Sentenza del 22/09/2020 n. 19784 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 258/29/2013, pronunciata il 16.1.2013 e depositata il 31.7.2013, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio rigetto' (per quanto ancora interessa) l'appello proposto dalla Sas (---) di (---), in persona del legale rappresentante, nonche' dai soci (---) e (---) contro la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Viterbo n. 73/1/2011, che aveva confermato nel merito l'avviso di irrogazione delle sanzioni n. (---), relativo ad IVA per l'anno 2005, per avere la societa' ricorrente omesso di annotare operazioni imponibili effettuate con le societa' (---) Srl, (---) Srl e (---) Srl, appartenenti allo stesso gruppo familiare, ritenute dalla Agenzia delle Entrate di natura economica anche perche' riportate contabilmente in corso d'anno nel conto clienti, in assenza di qualsiasi prova della pretesa natura finanziaria dei movimenti addotta dai ricorrenti e della esistenza di precedenti situazioni debitorie.

La sentenza della CTR fu oggetto - oltre che di ricorso per cassazione iscritto con il n. RG 6983/2014 - anche di impugnazione per revocazione ordinaria ai sensi dell'articolo 395 c.p.c., n. 3, e del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 64, iscritta con il n. RGA 6562 del 2013 davanti alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio.

Con il ricorso per revocazione la Sas (---) di (---), in persona del legale rappresentante, nonche' i soci (---) e (---) dedussero che erano stati rinvenuti nel frattempo documenti decisivi, di cui non era stata possibile la produzione precedentemente "in ragione del cambio del consulente della societa' e nelle more del passaggio di consegna della documentazione contabile relativa ad annualita' piuttosto datate", il che aveva determinato la difficolta' della consegna della documentazione.

La Commissione Tributaria Regionale, con sentenza n. 7874/6/2014, pronunciata il 17.11.2014, accolse il ricorso per la revocazione della sentenza n. 258/29/2013 e compenso' fra le parti le spese ritenendo che il "cambio di consulente da parte della societa' nelle more del passaggio di consegna della documentazione contabile relativa ad annualita' piuttosto datate", ben lungi dal costituire una colpa o negligenza della parte, contrariamente a quanto sostenuto dall'Ufficio che aveva addotto trattarsi di documenti pacificamente gia' noti alla societa' ricorrente trattandosi di rapporti fra societa' che facevano capo a soggetti appartenenti allo stesso gruppo familiare, potesse invece configurare un fatto del terzo non imputabile alla parte e rientrante "lato sensu" nell'ipotesi concettuale dell'esimente della forza maggiore. Ritenne poi, altresi', che la dichiarazione del consulente (---) in data 26.9.2013 di restituzione dei documenti contabili, fra cui la situazione patrimoniale al 31.12.2005 delle tre societa' pretese finanziatrici, fosse decisiva poiche' tali societa' avevano trattato contabilmente gli importi come finanziamenti e quindi

come crediti che coincidevano con i debiti esposti dalla societa' (---) Costruzioni verso le stesse, mentre, se si fosse trattato di costi per acquisto di beni e di servizi, le tre societa' avrebbero avuto interesse ad iscrivere le somme come componenti negativi.

Avverso detta sentenza, depositata in data 23.12.2014 e non notificata, ha proposto ricorso per cassazione la Agenzia delle Entrate con atto notificato in data 23.6.2015, affidato a due motivi, cui hanno resistito con controricorso la societa' (---) ed i due soci.

La Agenzia delle Entrate ha presentato una successiva memoria in data 5.2.2020.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.Con il primo motivo la Agenzia delle Entrate lamenta violazione e falsa applicazione dell'articolo 395 c.p.c., comma 1 n. 3, per insussistenza delle condizioni necessarie per la revocazione ed in particolare: a) per assenza della forza maggiore che avrebbe dovuto determinare, non gia' la indisponibilita' del documento, bensi' la ignoranza incolpevole della esistenza o del contenuto del documento, la prova della quale avrebbe dovuto essere fornita dai ricorrenti, con riguardo in particolare alla dimostrazione di avere fatto tutto il possibile per acquisire tempestivamente il documento e di non esserci riusciti per causa ad essi non imputabile o per fatto dell'avversario, il che non era avvenuto nel caso in esame poiche' la esistenza del documento era nota alla societa' (---.), cui si riferiva quella contabilita', e perche' apparteneva allo stesso gruppo societario della (---), della (---) e della (---), tutte societa' riconducibili alla medesima compagine pure familiare cui faceva capo anche la societa' (---), per cui il possesso del documento da parte del commercialista non integrava una causa di forza maggiore e i contribuenti avevano omesso qualsiasi prova in ordine all'eventuale tentativo fatto al fine di acquisire la documentazione suddetta presso il commercialista; b) per assenza della decisivita' dei documenti poiche' non servivano a contrastare gli addebiti dell'Ufficio, in quanto, riportando soltanto il saldo dei movimenti, non fornivano alcuna informazione sulla origine delle somme che erano state ritenute dall'Ufficio riconducibili a cessione di merci, mentre invece, per essere decisivi, avrebbero dovuto fornire la prova diretta dei fatti di causa.

2. Con il secondo motivo si duole, in via subordinata, di violazione e falsa applicazione dell'articolo 132 c.p.c., comma 2, n. 4, del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36 e dell'articolo 402 c.p.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, poiche' il giudizio rescissorio contenuto nella sentenza impugnata era motivato in modo solo apparente sulla base di argomentazioni irrilevanti ed incongrue, quali quella della esistenza di una differenza fra incassi e pagamenti che non ne chiariva la natura e l'asserito comportamento delle societa' collegate in merito alla mancata contabilizzazione dei componenti negativi di cui non vi era alcuna prova in causa; il che comportava omessa pronuncia sul punto.

3. Con il controricorso la societa' (---) ed i soci oppongono in primo luogo la inammissibilita' del ricorso per omessa esposizione sommaria dei fatti di causa ed omessa specifica indicazione degli atti processuali e dei documenti su cui si fonda, in violazione dell'articolo 366 c.p.c., comma 1, n. 3. Secondo i controricorrenti infatti la disposizione normativa del codice di rito impone la trascrizione integrale dell'atto, o quanto meno dei suoi passaggi essenziali e controversi, mentre il ricorso della Agenzia delle Entrate risulta lacunoso e non permette la ricostruzione di quanto

avvenuto nei giudizi di primo e di secondo grado. Sostengono poi la infondatezza dei motivi di ricorso per cassazione, rilevando che per la revocazione ordinaria sarebbe sufficiente la incolpevole impossibilita' di produrre il documento nel giudizio definito con la sentenza di revocazione, come nel caso in esame in cui il precedente consulente aveva restituito il documento solo dopo il deposito della sentenza di appello.

4. Con la memoria difensiva la Agenzia delle Entrate ha, a sua volta, opposto che, al contrario di quanto sostenuto dalla societa' (---) e dai soci, la forza maggiore che giustificava la revocazione era soltanto quella - non sussistente nel caso in esame - non ascrivibile ad inerzia e negligenza della parte che abbia fatto tutto il possibile per acquisire tempestivamente il documento.

5. Preliminarmente si rileva che e' infondata la eccezione di inammissibilita' del ricorso proposta dalla societa' (---) sotto il profilo della mancata esposizione sommaria dei fatti di causa. E' vero che nel ricorso per cassazione e' essenziale il requisito, prescritto dall'articolo 366 c.p.c., n. 3, dell'esposizione sommaria dei fatti sostanziali e processuali della vicenda, da effettuarsi necessariamente in modo sintetico, con la conseguenza che la relativa mancanza determina l'inammissibilita' del ricorso, essendo la suddetta esposizione funzionale alla comprensione dei motivi nonche' alla verifica dell'ammissibilita', pertinenza e fondatezza delle censure proposte (v., per tutte, Cass. Sez. 2 -, Sentenza n. 10072 del 24/04/2018 Rv. 648165 - 01; Sez. 5 -, Sentenza n. 29093 del 13/11/2018 Rv. 651277 - 01). Tuttavia il ricorso, nel caso in esame, contiene tale esposizione, articolata in ben dodici pagine, con riguardo al contenuto degli accertamenti relativi alla annualita' 2005 emessi nei confronti della (---) e della (---) Sas e relativi soci, ai ricorsi promossi contro tali accertamenti, allo sviluppo ed all'esito dei tali giudizi in primo e secondo grado, al giudizio per revocazione contro la sentenza n. 258/29/2013 ed al parallelo giudizio avverso la sentenza n. 260/29/2013, alle posizioni assunte dalle parti nel giudizio per revocazione ed al contenuto della sentenza emessa all'esito del giudizio di revocazione, quasi integralmente trascritta. E' infondata la pretesa della contribuente che il ricorso debba contenere dettagliatamente le numerose argomentazioni sollevate dal contribuente nei pregressi giudizi e la trascrizione integrale di tutti gli atti. Il ricorso deve infatti contenere - oltretutto sommariamente - solo la ricostruzione dei fatti utili ai fini della decisione e cioe' dei fatti contestati, evitando di riportare le questioni ormai non riproposte e soprattutto di ricopiare anche quanto non interessa, il che potrebbe determinare invece la sua inammissibilita', in assenza della valutazione critica del materiale acquisito nei giudizi di merito in relazione ai motivi di ricorso che e' quello che interessa.

6. Cio' posto, e' fondato il primo motivo di ricorso che aggredisce sotto il profilo della violazione dell'articolo 395 c.p.c., comma 1 n. 3, per insussistenza delle condizioni necessarie per la revocazione, entrambe le ragioni giustificatrici della sentenza impugnata, e cioe' che il "cambio" del commercialista potrebbe giustificare il fatto del terzo non imputabile alla parte e che la situazione patrimoniale al 31.12.2005 delle tre societa' collegate costituirebbe una prova che, se prodotta nel giudizio di merito, avrebbe comportato una pronuncia di segno opposto poiche' tale documento avrebbe dimostrato che le societa' collegate avevano trattato conta bilmente gli importi corrisposti alla ricorrente come erogazione di finanziamenti.

6.1. Sotto il primo profilo occorre invero, per giustificare la revocazione ai sensi dell'articolo 395 c.p.c., n. 3), nella interpretazione che ne ha dato la giurisprudenza consolidata di questa Corte, che la parte si sia trovata nell'impossibilita', non dovuta a sua colpa, di produrre i documenti nel giudizio di merito; incombe pertanto su chi agisce in revocazione l'onere di dimostrare che, fino al momento dell'assegnazione della causa a sentenza, l'ignoranza dell'esistenza dei documenti e del luogo ove essi si trovavano non sia dipesa da sua colpa, ma da fatto dell'avversario o da causa di forza maggiore (v., per tutte, Cass. Sez. 2 -, Ordinanza n. 885 del 16/01/2018 Rv. 647074 - 01). Ne consegue che, nell'ipotesi di ignoranza dell'esistenza di un documento, l'onere della parte e' soddisfatto dalla dimostrazione di una situazione di fatto tale da giustificarne la mancata conoscenza, mentre in quella di ignoranza soltanto del luogo di conservazione l'ammissibilita' dell'impugnazione e' subordinata alla prova di una diligente ricerca del documento e, nel caso di un suo pregresso possesso, dell'essersi verificato lo smarrimento per cause eccedenti la possibilita' di controllo della parte (v. Cass. Sez. 2, Sentenza n. 735 del 16/01/2008 Rv. 601140 - 01)

6.2. In tema di revocazione, l'ipotesi prevista dall'articolo 395 c.p.c., comma 1, n. 3, laddove presuppone il ritrovamento, dopo la sentenza, di uno o piu' documenti decisivi non prodotti in giudizio per causa di forza maggiore, si riferisce infatti ad un avvenimento straordinario, in nessun modo riconducibile ad un comportamento negligente della parte, sicche' non sono deducibili nel giudizio di revocazione ex articolo 395 c.p.c., n. 3 le circostanze che, pur se emergenti da un documento che si assume non prodotto in giudizio per causa di forza maggiore, si sarebbero potute dedurre o eccepire in sede ordinaria ed altrimenti dimostrare in quella sede, concretandosi il concetto di forza maggiore di cui alla norma citata in una ignoranza assoluta dell'esistenza o del contenuto del documento non attribuibile a colpa dell'interessato (v. Cass. Sez. 2, Sentenza n. 15534 del 11/06/2008 Rv. 603749 - 01; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 12162 del 30/05/2014 Rv. 631101 - 01).

6.3. Orbene, nel caso in esame la societa' (---) ed i soci avevano dedotto, con il ricorso per revocazione, il cui contenuto e' trascritto nella sentenza impugnata, ma anche, con virgolettato, a pagina 6 del controricorso, che la impossibilita' di produrre prima le situazioni patrimoniali alla data del 31.12.2005 delle tre societa' (---), (---) e (---), era dipeso "in ragione del cambio del consulente della societa' e nelle more del passaggio di consegna della documentazione contabile relativa ad annualita' piuttosto datate" ed hanno poi precisato che si versava nella ipotesi, non gia' di ignoranza dell'esistenza di documenti decisivi, bensi' di incolpevole impossibilita' di produrre quei documenti nel giudizio definito con la sentenza oggetto di revocazione (pagg. 13 e 14 delle controdeduzioni), poiche' il precedente consulente delle societa' (---), (---) e (---) aveva restituito i documenti alle suddette societa' con ritardo ("come da vostre numerose richieste", si veda a pag. 16 delle controdeduzioni). Si sarebbe percio' trattato di documenti di cui la societa' (---) ed i soci conoscevano la esistenza - come dedotto dalla Agenzia delle Entrate fin dalla costituzione nel giudizio per revocazione - poiche' sia la societa' (---) che le altre tre societa' appartenevano allo stesso gruppo familiare ed erano a conoscenza delle vicende societarie, cosi' come riconosciuto dalla stessa parte nelle controdeduzioni, ma che non avrebbero potuto produrre nel giudizio di merito promosso dalla societa' (---) e soci poiche' il commercialista del tempo (e cioe' dell'anno 2005), il Dott. (---), non avrebbe riconsegnato i

documenti contabili alle tre societa' nonostante la sopravvenuta sostituzione (di cui peraltro non e' stata indicata la data).

6.4. In tal caso, come correttamente rilevato dalla Agenzia delle Entrate con il primo motivo di ricorso, la societa' (---) ed i soci avrebbero dovuto dimostrare che non avevano potuto produrre nel giudizio di merito per causa di forza maggiore gli stati patrimoniali, pur conosciuti, che erano stati restituiti dal Dott. (---) alle societa' (---), (---) e (---) solo in data 26.9.2013 e quindi due mesi dopo il deposito della sentenza di appello ed in particolare dimostrare di avere fatto tutto il possibile per acquisire tempestivamente i suddetti documenti e di non esserci riusciti per causa ad essi non imputabile, il che, non solo non e' stato provato, ma neppure dedotto, avendo la societa' (---) e soci soltanto dedotto "la impossibilita' di produrre prima le situazioni patrimoniali alla data del 31.12.2005 delle tre societa' (---), (---) e (---), che era dipesa in ragione del cambio del consulente della societa' e nelle more del passaggio di consegna della documentazione contabile relativa ad annualita' piuttosto datate". Proprio il "cambio" del consulente avrebbe dovuto indurre la societa' (---) ad attivarsi per richiedere tempestivamente la documentazione in possesso dello stesso il che invece non risulta avvenuto, considerato che la documentazione risulta essere stata richiesta non gia' dalla societa' (---) bensi' dalle societa' (---), (---) e (---).

6.5. A tali principi, derivanti da una interpretazione consolidata della Corte di cassazione dell'articolo 395 c.p.c., n. 3 del, non si e' attenuta la sentenza impugnata, la quale - dopo avere richiamato a pagina 6 della sentenza impugnata la giurisprudenza della Corte di cassazione con riguardo proprio, in caso di ignoranza del luogo di conservazione del documento, all'onere della prova della diligente ricerca dello stesso - ha poi ritenuto che il "cambio" del consulente potesse configurare un fatto del terzo non imputabile alla parte e rientrante, latu sensu, nell'ipotesi concettuale della vis maior che poteva avere impedito alla parte di produrre quella documentazione, senza pero' considerare che i presupposti cui era collegata la ipotesi di revocazione ai sensi dell'articolo 395 c.p.c., n. 3, ed, in particolare, la ipotesi del ritrovamento di documenti la cui esistenza era conosciuta dalla parte, erano ben diversi, poiche' richiedevano la prova, a carico della parte, di avere fatto tutto il possibile per acquisire tempestivamente i suddetti documenti e di non esserci riuscita per causa ad essi non imputabile; prova che nella specie non era stata neppure offerta e che non poteva essere integrata dal "cambio" del consulente dal quale ben poteva essere ottenuta tempestivamente la restituzione dei documenti contabili attraverso gli strumenti apprestati dall'ordinamento, considerato che la mancata restituzione della documentazione da parte del commercialista ha rilievo disciplinare ed integra anche il reato di appropriazione indebita, mentre nulla aveva fatto la societa' (...), dal tempo dell'accertamento (2009) al 2013, per ottenere quei documenti che riguardavano il gruppo societario - familiare cui apparteneva.

6.6. Anche il secondo presupposto, costituito dalla decisivita' dei documenti e' insussistente alla luce del principio per cui la natura straordinaria dell'istituto della revocazione comporta che la decisivita' del documento di cui all'articolo 395 c.p.c., n. 3 debba essere apprezzata in relazione al profilo della motivazione della sentenza impugnata che si assume viziato proprio in conseguenza della mancata conoscenza in giudizio del documento poi ritrovato, il quale non puo' quindi essere utilizzato in funzione meramente strumentale per aprire il dibattito su aspetti e temi gia' preclusi nel precedente giudizio, indipendentemente dal nuovo elemento, ovvero gia'

trattati in sede di impugnazioni ordinarie (v., per tutte, Cass. Sez. Sentenza n. 3482 del 21/07/1989 Rv. 463475 - 01).

6.7. L'elemento della decisivita', infatti, se pure non deve intendersi in senso assoluto, esige, tuttavia, che sia idoneo a fornire nuovi elementi probatori tali per cui il giudice, se ne avesse avuto tempestiva cognizione, avrebbe risoluto la lite in maniera diversa, favorevolmente alla parte che chiede la revocazione, che e' concessa appunto per riparare gli errori verificatisi nel giudizio di merito e non piu' rimediabili mediante gli ordinari mezzi di impugnazione, che siano in relazione con i fatti tassativamente indicati nel citato articolo 395 c.p.c. (Cfr. rv. 325525, 320040).

6.8. In tale ambito, la sentenza impugnata ha ritenuto decisiva la acquisizione delle situazioni patrimoniali delle tre societa' asseritamente finanziatrici poiche' il fatto che esse avessero trattato contabilmente gli importi corrisposti alla societa' (---) come erogazione di finanziamenti dimostrerebbe che si trattava appunto di finanziamenti e non di crediti commerciali come sostenuto dall'Ufficio e come ritenuto dalla sentenza di cui era stata chiesta la revocazione. La suddetta documentazione era pero' del tutto speculare a quella che emergeva dalla contabilita' (---) al 31.12.2015, considerato che anche la societa' (---), come risulta dalla sentenza n. 258/29/2013, di cui e' stata chiesta la revocazione, aveva, a sua volta, attraverso artifici contabili ed in particolare attraverso movimenti di giroconto, mutato la natura dei crediti e debiti commerciali o di fornitura in finanziamenti effettuati al 31.12.2005, cosi' facendo apparire nel saldo dell'operazione di giroconto solo il risultato finale della operazione, indicata come finanziamento, mentre invece attraverso la consultazione dei singoli conti accesi alle societa' coinvolte risultavano nel dettaglio i movimenti economici intervenuti nel corso dell'anno che la societa' (---) aveva cercato tardivamente di giustificare come errori contabili commessi nell'arco di un intero anno e per somme rilevantissime, poi corretti attraverso i movimenti di giroconto dopo la fine della annualita'. Anche la indicazione, nello stato patrimoniale delle tre societa' coinvolte, della natura finanziaria delle operazioni, percio', nulla prova se non il saldo finale di una serie di movimenti (analogamente a quanto avvenuto per la societa' (---)) che a quella data "appariva" di natura finanziaria, senza pero' essere in grado di dimostrarne la reale natura che poteva emergere soltanto attraverso l'analisi dei singoli conti, peraltro mai prodotta in giudizio.

6.9. Lo stato patrimoniale delle tre societa' non era quindi in alcun modo idoneo a dimostrare la diversa natura dei crediti che anche la societa' (---), attraverso artifici contabili, aveva indicato con movimenti di giroconto, al 31.12.2005, come finanziamenti, in assenza pero' di qualsiasi giustificazione documentale pure richiesta dalla Agenzia delle Entrate, come indicato nell'avviso di accertamento (trascritto a pagine 21 e 22 del ricorso), poiche' riportavano solo un dato globale e cioe' la differenza fra incassi e pagamenti e non consentivano di dedurre la natura dei movimenti di crediti e denaro.

6.10. Inoltre la questione della natura commerciale dei crediti, come risultante dalla contabilita' in corso d'anno, suffragata dalla effettiva esistenza di rapporti commerciali fra le societa' dello stesso gruppo e dalle movimentazioni dei conti correnti che corrispondevano alle specifiche registrazioni contabili nel "conto fornitori", in assenza di qualsiasi documentazione dei pretesi finanziamenti, era gia' stata trattata e decisa nel giudizio di merito, concluso con la sentenza

oggetto di revocazione, che aveva escluso qualsiasi rilevanza probatoria delle operazioni di giroconto strumentali alla evasione di imposta e non poteva quindi essere utilizzata in funzione meramente strumentale per aprire il dibattito su aspetti e temi gia' preclusi nel precedente giudizio attraverso documenti che non servivano a modificare le risultanze gia' emerse nel giudizio. L'assestamento contabile di fine anno era stato infatti gia' esaminato e ritenuto irrilevante, per cui la nuova prova "decisiva" avrebbe dovuto attenere non gia' agli stati patrimoniali finali, bensi' alla natura delle operazioni, che pero' non e' stata offerta. Ed anche l'argomento per cui le somme corrisposte alla societa' (---) non sarebbero state portate in deduzione dalle societa' collegate e' una mera asserzione della parte recepita dalla sentenza in assenza di qualsiasi prova che avrebbe richiesto la verifica del conto economico.

6.11. La sentenza impugnata, anche laddove sostiene che il trattamento delle somme come finanziamento da parte delle tre societa' collegate nel conto economico costituirebbe un elemento decisivo opera, in conseguenza, una violazione dell'articolo 395 c.p.c., n. 3 poiche' il conto economico non era idoneo a costituire la prova della natura dei movimenti e costituiva al contrario un elemento gia' esaminato nel giudizio di merito.

7. Il secondo motivo che attiene alla omessa pronuncia e che e' stato proposto esclusivamente in via subordinata resta assorbito dall'accoglimento del primo motivo.

8. La sentenza impugnata, che non si e' attenuta ai principi di diritto sopra indicati, deve essere pertanto cassata, e, poiche' non sono necessarie altre indagini, decidendo nel merito, si deve rigettare il ricorso per revocazione proposto dalla societa' (---) e soci.

9. Ferma restando la compensazione gia' disposta per il giudizio di revocazione, le spese del presente giudizio di cassazione seguono la soccombenza della societa' (---) e soci e devono essere liquidate, come in dispositivo, in favore della Agenzia delle Entrate.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso per revocazione dei contribuenti. Condanna i contribuenti al pagamento delle spese del presente giudizio che liquida in Euro 10.240, oltre spese prenotate a debito.

Si da' atto, ai sensi del D.P.C.M. 8 marzo 2020, articolo 1, comma 1, lettera a), che la presente sentenza viene sottoscritta dal solo Presidente del Collegio per impedimento dell'estensore Dott.ssa Corradini Grazia.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza