

"... CORTE DI CASSAZIONE

Sentenza n. 10226/2024 del 16-04-2024

SENTENZA sul ricorso iscritto al n. 27452/2016 R.G. proposto da: ### in persona del direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura ### dello Stato, con domicilio legale in ###, presso l'Avvocatura generale dello Stato, - ricorrente - contro ### in proprio, nella sua qualità di avvocato, elettivamente domiciliato in ### presso lo studio dell'Avv. ### i, e all'indirizzo pec ffrè.it, - controricorrente - IRPEF AVVISO ACCERTAMENTO avverso la sentenza della ### CAMPANIA, ### n. 5872/2016, depositata il 21 giugno 2016, udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 6 marzo 2024 dal ### dato atto che il ### ha chiesto il rigetto del ricorso; sentito l'Avv. dello ### per l'### delle entrate; rilevato che nessuno è comparso per l'Avv. ### della ### al quale, in data 21 novembre 2023, risulta ritualmente comunicata la fissazione dell'odierna udienza pubblica.

FATTI DI CAUSA 1. L'### delle entrate ricorre nei confronti di ### che resiste con controricorso, avverso la sentenza in epigrafe.

Con quest'ultima la C.t.r. ha accolto l'appello del contribuente avverso la sentenza della C.t.p. che, invece, aveva rigettato il ricorso avverso l'avviso di accertamento personale (###) con il quale l'### aveva accertato, per l'anno 2007, un maggior reddito di partecipazione in qualità di associato, con una quota pari al 90 per cento, dello studio legale associato ### & ### nei confronti del quale assunse di aver emesso altro avviso di accertamento (###). 2. La C.t.p. disattendeva l'istanza dell'### delle entrate di integrazione del contraddittorio con l'altra socia in quanto quest'ultima aveva definito la pretesa tributaria con adesione e rigettava il ricorso; disattendeva, altresì, l'istanza del contribuente di sospensione del giudizio in attesa della definizione del giudizio di querela di falso proposta avverso l'avviso di ricevimento relativo alla notifica dell'accertamento emesso nei confronti dello studio associato. Per 3 l'effetto, ritenuta la validità di quest'ultima, rigettava nel merito il ricorso. 3. La C.t.r., innanzi alla quale il contribuente lamentava l'omessa pronuncia ad opera della C.t.p. sull'ulteriore questione della violazione degli artt. 42 e 43 d.P.R. n. 600 del 1973, riteneva che l'atto impositivo non rispettasse il disposto di cui all'art. 43 cit. Osservava in proposito che lo stesso era stato notificato il 28 dicembre 2012, ovvero pochi giorni dopo la notifica, del 4 dicembre 2012, di altro avviso di accertamento (###) con il quale, sempre con riferimento all'anno di imposta 2007, era stato determinato in via sintetica il reddito del contribuente ai sensi dell'art. 38 d.P.R. cit.; che, pertanto, doveva escludersi che l'accertamento integrativo, relativo ai redditi di partecipazione, si basasse sulla sopravvenuta conoscenza di elementi nuovi atteso che le notizie relative alla rideterminazione del reddito dell'associazione professionale erano state già «cristallizzate» in un processo verbale di constatazione del luglio dello stesso anno.

Aggiungeva la C.t.r. che, sebbene, l'accertamento fosse stato qualificato come accertamento integrativo, non conteneva menzione alcuna dei nuovi elementi di cui l'### era venuto a conoscenza. Per l'effetto, annullava l'avviso di accertamento impugnato. 4. Il contribuente ha depositato memoria ex art. 378 cod. proc. RAGIONI DELLA DECISIONE 1. Con l'unico motivo l'### delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 43, terzo comma, d.P.R. 29 settembre 1973, 600 e dell'art. 5. t.u.i.r.

Assume che i due accertamenti (### e ###) con i quali aveva contestato all'associazione professionale un maggior reddito ed un maggior valore della produzione ed al suo associato un maggior reddito di partecipazione erano stati emessi sulla base di 4 elementi non conosciuti al momento della notifica dell'accertamento (###) con cui era stato rideterminato in via sintetica il reddito complessivo del contribuente. Aggiunge che i due accertamenti personali si fondavano su diversi titoli, sicché non era

conferente il richiamo all'art. 43 d.P.R. n. 600 del 1973. 2. Preliminarmente vanno disattese le eccezioni di inammissibilità ed improcedibilità del ricorso per cassazione sollevate dal contribuente.

Questi assume l'inesistenza della notifica del ricorso per cassazione in quanto in materia tributaria non sarebbe prevista la notifica a cura del difensore; nella memoria ex art. 378 cod. proc. civ. assume, altresì, che il ricorso sarebbe inesistente in quanto privo della firma digitale. 2.1. Quanto alla prima eccezione, la Corte ha già chiarito che in tema di giudizio di cassazione av verso le sentenze tributarie, la notificazione a mezzo pec del ricorso è valida anche se eseguita prima dell'entrata in vigore del processo telematico, trovando applicazione, ai sensi dell'art. 62 d.lgs. n. 546 del 1992, le norme del codice di procedura civile, in quanto compatibili, e l'art. 3-bis legge 53 del 1994 (inserito dall'art. 16-quater d.l. n. 179 del 2012), che consente agli avvocati, senza necessità di preventiva autorizzazione del Consiglio dell'ordine di appartenenza, di notificare atti in materia civile, amministrativa e stragiudiziale mediante posta elettronica certificata (tra le ultime Cass. 04/12/2023, n. ###). 2.2. Quanto alla seconda questione, va premesso che nella fattispecie in esame si è in presenza di un ricorso nativo digitale.

Inoltre, è agli atti l'attestazione di conformità - che fa fede fino a querela di falso - sottoscritta dall'Avv. dello ### con la quale quest'ultimo, ai sensi del combinato disposto di cui agli artt. 6 e 9 legge n. 53 del 1994 e 23 d.lgs. n. 82 del 2005, dichiara che la copia del ricorso depositata è conforme all'originale informatico dell'atto sottoscritto con firma digitale. Dalla ricezione dei messaggi 5 rilasciati dal sistema di gestione della pec risulta che gli allegati, ivi incluso il ricorso, sono in formato «pdf.p7m», ovvero nel formato degli atti firmati digitalmente.

Deve rammentarsi, infatti, che all'epoca del deposito del ricorso in esame non poteva ancora procedersi in Cassazione al deposito telematico del ricorso nativo digitale come tale notificato, sicché la parte aveva l'onere di attestare, ai sensi dell'art. 9, commi 1-bis e 1-ter, legge n. 53 del 1994 (e successive modificazioni), la conformità al predetto atto processuale originale della copia analogica depositata. 2.3. Questa Corte ha affermato che la mancanza della firma digitale comporta la nullità del ricorso, essendo la stessa equiparata dal d.lgs. n. 82 del 2005 alla sottoscrizione autografa, la quale, ai sensi dell'art. 125 cod. proc. civ. costituisce requisito dell'atto introduttivo (anche del processo di impugnazione) in formato analogico (08/06/2017, n. 14338). È stato, escluso, pertanto, che ricorra un'ipotesi di inesistenza dell'atto. Si è chiarito, inoltre, che il ricorso predisposto in originale in forma di documento informatico e notificato in via telematica deve essere ritualmente sottoscritto con firma digitale, potendo la mancata sottoscrizione determinare la nullità dell'atto stesso, fatta salva la possibilità di ascriverne comunque la paternità certa, in applicazione del principio del raggiungimento dello scopo (Cass. Sez. U. 24/09/2018, n. 22438).

Nel caso in esame, la riferibilità del ricorso ad un Avvocato dello ### e nella specie all'Avv. ### è corroborata dalla circostanza che la notificazione è stata eseguita da indirizzo p.e.c. riferibile all'Avvocatura dello ### e dall'attestazione di conformità sottoscritta da quest'ultimo nella detta qualità.

Va rilevato, del resto, che nello stesso senso si sono di recente espresse le ### in ricorso già deciso alla recente udienza del 6/16 gennaio 2024 con sentenza pubblicata il 12 marzo 2024 (cfr. Sez. U. 12/03/2024, n. 6477). 3. Il motivo di ricorso proposto dall'### delle entrate è fondato. 3.1. Questa Corte ha chiarito che costituiscono dati la cui sopravvenuta conoscenza legittima l'integrazione o la modificazione in aumento dell'avviso di accertamento, mediante notificazione di nuovi avvisi, ai sensi dell'art. 43, terzo comma, d.P.R. 29 settembre 1973, 600 (e art. 57, terzo comma, d.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633) anche i dati conosciuti da un ### fiscale, ma non ancora in possesso di quello che ha emesso l'avviso di accertamento al momento dell'adozione di esso (Cass. 22/01/2018, n. 1542, Cass. 12/05/2006, n.11057).

Peraltro, l'art. 33 d.P.R. n. 600 del 1973, il quale pone a carico degli ### finanziari e della ### di finanza l'obbligo di darsi reciproca e tempestiva comunicazione delle attività intraprese, non attribuisce al contribuente il diritto a non essere ulteriormente compulsato, né consente, in mancanza di un'espressa comminatoria, di dedurre dalla eventuale violazione di tale obbligo una sanzione sul piano della validità

dell'accertamento, trattandosi di una disposizione volta a regolare (per evidenti ragioni di economicità) i rapporti tra l'### fiscale e la ### di finanza (Cass30/10/2006, n. 23353). 3.2. La C.t.r. non si è attenuta a questi principi. Infatti, ha ritenuto che l'avviso di accertamento relativo ai redditi derivanti al contribuente dall'associazione professionale fosse stato illegittimamente emesso in quanto notificato solo pochi giorni dopo la notifica di altro avviso di accertamento che, per il medesimo anno di imposta, aveva ricostruito con metodo sintetico, il reddito complessivo e non fondato su elementi nuovi. Così facendo, tuttavia, in primo luogo ha dato rilievo solo al succedersi cronologico dei fatti - la redazione del p.v.c., la notifica 7 dell'accertamento sintetico, la successiva notifica dell'accertamento integrativo - sebbene non risultasse in alcun modo che detto p.v.c. fosse stato già trasmesso all'### delle ### al momento della notifica dell'accertamento sintetico; in secondo luogo, non si è avveduta che detto ultimo era stato già oggetto di un primo tentativo di notifica nell'aprile del 2012 sicché l'accertamento dei redditi derivanti dalla partecipazione all'associazione professionale si fondava su un sopravvenuto processo verbale della ### di ### risalente al 26 luglio 2022, che costituiva l'elemento nuovo posto a fondamento dell'accertamento integrativo. 4. In conclusione, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata, con rinvio della causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della ### sezione staccata di ### in diversa composizione, che provvederà anche in ordine alle spese della fase di legittimità. P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della ### sezione staccata di ### in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in ### 06 marzo 2024. ..." (cfr. CORTE DI CASSAZIONE, Sentenza n. 10226/2024 del 16-04-2024)