Sentenza del 14/10/2022 n. 30227 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 225/35/12, la Commissione tributaria regionale del Lazio (di seguito, CTR) respingeva l'appello proposto dallo Studio Medico Associato A.A. avverso la sentenza con la quale la Commissione tributaria provinciale di Roma aveva dichiarato inammissibile, perchè tardivo, il ricorso avverso l'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio aveva ripreso a tassazione, in quanto non idoneamente documentato, l'importo di Euro 117.000 quale compenso corrisposto a terzi per prestazioni direttamente afferenti l'attività professionale.

2. La CTR rigettava l'appello sulla base delle seguenti considerazioni: 1) in relazione al prolungamento dei termini per proporre ricorso avverso l'avviso di accertamento, la presentazione della domanda di adesione da parte del contribuente doveva considerarsi irrilevante, trattandosi di un'eccezione nuova non dedotta in sede di prime cure e, dunque, in violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57; 2) quanto alla questione della nullità della notifica dell'accertamento, sollevata dal contribuente, il rilievo non meritava accoglimento in quanto l'Ufficio aveva provveduto a notificare correttamente l'avviso in questione ai sensi dell'art. 140 c.p.c.;

3) la questione della decorrenza dei termini per l'invio dell'atto di accertamento doveva considerarsi infondata, perchè erano stati rispettati i termini previsti dal combinato disposto del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43 e della L. 27 dicembre, n. 289, art. 10;

4) nel merito, l'appellante non aveva dato alcuna dimostrazione dell'esistenza di un mero errore materiale nell'accreditamento dei bonifici sul conto tenuto presso la Lloyds TSB Bank, nè della semplificazione della procedura di rifatturazione come giustificazione degli scostamenti tra quanto contabilizzato e quanto dichiarato nei contratti e che l'Ufficio, al contrario, aveva esattamente rilevato come i compensi indicati nelle fatture e corrisposti dallo Studio associato alle società estere non risultassero pienamente corrispondenti alle modalità di calcolo indicate nei contratti.

3. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione lo Studio Medico associato A.A. attraverso cinque mezzi. L'Agenzia delle Entrate ha resistito mediante controricorso.

4. Con ordinanza resa all'udienza del 2 ottobre 2020, questa Corte, ha disposto la riunione del ricorso n. R.G. 1456/2014 al ricorso n. 1451/2014 e, ritenuto che la questione inerente alla rilevabilità ex officio, anche in sede di appello, della tempestività del ricorso rivestisse rilevanza monofilattica, ha rinviato a nuovo ruolo per l'acquisizione del fascicolo d'ufficio.

Con il ricorso n. R.G. 1456/2014, B.B., legale rappresentante dello studio medico Associato A.A., ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza n. 226/35/12 della Commissione tributaria regionale del Lazio, con la quale era stato respinto l'appello sulla base delle medesime considerazioni poste a base del rigetto dell'appello dello Studio Medico Associato A.A..

5. Il sostituto procuratore generale ha presentato conclusioni scritte in forma di memoria per entrambi i ricorsi riuniti.

Lo Studio Medico Associato ha presentato memoria.

Motivi della decisione

1. I ricorsi riuniti con la precedente ordinanza del 2 ottobre 2020, sono articolati con motivi di ricorso comuni, il che ne consente l'esame unitario.

1.1. Con il primo motivo, in entrambi i ricorsi, parte contribuente si duole del difetto di motivazione, dell'erronea o carente ricostruzione dei fatti processuali, della violazione dell'art. 140 c.p.c., e/o del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, lett. e), della violazione dell'art. 167 c.p.c. e del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, art. 6, comma 3. Secondo il contribuente la sentenza di primo grado avrebbe, innanzitutto, erroneamente fissato al 31/12/2008 il dies a quo per la decorrenza del termine perla proposizione del ricorso omettendo di considerare che, ai sensi dell'art. 140 c.p.c., la notifica si considera perfezionata per il destinatario col ricevimento della raccomandata informativa o comunque decorsi dieci giorni dalla relativa spedizione; inoltre, la CTR avrebbe erroneamente considerato irrilevante la presentazione della domanda di adesione, considerandola eccezione nuova inammissibile in sede di appello, essendo, invece, la stessa idonea a sospendere la decorrenza del termine per la proposizione del ricorso.

1.2. Con il secondo motivo lo studio associato ed il suo legale rappresentante, si dolgono, in entrambi i ricorsi, del difetto assoluto di motivazione, l'errore di fatto e la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, in quanto la sentenza impugnata avrebbe attestato la regolarità della notifica ex art. 140 c.p.c., dell'avviso di accertamento falsamente attestando la temporanea assenza del destinatario nonchè l'immissione dell'avviso di deposito nella cassetta postale dello stabile nonchè la spedizione della raccomandata con l'avviso al contribuente, laddove dalla semplice lettura della relata era palese che la notifica era stata effettuata ai sensi dell'art. 60, lett. e) D.P.R. cit., e, quindi, con destinatario irreperibile in senso assoluto, privo di abitazione, ufficio o azienda nel comune. Ciò sarebbe risultato dall'attestazione del messo notificatore dell'Agenzia delle entrate dove afferma, appunto, di aver operato ai sensi del citato art. 60, lett. e).

1.3. Con il terzo motivo ci si duole della violazione del combinato del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, e della L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 10, in quanto l'avviso di accertamento avrebbe dovuto essere notificato, presso la residenza Francese del legale rappresentante dello studio associato, entro il 31/12/2008, termine di decadenza del potere di accertamento, avendo invece, entro questa data (e precisamente il 30.12.2008), l'Ufficio perfezionato una notifica ex art. 140 del tutto inesistente. Si deduce, altresì, che sarebbe priva di fondamento e senza alcun effetto l'affermazione della CTR di omessa dichiarazione per l'anno 2003, in quanto palesemente

contraddetta dallo stesso atto impugnato, con cui l'Ufficio ha accertato un maggior reddito da aggiungersi a quello già dichiarato.

1.4. Con il quarto, i ricorrenti si dolgono del difetto assoluto di motivazione, della violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, art. 5 (poi, art. 5 del T.U.I.R.) e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38 e art. 40, comma 2, nonchè della nullità dell'accertamento e della relativa sentenza per violazione del litisconsorzio necessario, in quanto alcuna motivazione è stata data in ordine alle contestazione di litisconsorzio necessario in relazione sia all'accertamento nei confronti dello Studio Medico che non era stato indirizzato ai relativi associati, sia in relazione all'esistenza di due accertamenti disgiunti di associazione - associati, nonostante fossero strettamente dipendenti l'uno dall'altro.

1.5. Con il quinto motivo del ricorso n. R.G. 1451/14, si deduce la violazione dell'art. 97 Cost., essendo l'avviso di accertamento emesso nei confronti dello studio medico associato del tutto contraddittorio, in quanto, da una parte ha recuperato tassazione alcuni costi non ritenuti inerenti all'attività svolta e dall'altra ha utilizzato i medesimi costi per calcolare gli oneri di utilizzazione economica delle royalties Euro 63.000. Con il quinto motivo del ricorso n. R.G. 1456/14, si lamenta il difetto assoluto di motivazione, la violazione del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2 bis, come modificato dal D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, in quanto la sentenza impugnata ha totalmente omesso di motivare in ordine alla contestazione di omessa allegazione all'avviso di accertamento nei confronti del legale rappresentante dello studio associato e di quello presupposto nei confronti dello studio medico associato.

1.6. Il sesto motivo del ricorso n. R.G. 1456/14 ripete la stessa doglianza del quinto motivo del ricorso n. R.G.1451/14.

2. L'esame del primo motivo, comune ad entrambi i ricorsi, assorbe i restanti. Esso è fondato e deve essere accolto.

2.1. Con precedente ordinanza, questa Corte ha rinviato a nuovo ruolo per l'acquisizione del fascicolo di ufficio, ponendo la questione di diritto, ritenuta di rilevanza monofilattica, del "se la CTR, pur tenuta anch'essa in forza dello specifico motivo di appello, a verificare l'iniziale tempestività del ricorso, potesse sottrarsi a tale esame, sull'assunto che tale circostanza andasse allegata e dimostrata solo nel corso del giudizio di primo grado; oppure dovesse comunque compiere un accertamento sulla circostanza allegata dal ricorrente, dovendo il regime delle preclusioni comunque essere coordinato con il valore primario del processo costituito dalla giustizia della decisione".

2.2. Va premesso, in fatto, che secondo quanto risulta dalla sentenza impugnata, la domanda di adesione era stata presentata in data 17/02/2009 e, ove si fosse attribuita rilevanza a tale dato, il termine per proporre ricorso sarebbe stato prolungato fino al 07/06/2009, sicchè, sempre attribuendo rilevanza alla domanda di adesione, il ricorso sarebbe stato tempestivo in quanto depositato in data 21/5/2009. Al contrario, la CTR, negando rilevanza alla presentazione della domanda di adesione, considerandola eccezione formulata per la prima volta in appello, ha condiviso la declaratoria di inammissibilità del ricorso formulata dal giudice di primo grado.

3. Ritiene che il Collegio che la CTR è incorsa in errore di diritto nel liquidare, come "nuova", l'introduzione, solo in sede di appello, della questione concernente la domanda di adesione.

3.1. La soluzione contraria a quella data dai secondi giudici si desume da una serie di arresti di questa Corte in tema di limiti al divieto di eccezioni nuove di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57.

Con riguardo a tale preclusione, dottrina e giurisprudenza (v., ex pluribus, Cass., 03/04/2006, n. 7789; Cass., 11/02/2011, n. 3388; Cass., 03/07/2015, n. 13742; Sez. U., 27/01/2016, n. 1518; Cass., 29/12/2017, n. 31224) concordano nel ritenere che il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, si riferisca alle eccezioni sostanziali in senso stretto, ovverosia a quelle per le quali la legge espressamente riservi il potere di rilevazione alla parte o in quelle con cui si fa valere un fatto giuridico avente efficacia modificativa o estintiva della pretesa fiscale, laddove sono escluse dal divieto le mere difese o eccezioni in senso improprio proposte per argomentare in replica. Nel processo tributario, l'unica preclusione fissata al primo grado, è l'eccezione d'incompetenza territoriale ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 5, comma 2.

3.2. Di conseguenza, se ciò vale per le eccezioni in senso proprio processuali (ad es., l'eccezione di tardività della proposizione del ricorso o della costituzione in giudizio dell'appellante o di estinzione del processo), aventi rilievo prettamente pubblicistico (sottratto alla disponibilità delle parti), e rilevabili d'ufficio persino in cassazione in assenza di giudicato interno, a maggior ragione l'esclusione del divieto vale per le cd. contro-eccezioni in replica alla rilevazione d'ufficio, e su istanza di parte, di questioni di rito (v. Sez. U., 27/07/2005, n. 15661 secondo cui l'eccezione di interruzione della prescrizione (eccezione in senso lato) può essere rilevata d'ufficio dal giudice sulla base di elementi probatori ritualmente acquisiti agli atti; per le eccezioni e le contro-eccezioni di nullità negoziale, v. Sez. U., 04/09/2012, n. 14828 e Sez. U., 12/12/2014, n. 26242).

3.2. Tenuto conto delle questioni ritenute di rilevanza monofilattica dal precedente Collegio, deve essere, altresì considerato che il divieto di produzione di nuovi documenti in appello di cui all'art. 345 c.p.c., si riferisce soltanto ai documenti relativi al merito della causa e non a quelli utili a dimostrare questioni di matrice processuale (v. Cass. 26/06/2019 n. 17062, che ha affermato che il divieto non opera per i documenti utili a dimostrare la legittimazione processuale la cui produzione è soggetta a decadenza nel solo caso in cui non venga effettuata entro il termine assegnato dal giudice ai sensi dell'art. 182 c.p.c., comma 2; v. Cass., 26/0272019 n. 5610, che ha ritenuto ammissibile il deposito in appello della cartolina di ritorno concernente la notifica ex art. 140 c.p.c., alla parte non costituitasi in primo grado dell'atto introduttivo del giudizio, essendo detto deposito necessario per valutare la fondatezza della dedotta nullità di tale notifica, ai fini della verifica della regolarità dell'intervenuta dichiarazione di contumacia).

4. Tirando le fila di tali principi, se ne desume che l'eccezione di intempestività del ricorso introduttivo, non rientrando tra le eccezioni in senso stretto - ovvero a quelle per le quali la legge espressamente riservi il potere di rilevazione alla parte o in quelle in cui con cui si fa valere un fatto giuridico avente efficacia modificativa o estintiva della pretesa fiscale - ma integrando una mera sollecitazione difensiva per argomentare in replica (eccezione in senso improprio), implica

una questione, che sia pure ex actis, il giudice di merito, e persino quello di legittimità, devono rilevare d'ufficio.

4.1. Pertanto, dedurre, in appello, la tempestività del ricorso iniziale, più che una contro-eccezione in senso stretto, sostanzia, ancor più, una mera difesa documentabile in appello D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 58, con piena e paritaria discovery e con consequenziale diritto di controprova della parte appellata, là dove il principio del doppio grado di giurisdizione di merito neppure è costituzionalmente sancito (Sez. U., 24/10/2014, n. 22610).

5. Ora, nella fattispecie in esame, l'acquisizione del fascicolo di ufficio ha dato modo di appurare che:

(a) parte contribuente ha instaurato effettivamente, sia pure senza esito positivo, il procedimento di adesione (v. istanza di adesione del 17/09/2009 in fascicolo di merito: "AGENZIA DELLE ENTRATE ROMA (---) - N. Protocollo: (---) - N. Progressivo: (---) - Reparto: AREA SERVIZI - Comune di domicilio fiscale: (---) - STUDIO MEDICO ASS. A.A. ASS. PR - codice fiscale/ partita IVA: (---) ha consegnato a questo Ufficio il giorno 17/2/2009 alle ore 10:55:13 - Oggetto IST. ACC. ADESIONE (---) - anno imposta 2003 - corredato da documento con protocollo (---)");

(b) nel primo grado di giudizio è stata circostanza pacifica tra le parti la formalizzazione dell'istanza di adesione (v. memoria di primo grado dell'Agenzia delle entrate del 10 agosto 2009, pag. 7, riportata anche a pagina 9 del ricorso in cassazione del contribuente);

(c) parte contribuente ha prodotto in copia l'istanza di adesione nel giudizio di appello, deducendo la tempestività del ricorso.

5.1. Sulla base di tali elementi non v'è dubbio che, nella specie, si è verificata la sospensione dei termini per impugnare D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 21: la presentazione della domanda di adesione in data 17/02/2009, ha prolungato il termine per proporre ricorso fino al 07/06/2009, con conseguente tempestività del ricorso originario, depositato in data 21/5/2009.

6. Gli ulteriori motivi articolati nei ricorsi riuniti vengono assorbiti dall'accoglimento del primo motivo, avente carattere pregiudiziale, operando il principio della consumazione della potestas iudicandi (Sez. U., 20/02/2007, n. 3840).

6.1. L'accoglimento del primo motivo comporta, dunque, la cassazione della sentenza impugnata ed il rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, affinchè proceda all'esame del merito della controversia.

6.2. Il giudice del rinvio è tenuto a provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo dei ricorsi riuniti, assorbiti i restanti; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 20 settembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 14 ottobre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza