

Cassazione Civile Sez. 5 Num. 16606 Anno 2015

Presidente: DI IASI CAMILLA

Relatore: IOFRIDA GIULIA

Data pubblicazione: 07/08/15

RITENUTO IN FATTO

A.S.F. propone ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate (che resiste con controricorso), avverso la sentenza della Commissione Tributaria Centrale n. 2333 depositata in data 15/05/2009, con la quale - in controversia concernente l'impugnazione di un avviso di accertamento per IRPEF, relativo all'anno 1982, emesso a seguito di rettifica, con il metodo induttivo ex art. 39, commi 2 e 3, DPR 600/1973 del reddito da lavoro autonomo del contribuente (esercitante la professione di Avvocato) - è stata riformata la decisione della Commissione Tributaria di II Grado, che aveva respinto l'appello dell'Agenzia delle Entrate, avverso la decisione della Commissione tributaria di I Grado, favorevole al contribuente.

In particolare, i giudici della C.T.C. hanno sostenuto che, stante i presupposti dettati dall'art. 39 commi 2 e 3 DPR 600/1973, per l'accertamento induttivo, avendo, nella specie, il contribuente omesso di riportare in una fattura, rilasciata al cliente, per prestazioni professionali, le spese non fatturabili (corrisposte ad un perito di infortunistica stradale), era legittimo, attesa l'inattendibilità complessiva delle scritture contabili, "il ricorso dell'Ufficio alla determinazione del reddito per presunzioni, in presenza di dati certi e non smentiti dallo stesso contribuente".

Il ricorrente ha depositato memoria ex *art. 378 c.p.c.*.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorrente lamenta: 1) con il primo motivo, l'illegittimità costituzionale degli artt. 75 del DPR 546/1992, 1 e 2 commi, 25 e ss. del DPR 636/1972, 101, 324, 327 c.p.c., in relazione ai commi 1 e 2 comma dell'art. 111 Cost., assumendo che le predette norme (artt. 75 DPR 546/1992 e 25 DPR 636/1972) prescindono dalle norme ordinarie sulla formazione del giudicato e sulla rituale instaurazione del contraddittorio, in sede di impugnazione, e deducendo che non gli erano stati notificati nè il ricorso dinanzi alla C.T.C., nè l'istanza di trattazione; 2) con il secondo motivo, la violazione e falsa applicazione, ex *art. 360 nn. 3 e 4 c.p.c.*, dell'art. 55 del *d.l. 112/2008*, come modificato dall'allegato alla *l.133/2008*, in relazione alla portata precettiva dei principi del giusto processo e della ragionevole durata dello stesso, avendo i giudici della C.T.C. ritenuto ancora "pendente", all'entrata in vigore dell'art. 55 citato, il processo introdotto dall'Ufficio II.DD. di Roma, avverso una pronuncia di secondo grado dell'aprile 1991, in assenza della notifica del ricorso, depositato nell'ottobre 1991, e dell'istanza di trattazione, ex art. 75 comma 2 d.lgs. 546/1992 d.lgs. 546/1992 ; 3) con il terzo motivo, la violazione e/o falsa applicazione, ex *art. 360 nn. 3 e 4 c.p.c.* degli artt. 22, 7 ed 8 commi, 25 DPR 636/1972, in relazione agli *artt. 101, 330 e 345 c.p.c.*, non avendo i giudici dichiarato l'estinzione o l'improcedibilità dell'appello, malgrado il mancato deposito di copia del gravame ex art. 22 DPR 636/1972, e la mancata notificazione dello stesso all'appellato; 4) con il quarto motivo, la violazione e/o falsa applicazione, ex *art. 360 n. 3 c.p.c.*, dell'art. 39 commi 2 e 3 *D.P.R. 600/1973*, avendo i giudici della Commissione Tributaria Centrale ritenuto applicabile alla fattispecie lo strumento dell'accertamento induttivo, basato su di un unico elemento, non

particolarmente grave, qualificato dalla stessa Commissione come "unica, omessa fatturazione di "spese non fatturabili"; 5) con il quinto motivo, l'omessa, insufficiente e/o illogica motivazione, ex art. 3650 n. 5 c.p.c., , su di un fatto controverso e decisivo, rappresentato dai presupposti per l'accertamento induttivo del reddito.

2. Nelle prime tre censure, il ricorrente invoca essenzialmente l'error in procedendo in cui sarebbe incorsa la C.T.C., nel decidere la lite nel merito, in luogo di una pronuncia preliminare di inammissibilità del ricorso o di estinzione del giudizio, per mancata notificazione al contribuente sia del gravame, proposto avverso la decisione della Commissione Tributaria di II° grado del 1991, da parte dell'Ufficio II.DD. di Roma, sia dell'istanza di trattazione della controversia pendente, alla data di cui agli *artt. 75 e 72 d.lgs. n. 546/1992*, (vale a dire la data di insediamento delle nuove commissioni tributarie), ai sensi dell'art. 75 stessa legge.

Le censure, da trattare unitariamente, in quanto connesse, sono infondate.

Secondo l'art. 75 d.lgs. 546/1992, alle controversie che, alla data di insediamento delle nuove commissioni tributarie provinciali e regionali (fissata all'1/04/1996, per effetto dell'art. 1 d.l. 493/1995, convertito senza modifiche nella l. 495/1995), pendono dinanzi alla Commissione Tributaria Centrale (per quanto interessa in questa sede), continuano ad applicarsi le disposizioni contenute nel *DPR 636/1972* , e succ.mod..

Le parti sono tenute, entro sei mesi, a presentare presso la segreteria della Commissione Tributaria Centrale un'istanza apposita di trattazione contenente gli estremi della controversia e del procedimento, da notificarsi o spedirsi o consegnarsi alla segreteria della Commissione Tributaria Centrale, a pena di estinzione del giudizio.

Ora, questa Corte ha già chiarito (Cass. 7253/1999) come le modalità di proposizione del gravame avverso la decisione della Commissione Tributaria sono diverse a seconda della disciplina processuale applicabile. Il previgente sistema, di cui al *D.P.R. 636/1972*, prevedeva come attività di parte, in via generale, e, quindi, anche per il ricorso davanti alla Commissione centrale, la sola presentazione dell'atto alla segreteria della commissione "a qua", lasciando a quest'ultima il compito della notifica a controparte (art. 25). Il sistema sopravvenuto (*d.lgs. 546-1992*) pone invece l'onere della notifica a carico della parte (secondo il criterio della "spedizione", quando si ricorra al servizio postale). In tale contesto, costituisce "regola non controveribile che, essendo, fino alla data sopra indicata, l'onere della parte limitato al deposito presso la commissione - e restandone quindi completamente al di fuori la successiva notifica, rimessa alla segreteria e dunque per definizione sottratta alla disponibilità del ricorrente -, la tempestività e ritualità vanno ragguagliate al momento in cui il ricorso "è presentato" - diversamente dal successivo, vigente sistema" (Cass. 7253/1999 citata).

Sempre questa Corte (Cass. 5867/1999) ha poi specificato che, stante la chiara funzione della notificazione di copia del ricorso in sede contenziosa tributaria, a cura della segreteria della Commissione di secondo grado (ex art. 25, 4° comma DPR 636/72) la relativa omissione o carenza andava eccepita in quella stessa sede, sia pure al fine di ottenere eventuale rimessione in termini per il ricorso incidentale, e non poteva, nel previgente sistema, essere dichiarata l'inammissibilità del gravame, non notificato dalla segreteria alle altre parti, da un lato, non potendo imputarsi al ricorrente l'omissione di un terzo, cioè della segreteria presso la Commissione (così Comm. trib. Centr. 19 novembre 1990 n. 7473), e, dall'altro lato, essendo la stessa proposizione, presso la segreteria della

Commissione Tributaria di II grado, come prescritto dal 3 comma dell'art. 25 del *d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636*, del ricorso alla Commissione Tributaria Centrale, da parte di un litisconsorte processuale, idonea a determinare la pendenza del giudizio presso detta Commissione.

Tale principio sicuramente è applicabile anche per colui che, vigente la disciplina di cui al *DPR 636/1972*, non abbia avuto la notifica del ricorso, potendo egli sempre essere rimesso in termini dall'intervenuta conoscenza aliunde dell'impugnativa.

Nella specie, risulta che il contribuente si è costituito, nel giudizio dinanzi alla C.T.C., depositando specifica memoria, attinente al merito della lite (vedasi sentenza della C.T.C. e lo stesso ricorso per cassazione), con conseguente insussistenza di una violazione del diritto di difesa.

Quanto poi all'istanza di trattazione, ex art. 75 *d.lgs. 546/1992*, il mancato deposito viene soltanto genericamente adombrato dal ricorrente nel corpo del motivo, ma non nel quesito di diritto ex art. 366 bis c.p.c., e comunque l'Agenzia delle Entrate ha dedotto, nel proprio controricorso, senza essere smentita specificamente, di averla invece depositata in data "19/05/1993 con nota prot. N. 8112".

Tant'è che l'udienza di trattazione, a seguito di invio dell'avviso alle due parti, si è svolta nel pieno loro contraddittorio.

3. Il quarto motivo è invece fondato.

Il ricorrente lamenta che, nella pronuncia impugnata, del tutto erroneamente, contro la lettera dell'art. 39 comma 2 e 3 *DPR 600/1973*, si sia ritenuto applicabile alla fattispecie "lo strumento dell'accertamento induttivo basato su un unico elemento, non particolarmente grave", tanto che la stessa Commissione Tributaria Centrale "lo ha qualificato come unica, omessa fatturazione di spese non fatturabili".

Ora, al riguardo, giova rilevare che, secondo la costante giurisprudenza di questo giudice di legittimità, in presenza di scritture contabili formalmente regolari, il ricorso all'accertamento induttivo del reddito di impresa è ammissibile ove l'Ufficio fornisca la dimostrazione della complessiva inattendibilità delle scritture stesse, desunta da gravi, numerose e ripetute omissioni e false o inesatte indicazioni relative agli elementi indicati nella dichiarazione

e risultanti dal verbale di ispezione (v. tra le altre Cass. n. 11348 del 2001; Cass. 9380/2009).

Nella specie, i giudici della C.T.C., pronunciando nell'ambito di un accertamento ex art.39 commi 2° e 3° DPR 600/1973, hanno ritenuto che integrasse il presupposto delle gravi, numerose e ripetute omissioni e false attestazioni un unico episodio di sottofatturazione da parte del professionista (prestazioni non fatturate per "L. 1.435.000", giustificate dal contribuente come spese non fatturabili).

Ma difettava proprio il carattere di "gravità o ripetitività" della condotta contabile, idoneo a consentire il ricorso all'accertamento induttivo.

4. Il quinto motivo è assorbito.

5. Per tutto quanto sopra esposto, il ricorso, limitatamente al quarto motivo, deve essere accolto, respinti i primi tre motivi ed assorbito il quinto, e la sentenza impugnata deve essere conseguentemente cassata.

Non essendovi necessità di ulteriori accertamenti in fatto, decidendo nel merito, va accolto il ricorso introduttivo del contribuente. Le spese processuali dei gradi precedenti, considerate le peculiarità della fattispecie (essendovi riconoscimento, da parte del contribuente, di un'omissione, di base, nella dichiarazione fiscale), vanno integralmente compensate tra le parti.

Le spese processuali del presente giudizio di legittimità, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quarto motivo del ricorso, respinti i primi tre motivi ed assorbito il quinto; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo del contribuente; dichiara integralmente compensate tra le parti le spese processuali dei pregressi gradi di merito; condanna la parte soccombente al rimborso delle spese del presente giudizio di legittimità, liquidate in complessivi Euro 1.147,00, a titolo di compensi, oltre rimborso forfetario spese generali nella misura del 15% ed accessori di legge.