Sentenza del 20/02/2020 n. 4413 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La Guardia di finanza effettuò una verifica nei confronti della SALA-PEL s.n.c. di D.C. e D.G. (di seguito anche: "SALA-PEL s.n.c."), società esercente l'attività di lavorazione di pellami. Dal relativo processo verbale, risultava, tra l'altro, che: in occasione dell'accesso nel laboratorio della società, era stata rilevata la presenza di tredici dipendenti, otto dei quali non iscritti nel libro matricola; l'attività era svolta con l'impiego di due macchine inchiodatrici, a fronte di una che risultava dalla contabilità; era stata rinvenuta documentazione extracontabile ritenuta contenere l'annotazione delle ore di lavoro prestate da ciascuno dei lavoratori dipendenti, sia assunti regolarmente che no.

Sulla base delle risultanze di tale processo verbale, l'Agenzia delle entrate, Ufficio di Avellino, notificò dodici avvisi di accertamento con i quali accertò, per gli anni d'imposta 2000, 2001 e 2002: un maggiore reddito d'impresa, un maggiore valore della produzione netta e una maggiore IVA in capo alla SALA-PEL s.n.c.; un maggiore reddito nei confronti dei suoi soci D.C., D.G., A.G. e D.M.L., ai quali il maggiore reddito della società era imputato ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 5; l'omesso versamento di ritenute alla fonte, in capo alla SALA-PEL s.n.c., in relazione ai lavoratori dipendenti asseritamente non iscritti nel libro matricola.

2. I dodici avvisi di accertamento furono separatamente impugnati davanti alla Commissione tributaria provinciale di Avellino (di seguito anche: "CTP") che, riuniti i ricorsi dei contribuenti, li accolse.

3. Avverso tale pronuncia, l'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Avellino, propose appello alla Commissione tributaria regionale della Campania, sezione staccata di Salerno (di seguito anche: "CTR"), che lo accolse.

In via preliminare, la CTR: da un lato, ritenne inammissibile la censura, proposta dagli appellati, di omesso esame, da parte della CTP, della doglianza relativa all'illegittimità dell'accesso della Guardia di finanza, atteso che, premesso che "essa andava proposta con appello incidentale entro il termine di sessanta giorni dalla notifica dell'appello principale, depositando in segreteria le proprie controdeduzioni, contenenti appunto appello incidentale", l'appello principale era stato notificato il 7 agosto 2009 e l'atto di controdeduzioni era stato depositato solo il 21 giugno 2011; dall'altro lato, sulla base di questo medesimo rilievo, asserì che, "(p)er la violazione degli artt. 23 e segg. delle norme di procedura, non vengono valutate le controdeduzioni".

Quanto alla fondatezza dell'appello dell'Agenzia delle entrate, la CTR affermò che: a) "N'accertamento dell'Ufficio si basa su PVC della Guardia di finanza che in sede di accesso ha

rilevato la presenza di un numero di dipendenti superiore a quelli iscritti a libro matricola e attrezzature per la lavorazione delle pelli doppia rispetto a quella iscritta in bilancio (n. 2 inchiodatrici a fronte di 1 dichiarata)"; b) "(t)anto ha consentito di pervenire ad un volume d'affari superiore a quello dichiarato, desumendolo dalla quantità di pelli lavorate, per ogni ora di lavoro, nelle misure indicate dalla stessa società"; c) "(a) tanto si perveniva appunto dalla documentazione extracontabile in possesso della Società"; d) "(I)a discrasia tra personale e libro matricola e quello rinvenuto in sede di accesso è confermat(a) dalla documentazione extracontabile, sono indizi sufficienti a rendere corretto l'operato dell'Ufficio". e) "(n)on vi è dubbio che siamo in presenza di indizi "gravi, precisi e concordanti" peraltro confermati dallo stesso amministratore che per giustificare la presenza di un numero maggiore di addetti si rifugia nell'affermazione che il numero di addetti non registrato è dovuto alla circostanza di essere stati assunti da poco tempo"; f) "(I)a documentazione extracontabile unitamente ad accertata presenza di un numero di addetti superiore a quello dichiarato, e attrezzature anch'esse superiore a quelle iscritte in bilancio, sono i fatti noti che hanno formato oggetto di specifico accertamento probatorio, concorrono a rendere fondati gli atti impugnati"; g) "(n)on vi è quindi alcun accertamento fondato su presunzioni di presunzione, ma più concretamente l'accertamento su presupposti oggettivamente verificati di una dichiarazione reddituale non corrispondente al vero".

