



10009.22

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto: accertamento redditi

Composta da

Ernestino Luigi Bruschetta	- Presidente -	
Giuseppe Fuochi Tinarelli	- Consigliere -	R.G.N. 22711/2014
Paolo Catalozzi	- Consigliere Rel. -	Cron. 10009
Roberto Succio	- Consigliere -	CC - 25/01/2022
Stefano Pepe	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 22711/2014 R.G. proposto da

(omissis) , rappresentato e difeso da se stesso, con domicilio eletto presso il suo studio, sito in (omissis)

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12

- resistente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, n. 249/04/2013, depositata il 3 giugno 2013.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 25 gennaio 2022 dal Consigliere Paolo Catalozzi;

RILEVATO CHE:

- (omissis) _ propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, depositata il 3 giugno 2013, che, in accoglimento dell'appello erariale, ha dichiarato la

269
2022

4

legittimità dell'avviso di accertamento con cui era stata rettificata la sua dichiarazione, resa per l'anno 2001, ed erano state recuperate le maggiori imposte non versate;

- dall'esame della sentenza impugnata si evince che con tale atto impositivo l'Ufficio aveva contestato la mancata contabilizzazione di ricavi, derivanti dallo svolgimento della professione di avvocato;

- la Commissione regionale riferisce che la Commissione provinciale aveva accolto il ricorso del contribuente sul fondamento della decadenza dalla potestà impositiva, ritenendo non applicabile la proroga biennale di cui all'art. 10, l. 27 dicembre 2002, n. 289, e, comunque, della avvenuta contabilizzazione dei maggiori ricavi accertati, sia pure nel biennio 2006-2007, nonché, quanto al rilievo ai fini dell'i.r.a.p., della insussistenza del presupposto dell'autonoma organizzazione;

- quindi, disattese le eccezioni di nullità dell'avviso di accertamento per carenza di sottoscrizione da parte di soggetto legittimato, in quanto tardivamente proposta, e di giudicato esterno, per difetto della prova del passaggio in giudicato della sentenza invocata, ha accolto il gravame erariale, ritenendo che non sussistesse la decadenza rilevata dal giudice di prime cure, e, nel merito, che i maggiori compensi accertati erano stati percepiti nell'anno 2001, per cui in tale periodo di imposta andavano fatturati e contabilizzati, pur trattandosi di somme incassate a titolo di acconto e a nulla rilevando che gli stessi erano stati contabilizzati in periodi di imposta successivi;

- ha, infine, osservato che era dovuta anche l'i.r.a.p., essendo stato dimostrato il requisito dell'autonoma organizzazione;

- il ricorso è affidato a quattro motivi;

- l'Agenzia delle Entrate non si costituisce tempestivamente, limitandosi a depositare atto con cui chiede di poter partecipare all'eventuale udienza di discussione;

CONSIDERATO CHE:

h

- con il primo motivo il ricorrente denuncia la violazione dell'art. 42, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per aver la sentenza impugnata ritenuto che l'eccezione di inesistenza o nullità dell'avviso di accertamento, sollevata in ragione della sottoscrizione dell'atto da parte di un soggetto privo dei relativi poteri, non potesse essere proposta per la prima volta in sede di appello e, conseguentemente, escluso la sua rilevabilità officiosa;
- il motivo è infondato;
- la nullità dell'avviso di accertamento non è rilevabile d'ufficio e la relativa eccezione, se non formulata nel giudizio di primo grado, è inammissibile qualora venga proposta per la prima volta nei gradi successivi (cfr., *ex coeteris*, Cass. 24 settembre 2016, n. 13126; Cass. 5 maggio 2010, n. 10802; Cass. 8 settembre 2003, n. 13087);
- tale principio è riferibile anche all'ipotesi – che viene qui in rilievo – della nullità dell'avviso di accertamento per essere stato sottoscritto da un soggetto diverso da quelli indicati nel primo comma dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, per la quale, del resto, vale anche l'espressa previsione del secondo comma dell'art. 61, d.P.R. n. 600 del 1973, secondo cui «la nullità dell'accertamento ai sensi del terzo comma dell'art. 42 ... deve essere eccepita a pena di decadenza in primo grado» (cfr. Cass., ord., 14 settembre 2021, n. 24669; Cass., ord., 18 maggio 2018, n. 12313; Cass., ord., 23 giugno 2017, n. 15769; Cass. 9 novembre 2015, n. 22810);
- con il secondo motivo il contribuente deduce la violazione o falsa applicazione degli artt. 43, d.P.R. n. 600 del 1973, 7, 8, 9 e 10, l.n. 289 del 2002, 3, commi da 171 a 183, l. 23 dicembre 1996, n. 662, 2 e 22, Direttiva n. 77/388/CEE, e 10, Trattato CE, per aver la Commissione regionale escluso che si fosse verificata l'eccepita decadenza dal potere impositivo, benché l'avviso di accertamento fosse stato notificato oltre il termine di quattro anni previsto dal menzionato art. 43 e non ricorressero i presupposti per poter avvalersi della

sanatoria di cui all'art. 10, l.n. 289 del 2002;

- il motivo è infondato;

- in ordine all'ambito di applicazione dell'art. 10, primo comma, l.n. 289 del 2002 – secondo cui «per i contribuenti che non si avvalgono delle disposizioni recate dagli artt. da 7 a 9 della presente legge, in deroga alle disposizioni della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 3, comma 3, i termini di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 e successive modificazioni, e al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57 e successive modificazioni, sono prorogati di due anni» – si osserva che la proroga biennale dei termini di accertamento, accordata agli uffici finanziari da tale disposizione opera, «in assenza di deroghe contenute nella legge» sia qualora il contribuente non abbia inteso avvalersi delle disposizioni di favore di cui alla suddetta legge, pur avendovi astrattamente diritto, sia qualora – come nel caso in esame – non abbia potuto farlo (cfr. Cass., ord., 29 maggio 2019, n. 14630; Cass., ord., 16 febbraio 2018, n. 3816; Cass. 11 agosto 2016, n. 16964);

- con il terzo motivo il ricorrente si duole della violazione e falsa applicazione degli artt. 2 e ss., d.lgs. 1997, n. 446, per aver la sentenza di appello ritenuto sussistente il requisito della autonoma organizzazione di mezzi in ragione dell'accertato maggior volume di affari;

- il motivo è fondato;

- in tema d'IRAP, il valore assoluto dei compensi (al pari del valore assoluto dei costi e dal loro reciproco rapporto percentuale) non costituisce un elemento utile per desumere il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione di un professionista, atteso che tale valore può essere sintomo del mero valore ponderale specifico dell'attività esercitata (cfr., in tema, Cass., ord., 2 aprile 2020, n. 7652; Cass., ord., 31 ottobre 2018, n. 27898; Cass. 18 novembre 2016, n. 23557);

- con l'ultimo motivo il contribuente lamenta la violazione degli artt.

h

54, T.U. 22 dicembre 1986, n. 917, 39, d.P.R. n. 600 del 1973, 54, d.P.R. n. 633 del 1972, e 37 e ss., d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, per aver la Commissione regionale ritenuto che ricorresse una situazione di omessa contabilizzazione di ricavi, benché gli stessi fossero stati dichiarati e contabilizzati negli anni 2006 e 2007;

- il motivo è infondato;

- in tema di reddito d'impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti di reddito, dettate in via generale dall'art. 75, T.U. n. 917 del 1986, sono tassative ed inderogabili, non essendo consentito al contribuente di ascrivere a proprio piacimento un componente positivo o negativo di reddito ad un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza (cfr. Cass. 23 giugno 2021, n. 18035; Cass. 27 ottobre 2020, n. 23521; Cass. 17 luglio 2014, n. 1634);

- il recupero a tassazione dei ricavi nell'esercizio di competenza non può pertanto trovare ostacolo nella circostanza che essi siano stati dichiarati in un diverso esercizio, non potendosi lasciare il contribuente arbitro della scelta del periodo più conveniente in cui dichiarare i propri componenti di reddito, con innegabili riflessi sulla determinazione del proprio reddito imponibile;

- l'applicazione di tale criterio non implica di per sé la conseguenza, temuta dal ricorrente, della doppia imposizione, che è evitabile dal contribuente con la richiesta di restituzione della maggior imposta, la quale è proponibile, nei limiti ordinari della prescrizione ex art. 2935 c.c., a far data dal formarsi del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi in relazione alla annualità non di competenza (così, Cass. n. 18035/21);

- la sentenza impugnata va, dunque, cassata in relazione al motivo accolto, e rinviata, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Lazio, in diversa composizione

P.Q.M.

k

La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso e rigetta i restanti; cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 25 gennaio 2022.

Il Presidente

Ernestino Luigi Bruschetta

