Sentenza del 02/12/2021 n. 38010 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con la sentenza impugnata la Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione staccata di Catania rigettava l'appello proposto da M. srl avverso la sentenza n. 429/1/13 della Commissione tributaria provinciale di Ragusa che ne aveva respinto il ricorso contro l'avviso di accertamento per II.DD. ed IVA 2007.

La CTR osservava in particolare che le pretese creditorie erariali erano ben fondate dalla metodologia accertativa utilizzata, di tipo presuntivo, che comunque l'atto impositivo impugnato era stato correttamente notificato e debitamente sottoscritto dal direttore dell'Agenzia delle entrate, ufficio locale; che in ogni caso non vi erano elementi per ridurre dette pretese, posto che la società contribuente non aveva adeguatamente assolto il proprio onere di provare i costi afferenti i ricavi presuntivamente accertati.

Avverso tale decisione ha proposto ricorso per cassazione la società contribuente deducendo quattro motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Motivi della decisione

Con il primo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la ricorrente si duole della violazione del D.L. n. 78 del 2010, art. 29, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, poichè la CTR ha affermato la validità della procedura notificatoria dell'avviso di accertamento impugnato, trattandosi di atto impositivo del nuovo tipo "impoesattivo", essendo stato lo stesso inviato "direttamente" a mezzo posta da parte dell'agenzia fiscale, peraltro senza recazione di relata di notifica, e ciò costituendo causa di inesistenza, non sanabile, della notificazione e quindi di invalidità per decadenza dell'atto impositivo medesimo.

La censura è infondata.

Pacifico in fatto che l'avviso di accertamento impugnato è stato notificato a mezzo posta direttamente dall'agenzia fiscale senza l'intermediazione di ufficiale giudiziario ovvero di messo notificatore, il Collegio ritiene di dare seguito a quanto già affermatosi nella giurisprudenza di legittimità in ordine alla piena legittimità di tale procedura notificatoria anche con riguardo alla nuova tipologia di avvisi di accertamento (c.d. impoesattivi) introdotta con il D.L. n. 78 del 2010, art. 29, (v. Cass. n. 27634 del 2020).

Tale disposizione legislativa, nella versione applicabile ratione temporis, prevede che "Le attività di riscossione relative agli atti indicati nella seguente lettera a) emessi a partire dal 1 ottobre 2011 e relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi, sono potenziate mediante le seguenti disposizioni: a) l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni, devono contenere anche l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso, all'obbligo di pagamento degli importi negli stessi indicati, ovvero, in caso di tempestiva proposizione del ricorso ed a titolo provvisorio, degli importi stabiliti dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 15. L'intimazione ad adempiere al pagamento è altresì contenuta nei successivi atti da notificare al contribuente, anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento, in tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto ed ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni ai sensi del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, art. 8, comma 3-bis, art. 48, comma 3-bis, e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 68, e del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 19, nonchè in caso di definitività dell'atto di accertamento impugnato. In tali ultimi casi il versamento delle somme dovute deve avvenire entro sessanta giorni dal ricevimento della raccomandata; la sanzione amministrativa prevista dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 13, non si applica nei casi di omesso, carente o tardivo versamento delle somme dovute, nei termini di cui ai periodi precedenti, sulla base degli atti ivi indicati; b) gli atti di cui alla lettera a) divengono esecutivi decorsi sessanta giorni dalla notifica e devono espressamente recare l'avvertimento che, decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, è affidata in carico agli agenti delle riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata, con le modalità determinate con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, di concerto con il Ragioniere generale dello Stato. L'esecuzione forzata è sospesa per un periodo di centottanta giorni dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione degli atti di cui alla lettera a); tale sospensione non si applica con riferimento alle azioni cautelari e conservative, nonchè ad ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore. L'agente della riscossione, con raccomandata semplice spedita all'indirizzo presso il quale è stato notificato l'atto di cui alla lettera a), informa il debitore di aver preso in carico le somme per la riscossione".

Orbene, non può ritenersi che tale disposizione legislativa abbia un qualsiasi effetto abrogante della L. n. 890 del 1982, art. 14, che appunto prevede, senza alcuna distinzione tra gli atti ivi indicati, la facoltà degli Enti impositori di procedere alla notificazione a mezzo posta senza intermediazione alcuna, se non appunto quella dell'agente postale.

E, diversamente da quanto sostiene la ricorrente, non si può a tal fine affermare che sia rilevante/scriminante la distinzione tra le tipologie di atti previste nel D.L. n. 78 del 2010, art. 29, comma 1, lett. a), non vedendosi alcuna ragione giuridica in questo senso, essendo la previsione che anche gli atti successivi a quelli indicati nella prima parte possano essere notificati con lettera raccomandata nient'altro che estensiva di detta facoltà di "notificazione diretta".

Disattendendo un'ulteriore argomentazione della società contribuente, va peraltro ribadito che la notificazione di un atto impositivo non è affatto un elemento costitutivo di esistenza

giuridica/validità del medesimo, bensì esclusivamente una sua condizione di efficacia (cfr. ex multis, Cass., Sez. 5 -, Ordinanza n. 21071 del 24/08/2018, Rv. 650056 - 01).

D'altro canto, non vi è ragione per affermare che l'idoneità a trasformarsi in titolo esecutivo solo dopo 60 giorni dalla notificazione stessa, a differenza dell'iscrizione a ruolo che D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 12, comma 4, ha effetto immediato, ne rappresenti invece un elemento costitutivo. Infatti è la stessa disposizione legislativa che chiarisce che con la novità normativa si è inteso aggiungere una nuova modalità di formazione di un titolo esecutivo legittimante la riscossione esattoriale, laddove il D.L. n. 78 del 2010, art. 29, comma 1, lett. b), prevede appunto espressamente che "la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, è affidata in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata..".

Infine sul punto deve altresì darsi seguito al principio di diritto che "In caso di notificazione a mezzo posta dell'atto impositivo eseguita direttamente dall'Ufficio finanziario ai sensi della L. n. 890 del 1982, art. 14, si applicano le norme concernenti il servizio postale ordinario per la consegna dei plichi raccomandati, e non quelle di cui alla suddetta legge concernenti esclusivamente la notifica eseguita dall'ufficiale giudiziario ex art. 149 c.p.c., sicchè non va redatta alcuna relata di notifica o annotazione specifica sull'avviso di ricevimento in ordine alla persona cui è stato consegnato il plico, e l'atto pervenuto all'indirizzo del destinatario deve ritenersi ritualmente consegnato a quest'ultimo, senza necessità dell'invio della raccomandata al destinatario, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 c.c., la quale opera per effetto dell'arrivo della dichiarazione nel luogo di destinazione ed è superabile solo se il destinatario provi di essersi trovato, senza sua colpa, nell'impossibilità di prenderne cognizione" (ex pluribus, Cass., Sez. 5 -, Sentenza n. 29642 del 14/11/2019, Rv. 655744 - 01).

In conclusione, indiscussa la ricezione dell'avviso di accertamento impugnato da parte della società contribuente, va affermata la piena ritualità della procedura notificatoria effettuata secondo la previsione di cui alla L. n. 890 del 1982, art. 14, in base alla disciplina della legge medesima.

Con il secondo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la ricorrente lamenta la violazione/falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., dell'art. 115 c.p.c., del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, poichè la CTR ha affermato la validità dell'atto impositivo impugnato nonostante non fosse provata al legittimazione a sottoscriverlo del direttore dell'Agenzia delle entrate, ufficio locale.

La censura è infondata.

Il giudice tributario di appello ha accertato in fatto, insindacabilmente, che il sottoscrittore dell'avviso di accertamento de quo è il direttore provinciale dell'agenzia fiscale.

Ciò posto, va ribadito in diritto che "In tema di accertamento tributario, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, commi 1 e 3, gli avvisi di accertamento in rettifica e gli accertamenti d'ufficio devono essere sottoscritti a pena di nullità dal capo dell'ufficio o da altro funzionario delegato di carriera direttiva e, cioè, da un funzionario di area terza di cui al contratto del comparto agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005, di cui non è richiesta la qualifica dirigenziale, con la

conseguenza che nessun effetto sulla validità di tali atti può conseguire dalla declaratoria d'incostituzionalità del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 24, convertito nella L. n. 44 del 2012. (Principio affermato ai sensi dell'art. 363 c.p.c., comma 3)" (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 22810 del 09/11/2015, Rv. 637349 - 01).

Con il terzo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., poichè la CTR ha ritenuto nel merito che l'avviso di accertamento impugnato rosse fondato su presunzioni aventi le caratteristiche da dette disposizioni codicistiche, con ciò violando il principio generale sull'onere della prova sancito dalla prima.

La censura è infondata.

Va anzitutto ribadito che "La violazione del precetto di cui all'art. 2697 c.c., si configura nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne era gravata in applicazione di detta norma, non anche quando, a seguito di una incongrua valutazione delle acquisizioni istruttorie, abbia ritenuto erroneamente che la parte onerata avesse assolto tale onere, poichè in questo caso vi è un erroneo apprezzamento sull'esito della prova, sindacabile in sede di legittimità solo per il vizio di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5" (Cass., n. 17313 del 19/08/2020, Rv. 658541 - 01).

Nel caso di specie la CTR siciliana non ha affatto violato tale precetto, correttamente attribuendo all'agenzia fiscale l'onere di suffragare le proprie pretese creditorie e peraltro affermando appunto che tale onere doveva considerarsi pienamente assolto.

Quanto al resto, la censura risulta inammissibile, introducendo valutazioni circa il giudizio di merito dato dal giudice tributario di appello, in particolare sulla valorizzazione delle prove agli atti, che non possono essere revisionate da questa Corte, secondo i consolidati principi di diritto che "Con la proposizione del ricorso per cassazione, il ricorrente non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sè coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove è sottratto al sindacato di legittimità, dal momento che, nell'ambito di quest'ultimo, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione" (ex multis, Cass. n. 9097 del 07/04/2017) e che "In tema di ricorso per cassazione, il vizio di violazione di legge consiste in un'erronea ricognizione da parte del provvedimento impugnato della fattispecie astratta recata da una norma di legge implicando necessariamente un problema interpretativo della stessa; viceversa, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta, mediante le risultanze di causa, inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito la cui censura è possibile, in sede di legittimità, attraverso il vizio di motivazione" (ex multis Cass., n. 26110 del 2015).

Con il quarto motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la ricorrente lamenta la falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, nonchè degli artt. 3, 27, 53 Cost., dell'art. 6 CEDU, comma 2, poichè la CTR ha ritenuto irrilevanti i prelevamenti effettuati dal legale rappresentante pro tempore della società contribuente, nonostante l'induttività della metodologia accertativa implicasse necessariamente di doverne tenere conto come componenti negative di reddito, altrimenti violandosi specificamente il principio costituzionale di capacità contributiva.

La censura è infondata.

Va ribadito che "In tema di imposte sui redditi, l'Amministrazione finanziaria deve riconoscere una deduzione in misura percentuale forfettaria dei costi di produzione soltanto in caso di accertamento induttivo "puro" del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 2, mentre in caso di accertamento analitico o analitico presuntivo (come in caso di indagini bancarie) è il contribuente ad avere l'onere di provare l'esistenza di costi deducibili, afferenti ai maggiori ricavi o compensi, senza che l'Ufficio possa, o debba, procedere al loro riconoscimento forfettario" (Cass., Sez. 5 -, Ordinanza n. 22868 del 29/09/2017, Rv. 645900 - 01).

Trattandosi nel caso di specie della tipologia accertativa analitico-induttiva, emergendo ciò in modo inequivoco dalla stessa narrativa di ricorso, risulta evidente che la CTR siciliana ha deciso in piena conformità a tale arresto giurisprudenziale e non merita cassazione nemmeno in relazione a tale critica, non potendosi ovviamente "revisionarne" il giudizio di merito circa il mancato assolvimento dello specifico onere probatorio in questione da parte della società contribuente.

In conclusione il ricorso va rigettato.

Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 5.600 oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 29 settembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 2 dicembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza