

La notifica dell'appello incidentale tardivo nel contenzioso tributario

di [Ignazio Buscema](#)

Pubblicato il 13 Febbraio 2013

L'appello incidentale tardivo può essere proposto depositando l'atto di controdeduzioni o trasmettendolo in plico raccomandato? Ai fini della tempestività della costituzione (e del conseguente appello incidentale) occorre fare comunque riferimento necessariamente alla data di ricezione del plico da parte della segreteria del giudice?

L'appello incidentale tardivo

L'appello incidentale tardivo (appello incidentale proposto con le controdeduzioni all'appello principale), è quello proposto, nel termine perentorio di 60 giorni, decorrenti dalla notifica dell'appello principale (vd. articolo 23 del D.Lgs. 546/92 richiamato dall'articolo 53 dello stesso decreto), ma oltre il termine ordinario, previsto per la proposizione dell'appello in via principale.

L'appello incidentale, proposto con le controdeduzioni all'appello principale, non va notificato all'appellante principale e a tutte le parti che hanno partecipato al processo di primo grado, ma va solo depositato o

spedito, entro il termine perentorio di 60 giorni, decorrente dalla notifica dell'appello principale presso la segreteria della CT Regionale in tanti esemplari, pari alle parti in giudizio, corredati dai documenti offerti in comunicazione.

Potendo l'appellante incidentale costituirsi in giudizio anche mediante spedizione del plico a mezzo posta, ai fini del rispetto del relativo termine di sessanta giorni deve farsi riferimento alla data di spedizione, e non alla data di ricezione da parte della segreteria del giudice d'appello.



Tale assunto, è stato statuito dalla recente sentenza n. 17953 del 19 ottobre della Corte di cassazione sulla base delle seguenti articolate argomentazioni:

1. L'articolo 54 del D.lgs. 546/1992 unicamente prevede il deposito dell'atto di controdeduzioni, contenente anche l'appello incidentale, nei (modi e) termini di cui all'art. 23 dello stesso decreto; e dunque entro sessanta giorni dal giorno in cui l'appello principale è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale.
2. Non è previsto, ai fini della costituzione dell'appellato, altro che il deposito dell'atto. E in particolare non è previsto, a differenza di quanto accade nell'art. 22 (costituzione in giudizio del ricorrente), richiamato quanto all'appello principale – dall'art. 53, c. 2, il mezzo della spedizione dell'atto per posta.
3. Va difatti osservato che l'art. 22 del d.lgs. n. 546/1992 è stato riformulato nel senso di cui sopra dal d.l. n. 203/2005, conv. in l. n. 248/2005, a seguito della declaratoria che aveva sancito l'incostituzionalità del testo originario nella parte in cui appunto – non consentiva, per il deposito degli atti ai fini della costituzione in giudizio innanzi alle commissioni tributarie, l'utilizzo del servizio postale (C. cost. n. 520/2002).
4. Dacché, avendo la pronuncia investito (e il legislatore riformulato) il solo art. 22, cc. 1 e 2, del ridetto D.lgs. n. 546/1992, è derivata una evidente disarmonia sistematica, in quanto, attualmente, in base al testo normativo, la costituzione del ricorrente (e dell'appellante principale) può avvenire a mezzo posta, mentre la costituzione della parte intimata (appellante incidentale), ai sensi degli artt. 54 e 23, dovrebbe avvenire solo col materiale deposito degli atti all'uopo necessari.
5. Una simile disarmonia non si giustifica razionalmente, posto che non v'è ragione per affermare che adempimenti analoghi debbano avvenire con modalità differenti; e poste che vale anche per la parte resistente (o appellata) la ratio che indurrebbe a prevenire una analoga eccezione di incostituzionalità, traente base (artt. 3 e 24 Cost.) dalla considerazione che è irrazionale assoggettare il deposito di un ricorso – e degli atti relativi ai fini della costituzione delle parti – a un'unica modalità, consistente nella presentazione personale brevi manu, essendo il processo tributario ispirato al modello della semplificazione delle attività processuali (così C. cost. n. 520/2002) ed essendo l'uso dei mezzi di trasmissione ampiamente ammesso nel sistema dei processi civili e amministrativi proprio per la costituzione in giudizio e il deposito di atti e

documenti (v. gli artt. 9 e 18 del d.p.r. n. 123/2001 sulla disciplina dell'uso degli strumenti informatici e telematici nel processo civile, amministrativo e contabile; v. soprattutto l'art. 134 att. c.p.c. circa le possibilità di consegna del ricorso e del controricorso in cassazione giustappunto a mezzo posta).

6. Conseguenze la necessità di attuare un'esegesi delle disposizioni del processo (anche) tributario che sia idonea a garantire, per tale via, la tutela delle parti in posizione di parità, e che consenta di evitare la frapposizione di ostacoli non giustificati da preminenti interessi pubblici rispetto alla funzione – assegnata al processo – di generale tutela di situazioni soggettive (v. per la reiterata affermazione di simili concetti, C. cost. n. 522/2002; n. 63/1977; n. 214/1974; n. 113/1963); ostacoli destinati a culminare in irragionevoli sanzioni di inammissibilità (v. al riguardo C. cost. n. 189/2000).
7. Una esegesi siffatta impone di affermare – come unica prospettiva costituzionalmente compatibile – il principio che anche la parte appellata può costituirsi in giudizio -e in tal modo proporre appello incidentale depositando l'atto di controdeduzioni o trasmettendolo in plico raccomandato.
8. Se tanto è, non può condividersi la conclusione secondo la quale, ai fini della tempestività della costituzione (e del conseguente appello incidentale), andrebbe fatto comunque riferimento alla data di ricezione del plico da parte della segreteria del giudice ad quem.
9. L'accoglimento oramai a livello di sistema (a partire da C. cost. n. 477/2002) del principio di scissione degli effetti della notificazione, per il notificante, rispetto al notificato, allorquando venga in gioco, appunto, il rispetto di un termine, impone come logica conseguenza di affermare che un termine di tal genere è sempre rispettato in caso di tempestiva spedizione del plico, alla ovvia condizione (qui pacificamente avverata) che l'atto pervenga (successivamente) al destinatario.
10. Il che d'altronde è confortato dal generale criterio normativo fissato dall'art. 16, c. 5, del D.lgs. n. 546/1992 per ogni comunicazione o notificazione effettuata in seno al processo tributario a mezzo del servizio postale.

Corte di Cassazione sentenza del 19 ottobre 2012 n. 17953 .

Svolgimento del processo

In esito a un processo verbale di constatazione della g.d.f. del novembre 2001, l'agenzia delle entrate di notificava alla (X) Italia s.p.a. (oggi (Y) s.p.a.) tre avvisi di accertamento con i quali, rettificando i redditi dichiarati per gli anni 1999, 2000 e 2001, riprendeva a tassazione le maggiori imposte dovute, per Irpeg e Irap, e irrogava le prescritte sanzioni.

Erano state mosse alla società le seguenti contestazioni: (i) per tutti i periodi, omessa contabilizzazione di ricavi – accertati col metodo di confronto del prezzo -riguardanti cessioni di beni a società consociate estere, in violazione degli artt. 9 e 76 dell'allora vigente Tuir; (ii) per il periodo 1999, altresì l'indebita deduzione di costi dal reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 76 del medesimo Tuir, e l'indebita deduzione di minusvalenze per dismissione di cespiti; (iii) per i periodi 2000 e 2001, ancora minori costi per operazioni ed. di transfer price passivo.

Il ricorso proposto dalla società, contro i suddetti avvisi, veniva parzialmente accolto dalla commissione tributaria provinciale di

In particolare la commissione provvedeva alla riduzione della ripresa concernente il transfer price attivo e all'annullamento delle riprese concernenti il transfer price passivo e l'indeducibilità dei costi per eliminazione dei cespiti e per differenze di cambio.

La sentenza, appellata in via principale dalla società e in via incidentale dall'amministrazione finanziaria, veniva confermata dalla commissione tributaria regionale della Lombardia, con sentenza n. 162/31/2005, previo rigetto dell'appello principale e declaratoria di inammissibilità di quello incidentale.

La società contribuente ha proposto ricorso per cassazione articolato in quattro motivi.

L'amministrazione ha replicato con controricorso, contenente anche ricorso incidentale articolato in un motivo.

La ricorrente principale ha depositato una memoria.

Motivi della decisione

I. – I ricorsi – principale e incidentale – debbono essere riuniti ai sensi dell'art. 335 c.p.c.

Per primo va esaminato il ricorso principale.

II. – Al riguardo è da premettere che l'impugnata sentenza, per quanto ancora rileva, ha respinto l'appello (anch'esso principale) della società:

(a) negando la natura equitativa della decisione di primo grado nella parte afferente la conferma – seppur con riduzione forfetaria dei redditi accertati – della ripresa fondata sul transfer price attivo; natura equitativa posta a base di un'apposita eccezione di nullità dalla contribuente allora sollevata;

(b) ritenendo corretto il metodo adottato ai fini della determinazione del reddito scaturente dalle esaminate operazioni attive di transfer pricing, essendo stato accertato che ai beni venduti alle consociate estere erano stati applicati, nei diversi paesi, prezzi identici indipendentemente dalle quantità, e che soltanto in Italia la società aveva venduto beni a un prezzo superiore a quello praticato alle consociate medesime. La commissione ha infine considerato:

(c) corretto il riferimento alla media annuale, ai fini della determinazione del quantum per le transazioni avvenute nell'arco dell'anno;

(d) legittimo, per l'apprezzamento delle operate comparazioni, il ricorso agli elaborati statistici, in quanto fedelmente riflettenti – questi elaborati l'andamento della società.

III. – Il ricorso principale della società medesima è articolato in quattro motivi, tutti afferenti la ripresa a tassazione del transfer price attivo.

III/a. – Col primo motivo si deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 76, 2° e 5° co., e 9, 2° co., del Tuir (nel testo prò tempore vigente), li-bis del d. lgs. n. 446/1997, 2697 ce, 39 e 42 del d.p.r. n. 600/1973; omessa o insufficiente motivazione sul punto decisivo della non comparabilità delle transazioni campione e di quelle controllate, sotto il profilo del medesimo stadio di commercializzazione dei beni scambiati; nullità della sentenza ai sensi degli artt. 1 del d. lgs. n. 546/1992 e 112 c.p.c. sotto il profilo dell'omissione di pronuncia. Si sostiene che faceva nella specie difetto la comparabilità delle transazioni confrontate, sia sotto il profilo del medesimo stadio di commercializzazione, sia sotto il profilo spazio-temporale, secondo la corretta determinazione dei riferiti concetti desumibile dall'art. 9, 3° co., del Tuir interpretato conformemente ai criteri guida elaborati dall'Ocse.

In particolare, si censura la sentenza: (a) da un lato, per aver ritenuto comparabili le transazioni intervenute con imprese italiane indipendenti e le transazioni intercorse con le consociate estere, senza considerazione delle diversità delle funzioni remunerate dai rispettivi cessionari e del conseguente riflesso sul prezzo praticato; e (b) dall'altro, per aver comparato transazioni caratterizzate da diverso stadio di commercializzazione (vendite a società distributrici (transazioni controllate) e vendite a grossisti (transazioni campione)).

Previa sottolineatura del differente rischio d'impresa, quanto alle gestione delle rimanenze, della commercializzazione del prodotto e dei crediti evidenziato come praticamente inesistente per l'attività di produzione posta in essere in favore delle consociate estere, trattandosi di produzione concordata annualmente e subito venduta -, la società invero sostiene che la circostanza che il prezzo di vendita applicato alle consociate estere andasse a remunerare le funzioni svolte e i rischi assunti da queste ultime – senza costituire un mero arbitraggio fiscale volto a trasferire reddito all'estero – era chiaramente emersa da una perizia della KPMG prodotta in appello, giustappunto finalizzata a identificare il profitto realizzato dal gruppo a livelle mondiale. E che il profilo afferente, del diverso stadio di commercializzazione dei beni (o dei servizi) scambiati, non era stato colto né considerato dal giudice d'appello, il quale aveva sostanzialmente omesso di pronunciarsi sul corrispondente motivo di gravame, incorrendo nel vizio di cui all'art. 112 c.p.c. o comunque in quello di omessa valutazione del materiale istruttorio, secondo il disposto di cui all'art. 360, n. 5, c.p.c.

III/b. – Col secondo motivo, la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 76, 2° e 5° co., e 9, 2° co., del Tuir (nel testo prò tempore vigente), li-bis del d. lgs. n. 446/1997, 2697 ce, 39 e 42 del d.p.r. n. 600/1973; omessa o insufficiente motivazione sul punto decisivo della non comparabilità delle transazioni campione e di quelle controllate sotto il profilo del mercato rilevante.

Sostiene che, tale mercato essendo quello in cui si trovano, nelle transazioni controllate, gli acquirenti, la suddetta comparabilità era nella specie mancata del tutto, dal momento che le transazioni campione avevano riguardato cessioni fatte a imprese indipendenti italiane, ossia ad acquirenti che non si trovavano negli stessi paesi degli acquirenti delle transazioni controllate. Né era stata dimostrata, o comunque argomentata, la similarità del mercato italiano e dei mercati esteri.

III/c. – Col terzo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 76, 2° e 5° co., e 9, 2° co., del Tuir (nel testo prò tempore vigente), li-bis del d. lgs. n. 446/1997, 2697 ce, 39 e 42 del d.p.r. n. 600/1973; omessa o insufficiente motivazione sul punto decisivo della non comparabilità delle transazioni campione e di quelle controllate sotto ulteriori profili rispetto allo stadio di

commercializzazione; nullità della sentenza ai sensi degli artt. 1 del d. lgs. n. 546/1992 e 112 c.p.c. sotto il profilo dell'omissione di pronuncia. La censura investe il fatto che la commissione regionale non avrebbe in tal guisa considerato i profili di non comparabilità ancora risultanti dalla citata perizia asseverata dalla società KPGM relativamente (i) ai termini di pagamento delle vendite; (ii) agli elaborati statistici per l'individuazione del prezzo praticato alle consociate estere; (iii) agli sconti di fine anno praticati ai clienti italiani.

III/d. – Col quarto motivo, infine, si deduce ancora violazione e falsa applicazione degli artt. 76, 2° e 5C co., e 9, 2° co., del Tuir (nel testo prò tempore vigente), li-bis del d. lgs. n. 446/1997, 2697 ce, 39 e 42 del d.p.r. n. 600/1973; omessa o insufficiente motivazione sul punto decisivo della inammissibilità di una pronuncia di mera riduzione della ripresa concernente il transfer price attivo in mancanza di comparabilità delle transazioni; nullità della sentenza ai sensi degli artt. 1 del d. lgs. n. 546/1992 e 112 c.p.c. sotto il profilo dell'omissione di pronuncia.

Il motivo attiene, in questo caso, alla statuizione di rigetto dell'appello nella parte in cui si lamentava la natura equitativa, anziché secondo diritto, della sentenza di primo grado.

IV. – Quest'ultimo motivo (il quarto), che per primo rileva secondo l'ordine logico avendo come presupposto la non corretta considerazione di una deduzione di nullità della sentenza di primo grado, è infondato.

Dalla sentenza risulta che l'appello era stato in parte qua incentrato su un'eccezione di nullità della sentenza in quanto sostanzialmente "equitativa"; vale a dire pronunciata secondo equità, anziché secondo diritto.

La commissione ha escluso il suddetto predicato della statuizione perché si era semplicemente avuta, da parte della commissione provinciale, una rettifica forfetaria in diminuzione dei redditi accertati.

L'assunto è corretto ed è sufficiente per escludere il fondamento dell'eccezione nella misura in cui traduce l'elemento differenziale che intercorre tra l'equità come canone integrativo del prudente apprezzamento in materia di prova (artt. 115 e 116 c.p.c.) e l'equità come parametro alternativo al giudizio secondo diritto (cd. equità sostitutiva: art. 114 c.p.c.).

L'esercizio da parte del giudice del potere di cui all'art. 115 c.p.c. non dà luogo a un giudizio di equità, ma a un giudizio di diritto caratterizzato dalla cosiddetta equità giudiziale correttiva o integrativa,

subordinato alla condizione che risulti obiettivamente impossibile, o particolarmente difficile per la parte interessata, provare nel suo preciso ammontare l'entità del credito (cfr. per spunti, sulla distinzione che rileva in generale sul versante civilistico, Cass. n. 19756/2011; n. 10607/2010).

V. – I primi tre motivi, suscettibili di unitario esame in quanto tra loro connessi, sono invece fondati.

V/a. – Quale norma generale sulle valutazioni riferite al costo dei beni, l'art. 76, 5° co., del Tuir – nel testo che qui rileva (ora art. 110, 7° co.) – dispone, per quanto di interesse, che “i componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito”.

La norma mira a contrastare – sempre che dal controllo derivi, come chiarito dal suo inciso finale, un “aumento del reddito” della società residente (come pure, giusta la modifica apportata con il d.p.r. 4 febbraio 1988, n. 42, art. 1, “una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi”) il fenomeno ed. di transfer price (o prezzo di trasferimento).

Codesto fenomeno – cui l'Ocse (Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico) ha dedicato apposite raccomandazioni, inviate agli Stati aderenti con il rapporto contenente le linee guida, più volte rivisto e integrato (ancora di recente nel 2010) e, appunto, intitolato “Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administration” – si sostanzia nell'artificiale aggiustamento del prezzo di scambio di beni e/o di servizi (possibile tra le società considerate dalla norma in quanto facenti capo a un unitario centro di interesse economico; e quindi, sostanzialmente, a un unico centro decisionale) teso, fondamentalmente, secondo l'ottica assunta dal legislatore fiscale, non solo italiano, a spostare all'estero flussi di reddito prodotti nello Stato.

Per contrastare il fenomeno – da questa Corte ritenuto di carattere anche elusivo fiscale (cfr. Cass. n. 11226/2007; n. 22033/2006) – la disposizione citata, dettando norme innanzi tutto destinate a disciplinare la dichiarazione fiscale, impone (in via principale) allo stesso contribuente di considerare, ai fini del reddito, per le peculiari operazioni ivi contemplate, il criterio del valore normale del bene (ceduto o ricevuto) e/o del servizio (prestato o ricevuto), anziché quello ordinario, previsto dall'art. 53 (ora art. 85) del Tuir, del corrispettivo convenuto.

Da siffatta natura discende che la norma non contiene una presunzione {sia pure legale; e, quand'anche iuris tantum, suscettibile di prova contraria) di percezione di un corrispettivo diverso da quello convenuto, perché, semplicemente, detta l'unico criterio legale da adottare per la valutazione reddituale della particolare operazione economica; a prescindere, cioè, dal corrispettivo effettivamente pattuito (cfr. Cass. n. 7343/2011) e con assoluta irrilevanza delle concrete ragioni economiche per le quali lo stesso è stato fissato dai contraenti in misura minore.

V/b. – Sennonché, per la determinazione del valore normale dei beni e dei servizi, il richiamato 2° comma dello stesso art. 76 impone di applicare “le disposizioni dell’art. 9? del citato Tuir. Le quali recepiscono, tra quelli proposti dall’Ocse nelle surrichiamate linee guida, il metodo tradizionale del “confronto dei prezzi” (“comparable uncontrolled price method”).

E l’art. 9, 3° co., qui rilevante, definisce il modello legale stabilendo in proposito che (i) per valore normale si intende “il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi”; e che (ii) per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, “ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi” (ed. “confronto interno”) ovvero, in mancanza, “alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali” (c.d. “confronto esterno”), tenendo conto degli sconti d’uso.

In sostanza, nel dare concretezza al metodo di determinazione del prezzo di trasferimento, il giudice rimane orientato dal suo ripetuto criterio legale, e deve mantenersi nel binario dettato da esso. E difatti deve considerare che la prima proposizione normativa fornisce la nozione giuridica di “valore normale” dei beni e dei servizi, da applicare nelle ipotesi previste dal settimo comma; e che quella immediatamente successiva detta i criteri di riferimento da osservare al fine della determinazione del valore normale dello specifico bene e/o servizio.

V/c. – Nel caso di specie la commissione, affermando di condividere il metodo adottato ai fini della determinazione del reddito della società, non ha fatto corretta applicazione delle citate previsioni. Giacché, da un lato, ha ritenuto integrato il fenomeno del transfer price attivo sulla base della semplice, ma non decisiva, considerazione che “la società (. . .) ha applicato ai beni venduti alle consociate estere (..) identici prezzi di vendita indipendentemente dalle quantità vendute”; e dall’altro ha incentrato la decisione su un parametro irrilevante nella sua genericità; tale rivelandosi l’assunto per cui “essendo quello italiano l’unico mercato diverso, deve ritenersi corretta l’adozione del metodo di confronto di

prezzo adottato dalla guardia di finanza, atteso che soltanto in Italia i beni della società appellante sono stati venduti ad un prezzo superiore a quello praticato alle consociate estere”.

La commissione, invero, riferendo di generici raffronti infrannuali (sulla base di asserite medie di periodo) e confermando comparazioni inesplicite dall'inconsistente rinvio a non meglio precisati “elaborati statistici”, non ha coerentemente stabilito, rispetto al modello legale, quale fosse il valore normale dei beni scambiati. Il nesso di reciproca integrazione tra gli elementi evidenziati, ritenuti rilevanti agli specifici fini della determinazione del valore normale dei beni, risulta in tal modo incomprensibile in rapporto alla previsione normativa che rileva.

L'applicazione degli esposti principi di diritto, incidenti sul corretto metodo di confronto dei prezzi, evidenzia quindi l'errore che inficia la sentenza impugnata, per avere il giudice di appello riguardato la concreta fattispecie sulla scorta di considerazioni apodittiche, essendo mancata l'esposizione dei conferenti elementi di riscontro del mentovato “valore normale” di cui al ripetuto art. 9 del Tuir (e delle linee guida dell'Ocse).

Sicché la sentenza impugnata, affetta dagli evidenziati errori di diritto e di motivazione, deve essere cassata, con rinvio, in quanto bisognevole dei pertinenti accertamenti di fatto, alla medesima commissione regionale, diversa sezione.

In particolare il giudice di rinvio dovrà in tal senso riesaminare la pretesa fiscale alla luce dei principi sopra enunciati, sia con riferimento alla condizione previa di comparabilità delle transazioni poste a confronto, sia con riferimento ai criteri legali di determinazione del valore normale dei beni e dei servizi concernenti le operazioni economiche concluse dalla contribuente e oggetto di contestazione. Il ricorso principale è in tale misura accolto.

VI. – Venendo al ricorso incidentale, va anche in tal caso premesso che l'impugnata sentenza ha dichiarato l'inammissibilità dell'appello incidentale, proposto dall'amministrazione finanziaria, in quanto depositato oltre il termine di sessanta giorni di cui agli artt. 54 e 23 del d. lgs. n. 546/1992.

In particolare la commissione ha osservato che l'appello principale era stato notificato in data 8.4.2005 e che l'atto di costituzione dell'amministrazione, seppure spedito per posta in data 7.6.2005, era tuttavia pervenuto nella segreteria del giudice d'appello (ed era stato quindi depositato) in data 13.6.2005.

VII. – Nell'unico motivo di ricorso incidentale, l'amministrazione deduce al riguardo la violazione e la falsa applicazione degli artt. 22 (nel testo conseguente a C. cost. n. 520/2002), 23 e 54 del d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, nn. 3 e 4, c.p.c.

Sostiene che, potendo l'appellante incidentale costituirsi in giudizio anche mediante spedizione del plico a mezzo posta, ai fini del rispetto del relativo termine di sessanta giorni doveva farsi riferimento alla data di spedizione (7.6.2005), e non alla data di ricezione da parte della segreteria del giudice d'appello (13.6.2005). Vili. – Anche il ricorso incidentale deve ritenersi per quanto appresso fondato.

VIII/a. – Occorre sgombrare il campo dal riferimento a Cass. n. 9173/2011, al cui argomentare – nel corso della discussione in udienza – sono state associate le conclusioni e della parte ricorrente principale e del procuratore generale.

Tale decisione non è invero attinente, siccome relativa alla più generale problematica della decorrenza del termine di costituzione in giudizio del ricorrente, nel giudizio dinanzi alle commissioni tributarie, ove il ricorso sia spedito a mezzo posta; se cioè sia da ritenere riferibile, detta decorrenza, al momento di perfezionamento della notificazione presso il destinatario, ovvero al momento del compimento della spedizione da parte del notificante. La citata sentenza conclude nel primo senso. Ma, a disparte il fatto di essere contraddetta da un opposto orientamento (di cui è tuttora espressione Cass. n. 8664/2011), non incide sulla specifica questione che qui rileva, giustappunto afferendo alla sola esegesi dell'art. 22 del d.lgs. n. 546/1992 in rapporto al termine stabilito per costituzione del soggetto che ha già proposto il suo ricorso, avendolo notificato alla controparte.

Ai fini, invece, della costituzione dell'appellato viene in considerazione tutt'altra dinamica, specificamente disciplinata dall'art. art. 23 del citato d. lgs. n. 546/1992, in quanto richiamato dall'art. 54. Invero l'art. 54 unicamente prevede il deposito dell'atto di controdeduzioni, contenente anche l'appello incidentale, nei (modi e) termini di cui all'art. 23; e dunque entro sessanta giorni dal giorno in cui l'appello principale è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale.

Nel caso di specie, come detto, l'appello principale risulta essere stato notificato l'8.4.2005; mentre l'atto di controdeduzioni, contenente l'appello incidentale, risulta inviato per posta il 7.6.2005 e ricevuto dalla commissione regionale adita il 13.6.2005.

VIII/b. – Ora, in base al combinato degli articoli citati, non è previsto, ai fini della costituzione dell'appellato, altro che il deposito dell'atto. E in particolare non è previsto, a differenza di quanto accade

nell'art. 22 (costituzione in giudizio del ricorrente), richiamato quanto all'appello principale – dall'art. 53, 2° co., il mezzo della spedizione dell'atto per posta.

Va difatti osservato che l'art. 22 del d.lgs. n. 546/1992 è stato riformulato nel senso di cui sopra dal d.l. n. 203/2005, conv. in l. n. 248/2005, a seguito della declaratoria che aveva sancito l'incostituzionalità del testo originario nella parte in cui appunto – non consentiva, per il deposito degli atti ai fini della costituzione in giudizio innanzi alle commissioni tributarie, l'utilizzo del servizio postale (C. cost. n. 520/2002).

Dacché, avendo la pronuncia investito (e il legislatore riformulato) il solo art. 22, 1° e 2° co., del ridetto d.lgs. n. 546/1992, è derivata una evidente disarmonia sistematica, in quanto, attualmente, in base al testo normativo, la costituzione del ricorrente (e dell'appellante principale) può avvenire a mezzo posta, mentre la costituzione della parte intimata (appellante incidentale), ai sensi degli artt. 54 e 23, dovrebbe avvenire solo col materiale deposito degli atti all'uopo necessari.

Una simile disarmonia non si giustifica razionalmente, posto che non v'è ragione per affermare che adempimenti analoghi debbano avvenire con modalità differenti; e poste che vale anche per la parte resistente (o appellata) la ratio che indurrebbe a prevenire una analoga eccezione di incostituzionalità, traente base (artt. 3 e 24 Cost.) dalla considerazione che è irrazionale assoggettare il deposito di un ricorso – e degli atti relativi ai fini della costituzione delle parti – a un'unica modalità, consistente nella presentazione personale brevi manu, essendo il processo tributario ispirato al modello della semplificazione delle attività processuali (così C. cost. n. 520/2002) ed essendo l'uso dei mezzi di trasmissione ampiamente ammesso nel sistema dei processi civili e amministrativi proprio per la costituzione in giudizio e il deposito di atti e documenti (v. gli artt. 9 e 18 del d.p.r. n. 123/2001 sulla disciplina dell'uso degli strumenti informatici e telematici nel processo civile, amministrativo e contabile; v. soprattutto l'art. 134 att. c.p.c. circa le possibilità di consegna del ricorso e del controricorso in cassazione giustappunto a mezzo posta). Conseguenza la necessità di attuare un'esegesi delle disposizioni del processo (anche) tributario che sia idonea a garantire, per tale via, la tutela delle parti in posizione di parità, e che consenta di evitare la fraposizione di ostacoli non giustificati da preminenti interessi pubblici rispetto alla funzione – assegnata al processo – di generale tutela di situazioni soggettive (v. per la reiterata affermazione di simili concetti, C. cost. n. 522/2002; n. 63/1977; n. 214/1974; n. 113/1963); ostacoli destinati a culminare in irragionevoli sanzioni di inammissibilità (v. al riguardo C. cost. n. 189/2000). Una esegesi siffatta impone di affermare – come unica prospettiva costituzionalmente compatibile – il principio che anche la parte appellata può costituirsi in giudizio -e in tal modo proporre appello incidentale depositando l'atto di controdeduzioni o trasmettendolo in plico raccomandato.

VIII/c. – Se tanto è, non può condividersi la conclusione dell'impugnata sentenza secondo la quale, ai fini della tempestività della costituzione (e del conseguente appello incidentale), andrebbe fatto comunque riferimento alla data di ricezione del plico da parte della segreteria del giudice ad quem.

Codesta conclusione, argomentata sul rilievo che manca una disposizione che, al riguardo, equipari il momento di spedizione al momento di effettiva consegna (il deposito) dell'atto in segreteria, è incongruente rispetto al generale principio che governa il rispetto di un termine di decadenza quanto agli atti trasmessi per posta. L'accoglimento oramai a livello di sistema (a partire da C. cost. n. 477/2002) del principio di scissione degli effetti della notificazione, per il notificante, rispetto al notificato, allorquando venga in gioco, appunto, il rispetto di un termine, impone come logica conseguenza di affermare che un termine di tal genere è sempre rispettato in caso di tempestiva spedizione del plico, alla ovvia condizione (qui pacificamente avverata) che l'atto pervenga (successivamente) al destinatario.

Il che d'altronde è confortato dal generale criterio normativo fissato dall'art. 16, 5° co., del d. lgs. n. 546/1992 per ogni comunicazione o notificazione effettuata in seno al processo tributario a mezzo del servizio postale.

IX. – Fissati dunque i principi di diritto nel senso suesposto, anche il ricorso incidentale merita di essere accolto.

Cosicché pure in tale prospettiva l'impugnata sentenza va cassata con rinvio, affinché la commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa sezione, esamini nel merito altresì dell'appello incidentale dell'agenzia delle entrate.

Il giudice di rinvio provvedere sulle spese del giudizio di cassazione.

PQM

Accoglie i primi tre motivi del ricorso principale e rigetta il quarto; accoglie il ricorso incidentale; cassa l'impugnata sentenza in relazione ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese del giudizio di cassazione, alla commissione tributaria regionale della Lombardia.

13 febbraio 2013

Ignazio Buscema