

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO, CONTENZIOSO

La doppia notifica dell'atto impositivo e i dubbi relativi ai termini di impugnazione

di **Francesca Benini**

OneDay Master

Novità del contenzioso: il ricorso di primo grado

Scopri di più

L'[articolo 21, D.Lgs. 546/1992](#), prevede che il **ricorso debba essere proposto**, a pena di inammissibilità, entro **sessanta giorni dalla data di notifica dell'atto impugnato**.

Tale norma, pur essendo nella maggior parte dei casi di **facile applicazione**, può far sorgere, in alcune ipotesi, dei dubbi interpretativi qualora l'Amministrazione provveda a notificare **due volte uno stesso atto impositivo**.

La situazione a cui ci si riferisce **non è quella della c.d. "autotutela sostitutiva"**, ossia quella in cui l'Amministrazione, accortasi di un vizio dell'atto impositivo, lo annulla e ne emette uno nuovo privo di tale vizio. In tale situazione, infatti, **il primo atto viene meno**, lasciando il contribuente l'onere di impugnare avanti i competenti organi giurisdizionali **solo ed esclusivamente il secondo**.

Invero, l'ipotesi a cui ci si riferisce è quella in cui, ad esempio, l'Amministrazione decida di effettuare la notifica **sia presso la sede sociale della persona giuridica che presso la residenza del suo legale rappresentante**, oppure sia presso **l'indirizzo risultante dalla dichiarazione dei redditi del contribuente** che presso la residenza anagrafica.

Ancora, ci si riferisce all'ipotesi in cui l'Amministrazione **notifichi due volte il medesimo atto impositivo per mero tuziorismo**, ossia per essere certa che l'atto giunga effettivamente nella sfera di conoscenza del destinatario.

Ebbene, in queste ipotesi, si pone il **problema dell'individuazione del dies a quo** per la notifica del ricorso all'Amministrazione, ai sensi dell'[articolo 21, D.Lgs. 546/1992](#).

A questo riguardo, la giurisprudenza, sia di merito che di legittimità, ha più volte ribadito che il termine di sessanta giorni per l'impugnazione **decorre dalla prima notifica dell'atto impositivo** (Cassazione n. 21623/2022, CTR Roma, sent. n. 2688/21/2016, C.T.R. Piemonte 9 aprile 2018 n. 640/5/18).

Tra le ultime pronunce, si segnala **l'ordinanza n. 4510/2024** con la quale la Corte di cassazione, facendo propria la citata tesi, ha statuito che, quando uno stesso atto impositivo **viene notificato due volte** e seguono **due distinte impugnazioni**, per stabilire le sorti delle medesime sotto il profilo del rispetto del termine ex [articolo 21, D.Lgs. 546/1992](#), occorre accertare se **la seconda notifica dell'atto impositivo sia avvenuta per sanare o meno l'invalidità del primo atto**.

Pertanto, secondo la citata pronuncia della Corte di cassazione, nel caso in cui, detta seconda notifica, sani il vizio della prima, producendo la messa a conoscenza dell'atto da parte del destinatario, **il termine per impugnare decorre da quest'ultima notifica**; viceversa, nel caso in cui **la seconda notifica sia sopravvenuta oltre i sessanta giorni dalla prima**, la corrispondente impugnazione che il destinatario abbia comunque proposto **è inammissibile per tardività**, avendo egli sin dalla prima avuto **piena ed effettiva conoscenza dell'atto**.

La teoria proposta dalla giurisprudenza, a parere di chi scrive, **non è meritevole di accoglimento**.

In caso di doppia notifica dell'atto, infatti, il termine di impugnazione **non può che decorrere dalla data di perfezionamento della seconda notifica**.

A questo riguardo, si tenga conto che, secondo quanto dispone l'[articolo 3, comma 4, L. 241/1990](#), ogni atto amministrativo deve contenere **l'espressa indicazione del termine entro cui ricorrere e l'autorità giudiziaria cui adire**. Analoga la statuizione prevista dall'[articolo 7, comma 2, lett. c\), L. 212/2000](#).

L'indicazione del termine di sessanta giorni per ricorrere avverso l'atto impositivo, contenuta nell'atto notificato in un secondo momento **esplica piena efficacia**. Diversamente bisognerebbe ritenere che l'Amministrazione **abbia tratto in inganno il contribuente**, sia pure inconsapevolmente.

Affermare che il termine per ricorrere **decorra esclusivamente dall'atto notificato per primo**, significa escludere **la possibilità di proporre ricorso avverso l'atto notificato in un secondo momento**, così come nello stesso indicato.

Tale affermazione **è priva di significato dal momento che**, come detto, questa possibilità **viene espressamente prevista dall'Amministrazione nell'atto impositivo**.

A ciò si aggiunga, in ogni caso, che accogliere il principio statuito dalla citata giurisprudenza contrasta con il principio, ormai consolidato, che tende ad interpretare in modo restrittivo le **cause di inammissibilità del ricorso** ([Cassazione n. 12134/2019](#)).

Senza contare che, così ragionando, **non si vede l'utilità della seconda notifica**: se un atto viene notificato due volte, si ingenera nel contribuente **il dubbio sul dies a quo per il termine del ricorso**, dubbio che non può andare a danno del contribuente, in quanto provocato, sia pure

senza intento malizioso, **dalla controparte**.