4. Avverso tale sentenza della CTR - depositata in segreteria il 22 settembre 2011 e non notificata - ricorrono per cassazione la SALA-PEL s.n.c. di D.C. e D.G., D.C., D.G., A.G. e D.M.L., i quali affidano il proprio ricorso, notificato il 2 novembre 2012, a sei motivi.

5. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso, notificato il 12 dicembre 2012.

6. I ricorrenti hanno depositato una memoria.

7. Il ricorso è stato discusso alla pubblica udienza del 2 dicembre 2019, nella quale il Procuratore generale ha concluso come indicato in epigrafe.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 23 e 54, "con riferimento all'art. 24" Cost., per non avere la CTR valutato le controdeduzioni degli appellati per il solo fatto che essi si erano costituiti tardivamente nel giudizio di appello.

2. Con il secondo motivo, i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 e 2727 c.c., per avere la CTR violato il divieto di praesumptio de praesumpto, valorizzando come fatti noti in particolare, il rinvenimento, da parte della Guardia di finanza, "di un numero di dipendenti superiore a quelli iscritti a libro matricola e (di) attrezzature per la lavorazione delle pelli doppia rispetto a quella iscritta in bilancio (n. 2 inchiodatrici a fronte di 1 dichiarata)" elementi che, pur se indicati nel processo verbale, erano, in realtà, delle presunzioni, per derivare poi dalle stesse, sulla base della "quantità di pelli lavorate, per ogni ora di lavoro, nelle misure indicate dalla stessa società", l'altra

presunzione che la SALA-PEL s.n.c. aveva un valume di affari e, quindi, un reddito, superiore a quello dichiarato, così invertendo anche l'onere della prova.

3. Con il terzo motivo, i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1 e dell'art. 2729 c.c., per avere la CTR ritenuto che gli elementi presuntivi sulla base dei quali era stata induttivamente accertata l'esistenza di attività non dichiarate dalla SALA-PEL s.n.c. fossero gravi precisi e concordanti, laddove, "come ampiamente dimostrato nel corso del giudizio di primo grado e come ribadito in grado di appello, (tali) elementi difettano di veridicità e si presentano quantomeno contraddittori, erronei ed inattendibili" atteso che: a) "per quanto attiene la documentazione extracontabile (che) si concretizza in un limitato numero di "schede" inerenti il personale", "la maggior parte di queste "schede" risultano totalmente inattendibili e non riferibili ad alcuna persona/lavoratore specifico (...), con la conseguenza che l'assunto risulta arbitrario ed imprecisato e pertanto è impossibile provarne veridicità ed attendibilità"; b) "relativamente alla presunta utilizzazione di due macchine inchiodatrici, (...) si è ampiamente dimostrato che l'assunto è completamente inattendibile e privo di qualsiasi riscontro concreto (...) in quanto la presenza di una sola macchina inchiodatrice (...) non solo è stata ampiamente dimostrata dai ricorrenti con la produzione della fattura di acquisto e del libro cespiti (...) ma è stata attestata dagli stessi militari in occasione del primo accesso" mentre "la seconda macchina inchiodatrice "appare" solo nelle sezioni "controlli sulle procedure decisionali" a pag. 9 e 10 del P.V.C. (...) e "produttività per addetto" a pag. 22 e 23 del P.V.C. (...) che, però, non costituiscono assolutamente attestazione di quanto rilevato in sede di accesso dai finanzieri in quanto rappresentano solo valutazioni operate dagli stessi", sicchè tale elemento presuntivo "è anche erroneo e non veritiero"; c) per quanto riguarda le dichiarazioni dell'amministratore della SALA-PEL s.n.c., "(d)agli stessi P.V.C. giornalieri (...) era possibile verificare che, come accertato dalla sentenza di prime cure, (...) "nei processi verbali giornalieri non risultano consacrate dichiarazioni del legale rappresentante della ricorrente (...)".

4. Con il quarto motivo, i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, "in riferimento all'art. 111" della Costituzione, e dell'art. 2700 c.c., "nonchè omessa e/o insufficiente motivazione della sentenza impugnata", atteso che tale motivazione sostanzialmente attribuisce fede privilegiata all'intero contenuto del processo verbale della Guardia di finanza, inclusi i giudizi valutativi e gli apprezzamenti, omette di valutare le circostanze e i risultati in esso esposti nonchè le circostanze dedotte dai ricorrenti già nel primo grado di giudizio e la documentazione prodotta a supporto delle stesse, come pure di argomentare in ordine alle statuizioni della riformata sentenza della CTP che, valorizzando tali circostanze e documentazione, aveva annullato gli avvisi di accertamento, sicchè la stessa motivazione, non dando conto delle ragioni che hanno indotto la CTR a privilegiare la soluzione adottata, deve reputarsi inidonea a esprimere la ratio decidendi.

5. Con il quinto motivo, i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 101 c.p.c., del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 23 e 54, degli artt. 3 e 24 Cost. e del principio del contraddittorio, in quanto la CTR, escludendo di valutare, in contrasto con il D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 23 e 54, le

controdeduzioni degli appellati, ha precluso agli stessi di svolgere compiutamente la propria difesa, con conseguente vulnus del contraddittorio processuale.

6. Con il sesto motivo, i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), "omessa e/o insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio", atteso che, premesso che la ricostruzione del maggior volume d'affari della SALA-PEL s.n.c. operata dalla Guardia di finanza nel processo verbale e recepita nella motivazione degli avvisi di accertamento si fondava sulle circostanze - che sarebbero state riferite dall'amministratore della società - che questa avrebbe svolto l'attività con l'impiego di due macchine inchiodatrici e di 16 dipendenti, la CTR avrebbe omesso di valutare le risultanze probatorie, evidenziate in tutti i propri scritti difensivi e decisive per il giudizio, che: a) dal processo verbale giornaliero del 25 marzo 2002, risultava che i militari della Guardia di finanza avevano rinvenuto una sola macchina inchiodatrice e non due; b) "come accertato nella sentenza di prime cure (...), "... nei processi verbali giornalieri non risultano consacrate dichiarazioni del legale rappresentante della ricorrente (...)"".

7. Il primo e il quinto motivo - da esaminare congiuntamente data la loro evidente connessione - sono fondati.

Nel processo tributario, la costituzione in giudizio dell'appellato deve avvenire, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 23, comma 1 e art. 54, comma 1, nel termine di sessanta giorni dal giorno in cui il ricorso gli è stato notificato.

Costituisce, peraltro, orientamento consolidato di questa Corte condiviso dal collegio, che intende, quindi, darvi continuità - quello secondo cui "(n)el processo tributario la tardiva costituzione in giudizio dell'appellato - sia per quanto stabilito dal D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 23 e 54 e sia per l'operare in via residuale delle disposizioni del codice di procedura civile - non comporta, in difetto di un'espressa previsione, alcuna invalidità ma soltanto la decadenza della parte dalla facoltà di svolgere le attività processuali eventualmente precluse" (Cass., 16/01/2019, n. 947, Rv. 652586-01; nello stesso senso, ex plurimis, Cass. 05/11/2004, n. 21212, 15/03/2006, n. 5645, 22/03/2006, n. 6380, 13/02/2008, n. 3467).

Ne discende che, ferma la decadenza dalla facoltà di svolgere dette attività processuali, "deve escludersi qualsiasi sanzione di inammissibilità per il solo fatto della tardiva costituzione della parte resistente (o della parte appellata), cui deve riconoscersi il diritto, garantito dall'art. 24 Cost., sia di difendersi, negando i fatti costitutivi della pretesa attrice o contestando l'applicabilità delle norme di diritto invocate dal ricorrente (o dall'appellante), sia di produrre documenti ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 24 e 32, facoltà esercitabile anche in appello ai sensi del D.Lgs. medesimo, art. 58" (Cass. 30/01/2019, n. 2585; nello stesso senso, ex plurimis, Cass. 28/09/2005, n. 18962, 28/03/2008, n. 8039).

Questa Corte ha del resto affermato l'ammissibilità della costituzione in giudizio dell'appellato perfino ove essa avvenga direttamente in udienza, non solo, quindi, tardivamente, ma anche senza osservare i modi previsti dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 23, "atteso che la sanzione processuale dell'inammissibilità non è prevista dalla norma e la sua applicazione impedirebbe alla parte, in violazione dell'art. 24 Cost., di partecipare alla discussione orale della causa

all'udienza e di esercitare il diritto fondamentale alla difesa, confutando le ragioni della controparte e la ricorrenza delle norme da questa invocate" (Cass., 10/02/2010, n. 2925; nello stesso senso, Cass. n. 2585 del 2019).

La CTR non ha rispettato tali principi.

La sentenza impugnata, infatti, rilevata la tardività della costituzione in giudizio della SALA-PEL s.n.c., dopo averne fatto correttamente discendere l'inammissibilità della doglianza della stessa relativa all'illegittimità dell'accesso della Guardia di finanza in quanto integrante un motivo di appello incidentale - che, per l'espressa previsione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 54, comma 2, deve effettivamente essere proposto, a pena d'inammissibilità, nell'atto di controdeduzioni depositato nei modi e termini di cui all'art. 23 dello stesso decreto - ne ha tratto altresì la conseguenza, contrastante coi principi sopra esposti, che, "(p)er la violazione degli artt. 23 e segg. delle norme di procedura, non vengono valutate le controdeduzioni".

Ciò ha comportato che la CTR ha omesso di prendere in esame anche le argomentazioni della società appellata - da essa trascritte nel ricorso - con le quali la SALA-PEL s.n.c. si limitava a negare i fatti posti a fondamento della pretesa dell'amministrazione e a contestare la sussistenza dei presupposti per il ricorso all'accertamento induttivo.

La sentenza impugnata ha pertanto violato il D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 23 e 54 nonchè, per l'effetto, il diritto alla difesa, garantito dall'art. 24 Cost., comma 2 e il principio del contraddittorio, che a tale diritto è correlato, di cui all'art. 101 c.p.c.; principio che deve realizzarsi nella sua effettività durante tutto lo svolgimento del processo (Cass., 29/11/2005, n. 26040).

8. Il secondo, terzo, quarto e sesto motivo di ricorso restano assorbiti.

9. Per le ragioni esposte, accolto il primo e il quinto motivo e assorbiti gli ulteriori motivi di ricorso, la sentenza impugnata deve essere cassata, con rinvio della causa alla Commissione tributaria regionale della Campania, sezione staccata di Salerno, in diversa composizione, perchè provveda a un nuovo esame della controversia nonchè alla liquidazione delle spese del presente giudizio di cassazione.

P.Q.M.

accoglie il primo e il quinto motivo di ricorso; dichiara assorbiti il secondo, terzo, quarto e sesto motivo di ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania, sezione staccata di Salerno, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 2 dicembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 20 febbraio 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza