Sentenza del 12/12/2018 n. 32083 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Guardia di Finanza eseguiva una verifica fiscale nei confronti della ditta individuale E. di A.J., formalmente cessata nell'anno 2003, che invece risultava avere proseguito la propria attività per l'anno di imposta 2004. All'esito, l'Agenzia delle Entrate emetteva tre avvisi di accertamento con cui ricostruiva i ricavi non contabilizzati nei seguenti importi: anno 2002 Euro 107.636; anno 2003 Euro 246.697; anno 2004 Euro 55.999, conseguentemente determinava le maggiori imposte Iva, Irpef ed Irap. A.J. proponeva distinti ricorsi alla Commissione tributaria provinciale di Pisa che, previa riunione, li accoglieva con sentenza n. 176 del 2008.

L'Agenzia delle Entrate proponeva appello alla Commissione tributaria regionale che, previo rigetto della eccezione di tardività dell'atto di appello, lo accoglieva parzialmente con sentenza del 10 maggio 2011, riducendo i ricavi accertati dall'Ufficio nei seguenti termini: anno 2002 Euro 99.659; anno 2003 Euro 164.009: anno 2004 Euro 34.940.

Contro la sentenza di appello A.J. propone sei motivi di ricorso per cassazione.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso e propone ricorso incidentale sulla base di due motivi.

Motivi della decisione

A) Ricorso principale.

1. Primo motivo: "Violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 16, 17 e art. 38, comma 3. Denunzia ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4", nella parte in cui la C.T.R. ha ritenuto tempestivo l'appello proposto dalla Agenzia delle Entrate.

Il motivo è infondato. In materia di notificazione nel domicilio eletto presso il difensore, questa Corte ha stabilito che l'onere di notificazione della variazione di domicilio deve intendersi riferito al domicilio autonomamente eletto dalla parte, mentre l'elezione del domicilio dalla medesima parte operata presso lo studio del procuratore ha la mera funzione di indicare la sede dello studio del procuratore medesimo; in tale caso il difensore domiciliatario non ha l'onere di comunicare il cambiamento di indirizzo del proprio studio ed è onere del notificante di effettuare apposite ricerche per individuare il nuovo luogo di notificazione, ove quello a sua conoscenza sia stato mutato, dovendo la notificazione essere effettuata al domicilio reale del procuratore anche se non vi sia stata rituale comunicazione del trasferimento alla controparte, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art 17, comma 3 (Sez. 5 n. 26313 del 2005; Sez 5 n. 20209 del 2015). Tuttavia questa

Corte ha anche stabilito che in tema di notificazione di un atto di impugnazione, tempestivamente consegnato all'ufficiale giudiziario, qualora la notificazione non si sia perfezionata per cause non imputabili al notificante, quale, in particolare, l'avvenuto trasferimento del difensore domiciliatario, non conoscibile da parte del notificante, il procedimento notificatorio non può ritenersi esaurito ed il notificante non incorre in alcuna decadenza, non potendo ridondare su di lui la mancata immediata rinotifica dell'atto da parte dell'ufficiale giudiziario, non dipendente dalla sua volontà, ove provveda con sollecita diligenza, da valutarsi secondo un principio di ragionevolezza, a rinnovare la richiesta di notificazione, a nulla rilevando che quest'ultima si perfezioni successivamente allo spirare del termine per proporre gravame. (Sez. 3, Sentenza n. 19986 del 30 settembre 2011). Nel caso di specie risulta dalla sentenza impugnata, e non è controverso tra le parti, che l'atto di appello è stato affidato per la prima volta all'agente notificatore in data 9 febbraio 2010, nel rispetto del termine lungo di un anno (più sospensione feriale del termine) previsto dall'art. 327 c.p.c. vigente ratione temporis; l'atto di appello venne restituito al notificante in data 26 febbraio 2010 perchè il professionista risultava essersi trasferito altrove; l'Ufficio notificante dopo avere verificato che il professionista aveva trasferito il proprio studio ad altro indirizzo a decorrere dal 2 marzo 2010, provvedeva in data 9 marzo 2010 alla rinnovazione della notificazione presso il nuovo indirizzo dello studio del professionista domiciliatario. I termini complessivi di svolgimento del procedimento di notificazione rientrano ampiamente nei margini della ragionevolezza richiesta ai fini di non incorrere, senza colpa, nella sanzione estrema della decadenza dal diritto ad agire in giudizio mediante impugnazione.

2. Secondo motivo: "Violazione o falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56. Denunzia ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4", nella parte in cui la C.T.R. non si è pronunciata sulla eccezione, reiterata nelle controdeduzioni, di nullità dell'avviso di accertamento perchè emesso senza rispettare il termine dilatorio di sessanta giorni dalla comunicazione del processo verbale di constatazione.

3. Terzo motivo:" Violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, n. 4). Denunzia ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4", per violazione dell'obbligo di motivazione o motivazione meramente apparente con riguardo alla medesima circostanza del mancato esame della eccezione di nullità dell'avviso di accertamento per violazione del termine dilatorio previsto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7.

I motivi, da esaminare congiuntamente, sono infondati. Nella sentenza impugnata si afferma espressamente che "devono rigettarsi tutte le eccezioni preliminari del contribuente in quanto infondate, sia per quanto riguarda gli avvisi di accertamento (come già osservato dai primi giudici) sia... ". Il rigetto della eccezione di nullità degli avvisi di accertamento è motivate per relationem con rinvio alla sentenza della Commissione tributaria provinciale, che aveva ritenuto infondata l'eccezione avendo rilevato che gli avvisi di accertamento erano stati notificati il 29 giugno 2007, dopo che erano decorsi sessanta giorni dalla comunicazione del processo verbale di constatazione avvenuta in data 26 aprile 2007 (motivazione della sentenza di primo grado riportata a pag. 10 del controricorso). Pertanto non sussiste il vizio di omessa pronuncia nè quello di omessa motivazione.

4. Quarto motivo: "Violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, richiamato dall'art. 61. Denunzia ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 61, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4", nella parte in cui la C.T.R., dopo avere espresso un giudizio negativo sull'operato dell'Ufficio, apoditticamente ha determinato ex novo i ricavi senza esplicitare il ragionamento logico seguito.

5. Quinto motivo: "Omessa o insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio. Denunzia ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5", con riferimento alla medesima circostanza indicata nel precedente motivo di ricorso.

La denuncia di vizio della motivazione è fondata. Il giudice di appello, esprime una censura radicale nei confronti dell'operato dell'Ufficio "in quanto ha mancato alla sua funzione accertatrice...omologando sic et simpliciter i presunti elementi di prova", e " si è semplicemente adagiato sui rilievi e sui fogli di raffronto elaborati dalla Guardia di Finanza". Tuttavia, sulla premessa di "avere visionato gli elenchi delle fatture rilevati dai controlli incrociati dei questionari e quelli derivanti dalla contabilità della ditta" perviene ad una quantificazione dei ricavi occulti diversa e inferiore rispetto a quella effettuata negli avvisi di accertamento impugnati. La motivazione è quantomeno insufficiente poichè basata sulla generica affermazione di avere "visionato " le fatture e i dati contabili della ditta, di per sè inidonea a dare sufficiente contezza dell'iter seguito per pervenire ad una determinazione sostitutiva dell'esatto ammontare dei ricavi, poichè omette ogni indicazione sui concreti passaggi contabili effettuati per pervenire allo specifico risultato indicato; la motivazione inoltre contraddice la precedente affermazione in ordine alla generale inattendibilità degli elementi probatori offerti dall'ente impositore ai fini della quantificazione dei maggiori ricavi, costituiti essenzialmente dalle medesime fatture attive emesse ma non contabilizzate.

L'accoglimento del quarto motivo relativo al vizio di motivazione assorbe la censura di nullità della sentenza per mancanza del requisito legale della motivazione contenuta nel quinto motivo.

6. Sesto motivo: "Violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 112 c.p.c. e art. 56. Denunzia ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4", nella parte in cui la Commissione tributaria regionale ha omesso di esaminare l'eccezione di illegittimità della irrogazione di sanzioni, formulata nel ricorso introduttivo e reiterata nelle controdeduzioni depositate in appello.

Il motivo è infondato. A norma del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 56, le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza di primo grado si intendono rinunziate "se non sono specificamente riproposte in appello". Nel caso in esame lo stesso ricorrente afferma, che nelle controdeduzioni depositate nel giudizio di appello, si è limitato a richiamare "tutti i motivi di diritto e di merito contenuti nell'atto introduttivo del giudizio", ossia non ha specificamente riproposto in grado di appello l'eccezione di illegittimità delle sanzioni.

B) Ricorso incidentale.

1 Primo motivo: "Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 42, del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 21 e 54, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3", nella parte in cui la Commissione tributaria regionale afferma che l'Ufficio "ha mancato alla sua funzione

accertatrice riprendendo pedissequamente quanto constatato nella verifica della Guardia di Finanza" non ha considerato la corretta rilevanza probatoria della emissione di fatture ai fini della determinazione delle imposte dirette e dell'Iva dovuta.

2. Secondo motivo: "Insufficiente motivazione in ordine ad un fatto controverso e decisivo in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5" con riferimento alla ragioni addotte a sostegno del mancato accoglimento integrale dell'appello dell'Ufficio.

I motivi, da esaminare congiuntamente, sono fondati. La C.T.R. ha ritenuto di "respingere le tesi dell'Ufficio" (che chiedeva la conferma integrale dei ricavi accertati) sulla base delle seguenti argomentazioni: l'Ufficio "si è adagiato pedissequamente" su quanto constatato nella verifica della Guardia di Finanza; non ha considerato che "trattandosi di prestazioni di servizio l'obbligo di fatturazione avviene dopo il pagamento della prestazione stessa"; "l'Ufficio non si pone il problema della capacità contributiva del contribuente esercente l'attività individuale di imbianchino"; l'Ufficio "ha preso in esame dei fogli con le caratteristiche delle fatture senza nessun riscontro contabile per far emergere l'occultamento dei ricavi".

Le argomentazioni svolte sono errate giuridicamente nella parte in cui non considerano che, in caso di omessa presentazione della dichiarazione, l'ente impositore è legittimato, a norma del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 2, ad una ricostruzione totalmente induttiva del reddito conseguito dal contribuente anche prescindendo in tutto o in parte dalle scritture contabili ed utilizzando presunzioni prive dei requisiti di gravità precisione e concordanza; nel caso di specie, l'Ufficio ha utilizzato i documenti costituiti dalle fatture attive emesse ma non contabilizzate, aventi valore probatorio in ordine alla effettuazione delle operazioni descritte nel documento a norma del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 21. La C.T.R., incorrendo nel vizio di insufficiente motivazione, non spiega quali siano le ragioni per cui, sulla base dei medesimi dati contabili considerati dall'Ufficio (fatture attive emesse ma non registrate) sia pervenuta ad una quantificazione diversa dei ricavi non contabilizzati.

In accoglimento del quarto motivo del ricorso principale, assorbito il quinto, ed in accoglimento del ricorso incidentale, la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Toscana in diversa composizione. Alla stessa è demandata la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il quarto motivo del ricorso principale, dichiara assorbito il quinto e rigetta i restanti motivi; accoglie il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia, anche sulle spese, alla Commissione tributaria regionale della Toscana in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 14 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 12 dicembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza