Sentenza del 18/12/2019 n. 33582 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

SMC Srl impugnava l'avviso di accertamento per Ires, Irap ed Iva per l'anno d'imposta 2008, emesso dall'Agenzia delle entrate per operazioni soggettivamente inesistenti nell'ambito di attività di commercio intracomunitario di carni bovine.

L'impugnazione era accolta dalla CTP di Potenza; la sentenza era confermata dal giudice d'appello.

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione con cinque motivi, depositando altresì memoria ex art. 380.bis.1 c.p.c. M. & C. Sas, quale socio della SMC Srl cancellata dal registro delle imprese, resiste con controricorso ed eccepisce il proprio difetto di legittimazione passiva.

Con ordinanza del 18/12/2018 la causa veniva rinviata per la trattazione in pubblica udienza.

Entrambe le parti hanno depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Occorre preliminarmente esaminare l'eccepito difetto di legittimazione passiva sollevato dall'unico socio costituito in relazione all'avvenuta cancellazione in data 5 novembre 2013 della SMC Srl, originaria contribuente, che ha altresì documentato mediante produzione della visura camerale e del bilancio finale di liquidazione del 5 luglio 2013, che nessuna somma (piano finale di riparto del 26 luglio 2013 e relativo verbale dell'Assemblea ordinaria dei soci) è stata ripartita per mancanza di attivo.

2. L'eccezione è infondata.

2.1. In disparte l'inammissibilità dell'indicata produzione, sorta anteriormente alla pronuncia d'appello, la circostanza è comunque inidonea ad incidere sulla legittimazione dei soci poichè non configura una condizione da cui dipende la possibilità di proseguire, nei loro confronti, l'azione originariamente intrapresa dal creditore sociale verso la società.

2.2. Sulla questione, come ormai è ben noto, le Sezioni Unite, con le sentenze nn. 6070 e 6072 del 12 marzo 2013, hanno ritenuto che in una simile evenienza si realizza una forma di "successione" da parte degli ex soci rispetto ai rapporti creditori e debitori già facenti capo alla società.

2.3. in ordine alle obbligazioni tributarie, per l'orientamento ormai prevalente, il limite di responsabilità di cui all'art. 2495 c.c. non incide sulla legittimazione processuale ma, in ipotesi, può refluire sull'interesse ad agire dei creditori sociali, rapportabile, in via astratta, a quanto riscosso a seguito della liquidazione (Cass. n. 9094 del 07/04/2017; Cass. n. 15035 del 16/06/2017), con la precisazione, peraltro, che la circostanza che i soci abbiano goduto o meno di un qualche riparto, non è dirimente neppure ai fini dell'interesse ad agire del Fisco creditore (v. anche Cass. n. 1713 del 24/01/2018; Cass. n. 9672 del 19/04/2018; Cass. n. 14446 del 05/06/2018 e, da ultimo, Cass. n. 897 del 16/01/2019).

Si è, sul punto, precisato che, come già osservato dalle stesse Sezioni Unite prima citate - che hanno riconosciuto che la circostanza si potrebbe riflettere sul requisito dell'interesse ad agire, ma hanno ammonito che il creditore potrebbe avere comunque interesse all'accertamento del proprio diritto -, anche la mera possibilità di sopravvenienze attive o, semplicemente, la possibile esistenza di beni e diritti non contemplati nel bilancio non consentono di escludere l'interesse dell'Agenzia a procurarsi un titolo nei confronti dei soci, in considerazione della natura dinamica dell'interesse ad agire, che rifugge da considerazioni statiche allo stato degli atti.

2.4. Ad ulteriore precisazione dei principi sopra esposti, peraltro, si può dubitare - e il rilievo ha carattere dirimente e preclusivo della stessa questione per come posta - che la stessa eccezione di "difetto di responsabilità" (in una qualunque delle sue accezioni) per mancato ricevimento di somme in sede di distribuzione possa assumere conclusivo rilievo nel giudizio relativo alla pretesa erariale nei confronti della società quale fatto impeditivo della pretesa avanzabile nei confronti del socio.

Da un lato, infatti, va tenuto conto delle caratteristiche formali ed amministrative dell'atto impositivo, che presuppone in ogni caso una iscrizione a ruolo nei confronti del socio, succeduto nel corso del processo, per le somme accertate nei confronti della società, e ciò sia che debba essere attivata la speciale procedura prevista dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36 (attesa l'espressa previsione di cui al comma 5: "La responsabilità di cui ai commi precedenti è accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60"), sia, per evidenti ragioni di omogeneità e di compiutezza dell'accertamento tributario, che venga attivato il modulo di responsabilità ex art. 2495 c.c., comma 2.

Dall'altro, il principio di impugnabilità degli atti tributari per vizi propri D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 19, comma 3, e il divieto di ampliamento dell'oggetto del giudizio (salvo i limitati casi dei motivi aggiunti D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 24, comma 2) paiono ostare alla possibilità di sollevare una simile eccezione nel corso del giudizio.

2.5. In questi termini, dunque, la questione è e resta estranea al giudizio perchè presuppone un ampliamento del thema decidendum ulteriore rispetto alla verifica della fondatezza della pretesa tributaria (e, specificamente, inteso a valutare la concreta responsabilità del socio), oltre che accertamenti in fatto caratterizzati da assoluta novità.

Si può per contro ritenere, invece, che una tale eccezione sia proponibile nella procedura specificamente avviata contro il singolo socio proprio a seguito dell'iscrizione a ruolo, effettuata nei suoi confronti, dei debiti della società.

Si tratta di un ambito, infatti, che attiene non più all'esistenza dell'obbligazione tributaria nei confronti della società (che costituisce solamente il presupposto per la successiva iscrizione a ruolo nei confronti dei soci), ma alla responsabilità del socio (in parallelo a quella del liquidatore) e, dunque, rilevano le condizioni e i limiti, anche quantitativi, imposti dalla vigente disciplina.

3. Passando al merito del ricorso, l'Agenzia delle entrate denuncia, con il primo motivo, violazione e falsa applicazione degli artt. 112, 324, 329 c.p.c. nonchè del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 e art. 2909 c.c. per aver la CTR ritenuto l'intervenuto passaggio in giudicato in ordine alla riconosciuta, da parte del giudice di primo grado, effettività e realtà delle operazioni, essendo stata criticata, con l'atto di gravame, solo l'asserita inutilizzabilità a fini probatori delle dichiarazioni rese in sede penale.

3.1. Il secondo motivo denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c. per motivazione apparente avendo la CTR ritenuto impossibile valutare le dichiarazioni rese in sede penale perchè non depositate, senza in alcun modo considerare che esse, in uno con le plurime risultanze probatorie, erano riprodotte nel pvc (oltre ad essere allegate allo stesso), asseritamente valutato come non esaustivo.

3.2. Il terzo motivo denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 63, D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, art. 2700 c.c., artt. 115 e 116 c.p.c., per aver ritenuto non valutabili le dichiarazioni rese da terzi e trascritte nel pvc e inidonee a soddisfare l'onere probatorio incombente sull'Amministrazione finanziaria.

3.3. Il quarto motivo denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., artt. 2697 e 2729 c.c. per aver la CTR omesso di valutare le prove prodotte dall'Ufficio, limitando l'esame solo alle deduzioni della controparte.

3.4. Il quinto motivo denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 112, 115 c.p.c., D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4, per aver dato rilievo probatorio a mere autocertificazioni e, comunque, a documentazione, allegata dalla contribuente, ininfluente ai fini della prova dell'inesistenza della contestata frode.

4. Il primo motivo è fondato.

Gli elementi probatori introdotti dall'Ufficio e dal contribuente attengono ad una unitaria questione, ossia se le operazioni oggetto di contestazione dovessero o meno essere qualificate come soggettivamente inesistenti.

La contestazione della statuizione di primo grado in ordine alla asserita inutilizzabilità delle dichiarazioni e delle risultanze del processo penale, sì da assegnare esclusiva prevalenza a quanto sostenuto dal contribuente, non attiene ad un diverso profilo ma investe, necessariamente, l'unitario oggetto della qualificazione delle operazioni stesse, la cui valutazione, dunque, è intrinsecamente viziata.

In altri termini, la CTR ha errato nel ritenere formatosi il giudicato interno poichè la ritenuta non valutabilità delle prove addotte dall'Ufficio mina in radice la statuizione del giudice di primo grado, che di quelle prove non ha voluto tenere conto, esclusa l'asserita duplicità di rationes.

Del resto, tale era la censura proposta dall'Ufficio come emerge chiaramente dall'atto di appello, riprodotto per autosufficienza, per il quale "il giudice provinciale accoglieva in toto le doglianze di controparte in merito alla effettività delle fatture di acquisto ritenendo che agli atti del processo non era stata fornita dall'Ufficio alcuna prova circa il presunto utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti... ".

5. I motivi dal secondo al quinto possono essere esaminati congiuntamente, investendo tutti l'unitaria problematica della valutazione da parte del giudice di merito dell'utilizzabilità delle prove introdotte in giudizio dalle parti.

5.1. Il secondo motivo non è fondato poichè la motivazione, ancorchè erronea, non è apparente, avendo il giudice di merito considerato non utilizzabili, neppure a fini indiziari, la dichiarazioni di terzi, pur riprodotte ed allegate al pvc, perchè non integrali, mentre ha ritenuto esaustivi i bonifici e le autocertificazioni di terzi.

5.2. Le restanti doglianze, peraltro, sono fondate.

5.3. Va premesso che l'Agenzia delle entrate ha riprodotto, per autosufficienza, il pvc dal quale risulta, oltre al complesso delle indagini svolte, il contenuto delle dichiarazioni rese dai terzi e dal titolare della società cartiera, con in allegato il verbale di interrogatorio.

La stessa CTR, del resto, ha affermato che le suddette dichiarazioni erano, sia pure parzialmente, trascritte.

5.4. In punto di diritto, inoltre, va ribadito che, per costante giurisprudenza della Corte, "il processo verbale di constatazione assume un valore probatorio diverso a seconda della natura dei fatti da esso attestati, potendosi distinguere al riguardo un triplice livello di attendibilità: a) il verbale è assistito da fede privilegiata, ai sensi dell'art. 2700 c.c., relativamente ai fatti attestati dal pubblico ufficiale come da lui compiuti o avvenuti in sua presenza o che abbia potuto conoscere senza alcun margine di apprezzamento o di percezione sensoriale, nonchè quanto alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale ed alle dichiarazioni a lui rese; b) quanto alla veridicità sostanziale delle dichiarazioni a lui rese dalle parti o da terzi - e dunque anche del contenuto di documenti formati dalla stessa parte e/o da terzi - esso fa fede fino a prova contraria, che può essere fornita qualora la specifica indicazione delle fonti di conoscenza consenta al giudice ed alle parti l'eventuale controllo e valutazione del contenuto delle dichiarazioni; c) in mancanza della indicazione specifica dei soggetti le cui dichiarazioni vengono riportate nel verbale, esso costituisce comunque elemento di prova, che il giudice deve in ogni caso valutare, in concorso con gli altri elementi, potendo essere disatteso solo in caso di sua motivata intrinseca inattendibilità o di contrasto con altri elementi acquisiti nel giudizio, attesa la certezza, fino a querela di falso, che quei documenti sono comunque stati esaminati dall'agente verificatore" (Cass. n. 28060 del 24/11/2017; Cass. n. 24461 del 05/10/2018; da ultimo, con specifico riguardo alle dichiarazioni riportate nel pvc, Cass. n. 14606 del 29/05/2019).

Quanto al valore probatorio delle dichiarazioni rese da terzi (sia prodotte dall'Amministrazione che dal contribuente), inoltre, è pacificamente riconosciuto il loro rilievo indiziario, che, dunque, non sono inutilizzabili od inammissibili ma concorrono, unitamente agli altri elementi, a formare

il convincimento del giudice (ex multiis v. Cass. n. 11785 del 14/05/2010; Cass. n. 20032 del 30/09/2011; Cass. n. 9080 del 07/04/2017; Cass. n. 29757 del 19/11/2018).

5.5. Orbene, il giudice d'appello ha ritenuto che:

- le dichiarazioni rese da terzi inserite nel verbale constatazione e le dichiarazioni rese nel giudizio penale "possono essere utilizzati nel processo tributario non come prova testimoniale, bensì come mere informazioni sfornite pertanto, ex sè, di efficacia probatoria, con la conseguenza che esse risultano del tutto inidonee, di per sè, a fondare un'affermazione di responsabilità del contribuente";

- le dichiarazioni di correo rese in procedimento penale hanno minore efficacia indiziaria;

- nel giudizio vi era "l'impossibilità assoluta di valutare le più volte citate dichiarazioni" perchè "mai depositate dall'Agenzia delle entrate";

- solamente "i verbali contenenti le dichiarazioni rese dinanzi al P.M.... depositati nella loro integralità avrebbero consentito al giudicante di poterne valutare il complessivo contenuto" mentre non è "sufficiente il riferimento operato dalla parte, nè la loro parziale trascrizione";

- "i bonifici bancari effettuati in pagamento delle fatture, le dichiarazioni rese ai sensi ai sensi e per gli effetti del D.P.R. n. 445 del 2000, art. 76" sono "ampiamente idonei a dimostrare l'effettività delle operazioni commerciali".

5.6. Emerge, dunque, che la CTR, nel ritenere inutilizzabili e non suscettibili di alcuna valutazione le dichiarazioni riportate nel pvc, ne ha obliterato completamente ogni efficacia, mentre esse avevano valore indiziario e, anzi, costituivano elementi di prova da valutare ed apprezzare, compiutamente e unitariamente, insieme agli ulteriori elementi in giudizio.

La decisione viola altresì l'art. 115 c.p.c.: il giudice non ha operato una valutazione delle prove introdotte dalle parti secondo la discrezionalità che gli compete ma, in termini più radicali, ha escluso che quelle introdotte dall'Ufficio fossero suscettibili di esame, che è rimasto limitato a quelle indicate dalla parte.

Con riguardo a quest'ultimo profilo, infine, occorre considerare che il giudizio riguarda operazioni soggettivamente inesistenti, sicchè - mentre per le dichiarazioni di terzi contenute nelle autocertificazioni, impregiudicato ogni apprezzamento sulla loro rilevanza, è sufficiente rinviare ai principi su esposti, potendo esse assumere, al pari di quelle introdotte dall'Amministrazione, rilievo indiziario - occorre richiamare l'orientamento di questa Corte in materia (v. Cass. n. 9851 del 10/04/2018, seguita da molte altre), per cui l'Amministrazione ha l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, l'oggettiva fittizietà del fornitore e la consapevolezza del destinatario (e, in particolare, che egli disponeva di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente) che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, mentre, a fronte di ciò, incombe sul contribuente la prova contraria di aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto secondo criteri di

ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, nè la regolarità della contabilità e dei pagamenti, nè la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi.

6. In accoglimento del primo, terzo, quarto e quinto motivo di ricorso, infondato il secondo, la sentenza va pertanto cassata con rinvio, anche per le spese, alla CTR competente in diversa composizione che procederà ad un nuovo esame attenendosi ai principi di diritto sopra enunciati.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, terzo, quarto e quinto motivo di ricorso, infondato il secondo; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR della Basilicata in diversa composizione per un nuovo esame.

Così deciso in Roma, il 24 giugno 2019.

Depositato in cancelleria il 18 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza