



25037/21

uu

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da

Oggetto: tributi
- omessa notifica
- rinnovazione -
presupposti

Ettore Cirillo

Presidente -

Lucio Napolitano

Consigliere -

R.G.N. 9159/2015

Francesco Federici

Consigliere -

Cron. 25037

Filippo D'Aquino

Consigliere Rel. -

CC - 08/07/2021

Marcello Maria Fracanzani

Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 9159/2015 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. 06363391001), in persona del
Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale
dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi,
12

- *ricorrente* -

contro

SOCIETA' PARTENOPEA COSTRUZIONI EDILSTRADALI SRL
(C.F.), in persona del legale rappresentante pro tempore

- *intimato* -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della
Campania, n. 8185/01/2014, depositata il 1° ottobre 2014.

4555
2021

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio dell'8 luglio 2021 dal Consigliere Relatore Filippo D'Aquino.

RILEVATO CHE

La società contribuente SOCIETA' PARTENOPEA COSTRUZIONI EDILSTRADALI SRL ha impugnato un avviso di accertamento relativo al periodo di imposta 2005, redatto con metodo induttivo a termini degli artt. 39, comma 2, e 41 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, con il quale l'Ufficio, stante l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi per il periodo in oggetto e stante la parziale ottemperanza all'invito di produzione di documentazione, rilevava l'antieconomicità della gestione e una plusvalenza derivante dalla cessione di un bene immobile.

L'Ufficio accertava, inoltre, l'esistenza di attività non dichiarate sulla base dell'elemento certo costituito dal costo del lavoro e, previa applicazione di una percentuale di ricarico alla luce degli indici parametrici per imprese operanti localmente nello stesso settore a termini dell'art. 62-*sexies* d.l. 30 agosto 1993, n. 331, recuperava maggiori IRES, IRAP e IVA. La società contribuente ha dedotto, nel merito, l'erronea applicazione del codice di attività e la mancata comparazione dei dati accertati con le risultanze di bilancio.

La CTP di Napoli, previa riunione del presente giudizio ad altri pendenti, aventi ad oggetto l'impugnazione di avvisi di accertamento nei confronti dei soci e di alcune cartelle di pagamento, ha rigettato il ricorso.

La CTR della Campania, con sentenza in data 1° ottobre 2014, previa separazione delle altre cause precedentemente riunite, ha accolto l'appello della società contribuente in ordine all'originario avviso di accertamento, osservando che la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi per il periodo di imposta in esame, in presenza di regolare tenuta della contabilità della presentazione delle

dichiarazioni dei redditi degli anni 2004 e 2006, della dichiarazione IVA, del mod. 770/2006, nonché del deposito dei bilanci, non giustifica il ricorso all'accertamento induttivo; nella sentenza è, inoltre, stato evidenziato come fosse stato applicato uno studio di settore riferito a un errato codice di attività. Ha, pertanto, concluso la CTR che l'Ufficio disponesse di tutti gli elementi per verificare la veridicità delle perdite esposte in bilancio, annullando l'avviso impugnato.

Propone ricorso per cassazione l'Ufficio affidato a tre motivi; la società contribuente intimata, previa riattivazione del procedimento notificatorio, non si è costituita in giudizio.

CONSIDERATO CHE

1.1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., per avere la sentenza impugnata accolto l'appello sulla base di una censura introdotta per la prima volta in grado di appello. Evidenzia il ricorrente come in primo grado la società contribuente avesse dedotto – oltre all'erronea indicazione del codice di attività, alla mancata integrazione del contraddittorio e al difetto di motivazione – la violazione dell'art. 39, primo comma, d.P.R. n. 600/1973 per non avere l'Ufficio accertato la corrispondenza della dichiarazione con i dati di bilancio. Osserva, in proposito, il ricorrente che la contestazione relativa all'erroneo utilizzo degli studi di settore, con deduzione dell'insussistenza di gravi incongruenze tra ricavi dichiarati e quelli risultanti dagli studi di settore (come risulta trascrizione del motivo di appello del contribuente), sarebbe stata introdotta per la prima volta in grado di appello.

1.2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione o falsa applicazione dell'art. 39, primo comma, lett. a) e secondo comma, lett. d) e dell'art. 41, primo e secondo comma d.P.R. n. 600/1973, dell'art. 55 d.P.R. 26

ottobre 1972, n. 633, nonché degli artt. 2697 e 2727 cod. civ., nella parte in cui la sentenza ha ritenuto che l'Ufficio abbia erroneamente fatto ricorso al metodo induttivo puro. Osserva il ricorrente che, in caso di accertamento condotto con metodo induttivo puro, l'Ufficio possa avvalersi di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza e che, nella specie, ricorressero i presupposti per procedere con tale metodo di accertamento a termini dell'art. 41 d.P.R. n. 600/1973, posto che la contribuente aveva ommesso di presentare la dichiarazione dei redditi del periodo di imposta oggetto di accertamento; nel qual caso, l'Ufficio non sarebbe tenuto a prendere in esame le dichiarazioni degli altri periodi di imposta. Osserva, inoltre, il ricorrente come l'atto impugnato prendesse le mosse dall'accertata antieconomicità di gestione dell'attività imprenditoriale e da elementi certi, quali l'incidenza del costo del lavoro e le percentuali di ricarico desunte da dichiarazioni dello stesso settore merceologico sul territorio regionale.

1.3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione dell'art. 2 d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., violazione degli artt. 277 e 112 cod. proc. civ. per avere la sentenza impugnata, sul rilievo dell'errata applicazione del metodo induttivo puro, annullato l'atto impugnato, senza rideterminare l'imposta effettivamente dovuta. Osserva il ricorrente che, essendo il giudizio tributario volto all'accertamento della pretesa impositiva nel merito, esso dovrebbe condurre, ove il giudice ritenga invalido l'atto impositivo nel merito, alla corretta rideterminazione della pretesa impositiva, nei limiti delle contestazioni del contribuente.

2. Va osservato preliminarmente come l'originaria notificazione del ricorso, spedito a mezzo posta in data 1° aprile 2015, non è andata a buon fine, risultando dalla cartolina di ritorno che il destinatario

(domiciliatario) fosse irreperibile alla data del 7 aprile 2015 presso il domicilio indicato nella sentenza impugnata (Portici, Viale Leonardo da Vinci, 82). All'esito della restituzione della cartolina, il ricorrente ha effettuato nuove ricerche, procedendo, di iniziativa, a nuova notificazione per ufficiale giudiziario, eseguita a mani proprie al medesimo indirizzo del precedente vano tentativo di notificazione. La notificazione si è, pertanto, conclusa 55 giorni dopo l'originario tentativo di notificazione presso il medesimo luogo dove il destinatario era risultato irreperibile.

3. Sul punto, la giurisprudenza di questa Corte richiede che - in caso di notifica di atti processuali non andata a buon fine per ragioni non imputabili al notificante - quest'ultimo, appreso l'esito negativo, deve riattivare immediatamente il procedimento della notificazione dell'atto (al fine di conservare gli effetti collegati alla richiesta originaria) e svolgere tempestivamente le attività necessarie al suo completamento, onde non superare il limite di tempo pari alla metà dei termini indicati dall'art. 325 cod. proc. civ., principio al quale è, peraltro, consentito derogare in caso di circostanze eccezionali di cui sia data prova rigorosa (Cass., Sez. U., 15 luglio 2016, n. 14594; Cass., Sez. V, 8 marzo 2017, n. 5974; Cass., Sez. VI, 31 luglio 2017, n. 19059; Cass., Sez. V, 11 maggio 2018, n. 11485; Cass., Sez. VI, 9 agosto 2018, n. 20700; Cass., Sez. VI, 26 ottobre 2018, n. 27275; Sez. Lav., 21 agosto 2020, n. 17577). Il termine pretorio, pari a quello indicato nell'art. 325 cod. proc. civ. dimidiato, ha la funzione di ancorare a parametri certi il giudizio di diligenza sull'operato del notificante che, per cause indipendenti dalla sua volontà, non sia riuscito a completare il procedimento di notificazione e, al fine di conservare gli effetti dell'originaria notificazione non andata a buon fine, proceda di iniziativa alle opportune ricerche e alla riattivazione del procedimento.

4. L'orientamento costituisce evoluzione del precedente orientamento, inaugurato da Cass., Sez. U., 24 luglio 2009, n. 17352, secondo cui, in caso di esito infausto della notificazione per cause non imputabili al notificante, questi può procedere di sua iniziativa (senza, quindi, preventiva istanza al giudice) alla riattivazione del procedimento di notificazione, purché la ripresa del procedimento avvenga entro un termine ragionevolmente contenuto. Secondo l'attuale orientamento, il criterio elastico della ragionevolezza viene sostituito da un termine certo, tale da sottrarre alla discrezionalità del giudicante il giudizio sulla diligenza del notificante. Al fine, pertanto, di conservare *ex tunc* gli effetti dell'originaria notificazione non andata a buon fine, in termini analoghi alla rinnovazione degli atti nulli, occorre che vi sia un errore nel procedimento notificatorio non imputabile alla parte notificante, che vi sia l'esercizio di una attività di impulso processuale (iniziativa) da parte del notificante e che la riattivazione del procedimento si concluda per il notificante nel termine di cui all'art. 325 cod. proc. civ. dimidiato (nella specie, trenta giorni).

5. Il suddetto orientamento consente, peraltro, di valorizzare circostanze eccezionali al fine di derogare al rispetto del suddetto termine entro cui la riattivazione del procedimento di notificazione andrebbe completata. Questa clausola di salvaguardia si impone in forza della giurisprudenza della Corte EDU, secondo la quale la restrizione del diritto all'accesso a un giudice si giustifica, a termini dell'art. 6 § 1 CEDU, ove persegua uno scopo legittimo e sempre che sussista un ragionevole rapporto di proporzionalità tra i mezzi impiegati e lo scopo perseguito (Corte EDU, 4 febbraio 2014, Staibano e altri c. Italia, § 27; Corte EDU, 24 settembre 2013, Pennino c. Italia, § 73; Corte EDU, Papon c. Francia, 25 luglio 2002, § 90; Corte EDU, 14 dicembre 1999, Khalifaoui c. Francia, §§ 35-36; Cass., Sez. U., 7 novembre 2017, n. 26338).

6. Questa soluzione è conforme al principio secondo cui il processo non può essere fine a se stesso («*Selbstzweck*»), dovendo le forme processuali risultare funzionali alla migliore qualità della decisione di merito (Corte cost., 12 marzo 2007, n. 77; Corte cost., 9 luglio 2021, n. 148), al fine di evitare, nel rispetto dei diritti costituzionali di difesa e di effettività della tutela giudiziaria (artt. 24, 111 Cost.), che vengano imposti oneri alle parti tali da rendere impossibile o estremamente difficile l'esercizio del diritto di difesa o lo svolgimento dell'attività processuale (Corte cost., 13 dicembre 2019, n. 271; Corte cost., 14 luglio 2017, n. 199; Corte cost., 2016, n. 121; Corte cost., 3 marzo 2016, n. 44). Una sanzione processuale che comporti l'assoluzione dall'onere di osservanza del giudizio – precludendo l'accesso al giudice o, comunque, impedendo una decisione nel merito – deve, pertanto, ritenersi compatibile con l'art. 6 § 1, Convenzione EDU solo se risponda al principio di proporzionalità, nonché a obiettive esigenze di buona amministrazione della giustizia, soprattutto ove riguardi regole prevedibili e sanzioni prevenibili con l'ordinaria diligenza (Cass., Sez. U., 30 giugno 2021, n. 18490; Cass., Sez. V, 24 giugno 2021, n. 18176; Cass., Sez. V, 9 marzo 2021, n. 6406; Cass., 26 febbraio 2020, n. 5164; Cass., Sez. VI, 15 febbraio 2018, n. 3789), facendo così «*prevalere le interpretazioni dirette a consentire al processo di giungere al suo sbocco naturale (Adreyev vs. Estonia; Reklous & Davourlis vs. Grecia; Efstathiou et autres vs. Grecia), senza enfatizzare un fin de non-recevoir non riscontrabile nei dati convenzionali di riferimento dell'art. 6 CEDU*» (Cass., Sez. U., 29 maggio 2017, n. 13452). Occorre, pertanto, verificare se sussistano nella specie circostanze eccezionali che consentano di derogare al rigoroso rispetto del termine ex art. 325 cod. proc. civ. dimidiato.

7. Nella specie risulta *per tabulas* che il notificante, dopo avere tentato la notificazione al domicilio risultante dalla sentenza

impugnata, ha eseguito nuove ricerche che lo hanno portato a rinvenire l'effettivo domicilio del destinatario nel medesimo luogo in cui l'originaria notificazione non era andata a buon fine. La riattivazione del procedimento notificatorio nel caso di specie, oltre a non rientrare, propriamente, nel caso esaminato da Cass., Sez. U., n. 14594/2016 cit., avente ad oggetto il trasferimento del domicilio del destinatario (cfr. punto 19 sent. ult. cit.), deve ritenersi ascrivibile a un evento patologico del procedimento notificatorio, consistente in una attestazione ideologicamente e gravemente errata del primo agente notificatore, evento tale da consentire di attivare la menzionata clausola di salvaguardia.

8. Soluzione, del resto, conforme al principio secondo cui l'interpretazione di una regola processuale deve andare nella direzione (virtuosa) di disincentivare comportamenti puramente idiosincratici o distorsivi, tali da favorire soluzioni assolutorie dall'osservanza del giudizio in conseguenza di vizi puramente formali che invece - ove portassero alla preclusione dell'accesso alla tutela giurisdizionale per la parte avversaria (nella specie, il ricorrente) - potrebbero incrementare il rischio di tali comportamenti distorsivi - con conseguente moltiplicazione di eventi in cui il criterio di collegamento tra destinatario della notificazione e luogo, non necessariamente fisico, della stessa venga meno fittiziamente - anziché incentivare comportamenti efficienti ai fini della corretta evocazione in giudizio.

9. Deve, pertanto, enunciarsi il seguente principio di diritto:

«In caso di notificazione di atti processuali non andata a buon fine per fatto altrui, il fatto che la notificazione non sia andata a buon fine per ragioni imputabili al solo agente notificatore - il quale fornisca attestazioni ideologicamente errate circa la non effettività del domicilio del destinatario invece rimasto inalterato e positivamente riscontrato dal altro agente notificatore in successivo accesso - integra una di

quelle circostanze eccezionali, di cui va data prova rigorosa, che consente al notificante incolpevole di conservare gli effetti collegati alla richiesta originaria anche se abbia riattivato il processo notificatorio senza il rigoroso rispetto del limite di tempo pari alla metà dei termini indicati dall'art. 325 cod. proc. civ. stabilito da Cass., Sez. U., 15 luglio 2016, n. 14594». La rinnovazione della notificazione, in quanto completata nel caso di specie cinquantacinque giorni dopo l'originario tentativo di notificazione non andato a buon fine, deve, pertanto, considerarsi tempestiva.

10. Passandosi all'esame del ricorso, il primo motivo va rigettato. Per costante giurisprudenza di questa Corte, si ha domanda nuova, inammissibile in appello, conseguente a modificazione della *causa petendi* nel caso in cui il diverso titolo giuridico della pretesa, dedotto innanzi al giudice di secondo grado, venga impostato su presupposti di fatto e su situazioni giuridiche non prospettate in primo grado, con conseguente mutamento dei fatti costitutivi del diritto azionato; in questo caso, si introdurrebbe nel processo un nuovo tema di indagine e di decisione, con conseguente alterazione dell'oggetto sostanziale dell'azione e dei termini della controversia, in modo da porre in essere una pretesa diversa da quella fatta valere in primo grado e sulla quale non si è svolto in quella sede il contraddittorio (Cass., Sez. III, 15 settembre 2020, n. 19186; Cass., Sez. V, 23 luglio 2020, n. 15730; Cass., Sez. V, 16 febbraio 2012, n. 2201).

11. Nella specie, risulta dallo stesso ricorso che la società contribuente ha dedotto sin dal primo grado di giudizio *«che il codice attività riportato sulla dichiarazione dei redditi (all. n. 1) è 45.21.1 e quindi diverso dal 45.25.0 indicato nell'accertamento notificato»*, circostanza di fatto sulla base della quale è stata fondata la motivazione del giudice di appello, ove ha rilevato che l'accertamento è fondato su uno studio di settore *«riferito a un errato codice di attività»*. Né risulta,

inoltre, dalla sentenza impugnata che la motivazione della decisione sia stata incentrata sulla corretta applicazione dello studio di settore, come anche sulla dedotta insussistenza di gravi incongruenze tra reddito dichiarato e reddito risultante dallo studio di settore applicato.

12. Il secondo motivo è fondato. E' accertato dalla sentenza impugnata che vi è stata *«mancata presentazione della dichiarazione annuale dei redditi per l'anno 2005»* oggetto di accertamento. Dispone in proposito l'art. 41 d.P.R. n. 600/1973 che, in caso di accertamento di ufficio (art. 41, primo comma) *«l'ufficio determina il reddito complessivo (...) sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui al terzo comma dell'art. 38 e di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze della dichiarazione, se presentata, e dalle eventuali scritture contabili del contribuente ancorché regolarmente tenute»*. Secondo una costante giurisprudenza di questa Corte, ove la presentazione della dichiarazione dei redditi risulti omessa, il potere di accertamento dell'amministrazione finanziaria di cui all'art. 41 d.P.R. n. 600/1973 (accertamento di ufficio) prescinde del tutto dalla metodologia di cui all'art. 39 d.P.R. cit. (in tema di accertamento induttivo), potendo l'Ufficio ricorrere a presunzioni cd. supersemplici, prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, la cui allegazione comporta l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, purché siano determinati, ancorché induttivamente, i costi relativi ai maggiori ricavi accertati, tenuto conto delle componenti negative emerse dagli accertamenti (Cass., Sez. V, 4 febbraio 2021, n. 2581; Cass., Sez. V, 16 luglio 2020, n. 15167; Cass., Sez. V, 20 gennaio 2017, n. 1506). L'Ufficio può, quindi, fare ricorso a qualsiasi elemento probatorio, spettando al contribuente la prova contraria dell'esistenza di elementi contrari volti a dimostrare che il reddito risultante dalla somma algebrica di costi e ricavi non è stato prodotto

o è stato prodotto in misura inferiore a quanto accertato (Cass., Sez. VI, 15 giugno 2017, n. 14930). Ne consegue che l'Ufficio può prescindere, non solo (in generale) dall'allegazione di prove dotate di pregnanza indiziaria, ma anche (in particolare) dalla comparazione del reddito accertato con le risultanze delle scritture contabili.

13. Nella specie, l'Ufficio ha addotto quali elementi presuntivi l'antieconomicità della gestione, l'esistenza di plusvalenze derivanti dalla gestione di un immobile, l'esistenza dell'elemento certo costituito dal costo del lavoro ai fini dell'applicazione della percentuale di ricarico risultante dagli indici parametrici per le imprese operanti localmente nello stesso settore, rispetto ai quali spettava alla società contribuente provare l'insussistenza del reddito prodotto nella misura accertata. La sentenza impugnata, nella parte in cui ha accertato che tali circostanze non giustificassero il ricorso all'accertamento induttivo, non ha fatto buon governo di tali principi, per cui va cassata con rinvio, dovendo il giudice del rinvio accertare l'assolvimento dell'onere della prova da parte del contribuente.

14. Il terzo motivo è fondato. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, il giudizio tributario non si connota come un giudizio di impugnazione-annullamento, bensì come un giudizio di impugnazione-merito, finalizzato non soltanto a eliminare l'atto impugnato, ma a determinare nel merito la pretesa impositiva, sostitutiva dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria, entro i limiti posti da un lato, dalle ragioni di fatto e di diritto esposte nell'atto impositivo impugnato e, dall'altro lato, dagli specifici motivi dedotti nel ricorso introduttivo del contribuente (Cass., Sez. V, 20 ottobre 2011, n. 21759). Nel qual caso, ove il giudice del merito rilevi l'invalidità di un avviso di accertamento per vizi di merito, deve procedere all'accertamento nel merito della pretesa e ricondurla alla corretta misura (Cass., Sez. V, 10 settembre 2020, n. 18777; Cass., Sez. V, 23

dicembre 2020, 23 dicembre 2020, n. 29364; Cass., Sez. V, 30 ottobre 2018, n. 27560; Cass., Sez. V, 28 giugno 2016, n. 13294; Cass., Sez. V, 12 novembre 2014, n. 24092). La sentenza impugnata, nella parte in cui ha fatto discendere l'annullamento dell'atto impositivo per ragioni attinenti al merito della pretesa impositiva, senza procedere alla rideterminazione del reddito accertato, non ha fatto corretta applicazione dei suddetti principi.

15. Il ricorso va, pertanto, accolto in relazione al secondo e al terzo motivo, cassandosi la sentenza impugnata con rinvio al giudice *a quo*, anche per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

P. Q. M.

La Corte rigetta il primo motivo, accoglie il secondo e il terzo motivo, cassa la sentenza impugnata con rinvio alla CTR della Campania, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, in data 8 luglio 2021

Il Presidente

~~Ettore Cirillo~~



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, 16 SET. 2021

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

~~Dott. Geri Lombardella~~ ~~Francesco Cirillo~~

