il servizio postale ordinario per la consegna dei plichi raccomandati, in quanto le disposizioni di cui alla legge citata attengono esclusivamente alla notifica eseguita dall'ufficiale giudiziario ex art. 140 cod. proc. civ.

Ne consegue che, difettando apposite previsioni della disciplina postale, non deve essere redatta alcuna relata di notifica o annotazione specifica sull'avviso di ricevimento in ordine alla persona cui è stato consegnato il plico, e l'atto pervenuto all'indirizzo del destinatario deve ritenersi ritualmente consegnato a quest'ultimo, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 cod. civ., superabile solo se il medesimo dia prova di essersi trovato nella impossibilità senza sua colpa di prenderne cognizione (Cass.15/07/2016, n. 14501).

Inoltre, costituisce un principio ormai consolidato nella giurisprudenza di legittimità che la natura sostanziale e non processuale (né assimilabile a quella processuale) dell'avviso di accertamento tributario - che costituisce un atto amministrativo autoritativo attraverso il quale l'amministrazione enuncia le ragioni della pretesa tributaria - non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria. Pertanto, l'applicazione, per l'avviso di accertamento, in virtù dell'art. 60 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, delle norme sulle notificazioni nel processo civile comporta, quale logica necessità, l'applicazione del regime delle nullità e delle sanatorie per quelle dettato, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente produce l'effetto di sanare la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 cod. proc. civ., ove ( circostanza non contestata, nel caso di specie) il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza - previsto dalle singole leggi d'imposta - per l'esercizio del potere di accertamento (Cass., Sez. U., 05/10/2004, n. 19854; conforme, *ex plurimis*, Cass. 31/01/2011, n. 2272).

Altrettanto consolidato è l'ulteriore sviluppo dello stesso principio elaborato dalla giurisprudenza di questa Corte, secondo il quale l'effetto sanante derivante dal conseguimento dello scopo, avuto

riguardo alla funzione della notifica dell'atto impositivo, si verifica anche quando quest'ultima sia inesistente.

E' stato infatti chiarito 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. 24/04/2015, n. 8374; conforme, *ex plurimis*, Cass. 24/08/2018, n. 21071 e, con ulteriore specifico riferimento all'ipotesi nella quale la notifica dell'accertamento sia inesistente, Cass. 30/01/2018, n. 2203).

Inoltre, con riferimento alla notifica degli atti processuali, è stato precisato (Cass. 20/07/2016, n. 14916) che l'inesistenza della notificazione è configurabile, in base ai principi di strumentalità delle forme degli atti processuali e del giusto processo, oltre che in caso di totale mancanza materiale dell'atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto qualificabile come notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità. Tali elementi consistono: a) nell'attività di trasmissione, svolta da un soggetto qualificato, dotato, in base alla legge, della possibilità giuridica di compiere detta attività, in modo da poter ritenere esistente e individuabile il potere esercitato; b) nella fase di consegna, intesa in senso lato come raggiungimento di uno qualsiasi degli esiti positivi della notificazione previsti dall'ordinamento (in virtù dei quali, cioè, la stessa debba comunque considerarsi, *ex lege*, eseguita), restando, pertanto, esclusi soltanto i casi in cui l'atto venga restituito puramente e semplicemente al mittente, così da dover

