Sentenza del 27/04/2018 n. 10197 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La società Italgasbeton I srl, già Italgasbeton spa, ricorre in cassazione contro la sentenza n. 711/40/11, depositata il 16.11.2011, della CTR del Lazio che - in sede di giudizio di rinvio a seguito della sentenza di questa Corte, sez. 5^, n. 16242 del 2009, depositata il 10.7.2009, resa nel proc. 11914/2008, - respingeva l'appello della società contribuente e confermava la non detraibilità dell'iva in relazione alla fattura n. (XXXXX) del 1997 per mancanza di prova della effettività delle operazioni cui la stessa si riferisce.

La CTR, nella impugnata sentenza, basandosi sul principio affermato dalla Corte di Cassazione nella sentenza di annullamento con rinvio - secondo cui qualora l'Amministrazione fornisca validi elementi di prova per affermare la fittizietà delle fatture, anche mediante presunzioni, è onere del contribuente dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni - concludeva nel senso che, nel caso di specie, il contribuente non aveva fornito tale prova e la fattura doveva, pertanto, ritenersi fittizia.

Contro la sentenza della CTR ricorre in cassazione la società contribuente sulla base di due motivi.

L'Agenzia non ha presentato controricorso nei termini di legge, e si è costituita al solo fine di partecipare all'udienza di discussione.

Motivi della decisione

Con il primo motivo di ricorso la società deduce violazione dell'art. 523 c.p.p., comma 5; rileva, infatti, che al processo tributario, in particolare in tema di iva, sono applicabili anche le norme del codice di procedura penale in virtù del rinvio da parte del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 75, comma 1; tra queste, l'art. 523 c.p.p., comma 5, secondo il quale l'imputato ed il difensore devono, a pena di nullità, avere la parola per ultimi, se la domandano, e rileva che nel processo di rinvio davanti alla CTR ciò non sarebbe avvenuto nonostante la espressa richiesta formulata dal proprio difensore.

Il motivo è infondato; esso, peraltro, è anche al limite dell'inammissibilità, non avendo il ricorrente supportato la sua affermazione con alcun riscontro, per esempio, riportando nel ricorso lo stralcio del verbale dell'udienza di appello o allegando il verbale stesso.

In ogni caso, il citato D.P.R. n. 633 del 1972, art 75, limita espressamente il riferimento alle norme del codice di procedura penale all'accertamento e sanzioni. Recita, infatti, la norma:

Per quanto non è diversamente disposto dal presente decreto si applicano, in materia di accertamento delle violazioni e di sanzioni, le norme del codice penale e del codice di procedura penale, della L. 7 gennaio 1929, n. 4 e del regio D.L. 3 gennaio 1926, n. 63, convertito nella L. 24 maggio 1926, n. 898, e successive modificazioni.

Deve, in primo luogo, ritenersi che la stessa si riferisca alla fase precontenziosa, dove l'accertamento in tema di iva, e la conseguente irrogazione di sanzioni amministrative, presuppone attività che possono sfociare nella sfera penale, ora dovendo essere assistite da particolari garanzie, ora richiedendo l'intervento di organi delle indagini penali (artt. 51, 52, 63). Va anche tenuto presente che questa norma risale al 1972, quando altre norme sull'accertamento erano meno dettagliate di oggi; per questo si deve ritenere che l'art. 75 fosse norma di chiusura per le attività di accertamento ed irrogazione delle sanzioni.

La tesi, sostenuta dal ricorrente, secondo cui se il rinvio non riguardasse anche la fase processuale non avrebbe alcun significato, non appare condivisibile. Basti pensare alla necessità di regolare i rapporti tra organi verificatori e pubblico ministero una volta che i primi, in sede amministrativa, accertino un reato in tema di iva (da cui derivano conseguenze, tra l'altro, anche in tema di rapporti tra procedimento amministrativo e penale, di sanzioni amministrative e penali), o alle attività di sequestro delle scritture contabili, o al contenuto di alcuni atti tipici come l'autorizzazione del pubblico ministero all'accesso domiciliare, che, secondo opinioni dottrinali, proprio in virtù del rinvio di cui all'art. 75 al codice di rito penale deve essere specificamente motivata; si tratta di situazioni per le quali non esiste una dedicata disciplina nel dpr 633 del 1972 e nelle quali il fatto che l'art. 75 operi come norma di chiusura ha una sua utilità per individuare ed interpretare la normativa di riferimento.

Per contro, l'applicabilità del rinvio alla fase dibattimentale appare smentita proprio dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 59, citato dallo stesso ricorrente, che afferma espressamente che i ricorsi sono regolati secondo le norme del contenzioso tributario. Ritenere, quindi, il rinvio dell'art 75 riferito anche alla fase processuale appare, allora, frutto di una sforzo interpretativo veramente eccessivo.

Del resto, questa Corte ha già avuto occasione in passato di rimarcare la chiara distinzione tra il processo amministrativo-tributario e quello penale (Sez. 5^, n. 27149 del 2011), per esempio, in tema di regime delle prove, a proposito della applicabilità di principi penalistici relativi alla irritualità della prova al processo tributario.

A maggior ragione, sull'aspetto specifico che lamenta il ricorrente, non si ravvisa alcun riferimento normativo specifico per affermare che se nel processo tributario al contribuente non viene data la parola per ultimo, il processo è nullo.

Anche nella decisione della Sez. V, n. 2916 del 2013, questa Corte ha avuto l'opportunità di rimarcare la differenza tra processo penale e tributario, affermando che non si può estendere

l'efficacia di una norma processuale penale, posta a garanzia dei diritti di difesa in quella sede, a dominii processuali diversi, come quello tributario, muniti di regole proprie.

Una nullità meramente processuale prevista dal codice di procedura penale non costituisce, quindi, necessariamente una nullità del processo tributario, in virtù di un rinvio molto generico, contenuto nella normativa tributaria, al codice di rito penale e non alla specifica norma.

Infine, la previsione normativa di una nullità si giustifica in virtù di una valutazione del legislatore nel senso che la violazione pregiudichi in qualche modo la parte che la subisce. Nella specie, non risulta in quale modo il non avere potuto concludere per ultimo abbia pregiudicato il contribuente. Non è contestato, piuttosto, che nell'udienza tributaria il contraddittorio sia stato salvaguardato ed il contribuente abbia avuto la possibilità di esporre le proprie ragioni; il fatto che se avesse parlato per ultimo avrebbe vinto la causa è, invece, indimostrato. E' vero che nel processo penale il pregiudizio derivante dalla violazione dell'art. 423 c.p.c., comma 5, è "in re ipsa", ma in quella sede la ragione è la volontà di tutelare beni giuridici fondamentali, quale la libertà della persona. Lo stesso principio non si può automaticamente trasporre nel processo tributario, dove i beni che vengono in rilievo, seppure rilevanti, sono diversi.

Il motivo, pertanto, deve essere respinto.

Con il secondo motivo il ricorrente deduce violazione e falsa interpretazione dell'art. 384 c.p.c., ed insufficiente motivazione per omessa valutazione delle prove, atteso che la sentenza della CTR avrebbe equivocato sul contenuto della sentenza di annullamento con rinvio della Cassazione, ritenendo che la stessa avesse espresso anche un giudizio di merito sulla fondatezza delle prove al quale la CTR si è sentita, erroneamente, vincolata, in quanto la sentenza di legittimità aveva, invece, espresso solo un principio di diritto.

Il motivo è fondato.

Effettivamente la CTR sembra avere dato una interpretazione della sentenza di annullamento di questa Corte, n. 16242 del 2009, che ne ha travalicato il significato ed i confini. In tale decisione, infatti, questa Corte non ha affermato che nel caso di specie il contribuente non aveva dato prova della veridicità dell'operazione, ma si è limitata ad affermare che la CTR aveva errato nel ritenere assolto l'onere della prova da parte del contribuente sulla veridicità dell'operazione, dando rilievo ad elementi (come l'archiviazione penale o la contabilizzazione della fattura) che di per sè non erano idonei a tale fine.

La sentenza della CTR in sede di giudizio di rinvio avrebbe, quindi, almeno dovuto soffermarsi, anche in breve, su questi elementi probatori ed illustrare perchè non li riteneva fondati. Ha, invece, sostenuto, erroneamente, che "l'affermazione (della Cassazione) in punta di diritto e in punta di fatto non dà spazi interpretativi"; ha proseguito dicendo che il giudice di rinvio deve uniformarsi ai presupposti di fatto che hanno dato origine alla enunciazione della cassazione, e ha concluso, come motivazione, "nel caso di specie quindi non può non ritenersi provata, come affermato nella richiamata sentenza, la fittizietà dell'operazione...".

Questa Corte, invece, fedele al proprio ruolo di giudice di legittimità e non di fatto, non aveva sostenuto, nella sentenza di annullamento con rinvio, che l'operazione fosse fittizia, ma aveva solo sostenuto che i dati presi a fondamento dalla CTR per affermare la effettività della operazione, non avevano, in linea di diritto, quel rilievo.

La CTR avrebbe quindi dovuto entrare, anche sinteticamente, in una valutazione di merito sulla idoneità probatoria di tali elementi.

Il motivo va, pertanto, accolto, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla CTR del Lazio, in diversa composizione, anche ai fini della decisione sulle spese processuali.

P.Q.M.

rigetta il primo motivo.

Accoglie il secondo motivo; cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla CTR del Lazio, in diversa composizione, anche per la decisione sulle spese.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 7 novembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 27 aprile 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza