

Sentenza del 02/05/2024 n. 11754 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Il dott. A.A., odontoiatra, fu destinatario di avviso di accertamento per l'anno d'imposta 2009, col quale furono accertati induttivamente maggiori ricavi a fronte di quelli dichiarati, con determinazione di maggior reddito imponibile ai fini delle imposte dirette e maggior volume di affari ai fini IVA, con conseguente ripresa a tassazione delle maggiori imposte dovute, oltre sanzioni ed interessi.

L'avviso di accertamento fu impugnato dal contribuente dinanzi alla Commissione tributaria provinciale (CTP) di Benevento, che rigettò il ricorso.

Avverso la sentenza di primo grado ad esso sfavorevole il contribuente propose appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale (CTR) della Campania che, con sentenza n. 4230/48/2016, depositata il 5 maggio 2016, non notificata, respinse il gravame.

Avverso detta ultima decisione il contribuente propone ricorso per cassazione, affidato a dodici motivi, ulteriormente illustrato da memoria.

L'Agenzia delle entrate ha depositato mero atto di costituzione al solo fine di partecipare all'udienza pubblica di discussione.

Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Stefano Visonà, in prossimità di detta udienza, ha depositato memoria concludendo per il rigetto del ricorso, cui si è riportato.

L'avv. Fabrizio Urbani Neri per l'Avvocatura generale dello Stato ha concluso in conformità.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo il ricorrente denuncia, come da rubrica, "insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto decisivo per il giudizio, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 5 del c.p.c.", lamentando, in un unico contesto, carenza motivazionale della decisione impugnata che avrebbe avuto altresì l'effetto di sfociare in violazione di legge laddove la decisione della CTR non avrebbe rilevato, come eccepito dal contribuente, l'illegittimità dell'accertamento induttivo a fronte della riconosciuta congruità del contribuente rispetto allo studio di settore di riferimento.

2. Con il secondo motivo il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell' art. 115 cod. proc. civ., dell' art. 116 cod. proc. civ., dell' art. 167 cod. proc. civ. e dell' art. 23 del D.Lgs. n. 546/1992 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., lamentando che la CTR, non esaminando la documentazione versata in atti dal contribuente, non ha posto a

fondamento della decisione le prove proposte dal contribuente e non ha rilevato che le prove ed i fatti ad esse riferiti non sono stati oggetto di contestazione specifica da parte dell'Ufficio.

3. Con il terzo motivo il ricorrente denuncia "(violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 446 del 15/12/1997 (IRAP), in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c.", per non avere la decisione impugnata esaminato l'eccezione di esso contribuente, reiterata anche in grado d'appello, relativa alla dedotta insussistenza del presupposto del requisito dell'autonoma organizzazione ai fini dell'imponibilità IRAP, omettendo quindi di pronunciarsi su detta eccezione.

4. Con il quarto motivo il contribuente denuncia violazione e falsa applicazione dell' art. 42 del D.P.R. n. 600/1973 , dell' art. 56 del D.P.R. n. 633/1972 e dell' art. 7 della L. n. 212/2000 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha omissso di pronunciare sull'eccepita nullità dell'avviso di accertamento impugnato per assoluta carenza di motivazione o per palese contraddittorietà della stessa.

5. Con il quinto motivo il ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione dell' art. 39 del D.P.R. n. 600/1973 , dell' art. 54 del D.P.R. n. 633/1972 e dell' art. 2729 cod. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., assumendo che la CTR avrebbe omissso di rilevare l'illegittimità dell'accertamento impugnato, di natura induttiva riguardo ai maggiori ricavi accertati, atteso che l'Ufficio avrebbe agito "sulla scorta di un'unica presunzione affermata, ma non provata, mentre la legge richiede il concorso di una pluralità di presunzioni e per di più la loro gravità, precisione e concordanza" (così, testualmente, p. 17 del ricorso).

6. Con il sesto motivo il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell' art. 2697 cod. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. assumendo l'erroneità della sentenza impugnata che ha confermato la legittimità dell'atto impositivo impugnato sebbene l'Amministrazione finanziaria, attrice in senso sostanziale, non avesse dato alcuna prova dei maggiori ricavi contestati al contribuente nell'anno d'imposta 2009.

7. Con il settimo motivo il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell' art. 75 , comma 4, del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR), in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata non ha riconosciuto i costi relativi atti a determinare il maggior reddito imponibile induttivamente accertato.

8. Con l'ottavo motivo il contribuente denuncia nullità della sentenza per violazione dell' art. 36 , comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 , 112 cod. proc. civ. e 118 disp. att. cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., lamentando che la sentenza impugnata sarebbe incorsa nel vizio di motivazione apparente, ciò che avrebbe a sua volta determinato il vizio di ultrapetizione, in violazione del principio della corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato.

9. Con il nono motivo il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell' art. 39 del D.P.R. n. 602/1973 , della legge n. 241/1990 , della legge n. 212/2000 e dell' art. 2697 cod. civ., in relazione alla mancata presunta risposta al questionario, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., laddove la sentenza impugnata ha erroneamente ritenuto perfezionato per compiuta giacenza il procedimento notificatorio relativo all'invio del questionario, di cui invece la parte ha lamentato la mancata ricezione, da ciò facendone discendere l'erroneità della sentenza

impugnata, che non ha rilevato la nullità dell'avviso di accertamento per difetto di allegazione ad esso del questionario medesimo.

10. Con il decimo motivo il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 24 e 111 Cost. e del D.Lgs. n. 546/1992, in relazione all' art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., lamentando la lesione del proprio diritto di difesa costituzionalmente garantito, in relazione al mancato accoglimento dell'istanza di rinvio dell'udienza fissata per la discussione dinanzi al giudice d'appello per impedimento documentato, per motivi di salute, del proprio difensore, a presenziare all'udienza fissata.

11. Con l'undicesimo motivo il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 47 e 61 del D.Lgs. n. 546/1992 e dell' art. 19, comma 2, del D.Lgs. 472/1997, in relazione all' art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR omesso di pronunciarsi sull'istanza cautelare di sospensione della sentenza impugnata e delle sanzioni.

12. Con il dodicesimo motivo, infine, il ricorrente denuncia la nullità della sentenza impugnata, in relazione all' art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per omessa indicazione in calce della data di deliberazione della decisione.

13. Debbono essere scrutinati, preliminarmente, i motivi afferenti alla dedotta nullità della sentenza impugnata in relazione ai pretesi errores in procedendo nei quali il ricorrente assume sia incorsa la pronuncia oggetto del ricorso per cassazione in questa sede in esame.

14. Il dodicesimo motivo che, ove fondato determinerebbe l'assorbimento di tutti gli altri, è, invece, alla stregua della giurisprudenza della Corte in materia, privo di fondamento.

Anche a non voler tener conto dell'attestazione, con efficacia fidefaciente, da parte del segretario della CTR della Campania, della data di deliberazione della decisione come avvenuta il 21 aprile 2016, vale a dire il giorno in cui è stata tenuta l'udienza di discussione, non può che darsi seguito all'indirizzo costante espresso da questa Corte secondo cui "la data di deliberazione della sentenza, a differenza della data di pubblicazione (che ne segna il momento di acquisto della rilevanza giuridica), non è un elemento essenziale dell'atto processuale, sicché tanto la sua mancanza, quanto la sua erronea indicazione, non integrano alcuna ipotesi di nullità, ma costituiscono fattispecie di mero errore materiale, come tale emendabile ai sensi degli artt. 287 e 288 cod. proc. civ. (cfr. Cass. sez. 3, 11 febbraio 2021, n. 3569; Cass. sez. 5, ord. 20 settembre 2017, n. 21806; Cass. sez. 2013, n. 8942).

15. Il decimo motivo, col quale il contribuente si duole del mancato accoglimento, da parte della CTR, dell'istanza di rinvio dell'udienza pubblica di discussione al fine di consentire la partecipazione ad essa del difensore, che aveva tempestivamente dedotto il proprio impedimento a comparire per la data comunicata per motivi di salute (concomitante visita medica specialistica), è inammissibile, risolvendosi nella contestazione di una valutazione da parte del giudice del merito in ordine alla sussistenza di un'oggettiva impossibilità a comparire del difensore del contribuente, senza che peraltro sia stato riprodotto il contenuto dell'atto sul quale l'istanza di differimento era basata, né indicata la sua relativa produzione ed allocazione nell'ambito del giudizio di merito.

16. È ugualmente inammissibile e, comunque, infondato l'undicesimo motivo. Premesso che al tempo (2015) del deposito da parte del contribuente del ricorso in appello non era ancora in vigore l' art. 52 del D.Lgs. n. 546/1992 , nel testo sostituito dall' art. 9 , comma 1, del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 , che, ai sensi dell'art. 12, comma 1, del decreto legislativo medesimo, è entrato in vigore il primo gennaio 2016, solo per effetto del quale è stata introdotta la fissazione di apposita previa trattazione in camera di consiglio per la decisione sull'istanza cautelare di sospensione della provvisoria esecuzione della sentenza di primo grado, di modo che il contribuente, soccombente in primo grado, possa comunque chiedere la sospensione dell'atto se da questa possa derivargli un danno grave ed irreparabile, deve osservarsi che, avendo comunque dato atto la sentenza impugnata della proposizione dell'istanza cautelare del contribuente ed essendosi quindi pronunciata la CTR sul merito della causa, l'istanza cautelare proposta deve intendersi implicitamente rigettata.

17. L'ottavo motivo, col quale il ricorrente denuncia la nullità della sentenza impugnata per motivazione apparente e violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato, è, in relazione al primo profilo, infondato, mentre è inammissibile con riferimento al secondo.

17.1. È noto che, per giurisprudenza costante di questa Corte, ricorre il vizio di motivazione apparente allorché la motivazione, pur graficamente esistente, non rende percepibile il fondamento della decisione, in quanto recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, senza che possa essere lasciato all'interprete il compito d'integrarla, in virtù di ipotetiche congetture (cfr., tra le molte, Cass. sez. 6-1, ord. primo marzo 2022, n. 6758; Cass. SU 3 novembre 2016, n. 22232 ; si vedano anche Cass. SU 22 settembre 2014, n. 19881 ; Cass. SU 7 aprile 2014, n. 8053).

Nella fattispecie in esame la pronuncia impugnata, per quanto sintetica, consente il controllo sulle plurime rationes decidendi atte a sorreggere la statuizione di rigetto del gravame proposto dal contribuente.

17.2. Né è dato, invero, stante l'intrinseca contraddittorietà dell'ulteriore censura spiegata nello stesso motivo di ricorso, comprendere in che modo il ricorrente ritenga essere la sentenza impugnata incorsa nella dedotta violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., se per omessa pronuncia su motivi di appello, ovvero per ultrapetizione.

Premesso che nella fattispecie in oggetto la sentenza, che ha respinto il gravame del contribuente avverso la sentenza di primo grado, confermando la legittimità dell'avviso di accertamento impugnato, risulta avere pronunciato nei limiti del thema decidendum così come delimitato da quanto oggetto di devoluzione in grado di appello, in ordine al paventato vizio di omessa pronuncia su eccezioni proposte in primo grado e riproposte come motivi di appello, deve rilevarsi che il ricorrente non ha indicato quali sarebbero stati gli specifici motivi di gravame sui quali il giudice di appello avrebbe omesso di pronunciare né, tantomeno, la loro rilevanza decisiva ai fini di un diverso esito della controversia.

La censura - pur riferita ad un error in procedendo rispetto al quale la Corte è giudice del fatto processuale - è dunque, in parte qua, inammissibile, per difetto di specificità.

18. Il primo motivo è inammissibile per plurime ragioni.

Di là, infatti, dalla rubrica, che rimanda alla previgente disposizione dell' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., lamentando il ricorrente la "insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio", inapplicabile, *ratione temporis*, alla controversia in oggetto, essendo stato il giudizio di appello introdotto nel 2015, va rilevato che, ove anche volesse qualificarsi la censura come riferita al novellato art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., essa resta preclusa sia dalla doppia conforme, in relazione all' art. 348-ter , penultimo comma, cod. proc. civ., ora trasfuso nel penultimo comma dell'art. 360 del codice di rito, sia dalla circostanza che non viene evidenziato nel corpo della censura alcun omesso esame di "fatto decisivo", tale cioè da determinare una diversa decisione, da intendersi il fatto come accadimento in senso storico - naturalistico, senza che esso possa in alcun modo essere assimilato a questioni o argomentazioni difensive (cfr., tra le altre, Cass. sez. trib., 19 ottobre 2023, n. 29091 ; Cass. sez. 6-1, ord. 6 settembre 2019, n. 22937; Cass. sez. 6-1, ord. 18 ottobre 2018, n. 26305).

Il motivo, infine, è inammissibile anche per contenere, contestualmente, in modo inestricabile, il riferimento a pretese violazioni di legge, che vengono poi comunque sviluppate nei motivi seguenti, sui quali conviene quindi soffermarsi, di volta in volta, nei paragrafi che hanno riferimento al loro specifico esame.

19. Il secondo motivo è anch'esso inammissibile.

Benché sia dedotta, infatti, la pretesa violazione o falsa applicazione degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ., quanto alla prima norma anche per pretesa violazione del principio di non contestazione, entrambe le censure, così come concretamente proposte, esulano dai limiti in cui esse sono ammissibili, secondo la giurisprudenza della Corte in materia.

19.1. Quanto alla denuncia di violazione dell' art. 115 cod. proc. civ., infatti, occorre che essa investa la deduzione che il giudice, in contraddizione espressa o implicita con quanto previsto della norma, abbia posto a fondamento della decisione prove non introdotte dalle parti, salvo il dovere di considerare i fatti non contestati e la possibilità di porre a fondamento della decisione i fatti notori, cioè le nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza.

Segnatamente, con riferimento al principio di non contestazione, si è chiarito (cfr., *ex multis*, Cass. sez. 5, ord. 24 novembre 2022, n. 34707 ; Cass. sez. 5, 18 giugno 2014, n. n. 13834), che se è vero che detto principio, che si fonda sul carattere dispositivo del processo, trova applicazione anche nel processo tributario, esso opera solo sul piano probatorio, non anche su quello delle allegazioni.

Non vi è, dunque, uno specifico onere di contestazione relativo a ciascun motivo di ricorso, laddove emerga la contestazione integrale della domanda, come risulta chiaramente nella fattispecie in esame laddove l'atto impositivo abbia, come peraltro risulta anche da quanto

riportato dal contribuente, ascritto al contribuente un comportamento chiaramente antieconomico che lascia intendere l'assoluta inattendibilità della contabilità del contribuente medesimo.

19.2. Quanto alla dedotta violazione dell' art. 116 cod. proc. civ., detto vizio ricorre solo quando il giudice di merito disattenda il principio sancito dalla norma, secondo cui il giudice deve valutare le prove secondo il suo prudente apprezzamento, salvo che la legge disponga altrimenti, cioè allorché disattenda il principio di valutazione del libero apprezzamento in assenza di una deroga normativamente prevista o, all'opposto, valuti secondo prudente apprezzamento una prova o risultanza probatoria soggetta ad un diverso regime (cfr. Cass. sez. trib. 29 settembre 2023, n. 27646 ; Cass. sez. 5, ord. 9 giugno 2021, n. 16016 ; Cass. SU, 30 settembre 2020, n. 20867 ; Cass. sez. 3, 10 giugno 2016, n. 11892).

19.3. Niente di tutto ciò evidenzia la censura qui proposta dal contribuente, che, piuttosto, con riferimento al motivo come globalmente formulato, introdotto dalla doglianza secondo la quale il giudice del gravame non avrebbe esaminato la documentazione del contribuente, con ciò omettendo di porre a base della decisione le prove da questo proposte, finisce col risolversi in una generica censura della valutazione del materiale probatorio quale operata dal giudice di merito, ciò che resta precluso alle parti in sede di giudizio di legittimità (cfr., tra le altre, Cass. sez. 3, 21 dicembre 2022, n. 37382).

20. Con riferimento ai restanti motivi di ricorso, all'esame analitico di ciascun motivo giova premettere una premessa comune.

Gli errores in iudicando denunciati in ognuno di tali motivi di ricorso si riferiscono tutti alla dedotta illegittimità della sentenza impugnata laddove non avrebbe rilevato la nullità dell'atto impositivo eccepita dal contribuente sotto diversi profili, riproposti come motivi di appello avverso la sentenza di primo grado ad esso sfavorevole.

Orbene, tratto comune a ciascuno di detti restanti motivi di ricorso riguarda il loro difetto di specificità in relazione alla mancata trascrizione dell'avviso di accertamento, se non per meri stralci che non ne consentono di ricostruire il tenore unitario, ovvero con riferimento all'omessa allegazione dell'atto impositivo al ricorso per cassazione o, ancora, alla mancata indicazione della sua allocazione nel fascicolo di parte allegato a quello di ufficio nei precedenti gradi di merito; lacuna che si rivela indubbiamente decisiva nel momento in cui, a fronte di quanto dedotto in sentenza, secondo cui nella fattispecie in esame l'accertamento induttivo si sarebbe basato anche su circostanze fattuali tali da attribuirgli la natura di accertamento sintetico, parte ricorrente contesta invece che sussistano dette circostanze.

21. Ciò premesso, ne deriva, in primo luogo, l'inammissibilità, per difetto di autosufficienza, del quarto motivo di ricorso, col quale si censura la sentenza impugnata per non avere rilevato la nullità dell'atto impositivo in quanto carente di motivazione (cfr., tra le molte, Cass. sez. 5, 13 novembre 2018, n. 29093 ; Cass. sez. 5, ord. 28 giugno 2017, n. 16147 ; Cass. sez. 5, 17 ottobre 2014, n. 22003 ; Cass. sez. 5, 19 aprile 2013, n. 9536).

22. A conclusioni analoghe deve pervenirsi in relazione al terzo motivo di ricorso, ove si contesta l'assoggettamento del contribuente all'IRAP, non consentendosi alla Corte, in mancanza di trascrizione e/o allegazione del contenuto dell'atto impositivo, alcuna valutazione in ordine agli elementi che sarebbero stati adottati dall'Ufficio ai fini della prova della sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione quale presupposto impositivo di detto tributo.

23. Con riferimento ai restanti motivi di ricorso, conviene muovere dall'esame del nono motivo. Con esso il ricorrente assume, fondamentalmente, che, non avendo mai ricevuto, diversamente da quanto statuito in sentenza, il questionario, la mancata risposta alla quale avrebbe poi determinato la notifica dell'avviso di accertamento, quest'ultimo avrebbe dovuto essere ritenuto nullo dal giudice di merito per mancata allegazione allo stesso del questionario non conosciuto da esso contribuente.

23.1. Ora, di là dall'erroneità (art. 39 D.P.R. n. 602/1973 , inconferente con la materia dell'accertamento) o genericità dei riferimenti normativi delle disposizioni di legge che si assumono violate dalla decisione impugnata (si indicano genericamente, infatti, l'intera legge n. 241/1990 e l'intera legge n. 212/2000) e dalla chiara inammissibilità della censura riferita alla dedotta violazione dell' art. 2697 cod. civ., atteso che essa si risolve nella contestazione di una valutazione probatoria del giudice di merito, risulta evidente il salto logico nella critica svolta dal ricorrente, che avrebbe dovuto invece appuntarsi sulla dedotta violazione dell' art. 8 della L. n. 890/1982 quanto al ritenuto perfezionamento, da parte della CTR, del procedimento di notifica, per compiuta giacenza, del questionario, per omessa produzione in giudizio dell'avviso di ricevimento della seconda raccomandata, riferita all'inoltro della comunicazione di avviso di deposito dell'atto presso l'ufficio postale, a seguito dell'irreperibilità temporanea del destinatario al momento del primo tentativo di consegna.

23.2. A ciò il ricorrente ha inteso supplire con la memoria depositata in atti ex art. 378 cod. proc. civ., ma è noto che la memoria, che ha funzione illustrativa delle difese già svolte, non può supplire a carenza del ricorso introduttivo quanto al difetto di specificità delle censure ivi svolte (cfr., più di recente, Cass. sez. 2, 30 marzo 2023, n. 8949 ; Cass. sez. 1, 20 dicembre 2016, n. 26332).

Consegue a ciò che - divenuta irrevocabile la statuizione della sentenza impugnata riferita alla correttezza del procedimento notificatorio del questionario - deve rilevarsi che l'Amministrazione finanziaria era legittimata a procedere, ex art. 39 , secondo comma, lett. d-bis, del D.P.R. n. 600/1973 , con il c.d. accertamento induttivo puro, che ammette anche il ricorso alle presunzioni "supersemplici", cioè anche prive dei caratteri della gravità, precisione e concordanza.

24. Ciò, induce, per l'effetto, a ritenere inammissibili gli ulteriori motivi quinto, sesto e settimo, nei quali il contribuente, sempre senza alcun riferimento puntuale e completo al contenuto dell'atto impositivo, censura la sentenza impugnata per avere confermato la legittimità dell'avviso di accertamento, atteso che l'accertamento induttivo sarebbe stato precluso dalla congruità del contribuente agli studi di settore (peraltro invece - come si rileva dalla sentenza impugnata - espressamente negata dall'Amministrazione finanziaria) o comunque sarebbe stato basato su di una sola presunzione, senza che l'Ufficio avesse dato prova della sussistenza dei maggiori ricavi attribuiti induttivamente al contribuente rispetto a quelli da lui dichiarati, posto

che sarebbe stato onere del contribuente offrire prova contraria idonea al superamento delle presunzioni addotte dall'Ufficio, in primis tra esse, quella riferita alla circostanza che nell'anno d'imposta di riferimento il contribuente ha dichiarato un reddito imponibile inferiore a quello di un proprio dipendente.

25. In conclusione, pertanto, il ricorso va rigettato.

26. Le spese seguono la soccombenza, avendo l'Avvocatura dello Stato partecipato all'udienza pubblica di discussione, e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M. Rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente al pagamento in favore dell'Agenzia delle entrate delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 2000,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

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

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza