Sentenza del 18/12/2019 n. 33591 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. B. macchine utensili S.r.l. in liquidazione (di seguito, la contribuente) propone ricorso per cassazione sulla base di sei motivi avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia (di seguito, CTR) del 17 dicembre 2013, che ha rigettato l'appello avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano (di seguito, CTP) che aveva a sua volta respinto il ricorso con cui la contribuente aveva impugnato l'avviso di accertamento per Iva indebitamente detratta e relative sanzioni nell'anno di imposta 2004.

2. La ripresa conseguiva ad una verifica fiscale effettuata dalla Guardia di Finanza che aveva accertato l'utilizzo da parte della contribuente di fatture, con Iva a credito, per acquisti inesistenti.

3. I giudici di secondo grado rigettavano i motivi di appello affermando che: a) l'avviso di accertamento era stato regolarmente emesso in quanto "firmato dal capo area di controllo D.F.G. espressamente delegato dal Dott. G.V. "; b) la Guardia di Finanza nella sua attività istituzionale non era soggetta a delimitazione territoriale; c) l'atto impositivo era correttamente motivato, avendo messo la contribuente in grado di apprestare le proprie difese; d) era infondata la tesi della inutilizzabilità degli elementi probatori acquisiti dalla Guardia di Finanza, essendo stata allegata in copia fotostatica l'autorizzazione del procuratore della Repubblica; e) dalla documentazione acquisita - la ricostruzione delle dichiarazioni Modello Unico 2004, la comunicazione annuale Iva, bilanci e registro dei beni ammortizzabili -, emergevano elementi gravi, precisi e concordanti per determinare l'Iva indebitamente detratta.

3. L'Agenzia resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso la contribuente lamenta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione di legge e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, commi 1 e 3, ribadendo la nullità dell'avviso di accertamento perchè non sottoscritto dal direttore dell'ufficio. La censura è inammissibile. Va ribadito che: -"In tema di ricorso per cassazione, il vizio di violazione di legge consiste in un'erronea ricognizione da parte del provvedimento impugnato della fattispecie astratta recata da una norma di legge implicando necessariamente un problema interpretativo della stessa; viceversa, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta, mediante le risultanze di causa, inerisce alla tipica valutazione del giudice di

merito la cui censura è possibile, in sede di legittimità, attraverso il vizio di motivazione" (ex multis Sez. 5, n. 26110 del 2015);

-"Il cattivo esercizio del potere di apprezzamento delle prove non legali da parte del giudice di merito non dà luogo ad alcun vizio denunciabile con il ricorso per cassazione, non essendo inquadrabile nel paradigma dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (che attribuisce rilievo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e presenti carattere decisivo per il giudizio), nè in quello del precedente n. 4, disposizione che - per il tramite dell'art. 132 c.p.c., n. 4 - dà rilievo unicamente all'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante" (Sez. 3, Sentenza n. 11892 del 10/06/2016, Rv. 640194 - 01).

La CTR milanese ha articolatamente argomentato sulle ragioni di validità della delega di firma attribuita al sottoscrittore dell'avviso di accertamento de quo ed è questa una tipica valutazione meritale, basata sulle prove acquisite al processo, che sulla scorta dei citati arresti giurisprudenziali non può essere oggetto di "revisione" in questa sede di legittimità.

2. Con il secondo motivo di ricorso la contribuente, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, lamenta violazione e falsa applicazione di legge, stante l'inutilizzabilità degli atti della verifica fiscale, eseguiti da una guardia di finanza incompetente per territorio. La censura è infondata. Ai nuclei di controllo della Guardia di Finanza non si applicano le disposizioni relative alla competenza territoriale previste invece in relazione alle attività di accertamento degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, operando essi quali appartenenti ad un corpo militare nazionale, con propri comandi a livello centrale e locale. La giurisprudenza di questa Corte (n. 90/2015; n. 7957/97), che il Collegio condivide e riafferma, ha statuito che "Gli accessi, le ispezioni o le verifiche, che la Guardia di Finanza effettui, anche d'iniziativa, in materia d'I.V.A. in collaborazione con gli Uffici tributari, ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 63 (e successive modificazioni), non sono soggetti alle delimitazioni di competenza territoriale poste per gli organi dell'Amministrazione finanziaria e, pertanto, sono utilizzabili a finì fiscali ancorchè provengano da reparti di stanza in località diverse dalla sede dell'ufficio competente sul rapporto d'imposta". Gli accertamenti compiuti sono pertanto utilizzabili ai fini fiscali ancorchè provengano da reparti di stanza in località diverse dalla sede dell'ufficio competente sul rapporto d'imposta. Ne consegue che non si può eccepire la nullità dell'eventuale avviso d'accertamento che ne consegua per il solo fatto che lo stesso sia fondato su dati reperiti durante ispezioni o verifiche effettuate da nuclei della G.d.F. operanti "fuori territorio".

3. Con il terzo motivo di ricorso la contribuente, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, lamenta violazione e falsa applicazione della L. n. 241 del 1990, art. 3, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, commi 1 e 3, per essere l'avviso di accertamento e il P.V.C. privi di adeguata motivazione e di prova. Anche questa censura è infondata. In tema di contenzioso tributario, l'avviso di accertamento soddisfa l'obbligo di motivazione, ai sensi dell'art. 56 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ogni qualvolta l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'an ed il quantum debeatur (Sez. 5, n. 7360 del 31/03/2011); nella specie, la CTR ha dato contezza del merito dell'atto impugnato spiegando le ragioni per cui vi era

prova della indebita detrazione dell'IVA. Su un piano generale, resta fermo, come evidenziato da ultimo da Sez. 5, n. 30039/2018, Rv. 651552 - 01, che l'avviso di accertamento soddisfa l'obbligo di motivazione quando pone il contribuente nella condizione di conoscere esattamente la pretesa impositiva, individuata nel petitum e nella causa petendi, mediante una fedele e chiara ricostruzione degli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria, anche quanto agli elementi di fatto ed istruttori posti a fondamento dell'atto impositivo, in ragione della necessaria trasparenza dell'attività della Pubblica Amministrazione, in vista di un immediato controllo della stessa.

4. Con il quarto motivo di ricorso la contribuente, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, lamenta violazione e falsa applicazione del principio di inutilizzabilità degli atti penali e dell'obbligo di motivazione della relativa autorizzazione. Sostiene che l'asserita autorizzazione all'utilizzo degli atti ai fini fiscali avrebbe dovuto essere congruamente ed adeguatamente motivata.

La censura è inammissibile. Va ribadito che -"L'autorizzazione dell'autorità giudiziaria, richiesta dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 63, per la trasmissione, agli uffici delle imposte, dei documenti, dati e notizie acquisiti dalla Guardia di finanza nell'ambito di un procedimento penale, è posta a tutela della riservatezza delle indagini penali, non dei soggetti coinvolti nel medesimo procedimento o di terzi, con la conseguenza che anche la sua eventuale mancanza, se può avere riflessi disciplinari a carico del trasgressore, non tocca l'efficacia probatoria dei dati trasmessi, nè implica l'invalidità dell'atto impositivo adottato sulla base degli stessi" (Sez. 5 -, Ordinanza n. 33468 del 27/12/2018 (Rv. 652124 - 01).

5. Con il quinto motivo di ricorso (erroneamente rubricato come sesto) la contribuente, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 54 e 55. Correlata omessa pronuncia. Si contesta che l'accertamento sia stato emesso, in violazione del principio dell'onere della prova, in assenza di presunzioni gravi, precise e concordanti, e che la CTR avrebbe formato il proprio convincimento sulla base di una indebita concatenazione di presunzioni, prive dei requisiti di legge.

Il motivo è infondato: l'avviso di accertamento (come riprodotto dalla ricorrente) è esaurientemente motivato, anche per relationem, al verbale della Guardia di finanza, e delinea il percorso argomentativo in base al quale l'agenzia ha ritenuto inesistenti gli acquisti afferenti l'indebita detrazione dell'IVA. La contestazione, pur articolata come violazione di legge, investe, in realtà, il ragionamento e la valutazione dei singoli elementi di fatto operata dal giudice di merito, doglianza che, quindi, integra una censura motivazionale, non consentita alla luce della nuova formulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 La CTR ha dato atto che la contribuente aveva dichiarato che le scritture contabili erano state sottratte, ma ha proceduto alla ricostruzione dell'IVA omessa sulla base di circostanze gravi, precise e concordanti, fondate sulla documentazione fiscale esistente. Le contestazioni mosse sui punti dalla contribuente attengono al merito della controversia e, rientrando nella esclusiva attribuzione del giudice di merito, non possono essere contestati in sede di legittimità. Quanto all'omessa pronuncia in ordine alla richiesta di assunzione di testimonianze, è sufficiente richiamare il consolidato

orientamento della Suprema Corte, per il quale "alla luce dei principi di economia processuale e della ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell'art. 111 Cost., comma 2, nonchè di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c. ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di appello, la Corte di cassazione può omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorquando la questione di diritto posta con il suddetto motivo risulti infondata, di modo che la pronuncia da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza di appello (determinando l'inutilità di un ritorno della causa in fase di merito), sempre che si tratti di questione che non richiede ulteriori accertamenti di fatto" (v. Cass. n. 2313 del 01/02/2010; Cass. n. 21257 del 08/10/2014; Cass. n. 21968 del 28/10/2015 e, da ultimo, Cass. n. 16171 del 28/06/2017). Va ricordato allora che l'ammissione di tale mezzo istruttorio è preclusa dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. art. 7546, , comma 4, che espressamente esclude l'ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario, norma riconosciuta costituzionale dal Giudice delle leggi che ha affermato la discrezionalità, del legislatore "riguardo all'ammissibilità ed ai limiti dei singoli mezzi di prova. Scelta del resto presente anche nel processo civile, in relazione a determinati fatti o rapporti la cui prova può essere fornita solamente per iscritto (si vedano ad esempio, ex multis, gli artt. 1659, 1846, 1888, 1919 c.c.)". Nessun contrasto è ravvisabile con la giurisprudenza Europea, spettando agli Stati nazionali conformare la prova in relazione agli interessi tutelati.

Ma l'inammissibilità del mezzo istruttorio nel caso in esame si radica anche nella considerazione che l'oggetto della prova dedotta verteva su aspetti giuridici e non su fatti (pag. 10 del ricorso), ed era sostanzialmente irrilevante essendo noto che le condotte di evasione postulano di necessità la regolarità delle scritture contabili.

6. Con il sesto motivo di ricorso (erroneamente rubricato come ottavo), la contribuente lamenta l'omessa pronunzia in relazione al motivo formulato sulla illegittimità delle sanzioni sia per mancanza dell'elemento soggettivo, sia per la causa di forza maggiore collegata al furto della contabilità.

La censura è inammissibile. Le sanzioni, per legge, conseguono alla violazione delle norme tributarie (tranne che non siano riscontrate cause di non punibilità o le violazioni non abbiano rilevanza meramente formale). Pertanto, avendo la CTR riconosciuto la legittimità della pretesa tributaria, ne risulta corretta anche la applicazione delle sanzioni.

7. In conclusione il ricorso deve essere rigettato e la contribuente condannata alla rifusione del spese del presente giudizio che si liquidano in dispositivo. Sussistono i presupposti per l'applicazione nei confronti della ricorrente del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, nel testo introdotto dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità, liquidate, in complessivi Euro 10.300, oltre alle spese prenotate a debito ed agli accessori di legge. Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente,

dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quanto dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma, nella pubblica udienza, il 26 giugno 2019.

Depositato in cancelleria il 18 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza