

Corte di Cassazione, sez. Tributaria, sent. 27 giugno 2005, n. 13810

Fatto

Con avviso di accertamento mod. 740, notificato il 22.1.1981 a F. E., esercente il commercio al dettaglio ed all'ingrosso di generi alimentari, l'Ufficio distrettuale II.DD. di Lamezia Terme contestava, relativamente all'anno 1975, un maggior reddito d'impresa di Lire 81.676.000 rispetto a quello dichiarato di Lire 5.829.285. L'accertamento, relativo all'IRPEF ed all'ILOR era stato eseguito basandosi su scritture contabili, esibite dalla parte, dall'esame delle quali erano anche risultati acquisti di merce senza fattura per Lire 15.568.635 e, sulla base di tali risultanze, era stata applicata sul costo delle merci una percentuale di ricarico pari al 18% rilevato dagli studi di tale settore merceologico.

Il contribuente impugnava detto avviso innanzi alla C.T. di primo grado di Lamezia Terme chiedendone l'annullamento per violazione degli artt. 38, comma 2, e 42, comma 3, d.P.R n. 600/73 e contestandolo nel merito.

La Commissione tributaria annullava l'accertamento, limitatamente all'I.R.P.E.F., per mancata indicazione dell'aliquota massima applicata e rideterminava il reddito d'impresa relativamente all'ILOR in Lire 51.278.688, riducendo l'importo dei maggiori ricavi non contabilizzati a Lire 12.400.000 e quello relativo agli acquisti senza fattura a Lire 17.436.871 ed applicando una percentuale di ricarico pari al 12%.

Avverso detta decisione proponevano appello ambedue le parti e la C.T.R. della Calabria accoglieva parzialmente il gravame dell'Ufficio, rideterminando la percentuale di ricarico al 18% sulla base degli studi di settore ritenuti, a differenza di quelli indicati dalle parti e dal giudice di primo grado, applicativi di un principio di generalità. Confermava nel resto l'impugnata sentenza.

Avverso detta decisione F. E. proponeva ricorso per cassazione articolato in due motivi. Resisteva con controricorso il Ministero delle finanze.

La causa veniva fissata per l'udienza del 20.2.03 e, trattandosi di controversia suscettibile di definizione agevolata ai sensi dell'art. 16 l. n. 289/02, su istanza della parte privata, veniva rinviata a nuovo ruolo.

Diritto

Con il primo motivo F. E. lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 c.c. e 39, comma 1, d.P.R n. 600/73, nonché omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su di un punto decisivo della controversia per avere la C.T.R. accolto l'appello dell'Ufficio in relazione alla percentuale di ricarico in assenza di qualunque elemento probatorio concernente la pretesa erariale. Osserva, inoltre, che la C.T.R., pur avendo premesso che le percentuali indicate dalle parti e dalla C.T. di primo grado erano basate "sul nulla", nell'emettere la decisione aveva condiviso la tesi relativa alle percentuali offerte dagli studi di settore, ritenendo che avessero una maggiore valenza, mentre si trattava di mere astrazioni che non trovano affatto una necessaria corrispondenza nella realtà.

Con la seconda censura si denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 38, comma 2, e 42 d.P.R n. 600/73, per avere la C.T.R. rigettato l'appello del contribuente con il quale si insisteva nella richiesta di annullamento dell'avviso di accertamento in questione per omessa indicazione delle aliquote IRPEF anche con riferimento all'ILOR.

Sostiene il contribuente che quando l'art. 42 prescrive determinati requisiti di validità per l'avviso di accertamento, tra i quali sono comprese le aliquote applicate, si riferisce all'intero atto di accertamento e non già alle singole parti di esso che riguardano tributi diversi. Poiché, nella specie, era stata omessa l'aliquota relativa all'IRPEF la nullità dell'accertamento non poteva essere ricondotta solo a quella parte

dell'atto come ritenuto dal giudice di primo grado e condiviso dal giudice a quo, ma doveva investire l'intero atto, dato che l'art. 38 d.P.R. citato prevede che la rettifica della dichiarazione delle persone fisiche deve essere fatta con unico atto ai fini IRPEF e ILOR; conseguentemente all'interno di un avviso di accertamento non sarebbe possibile distinguere due distinti accertamenti giacché l'atto contenuto nell'avviso è unico, consistente nella rettifica della dichiarazione dei redditi, stante anche l'essenziale dipendenza dell'ILOR dalla disciplina dell'IRPEF.

Occorre esaminare, preliminarmente, il secondo motivo data la priorità logica del suo contenuto.

Tale censura è fondata e deve essere accolta.

La pronunzia impugnata ha erroneamente ritenuto valido l'atto di accertamento relativo all'ILOR, malgrado il fatto che fosse stato annullato il contestuale accertamento IRPEF per non essere state indicate tutte le aliquote applicate, in conformità del principio di questa Corte secondo il quale "l'avviso di accertamento ai fini IRPEF il quale non riporti l'aliquota applicata ma contenga solo l'indicazione delle aliquote minima e massima viola il principio di precisione e chiarezza delle indicazioni che è alla base del precetto dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, della funzione di tutela del diritto di immediato e agevole controllo che al contribuente deve essere consentito, ed incorre, pertanto, nella sanzione di nullità disposta dal comma 3 dello stesso articolo". (Cass. civ., sez. trib., 21 marzo 2001, n. 4061)

Né, come ritenuto dai giudici del merito, l'accertamento invalido ai fini IRPEF, rimane valido ai fini ILOR per il quale sarebbe prevista un'aliquota unica del quindici per cento. In realtà l'accertamento è unico, sia agli effetti dell'I.R.P.E.F. che dell'ILOR, e perciò non può essere parzialmente nullo, ad alcuni effetti, e parzialmente valido ed efficace per altri.

La Corte, infatti, ha ulteriormente precisato a questo proposito che in tema di accertamento, delle imposte sui redditi, la nullità, per mancata o insufficiente indicazione dell'aliquota I.R.P.E.F., dell'avviso di accertamento, emesso sia ai fini I.R.P.E.F. che I.L.O.R., colpisce l'atto nel suo complesso, senza possibilità di configurare una nullità parziale dello stesso, atteso che l'accertamento ha ad oggetto il reddito imponibile, che resta identico nelle due imposte".(Cass. civ. Sent. 4 marzo 1999, n. 1809).

Né va dimenticato, infine, che non è del tutto esatto che per l'imposta ILOR debba essere applicata in ogni caso un'aliquota unica del quindici per cento, in quanto, in talune ipotesi, è prevista un'aliquota ridotta (cfr, da ultimo, cass, civ. sentt nn. 4944 del 2002 e 15919 del 2001).

Ciò significa che anche per l'ILOR non viene meno l'esigenza dell'indicazione sull'avviso dell'aliquota applicata in concreto. Perciò l'accertamento rimane nullo nella sua interezza.

Tutto ciò premesso il secondo motivo di ricorso di F. E. deve essere accolto, l'altro motivo ed ogni altra censura sono dichiarati assorbiti, mentre va cassata la pronunzia della Commissione Tributaria Regionale e, non essendo necessario alcun ulteriore accertamento di fatto, questa Corte può anche decidere sul merito della controversia ai sensi dell'art. 384 cod. proc. civ., accogliendo il ricorso introduttivo del contribuente.

Tenuto conto delle peculiarità della fattispecie sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese dell'intero giudizio.

P.q.m.

La Corte accoglie il ricorso cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito accoglie il ricorso introduttivo del contribuente. Compensa le spese dell'intero giudizio.