

Cass. Civ., Sez. V, 30/09/2016, n. 19519 – Rel. Cons. Dott. L. Luciotti

IN FATTO

1. Con sentenza n. 54 del 24 febbraio 2009 la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia accoglieva il ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Pavia che aveva annullato, su ricorso del contribuente G.P., l'avviso di accertamento di maggiori ricavi ai fini IRPEF, IRAP ed IVA per l'anno di imposta (OMISSIS), emessa dall'Amministrazione finanziaria a seguito della rilevata non congruità di quanto dichiarato dal contribuente in relazione all'attività di meccanico espletata, rispetto a quanto risultante dall'applicazione degli studi di settore di cui al D.L. n. 331 del 1993, art. 62 convertito con modificazioni nella L. n. 427 del 1993.

1.1. I giudici di appello ritenevano legittima l'applicazione degli studi di settore e l'insussistenza delle cause di esclusione di cui alla L. n. 146 del 1998, art. 10, comma 4, prospettate dal contribuente in sede di ricorso, perchè aveva ommesso di riportare nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di imposta oggetto di accertamento il codice indicante il periodo di non normale svolgimento dell'attività, perchè l'attività era iniziata nell'anno (OMISSIS), perchè i lavori di ristrutturazione ed allestimento del capannone si erano protratti solo per il primo semestre dell'anno in verifica ed i lavori di manutenzione erano iniziati nell'(OMISSIS) e, in relazione all'infortunio subito nel (OMISSIS), perchè l'Agenzia delle entrate aveva provveduto ad un abbattimento parziale dei maggiori ricavi accertati, mentre non aveva inciso sulla regolarità dell'attività svolta dal contribuente nè l'altro periodo di malattia dal medesimo documentato, perchè patita nel corso di un diverso anno di imposta (il (OMISSIS)), nè la separazione personale dal coniuge, perchè il ricorso era stato depositato nell'ottobre (OMISSIS), l'udienza di comparizione dei coniugi celebrata nel febbraio 2003 e l'omologazione della separazione consensuale emessa nel (OMISSIS), risultando da quest'ultimo provvedimento l'imposizione al contribuente dell'obbligo di versare, per il mantenimento dei figli, l'importo mensile di 500,00 Euro, oltre al rimborso delle spese mediche e scolastiche nella misura del 50%, che contribuiva a rendere incongruo il reddito di appena Euro 4.295,00 dichiarato nell'anno di imposta in verifica.

2. Avverso detta sentenza il G. ha proposto due distinti ricorsi per cassazione, il primo iscritto al ruolo generale con numero 5035/01 in data 5 marzo 2010, ed un successivo con numero di ruolo generale 9010/10 in data 14 aprile 2010, entrambi sorretti da tre motivi, illustrati con memoria depositata ai sensi dell'art. 378 c.p.c. L'Agenzia delle entrate ha replicato solo al primo ricorso e non è costituita nel secondo giudizio.

Diritto

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Preliminarmente, in applicazione del disposto di cui all'art. 335 c.p.c., va disposta la riunione dei ricorsi in quanto proposti avverso la stessa sentenza, provvedendosi, nella specie, a riunire quello più anziano di ruolo (iscritto al n. 5035/10 R.G.) a quello iscritto successivamente (n. 9010/10 R.G.) in considerazione dell' inammissibilità del primo.

2. Al riguardo deve osservarsi che nel caso in esame si pone il problema della proposizione da parte del medesimo soggetto di due successivi ricorsi contro la stessa sentenza, nel secondo dei quali è espressamente precisato che deve ritenersi "sostitutivo del precedente".

3. Sul tema questa Corte ha ripetutamente affermato il principio per cui il ricorso per Cassazione deve essere proposto, a pena di inammissibilità, con un unico atto, avente i requisiti di forma e di contenuto indicati nella pertinente normativa sul rito - ivi compresi quelli richiamati, a seguito della novella del 2006, anche nell'art. 366 bis c.p.c. (applicabile *ratione temporis*), con la conseguenza che è inammissibile un nuovo atto successivamente notificato a modifica o ad integrazione del primo, sia che concerna l'indicazione dei motivi, ostandovi il principio della consumazione dell'impugnazione, sia che tenda a colmare la mancanza di taluno degli elementi prescritti, quali la formulazione dei quesiti o l'esposizione dei fatti di causa, o la sintesi della questione di motivazione relativamente al fatto controverso, essendo solo possibile la proposizione di un nuovo ricorso (ove non siano decorsi i termini di impugnazione) in sostituzione, ma non ad integrazione, nè a correzione di un ricorso viziato che non sia stato ancora dichiarato inammissibile (in tal senso Cass., sent. n. 13257 del 2010, in cui l'ulteriore atto di impugnazione è stato ritenuto sostitutivo del primo per essere state riformulate le precedenti censure ed aggiunte e puntualizzate ulteriori ragioni di contestazione della legittimità della decisione; v. anche Cass. S.U. n. 9409 del 1994 che richiama Cass. sent. n. 8711 e 6471 del 1993; conf. Cass., ord. n. 17246 e n. 22390 del 2008; n. 2704 e n. 18756 del 2005; n. 8306 del 2011; infine v. S.U. n. 19444 del 2009 che ha ritenuto inammissibile il ricorso il cui unico motivo era privo del quesito di diritto nonostante il deposito di successiva memoria meramente integrativa depositata ex art. 380 bis c.p.c.).

3.1. Quanto ai termini per proporre un secondo ricorso, si è detto che questo deve essere proposto nel termine breve per impugnare ex art. 325 c.p.c., decorrente dal momento del perfezionamento del procedimento di notificazione nei confronti del destinatario, atteso che, da un lato, il principio di scissione soggettiva opera esclusivamente per evitare al notificante effetti pregiudizievoli derivanti da ritardi sottratti al suo controllo e, dall'altro lato, la conoscenza legale rientra tra gli effetti bilaterali e deve, quindi, realizzarsi per entrambe le parti nello stesso momento (Cass.

n. 9258 del 2015). Al riguardo si è precisato (cfr. Cass. n. 23501 del 2004) che la Corte costituzionale nella nota sentenza n. 48 del 2004 (in cui ha affermato il principio della scissione degli effetti della notificazione) ha chiarito che la produzione degli effetti collegati alla notificazione stessa è condizionata al perfezionamento del procedimento notificatorio anche per il destinatario e che, ove a favore o a carico di costui la legge preveda termini o conseguenze o, comunque, adempimenti decorrenti dalla notificazione, questi debbano calcolarsi o correlarsi al momento in cui la notifica si perfeziona anche nei suoi confronti e tale è certamente l'ipotesi regolata dall'art. 326 c.p.c., comma 1, nella quale la lettera della norma è esplicita sul punto che deve trattarsi di notificazione perfezionata nel suo complesso. Il che, peraltro, corrisponde pure alla ratio della disposizione, che, essendo quella della comunanza del termine d'impugnazione, suppone che la notificazione si sia perfezionata nei confronti del destinatario contro cui l'impugnazione è rivolta, dato che la notificazione invalida o inefficace nei confronti del destinatario è inidonea a far decorrere il termine anche per il notificante (Cass., n. 1069/2000; Cass., n. 9199/91; Cass., n. 1556/90; Cass., n. 305/90).

E' noto a questa Corte il diverso principio affermato nella sentenza n. 883 del 2014, secondo cui quando una delle parti abbia notificato all'altra la sentenza, il termine breve per impugnare decorre per la parte notificante dalla data di consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario, e non in quella eventualmente successiva di perfezionamento della notifica, in quanto la consegna dell'atto rende certa l'anteriorità della conoscenza della sentenza per l'impugnante, in applicazione analogica del principio dettato dall'art. 2704 c.c., comma 1, ultimo periodo.

Non v'è però ragione di approfondire in questa sede le ragioni dei citati opposti orientamenti giurisprudenziali (in relazione ai quali vedi, comunque, Cass. S.U. n. 12084 del 2016) atteso che la notifica del secondo ricorso per cassazione risulta in ogni caso tempestiva, essendo stato spedito per la notificazione in data 27 marzo 2010, quando non erano ancora scaduti nè il termine lungo ex art. 327 c.p.c. (decorrente dalla data del 24 febbraio 2009, di pubblicazione della sentenza, e scadente il 12.4.2010), nè il termine breve (di sessanta giorni) ex art. 325 c.p.c., ragguardato sia con riferimento alla data di inizio del procedimento di notificazione (del 13 febbraio 2010, di spedizione a mezzo posta del primo ricorso), sia con riferimento alla data di ricezione del ricorso da parte della destinataria Agenzia delle entrate di Pavia (del 18 febbraio 2010), perchè scadente rispettivamente in data 14 e 19 aprile 2010.

3.2. Oltre alla tempestività del secondo ricorso, nel caso in esame è anche sussistente l'ulteriore requisito costituito dal vizio di inammissibilità del primo ricorso, da individuarsi, come pure eccepito dalla controricorrente, nella mancanza dei quesiti di diritto che avrebbero dovuto accompagnare i motivi di impugnazione proposti dal

ricorrente in ossequio al disposto di cui all'art. 366 bis c.p.c. applicabile ratione temporis, risultando la sentenza pubblicata il 28 febbraio 2009 e quindi in data antecedente alla abrogazione della detta disposizione con L. n. 69 del 2009.

4. Pertanto, il secondo ricorso (quello iscritto al n. 9010/10 del registro generale) va qualificato come sostitutivo del primo, nel senso affermato nei succitati principi giurisprudenziali, in quanto con il medesimo, che ha i requisiti di forma e di contenuto di cui all'art. 366 c.p.c., sono state riformulate le precedenti censure, ma sono state anche apportate aggiunte ai motivi di ricorso, mediante trascrizione delle parti rilevanti degli atti del giudizio di merito (in ossequio al principio di autosufficienza del ricorso, il primo dei quali carente anche sotto tale profilo) e sono stati formulati i quesiti di diritto prescritti dall'art. 366 bis c.p.c., mancanti in quello precedentemente proposto, cosicchè, non potendo apprezzarsi come atto meramente integrativo o correttivo dell'originario ricorso per cassazione, va esclusa l'inammissibilità prevista dalla norma di rito (art. 387 c.p.c.) e dalla giurisprudenza richiamata.

5. Va, in definitiva, rilevata e dichiarata l'inammissibilità del primo ricorso, perchè interamente sostituito da quello successivo, sicuramente ammissibile e di cui vanno, quindi, esaminati i motivi di censura.

6. Con il primo il ricorrente, deducendo la violazione e falsa interpretazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 del D.L. n. 331 del 1993, art. 62 sexies e violazione delle regole di motivazione sul punto autorevolmente stabilite dalla Suprema Corte, lamenta che i giudici di appello avevano ommesso di rilevare l'insussistenza sub specie di elementi presuntivi dotati di gravità, precisione e concordanza che facessero ritenere inattendibili le scritture contabili di esso contribuente e consentissero, quindi, la rideterminazione quantitativa dei ricavi dichiarati, dall'Amministrazione finanziaria invece effettuata solo con riferimento al rilevato scostamento con quelli determinati sulla scorta dell'applicazione degli studi di settore.

7. Con il secondo motivo il ricorrente deduce la violazione del principio di legalità previsto in materia di sanzioni amministrative dal D.Lgs. n. 473 (rectius: 472) del 1997, art. 3, emanato a norma della L. n. 662 del 1996, art. 3, comma 133, nonché della L. n. 296 del 2007 (Finanziaria 2007), art. 1, commi 14 bis e 14 ter, introdotti dal D.L. n. 81 del 2007, art. 3 bis convertito con modificazioni dalla L. n. 127 del 2007 - attributive, la prima disposizione, della natura di presunzione semplice ai maggiori ricavi desumibili dagli indicatori di normalità economica di cui alla Legge finanziaria 2007, comma 14 la seconda dell'onere a carico dell'Amministrazione finanziaria di motivare e fornire prova per gli scostamenti riscontrati - lamentando che i giudici di appello non avevano fatto applicazione di tali disposizioni che, ancorchè entrate in

vigore successivamente ai fatti oggetto di accertamento, erano più favorevoli al contribuente.

8. Con il terzo motivo, variamente articolato, deduce la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 10, della L. n. 146 del 1998, art. 10, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, del D.L. n. 331 del 1993, art. 62 sexies, e degli artt. 147 e 148 c.c., nonché delle regole di motivazione stabilite dalla Suprema Corte, sostenendo che la CTR aveva errato nel ritenere insussistenti le cause di esclusione dell'obbligo di adeguamento agli studi di settore, adottate e documentate dal contribuente, ed era incorsa in vizio di omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione in ordine alla questione relativa alla data di inizio dell'attività (avvenuta nei primi mesi del (OMISSIS) e non nel novembre del (OMISSIS)), all'omessa indicazione nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di imposta oggetto di accertamento del codice indicante il periodo di non normale svolgimento dell'attività, alle menomanti condizioni di salute comprovate documentalmente, all'incidenza, anche nell'anno di imposta oggetto di verifica ((OMISSIS)), delle vicissitudini familiari culminate nella separazione consensuale del (OMISSIS) e, infine, all'entità dell'assegno mensile stabilito in tale sede per il mantenimento dei figli.

9. Il primo e terzo motivo, inammissibili per diversi e concorrenti ragioni, vanno esaminati congiuntamente.

10. Innanzitutto va rilevato che in ognuno di essi vengono cumulativamente ed inestricabilmente proposti violazioni di legge e vizi motivazionali. Ciò costituisce una negazione della regola di chiarezza posta dall'art. 366 bis c.p.c. (nel senso che ciascun motivo deve contenere la chiara indicazione del fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume omessa ovvero delle ragioni per le quali la dedotta insufficienza della motivazione la rende inidonea a giustificare la decisione) giacché si affida alla Corte di cassazione il compito di enucleare dalla mescolanza dei motivi la parte concernente il vizio di motivazione, che invece deve avere una autonoma collocazione (cfr. Cass. n. n. 9470 del 2008; conf. n. 20355 del 2008; n. 7394 del 2010) essendosi predicata l'ammissibilità della censura in tal modo formulata soltanto alla condizione che il motivo comunque evidenzi specificamente la trattazione delle doglianze relative all'interpretazione o all'applicazione delle norme di diritto appropriate alla fattispecie ed i profili attinenti alla ricostruzione del fatto (cfr. Cass. n. 9793 del 2013). Nella fattispecie i vizi vengono esposti nei motivi con tale inestricabile connessione da richiedersi alla Corte un inesigibile intervento integrativo volto ad individuare per ciascuna delle doglianze lo specifico vizio di violazione di legge o del vizio di motivazione (in termini, Cass. n. 21611 del 2013; v. anche n. 6235 e n. 24781 del 2015).

10.1. Il ricorrente, inoltre, trascura del tutto di accompagnare le prospettate censure di vizi motivazionali con il corrispondente momento di sintesi (o quesito di fatto) richiesto dall'art. 366 bis c.p.c. nella formulazione applicabile *ratione temporis*, trattandosi di impugnazione di sentenza pubblicata in data 24 febbraio 2009.

10.2. E' noto che la denuncia di un vizio di motivazione deve concludersi - a pena di inammissibilità - con un momento di sintesi (o quesito di fatto), consistente in un apposito passaggio espositivo distinto ed autonomo rispetto allo svolgimento del motivo - ossia un *quid pluris* rispetto all'illustrazione del mezzo (Cass. S.U. n. 12339 del 2010; Cass. n. 8897 e n. 4309 del 2008; n. 21194 del 2014) - finalizzato a porre la Corte "in condizione di comprendere, dalla lettura del solo quesito, quale sia l'errore commesso dal giudice di merito" (cfr. Cass. n. 13238 del 2014), individuando, chiaramente in modo sintetico, evidente e autonomo, il fatto controverso e decisivo per il giudizio in riferimento al quale la motivazione si assume omessa, insufficiente o contraddittoria, con specifica segnalazione delle ragioni per le quali la motivazione risulti inidonea a giustificare la decisione (*ex plurimis*, Cass. S.U. n. 20603 del 2007 e n. 11652 del 2008; Cass. n. 27680 del 2009), così da consentire l'immediata "rilevabilità del nesso eziologico tra la lacuna o incongruenza logica denunciata ed il fatto ritenuto determinante, ove correttamente valutato, ai fini della decisione favorevole al ricorrente", (Cass. n. 7865 e n. 7847 del 2015 e n. 5858 del 2013), non essendo peraltro consentito alla Corte di legittimità ricavare il contenuto di siffatto momento di sintesi finale, quando formalmente inesistente, attraverso la lettura e l'autonoma interpretazione dell'illustrazione del motivo (Cass. n. 22591 del 2013), poichè ne resterebbe svilita - rispetto ad un sistema processuale che già prevedeva la redazione del motivo con l'indicazione della violazione denunciata - la portata innovativa dell'art. 366-bis c.p.c., consistente proprio nell'imposizione della formulazione di motivi contenenti una sintesi autosufficiente della violazione censurata, funzionale anche alla formazione immediata e diretta del principio di diritto e, quindi, al miglior esercizio della funzione nomofilattica della Corte di legittimità (*ex multis*, Cass. n. 10204 e 9992 del 2016, n. 16481 del 2014 e n. 20409 del 2008).

10.3. Nella fattispecie in esame, seppur il ricorrente abbia posto rimedio all'omessa formulazione dei questi di diritto nel corpo del primo ricorso, enunciandoli nel secondo, non ha però sanato l'ulteriore vizio che affliggeva il primo ricorso, non avendo neanche in questo secondo sostitutivo ricorso formulato i quesiti di fatto in relazione ai dedotti vizi motivazionali.

10.4. A tal proposito va osservato che neanche in ossequio al principio affermato da Cass. S.U., n. 5624 del 2009 (seguita da Sez. 5, n. 16345 del 2013) - secondo cui la decisione della Corte di cassazione, in caso di proposizione cumulativa di più motivi formalmente unici, può essere limitata all'oggetto del quesito o dei quesiti idoneamente formulati, rispetto ai quali il motivo costituisce l'illustrazione - possono

ritenersi ammissibili le censure che abbiano trovato riscontro nei quesiti proposti dal ricorrente.

10.5. Infatti, il primo motivo incorre nel vizio di autosufficienza avendo il ricorrente omesso di trascrivere il contenuto dell'avviso di accertamento che sostiene essere motivato... esclusivamente ed automaticamente con riferimento agli studi di settore. Inoltre, l'errore attribuito ai giudici di appello, consistente nell'aver ritenuto che l'Amministrazione finanziaria avesse adeguatamente assolto all'onere probatorio sulla medesima gravante in materia di applicazione degli studi di settore, incidendo sulla valutazione degli elementi probatori acquisiti al giudizio (che è attività regolata dagli art. 115 e 116 c.p.c.) è sindacabile in sede di legittimità solo per il vizio di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, (cfr. Cass. n. 15107 del 2013; conf. n. 19064 del 2006), in relazione al quale la parte, come detto sopra, non ha però formulato il necessario quesito di fatto.

10.6. Nel terzo motivo, ancorchè vengano denunciati nella rubrica violazioni di diverse disposizioni di legge (L. n. 212 del 2000, art. 10, L. n. 146 del 1998, art. 10, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, D.L. n. 331 del 1993, art. 62 sexies), in realtà vengono dedotti vizi motivazionali sotto diversi profili e, segnatamente, (a pag. 14) della mancanza assoluta di motivazione ovvero erronea motivazione (quindi sotto profili di per sè già contraddittori) sulle questioni relative alla data di effettivo inizio dell'attività e all'irrelevanza dell'omessa formale indicazione nella dichiarazione dei redditi del codice indicante il periodo di non normale svolgimento dell'attività, (a pag. 22) della illogicità e contraddittorietà delle affermazioni dei giudici di appello in ordine alle dimostrate menomanti condizioni di salute e delle vicissitudini familiari culminate nella separazione consensuale del (OMISSIS).

10.7. Ribadito che i profili di illogicità e contraddittorietà della motivazione della sentenza impugnata con riferimento alle questioni da ultimo elencate non sono corredate del necessario momento di sintesi - che comporta la già rilevata inammissibilità della censura -, osserva altresì la Corte che il complesso e variamente articolato motivo di ricorso si risolve nell'inammissibile istanza a questa Corte di procedere ad una revisione delle valutazioni operate dai giudici di merito delle risultanze processuali prospettate come idonee ad escludere l'applicabilità degli studi di settore piuttosto che ad un abbattimento parziale dei maggiori ricavi accertati (nella specie applicato dall'Amministrazione finanziaria), proponendo il ricorrente un preteso migliore e più appagante coordinamento dei molteplici dati acquisiti processualmente, diretto di ottenere una nuova pronuncia sul fatto, sicuramente estranea alla natura e alle finalità del giudizio di cassazione (cfr. Cass. n. 9233 del 2006; n. 21152 del 2014).

10.8. Ancora nel terzo motivo il ricorrente deduce sia la falsa interpretazione degli artt. 147 e 148 c.c. che il vizio di motivazione, sostenendo l'illogicità dell'affermazione della CTR secondo cui l'assegno di mantenimento a favore dei figli disposto in sede civile, nell'ambito del giudizio di separazione dal coniuge, sia indice di una consistente capacità reddituale, utilizzabile anche in sede tributaria. Anche tale ulteriore censura non si sottrae al rilievo di inammissibilità perchè in essa viene cumulativamente proposto l'error in iudicando che il vizio di motivazione, rispetto al quale anche in questo caso difetta la formulazione del necessario momento di sintesi, mentre il quesito di diritto che conclude il motivo è inammissibile perchè formulato con riferimento non all'errata interpretazione delle disposizioni civilistiche indicate nella rubrica del mezzo, bensì all'efficacia in ambito tributario delle condizioni di separazione. A tale ultimo riguardo va osservato che neanche sussiste la lamentata illogicità della motivazione adottata dalla CTR che ha correttamente evidenziato l'incongruità del reddito di soli 1.295,00 Euro dichiarato dal contribuente rispetto agli obblighi contributivi dal medesimo concordati con il coniuge in sede di separazione consensuale.

11. Il secondo motivo di censura, con cui il ricorrente ha dedotto la violazione del principio di legalità previsto in materia di sanzioni amministrative dal D.Lgs. n. 473 (rectius: 472) del 1997, art. 3, emanato a norma della L. n. 662 del 1996, art. 3, comma 133, nonché della L. n. 296 del 2007 (Finanziaria 2007), art. 1, commi 14 bis e 14 ter, introdotti dal D.L. n. 81 del 2007, art. 3 bis convertito con modificazioni dalla L. n. 127 del 2007, è infondato atteso che la normativa invocata è chiaramente successiva all'accertamento e, pertanto, anche alla stregua del principio affermato dalla L. n. 212 del 2000, art. 3, comma 1, prima parte secondo cui ...le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo, anche se più favorevoli al contribuente, è inapplicabile alla fattispecie.

12. Conclusivamente, quindi, va dichiarato inammissibile il primo ricorso per cassazione con condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali sostenute dall'Agenzia controricorrente, regolarmente costituitasi in quel giudizio, e va rigettato il secondo ricorso per inammissibilità del primo e terzo motivo ed infondatezza del secondo. In relazione a tale ricorso, non essendosi costituita l'intimata, non devono assumersi provvedimenti sulle spese processuali.

P.Q.M.

La Corte riunisce il ricorso iscritto al n. 5035/10 R.G. a quello iscritto al n. 9010/10 R.G., dichiara inammissibile il ricorso riunito, rigetta il ricorso iscritto al n. 9010/10 R.G. e condanna la società ricorrente al pagamento delle spese processuali sostenute dall'intimata in relazione al primo giudizio, che liquida in Euro 1.200,00 oltre al rimborso delle eventuali spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della sezione quinta civile, il 11 luglio 2016.

RAGIONANDO_WEBLOG

il notiziario giuridico indipendente v. 4.0 – ISSN 2464-8833

Depositato in Cancelleria il 30 settembre 2016