

Cassazione civile sez. trib., 31/01/2025, n. 2385

RILEVATO CHE

1. L'Agenzia emetteva avviso di accertamento (anno d'imposta 2007) a carico della società contribuente avendo disconosciuto parte dei costi per canone di locazione da essa corrisposti a BENI STABILI, da cui era interamente partecipata, che gestiva il fondo immobiliare IRS, in relazione a una serie di immobili inseriti in un centro commerciale. Il rapporto contrattuale tra BENI STABILI e la contribuente odierna controricorrente prevedeva una porzione di canone fisso, ed una variabile, commisurata ai ricavi rinvenienti dalle locazioni ed affitti dell'azienda che la stessa ANDRIA avesse stipulato. In particolare, a parte una soglia di Euro 120 mila, tutti i ricavi superiori alla misura del 98 % (dedotto il canone fisso di Euro 2.600.000,00) dovevano essere corrisposti alla BENI STABILI Spa, che peraltro non avrebbe pagato su di essi imposte in quanto esenti per la normativa propria dei fondi immobiliari. La CTP respingeva il ricorso mentre la CTR accoglieva l'appello proposto dalla contribuente. Quindi l'Agenzia propone ricorso in cassazione affidato a due motivi. La contribuente resiste a mezzo di controricorso e successivamente ha depositato memoria illustrativa.

CONSIDERATO CHE

1. Con il primo motivo si deduce violazione dell'art. 112, cod. proc. civ., per violazione della corrispondenza tra chiesto e pronunciato. Osserva infatti l'Agenzia che la CTR avrebbe ritenuto la nullità dell'avviso in quanto sarebbe mancato il previo contraddittorio previsto dall'art. 37-bis, D.P.R. n. 600/1973, laddove la parte contribuente si sarebbe limitata ad eccepire il difetto di motivazione dell'atto, e comunque non avrebbe reiterato la questione della violazione dell'art. 37-bis cit. in sede di controdeduzioni in appello.

1.1. Il motivo "fondato".

Fermo restando che i profili di violazione del difetto di contraddittorio in tema di procedimento tributario non sono rilevabili dall'ufficio (cfr. Cass. 22549/22), attesa la struttura impugnatoria del processo tributario, non può ammettersi il rilievo dell'ufficio sulla prospettazione di motivi di nullità diversi da quelli originariamente posti alla base del ricorso, salvo le ipotesi specificamente stabilite dalla legge, ed in particolare quelle previste dall'art. 7-ter 1, n. 212/2000 (come introdotto dal D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219 entrato in vigore il primo gennaio 2024, in tema di rilievo dell'ufficio delle nullità dell'atto impositivo derivanti da difetto assoluto di attribuzione, adottati in violazione o elusione di giudicato, ovvero se affetti da altri vizi di nullità qualificati espressamente come tali da disposizioni entrate in vigore successivamente al presente decreto).

In particolare, la nuova disciplina Ã imperniata quanto alle ipotesi di invaliditÃ sulla dicotomia tra atti annullabili (la generalitÃ), tra i quali lâart. 6-bis, comma 1, L. n. 212/2000 annovera espressamente quelli adottati senza rispetto del principio del contraddittorio â per i quali Ã escluso il rilievo dâufficio â e quelli nulli (casi indicati dalla disposizione citata e quelli successivamente cosÃ qualificati dalla legge), per i quali vale al contrario la regola del rilievo dâufficio. In particolare la disposizione detta la regola per cui solo le ipotesi di atti esplicitamente qualificati come nulli da una legge entrata in vigore successivamente al 1 gennaio 2024 sono soggetti al rilievo dâufficio della relativa invaliditÃ, cosÃ ulteriormente confermando le conclusioni qui tratte.

Ove il giudice, dunque, decida di annullare un atto sulla base del rilievo dâufficio e non sulla base di un motivo proposto dalla parte, al di fuori delle ipotesi che si sono indicate e che pacificamente non riguardano il caso di specie, relativo ad un caso di ânullitÃ â stabilito da una norma anteriore (D.Lgs. n. 358/1997, che ha introdotto lâart. 37-bis, D.P.R. n. 600/1973, e che per gli atti posti in essere successivamente allâentrata in vigore dellâart. 7-bis della L. n. 212/200, dovrÃ qualificarsi anche formalmente come di annullabilitÃ) e inerente proprio allâassunta violazione del contraddittorio, incorre nel vizio di ultra-petizione.

Nella specie la pronuncia dâappello Ã fondata sulla ritenuta nullitÃ dellâavviso per omesso preventivo contraddittorio imposto a pena di nullitÃ dallâart. 37-bis D.P.R. n. 600/1973.

In proposito, dalle stesse difese contenute nel controricorso e dal tenore della sentenza impugnata, emerge che la contribuente ebbe a denunciare solo un vizio di insufficiente motivazione.

La stessa avrebbe bensÃ alluso alla disposizione richiamata sopra, ma non per dedurre il difetto di instaurazione del contraddittorio preventivo, bensÃ per censurare il ben diverso fatto (coerente con la denuncia di motivazione carente, e non di nullitÃ per mancata instaurazione del contraddittorio) per cui ânon vi Ã traccia alcuna del modo in cui lâufficio ha valutato le giustificazioni addotte dal contribuenteâ.

Orbene Ã evidente la diversitÃ intercorrente fra il vizio motivazionale dellâatto amministrativo impugnato, e la sua nullitÃ siccome specificamente prevista dallâart. 37-bis, quarto comma, D.P.R. n. 600/1973, la quale ultima non risulta essere dedotta se non descrittivamente laddove si afferma a riprova della mancata motivazione in ordine alle giustificazioni il fatto che âla fase preventiva richiesta di chiarimenti Ã stata completamente omessaâ.

Va in proposito affermato il seguente principio: âAttesa la natura impugnatoria del giudizio tributario, non Ã rilevabile dâufficio un profilo di nullitÃ dellâatto (prevista da una legge entrata in vigore anteriormente al 1 gennaio 2024) oggetto del giudizio stesso differente da quello specificamente denunciato dal ricorrente salve le ipotesi previste dallâart. 7-ter della L. n. 212/2000. Ne deriva che Ã viziata da ultra-petizione la pronuncia con cui Ã rilevata dâufficio

la nullità dell'avviso di accertamento per violazione del contraddittorio previsto dall'art. 37-bis, comma 4, D.P.R. n. 600/1973 (introdotto dal D.Lgs. n. 358/1997), previsto in caso di contestazione di operazioni antielusive, ove il contribuente abbia invece denunciato il vizio di motivazione dell'atto medesimo.

La parte del motivo di primo grado in cui si fa comunque riferimento alla nullità derivante dalla mancata instaurazione del contraddittorio, è estranea all'evidenza alla censura proposta, essendo impostata come argomento per absurdum, poiché esclude che l'avviso sia fondato sull'art. 37-bis cit. (Non è ipotizzabile la fattispecie di elusione fiscale perché se cos'fosse l'Ufficio non solo avrebbe espressamente indicato tale norma, ma soprattutto perché prima dell'emissione dell'avviso avrebbe certamente avviato la procedura, circa la preventiva richiesta di chiarimenti, e ancora l'eventuale richiamo implicito, ad una fattispecie elusiva ai sensi del summenzionato art. 37-bis deve essere scartata) e perciò non può logicamente sostenersi che quel profilo sia dedotto come motivo di impugnazione dell'atto.

In ogni caso in sede d'appello la questione non venne reiterata nelle relative controdeduzioni dall'appellata odierna controricorrente.

2. Col secondo mezzo si censura la violazione degli artt. 53 e 56, D.Lgs. n. 546/1992, in quanto in ogni caso l'eccezione di nullità non venne riproposta in sede d'appello.

2.1. Il motivo è fondato, perché, oltre ad essere incentrato sull'appello sempre sugli aspetti motivazionali dell'avviso di accertamento (rispetto ai quali profili si determina un assorbimento del motivo stesso come conseguenza di quello precedente), la pur asserita deduzione dell'ulteriore motivo di illegittimità costituito dalla mancata attivazione del contraddittorio preventivo era in ogni caso preclusa dalla mancata proposizione della questione in primo grado.

3. Col terzo motivo si deduce in via subordinata violazione o falsa applicazione dell'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000 e dell'art. 37-bis, D.P.R. n. 600/1973.

3.1. Il motivo è assorbito dall'accoglimento dei precedenti.

4. Conclusivamente il ricorso risulta fondato per cui dovrà disporsi il rinvio al giudice di secondo grado, che si adeguerà ai principi qui espressi, nonché per l'esame delle questioni rimaste assorbite ed ai fini dell'eventuale rideterminazione delle sanzioni alla luce della lex mitior intervenuta (art. 15, D.Lgs. n.158/2015).

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso e, assorbito il terzo motivo, cassata la sentenza impugnata, rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio che, in diversa composizione, procederà a nuovo giudizio adeguandosi ai principi espressi nella presente pronuncia, ed all'esame delle questioni rimaste assorbite anche ai fini dell'eventuale rideterminazione delle sanzioni alla luce della lex mitior intervenuta (art. 15, D.Lgs. n. 158/2015), provvederà altresì alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 16 ottobre 2024.

Depositata in Cancelleria il 31 gennaio 2025.

Campi meta

Massima : *Attesa la natura impugnatoria del giudizio tributario, non è rilevabile d'ufficio un profilo di nullità dell'atto (prevista da una legge entrata in vigore anteriormente al 1 gennaio 2024) oggetto del giudizio stesso differente da quello specificamente denunciato dal ricorrente salve le ipotesi previste dall'art. 7-ter della L. n. 212/2000. Ne deriva che è viziata da ultra-petizione la pronuncia con cui è rilevata d'ufficio la nullità dell'avviso di accertamento per violazione del contraddittorio previsto dall'art. 37-bis, comma 4, D.P.R. n. 600/1973 (introdotto dal D.Lgs. n. 358/1997), previsto in caso di contestazione di operazioni antielusive, ove il contribuente abbia invece denunciato il vizio di motivazione dell'atto medesimo.*

Supporto Alla Lettura :

PROCESSO TRIBUTARIO

Il Processo Tributario è un procedimento giurisdizionale che ha ad oggetto le controversie di natura tributaria tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria, è disciplinato nel d.lgs. 546/1992 e non è incluso in nessuna delle giurisdizioni indicate dalla Costituzione, rappresenta quindi un'eccezione giustificata dal grande tecnicismo della materia. Il 03 gennaio 2024 è stato pubblicato in G.U. il d.lgs. 220/2023 recante disposizioni in materia di contenzioso tributario, le quali vanno a modificare il d.lgs. 546/1992, e sono da collocare in attuazione della L. 111/2023, con la quale è stata conferita delega al Governo per la riforma fiscale.