

Civile Ord. Sez. 5 Num. 22420 Anno 2020

Presidente: NAPOLITANO LUCIO

Relatore: GIUDICEPIETRO ANDREINA

Data pubblicazione: 15/10/2020

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n.228/2015 R.G. proposto da

Mary Cri di Mariarita e Cristina Esposito s.n.c., Gabriella Tuminiati, in qualità di ex socio ed ex l.r.p.t., Mariarita Esposito e Cristina Esposito, in qualità di l.r.p.t. e di socie, rappresentate e difese dagli avv.ti Loris Tosi e Giuseppe Marini, elettivamente domiciliate presso quest'ultimo in Roma alla via di Villa Sacchetti n.9;

- ricorrenti -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentata dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato;

- controricorrente -

avverso la sentenza n.82/25/13 della Commissione Tributaria Regionale del Veneto, emessa il 29/1/2013, depositata il 5/11/2013 e non notificata.

5011
2019

v v

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 23 ottobre 2019 dal Consigliere Andreina Giudicepietro.

RILEVATO CHE:

1. Mary Cri di Mariarita e Cristina Esposito s.n.c., Gabriella Tuminiati, in qualità di ex socio ed ex I.r.p.t., Mariarita Esposito e Cristina Esposito, in qualità di I.r.p.t. e di socie, ricorrono con sei motivi contro l'Agenzia delle Entrate per la cassazione della sentenza n.82/25/13 della Commissione Tributaria Regionale del Veneto (di seguito C.T.R.), emessa il 29/1/2013, depositata il 5/11/2013 e non notificata, che ha accolto l'appello dell'Ufficio, in controversia relativa all'impugnativa degli avvisi di accertamento e delle conseguenti cartelle di pagamento, emesse contro la società e le socie, rispettivamente ai fini IVA ed Irap ed ai fini Irpef per l'anno di imposta 2003;

2. la fattispecie trae origine dall'avviso di accertamento, emesso sulla base del p.v.c., con cui i verificatori, avendo rilevato la non congruità e la non coerenza della società con gli studi di settori relativi all'attività di commercio al dettaglio di confezioni per adulti, avevano ricostruito i ricavi, diversificando le merci in due gruppi (accessori e abbigliamento), applicando la percentuale di ricarico media, rideterminando i ricavi senza computare alcun ricarico sui corrispettivi delle vendite promozionali;

3. a seguito dei ricorsi delle contribuenti avverso gli avvisi di accertamento e le relative cartelle di pagamento, emessi nei confronti della società e delle socie, la C.T.P. di Venezia, riuniti i ricorsi, li accoglieva parzialmente, riducendo i maggiori ricavi accertati e annullando le cartelle di pagamento;

4. con la sentenza attualmente oggetto di impugnazione, la C.T.R., in accoglimento dell'appello dell'Ufficio, riteneva che il metodo analitico induttivo utilizzato dall'Ufficio fosse corretto e tenesse conto, non solo delle risultanze degli studi di settore, ma anche della documentazione contabile prodotta dalle contribuenti;

inoltre, il giudice di appello rilevava che il ricarico applicato fosse stato calcolato tenendo presente le dieci categorie merceologiche dichiarate e che

si attestasse sotto il valore minimo dello studio di settore; riteneva, infine, che l'annullamento integrale delle cartelle esattoriali non fosse in alcun modo giustificato, ben potendo l'Ufficio, in caso di annullamento parziale dell'avviso di accertamento, effettuare uno sgravio parziale del ruolo;

5. a seguito del ricorso, l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso;

6. il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio del 23 ottobre 2019, ai sensi degli artt. 375, ultimo comma, e 380 bis 1, cod. proc. civ., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal d.l. 31.08.2016, n.168, conv. in legge 25 ottobre 2016, n.197;

7. le contribuenti hanno depositato memoria;

CONSIDERATO CHE:

1.1. con il primo motivo, le ricorrenti denunciano, ai sensi degli artt.360, comma 1, n.4, c.p.c. e 132 c.p.c., l'omessa motivazione in ordine al rigetto implicito delle censure relative alla inesistenza - nullità della notifica degli atti impositivi impugnati e la loro illegittimità in relazione al difetto di motivazione ed alla mancata allegazione del p.v.c.;

con il secondo motivo, le ricorrenti denunciano, ai sensi dell' artt.360, comma 1, n.3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt.149 c.p.c., 3, comma 2, l.n. 890/1982, 60, d.P.R. n. 600/1973, per non avere il giudice di appello rilevato l'inesistenza - nullità della notifica degli atti impugnati, non avendo l'Ufficiale giudiziario redatto una regolare relata di notifica, ma solo compilato una stampigliatura nella prima pagina;

con il terzo motivo, le ricorrenti denunciano la violazione e falsa applicazione degli artt.42 d.P.R. n.600/1973, 56, comma 5, d.P.R. n.633/1972, 3 l.n.241/1990, 7 l. n.212/2000, 39, comma 1, lett.d), d.P.R. n.600/1973, in relazione all'art.360, comma 1, n.3, c.p.c.;

1.2. i motivi, esaminati congiuntamente, perchè connessi, sono in parte inammissibili ed in parte infondati e vanno rigettati;

1.3. l'impugnazione delle contribuenti riguarda, invero, sia gli avvisi di accertamento, sia le conseguenziali cartelle di pagamento, per un duplice ordine di motivi, l'uno attinente alla pretesa inesistenza o nullità sia della

notifica degli atti esattivi, sia di quelli impositivi (con conseguente nullità degli atti esattivi), l'altro relativo al difetto di motivazione dell'avviso di accertamento, in assenza di allegazione del P.V.C.;

le doglianze attinenti al difetto di notifica devono ritenersi infondate; preliminarmente, giova chiarire che "la notificazione dell'atto impositivo non è un requisito di validità, ma solo una condizione integrativa dell'efficacia dello stesso, sicché l'inesistenza della notifica non determina in via automatica anche quella dell'atto, se di questo il contribuente ha avuto piena conoscenza entro i termini decadenziali di legge" (vedi Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 2203 del 30/01/2018; Sez. 5, Ordinanza n. 21071 del 24/08/2018);

nel caso in esame, le ricorrenti deducono la nullità - inesistenza della notifica degli avvisi di accertamento, che comunque impugnano, avvalendosi della facoltà di cui all'art. 19, comma 3, D.Igs. n.546 del 1992, per vizi propri unitamente alle cartelle di pagamento, notificate entro i termini di decadenza del potere impositivo (anteriormente al 2007, come risulta dalle impugnazioni tutte proposte tra il 2006 ed il 2007);

l'impugnazione della cartella diviene, quindi, lo strumento per contestare la pretesa originaria, essendo in facoltà dell'opponente far valere, ai sensi dell'art. 19, comma 3, D.Igs. n.546 del 1992, il proprio diritto di difesa, che non subisce alcuna compressione, impugnando insieme all'atto notificatogli anche quelli pregressi la cui notificazione sia stata omessa o risulta altrimenti irregolare;

inoltre, come è stato rilevato, "in tema di riscossione delle imposte nei confronti delle società di persone, è legittima la notifica ai soci della cartella di pagamento, anche in difetto di previa notifica agli stessi dell'avviso di accertamento, non determinandosi alcuna compressione del diritto di difesa, stante la possibilità, ai sensi dell'art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, di impugnare, unitamente alla cartella di pagamento, anche tutti gli atti presupposti eventualmente non notificati, facendo valere vizi propri di quelli" (Sez. 5 - , Ordinanza n. 13113 del 25/05/2018), evenienza verificatasi nel caso di specie;

HV

per quanto riguarda, invece, l'eventuale nullità della notifica della cartella di pagamento, l'impugnazione tempestiva della cartella (nel caso di specie congiuntamente all'avviso di accertamento, per motivi riguardanti la legittimità di quest'ultimo) ha effetto sanante ex art. 156 c.p.c.;

come questa Corte, anche da ultimo, ha rilevato "la natura sostanziale e non processuale della cartella di pagamento non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria; sicché il rinvio disposto dall'art. 26, comma 5, del d.P.R. n. 602 del 1973 (in tema di notifica della cartella di pagamento) all'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973 (in materia di notificazione dell'avviso di accertamento), il quale, a sua volta, rinvia alle norme sulle notificazioni nel processo civile, comporta, in caso di nullità della notificazione della cartella di pagamento, l'applicazione dell'istituto della sanatoria per raggiungimento dello scopo, di cui all'art. 156 c.p.c." (Sez. 5, Sentenza n. 27561 del 30/10/2018);

passando, quindi, alla doglianza, inserita nel primo motivo e relativa all'omessa pronuncia sul difetto di motivazione dell'avviso di accertamento, essa è infondata, poichè è evidente che la C.T.R., nel ritenere corretto l'operare l'Amministrazione finanziaria e legittimi gli atti impositivi, la abbia implicitamente rigettata;

la censura, ripresa con il terzo motivo sotto il profilo della violazione di legge, è, comunque, inammissibile, in quanto le ricorrenti lamentano il difetto di motivazione dell'avviso di accertamento per la mancata allegazione del p.v.c., senza dedurre gli elementi da cui trarre la necessità di tale allegazione, in quanto il p.v.c. , ove richiamato *per relationem* e non altrimenti conosciuto dalle parti (circostanza neanche dedotta nel caso di specie), avrebbe dovuto essere allegato solo nel caso in cui la motivazione dell'avviso di accertamento non ne avesse, sia pure sinteticamente, riprodotto il contenuto essenziale;

2.1. con il quarto motivo (articolato in quattro doglianze contrassegnate dalle lettere a, b, c, e d, nonché le conclusioni sub e), le ricorrenti deducono l'omessa motivazione del *decisum*, ai sensi dell'art.360,

comma 1, n.4, c.p.c. e 132 c.p.c., in quanto il giudice del gravame, nell'accogliere l'appello dell'Agenzia delle Entrate e nel rigettare le argomentazioni e le eccezioni della società e delle socie contribuenti (riproposte con appello incidentale, come risulta dalla sentenza impugnata), avrebbe assolutamente omesso di motivare in ordine alla metodologia accertativa applicata dall'Ufficio, anche in relazione ai diversi periodi di imposta, nonché alla percentuale di ricarico applicata ed alla scontistica;

2.2. il motivo è infondato e va rigettato;

2.3. in particolare, risultano destituite di fondamento le doglianze contrassegnate dalle lettere a) e b), sull'illegittimità della metodologia dell'accertamento, che, pur nascendo dal rilievo della non congruenza dell'attività imprenditoriale con riferimento ai valori risultanti dagli studi di settore, si fonderebbe, in maniera inammissibile, secondo le contribuenti, sull'accertamento induttivo di maggiori ricavi, mediante l'applicazione di una diversa percentuale di ricarico sul venduto;

tale diversa metodologia analitico - induttiva, utilizzata per la quantificazione dei maggiori ricavi, secondo le ricorrenti, sarebbe ingiustificata anche perchè, con riferimento all'accertamento relativo all'annualità del 2005, l'Amministrazione si era basata sull'applicazione degli studi di settore di quell'anno;

sul punto, però, la sentenza impugnata contiene una specifica e congrua (sebbene sintetica) motivazione, laddove il giudice di appello rileva che l'Ufficio ha proceduto alla ricostruzione dei maggiori ricavi basandosi, non solo sugli studi di settore, ma anche sui documenti contabili, ottenendo, per altro, un risultato in linea con gli studi stessi;

il giudice di merito ha qualificato l'accertamento come di tipo analitico/induttivo, nel cui ambito gli studi di settore svolgono solo un ruolo indiziario, e ne ha ritenuto la piena legittimità, rilevando che l'Ufficio non è tenuto ad applicare, per diversi periodi di imposta, lo stesso metodo di accertamento;

l'affermazione, per altro, risulta in linea con il principio di autonomia dei diversi periodi di imposta e con la libertà dell'Amministrazione

finanziaria di adoperare i metodi di accertamento più consoni in relazione ai dati in suo possesso;

infondata è anche la doglianza contraddistinta dalla lettera c), relativa all'applicazione della percentuale media di ricarico, e non di quella media ponderata, in relazione alle diverse tipologie di merci;

sul punto il giudice di appello dà atto che i verificatori hanno scelto prodotti per ognuna delle dieci categorie dichiarate ed hanno applicato il ricarico medio;

la circostanza non risulta contestata e le stesse ricorrenti riportano in ricorso che l'Amministrazione ha applicato la percentuale di ricarico media, avendo rilevato che, nonostante i diversi tipi di merce venduta, la percentuale era pressochè corrispondente per le diverse categorie di merci ed in linea con i valori medi dello studio di settore;

egualmente infondata è la censura indicata con la lettera d), relativa alla mancata considerazione delle vendite sotto costo e degli sconti normalmente praticati alla clientela, anche al di fuori dei periodi di vendita promozionale;

tali evenienze dovevano essere dimostrate dalle contribuenti, che avevano un onere di prova specifico, a fronte della circostanza, riportata nella sentenza impugnata e non contestata dalle ricorrenti, che l'Ufficio, con gli avvisi di accertamento contestati, aveva tenuto conto del mancato ricarico delle vendite promozionali;

gli schemi, elaborati in ricorso per contestare il procedimento di calcolo dell'Ufficio, oltre ad introdurre valutazioni di merito, inammissibili in questa sede, non costituiscono prova di quanto dedotto dalle ricorrenti, ma solo delle esemplificazioni a sostegno delle argomentazioni difensive;

conclusivamente, quindi, non si ravvisa una omessa motivazione o motivazione apparente, in quanto il giudice di appello risulta aver motivato in maniera effettiva sui punti specificamente contestati dalle ricorrenti;

3.1. con il quinto motivo, le ricorrenti denunciano la violazione del divieto di tassare un reddito lordo e del principio di capacità contributiva, in relazione all'art.360, comma 1, n.3, c.p.c., in quanto il giudice di prime cure, nel ritenere corretto l'operato dell'Amministrazione, non avrebbe

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

tenuto conto del fatto che l'Ufficio avrebbe ignorato, nella determinazione dei maggiori ricavi, di computare i maggiori costi sostenuti;

con il sesto motivo, le ricorrenti denunciano, ex art.360, comma 1, n.5, c.p.c., l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, consistente nella omessa deduzione di maggiori costi necessari per produrre gli asseriti maggiori ricavi;

3.2. i motivi, da esaminare insieme perchè connessi, sono infondati e vanno rigettati, poichè, quando l'Ufficio procede alla determinazione analitico - induttiva dei ricavi, è onere del contribuente dimostrare i maggiori costi sostenuti ai fini della loro deduzione (vedi, da ultimo, Sez. 5, Ordinanza n. 22868 del 29/09/2017);

nel caso di specie, le ricorrenti non hanno fornito alcuna prova di maggiori costi deducibili e non hanno neanche indicato quali sarebbero;

pertanto il ricorso va complessivamente rigettato e le ricorrenti vanno condannate in solido al pagamento, in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese del giudizio di legittimità;

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna le ricorrenti in solido al pagamento in favore dell'Agenzia delle Entrate delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 7.800,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito;

sussistono i requisiti processuali per porre a carico delle ricorrenti il pagamento del doppio contributo, ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17, della l. n. 228 del 2012, se dovuto.

Roma 23 ottobre 2019