Sentenza del 13/02/2020 n. 3587 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 30/01/11 depositata in data 11 aprile 2011 la Commissione tributaria regionale di Trento confermava la decisione con la quale la Commissione provinciale aveva parzialmente accolto i ricorsi riuniti proposti dalla s.n.c. Fin-Com di L. e M.P. e dei due soci avverso gli avvisi di accertamento con i quali l'Agenzia delle entrate, ufficio di Tione di Trento, nel rilevare una serie di irregolarità, ai fini della determinazione dei presunti ricavi, si riferiva agli indici ROI ricorrendo alla metodologia indicata nei processo verbale di constatazione, giungendo a quantificarli in Euro 1.295.380, ivi comprese le rimanenze iniziali, gli acquisti successivi ed i lavori in corso su ordinazione, sul cui totale applicava un ricarico nella misura del 10% come da indice ROI. A fronte di ricavi non dichiarati per Euro 1.099.087, accertava, pertanto, un maggior ricavo non dichiarato di Euro 196.593 sul quale procedeva alla liquidazione di tributi, interessi e sanzioni di competenza di ciascun soggetto.

Con riferimento alle singole contestazioni sollevate dai contribuenti, la CTR osservava, per quanto ancora di interesse, che non sussisteva alcuna violazione delle norme in materia di notificazione degli atti tributari in quanto -da un lato- si trattava di irregolarità minori per le quali il legislatore ha escluso la sanzione della nullità e -dall'altro- la proposizione del ricorso aveva inevitabilmente prodotto l'effetto della sanatoria dei vizi di notifica. Del tutto legittimo doveva, poi, considerarsi l'accorpamento in un unico atto impositivo di diverse tipologie di imposte, essendo tale prassi giustificata dalle disposizioni istitutive dell'Agenzia delle entrate e dei suoi uffici periferici, norme che hanno determinato l'accentramento di tutte le funzioni in capo ad un unico soggetto, divenuto quindi l'esclusivo titolare delle attribuzioni concernenti le entrate tributarie.

Respingeva, inoltre, le contestazioni in ordine alla presunta carenza e contraddittorietà della motivazione contenuta nell'avviso di accertamento della società, l'illegittimità nell'utilizzo congiunto dei criteri induttivo ed analitico e la contraddittorietà della motivazione dell'atto impugnato nella parte in cui operava un riferimento ad alcuni indici economici calcolati su base nazionale (c.d. indici di redditività ROS e ROI).

Avverso tale sentenza la Fin-Com s.n.c., L. e M.P., in proprio e nella loro qualità di soci, propongono ricorso per cassazione affidato ad 13 motivi. Resiste l'Agenzia delle entrate mediante controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo i ricorrenti deducono la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, dell'art. 149 c.p.c., della L. 20 novembre 1982, n. 890, art. 3 e dell'art. 156 c.p.c. (in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3), in quanto, pur mancando negli avvisi e nelle buste che li contenevano l'indicazione del soggetto che ha chiesto la notifica, il numero del registro cronologico, la sottoscrizione ed il sigillo dell'Ufficio, vizi che dovrebbero determinare non la nullità ma l'inesistenza giuridica dell'atto, la CTR ha illegittimamente applicato sia l'art. 156 c.p.c., comma 1, laddove nega che l'atto sia nullo se tale vizio non sia previsto dalla legge, sia l'art. 156 c.p.c., u.c., avendo comunque l'atto raggiunto il proprio scopo.

1.1. Il motivo è infondato.

1.2. I ricorrenti, a fondamento del proprio assunto hanno richiamato quanto statuito da Cass. n. 24442/2008 che in effetti ha precisato che la mancanza di sottoscrizione dell'atto di notifica, che è elemento costitutivo essenziale di un atto giuridico come la notifica, ne determina la giuridica inesistenza, onde tale situazione è del tutto insuscettibile di sanatoria in applicazione del principio del raggiungimento dello scopo, la quale è prevista solo per la sanatoria della nullità.

1.3. Va tuttavia precisato che nel caso in esame i ricorrenti si limitano ad affermare che la notifica è avvenuta a mezzo posta, per cui non vi è alcun motivo per ritenere che la stessa sia avvenuta tramite l'intermediazione dell'ufficiale giudiziario.

1.4. Trova pertanto applicazione il principio secondo il quale "in tema di notificazioni a mezzo posta, la disciplina relativa alla raccomandata con avviso di ricevimento, mediante la quale può essere notificato l'avviso di liquidazione o di accertamento senza intermediazione dell'ufficiale giudiziario, è quella dettata dalle disposizioni concernenti il servizio postale ordinario per la consegna dei plichi raccomandati, in quanto le disposizioni di cui alla L. 20 novembre 1982, n. 890, attengono esclusivamente alla notifica eseguita dall'ufficiale giudiziario ex art. 140 c.p.c." (cfr. in tal senso Cass. n. 14501/2016).

1.5. Ne consegue che, non trovando applicazione la L. n. 890 del 1982, art. 3, che richiede l'indicazione del registro cronologico, la sottoscrizione dell'ufficiale giudiziario ed il sigillo dell'ufficio, la violazione lamentata non può certo rendere l'atto notificato inesistente. 2. Con il secondo motivo i ricorrenti lamentano la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 37, 38, 40, 42, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 54, 55, 56 e del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, art. 1 e ss. (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), avendo l'Ufficio illegittimamente emesso un unico avviso di accertamento in relazione ad imposte differenti (imposte dirette, Iva ed Irap).

2.1. Il motivo è infondato.

2.2. In assenza, infatti, di una disposizione di legge che impedisca all'Amministrazione finanziaria di utilizzare un avviso di accertamento, formalmente unico, in relazione ad una pluralità di imposte, ben può il documento in questione, sebbene formalmente unitario, contenere in realtà una pluralità di avvisi di accertamento, ferma restando la necessità che risultino esposte in modo puntuale le ragioni legittimanti l'esercizio del potere.

2.3. Trattasi, del resto, di un principio già affermato da questa Corte in relazione all'ipotesi in cui l'unico documento faccia riferimento a più annualità di imposte, secondo un ragionamento che, per identità di ragioni giustificatrici, ben può valere anche nel caso di specie. Secondo Cass. n. 9630/2012, infatti, "in assenza di una norma che vieti specificamente all'ente territoriale di ricomprendere, in un unico documento, avvisi di accertamento che riguardino più annualità d'imposta, deve ritenersi legittima l'emissione di un avviso di accertamento cumulativo, ricomprendente tutti gli anni in contestazione, che esterni i presupposti e le ragioni giustificative legittimanti l'esercizio del potere di imposizione fiscale, poichè detto documento, sebbene formalmente unico, contiene in realtà una pluralità di avvisi di accertamento, ciascuno effettuato in riferimento alle singole dichiarazioni annuali del contribuente, atteso che l'accertamento tributario costituisce l'atto nel quale l'Amministrazione finanziaria enuncia la propria pretesa impositiva, esternandone il titolo e le ragioni giustificative, al solo fine di consentire al destinatario di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale".

3. Il terzo motivo evidenzia la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, quanto alla motivazione dell'avviso di accertamento societario, ritenuta corretta dalla CTR, anche in relazione alla sussistenza dei presupposti per la rettifica induttiva (in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3) e lamenta l'utilizzo congiunto di due metodi di accertamento incompatibili (induttivo quanto alla determinazione dei ricavi ed analitico quanto all'individuazione di taluni costi), senza che la CTR abbia provveduto a spiegare le ragioni della ritenuta compatibilità.

4. Il quarto motivo lamenta l'insufficienza della motivazione circa un fatto decisivo per il giudizio (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), non avendo il giudice di appello spiegato adeguatamente le ragioni per le quali, avallando la compatibilità tra i due metodi, le scritture contabili dovrebbero considerarsi inattendibili sì da giustificare il ricorso al metodo induttivo.

4.1. I motivi, che in quanto connessi possono essere esaminati congiuntamente, sono infondati.

4.2. Come emerge, infatti, dalla sentenza impugnata, la questione prospettata dai contribuenti ha riguardato esclusivamente l'incompatibilità tra i due metodi di accertamento e non anche i risultati ai quali l'Ufficio è pervenuto tramite l'utilizzo congiunto di tali criteri.

4.3. La CTR, dopo aver premesso in proposito che la compatibilità tra i due criteri emerge dalla lettura del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, ha reputato a tal fine indispensabile solo la sussistenza di una motivazione (facendo l'art. 42 espresso riferimento alla "specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici") che nel caso in esame è ben presente nell'avviso di accertamento: si legge, infatti, nella sentenza impugnata che "l'Ufficio ha esposto nel dettaglio le ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni e del ricorso al criterio induttivo".

4.4. La questione che i ricorrenti mirano ora ad introdurre (in particolare con il quarto motivo) e relativa al fatto che la CTR non avrebbe spiegato le ragioni per le quali le scritture dovevano considerarsi inattendibili, costituisce un rilievo nuovo rispetto alla problematica che (a quanto risulta dalla sentenza) era stata originariamente prospettata e che riguardava solo la compatibilità in astratto tra i due criteri e non la legittimità o meno dell'utilizzo del ricorso al metodo induttivo (problema che costituisce specifico oggetto del successivo motivo di ricorso).

4.5. In generale, poi, sulla compatibilità tra i due metodi, va ricordato che secondo Cass. 18934/2018 "In tema di accertamento dei redditi di impresa ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, la ricorrenza dei presupposti per l'accertamento induttivo (anche nella ipotesi di inattendibilità dell'intera contabilità) non comporta l'obbligo dell'ufficio di avvalersi di tale metodo di accertamento, ma costituisce una mera facoltà che non preclude, pertanto, la possibilità di procedere ad una valutazione analitica dei dati comunque emergenti dalle scritture dell'imprenditore".

5. Con il quinto i ricorrenti lamentano la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, (in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3), in quanto la rilevata situazione di bassa redditività, considerata significativa dalla CTR, non è individuata dalla legge quale presupposto dell'accertamento induttivo.

5.1. Il motivo è infondato in quanto la situazione di bassa redditività registrata dalla società non è stata presa in considerazione dalla CTR di per sè, ma solo come il presupposto per il rilievo di incongruenze; inoltre non risulta essere stata valutata isolatamente, ma unitamente a tutti gli altri presupposti legittimanti la ricostruzione induttiva (quali le gravi irregolarità formali della contabilità e le ingiustificate incongruenze di carattere economico ed amministrativo riscontrate dall'Amministrazione finanziaria).

6. Con il sesto motivo i ricorrenti lamentano la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, (in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5), non avendo la CTR spiegato per quali ragioni, una volta rilevata l'irregolare tenuta dell'inventario, il bilancio della società non fosse sufficiente a descrivere la consistenza sostanziale del magazzino in modo da poter superare la pretesa genericità dell'inventario.

6.1. Il motivo è infondato non solo sotto il profilo del lamentato difetto motivazionale, in quanto nelle due pagine dedicate dalla CTR al tema il ragionamento seguito appare del tutto logico e coerente, ma in ogni caso perchè contrasta con il condivisibile principio, già affermato da questa Corte, secondo cui "In tema di imposte sui redditi, l'omissione delle cd. scritture ausiliarie di magazzino, generando un impedimento alla corretta analisi dei contenuti dell'inventario e, di conseguenza, alla possibilità di ricostruire analiticamente i ricavi di esercizio, determina l'inattendibilità complessiva delle scritture contabili che costituisce presupposto normativamente previsto ai fini del ricorso alla modalità induttiva dell'accertamento" (cfr. Cass. n. 24015/2016).

7. Il settimo motivo censura l'insufficienza della motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), avendo la CTR erroneamente affermato che il costo di Euro 28,50 per la prestazione oraria di manodopera sarebbe stato indicato dagli stessi contribuenti: invece, secondo i ricorrenti, come emerge dal processo verbale di constatazione, il legale rappresentante della società in sede di verifica aveva, sì, fatto riferimento a tale somma, ma solo relativamente all'anno 2003 allorchè, talvolta, la manodopera era calcolata ad ore e non a metri quadri.

7.1. Il motivo è infondato.

7.2. Se è vero, infatti, che dall'esame del processo verbale (nella parte trascritta a pag. 45 del ricorso) risulta che il legale rappresentante aveva fatto riferimento a quella somma solo per una porzione dell'arco temporale oggetto di verifica, non bisogna trascurare che l'accertamento in questione è stato svolto su base induttiva e dunque legittimamente è stato affidato a presunzioni, tanto più che in sede di verifica lo stesso legale rappresentante della società, con riferimento al restante periodo, aveva dichiarato l'esistenza di un'oscillazione tra 20 e 32 Euro. Del resto, non avendo i ricorrenti nemmeno precisato quale fosse l'esatta misura alla quale i verificatori erano tenuti a fare riferimento, la rilevanza del lamentato vizio motivazionale nemmeno può essere concretamente apprezzata.

8. L'ottavo motivo lamenta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 37 e 42, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56 e della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, attesa l'omessa pronuncia, da parte della CTR, circa la doglianza relativa all'utilizzo, da parte dell'Ufficio, degli indici economici calcolati su base nazionale (c.d. indici ROS e ROI), ricavati dal collegamento alla banca dati dell'anagrafe tributaria, non allegati all'avviso di accertamento e non resi disponibili ai fini del vaglio dei relativi contenuti, con conseguente difetto di motivazione di quest'ultimo.

8.1. Il motivo è infondato.

8.2. Premesso, infatti, che la doglianza prospetta la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, deve rilevarsi che l'obbligo di motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria, prescritto dalla norma, risulta ampiamente soddisfatto da quanto risulta esplicitato dall'avviso di accertamento (come trascritto a pag. 50 del ricorso), in cui l'Amministrazione ha avuto cura di precisare che le misure del 10 e del 6% non sono affatto arbitrarie ma desumibili da un'analisi effettuata con l'ausilio della banca dati dell'anagrafe tributaria, ciò essendo più che sufficiente a garantire l'assenza di qualunque asimmetria informativa ed a porre i contribuenti in condizione di esercitare il proprio diritto di difesa.

9. Il nono ed il decimo motivo contestano l'affermazione della CTR che avrebbe ritenuto non contestata, da parte dei ricorrenti, la quantificazione della misura di ricarico dell'8% statuita dai primi giudici: in particolare, il nono motivo lamenta la violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 53 e 56 e dell'art. 329 c.p.c. (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3); il decimo, svolto in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, evidenzia che la CTR avrebbe ravvisato l'esistenza di un giudicato in realtà insussistente.

9.1. I motivi, che in quanto connessi possono essere trattati congiuntamente, sono infondati.

9.2. In realtà, l'esame del contenuto dell'atto di gravame (quale emerge dalla sentenza impugnata e dal ricorso) evidenzia come i ricorrenti non si siano mai doluti, in assoluto, della misura della percentuale di ricarico, quantificata dalla CTP nell'8%, ma solo dell'inclusione di alcune voci nella quantificazione dei costi relativi al materiale (costituenti la base di calcolo della percentuale di ricarico) e cioè dell'inclusione dei materiali di consumo, dei materiali di manutenzione e dei lavori in corso su ordinazione. Del tutto correttamente, dunque, la CTR ha ritenuto non contestata (in sè) la misura del ricarico determinata dalla CTP.

10. L'undicesimo motivo lamenta l'insufficienza o comunque la contraddittorietà della motivazione riguardo all'applicazione del ricarico ai lavori in corso su ordinazione (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5).

10.1. Secondo i ricorrenti, infatti, dovrebbe trovare applicazione il principio secondo il quale "la valutazione delle rimanenze finali delle opere pluriennali con il criterio della percentuale di completamento determina la suddivisione dell'utile totale (...) nei vari esercizi di svolgimento della medesima, e ciò proporzionalmente ai lavori eseguiti per ciascun periodo".

10.2. Il motivo è infondato.

10.3. Nel caso in esame, infatti, la CTR ha motivatamente condiviso l'operato dell'Ufficio che, pur riconoscendo l'esistenza di lavori in corso su ordinazione, ha considerato tutte le prestazioni ultimate necessariamente nel 2003, da un lato sottolineando proprio l'indisponibilità di dati relativi alle rimanenze finali (e quindi ('indisponibilità del dato da quale partire per applicare il criterio auspicato dai ricorrenti) e dall'altro evidenziando che la complessiva sottostima dell'ammontare dei ricavi non consentiva di reputare attendibile il valore dei lavori in corso dichiarati in contabilità.

11. Il dodicesimo motivo lamenta la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 53 e 56 e dell'art. 329 c.p.c. (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3); il tredicesimo si duole della nullità della sentenza (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4): entrambi i motivi evidenziano che erroneamente la sentenza impugnata ha ritenuto non contestati alcuni rilievi analitici svolti nell'avviso, laddove invece le contestazioni svolte dai ricorrenti, in relazione ai profili formali e sostanziali dell'avviso di accertamento, non potevano che travolgere anche i rilievi minori in esso contenuti.

11.1. Trattasi, all'evidenza, di questioni da considerare assorbite dalle considerazioni fin qui svolte: la reiezione dei motivi esposti dai ricorrenti circa le irregolarità formali e sostanziali dell'avviso di accertamento rende, infatti, del tutto irrilevante la verifica se l'originaria contestazione si sia o meno estesa anche ai rilievi minori svolti nell'avviso di accertamento.

12. Le considerazioni che precedono impongono, in definitiva, il rigetto del ricorso. Le spese della presente fase di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; pone le spese della presente fase di legittimità a carico dei ricorrenti, liquidandole in Euro 7.300, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 5 novembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 13 febbraio 2020

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza