Sentenza del 16/10/2020 n. 22482 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
FATTI DI CAUSA

La s.r.l. (XXXXX) impugnava innanzi alla CTP di Cuneo l'avviso di accertamento N. (XXXXX) notificato il 24.05.2010, con il quale l'Ufficio delle Entrate di Mondovi', sulla scorta della sentenza penale ex articolo 444 c.p.p. n. 197/08 pronunciata dal Tribunale di Mondovi' in data 24.03.2009, rilevava per l'anno 2004 omessa dichiarazione di maggiori ricavi, pari ad Euro 11.788,00, derivati da uso di fatture passive emesse dalla (XXXXX) di (XXXXX) per operazioni inesistenti, aveva intimato il pagamento rispettivamente di Euro 3.890,00 per maggiore IRES, Euro 501,00 per maggiore IRAP ed Euro 2.358,00 per IVA, oltre interessi, ed applicato le relative sanzioni. La Societa' deduceva che la contestata omissione dichiarativa concerneva l'impiego di fatture gia' valutate dalla G.d.F. in sede di verifica conclusa con pvc del 17.12.2007 e dall'Agenzia delle Entrate in sede di avviso di accertamento emesso nel 2008 per la medesima annualita', che avevano escluso la fittizieta' delle operazioni poste in essere con la (XXXXX), avendo invece il dante causa della (XXXXX) s.r.l. riconosciuto la fittizieta' di altre operazioni intercorse con la (XXXXX) di (XXXXX), pure contestate nel medesimo procedimento penale; che rispetto a tali accertamenti non erano intervenuti fatti nuovi e che la sentenza ex articolo 444 c.p.p., peraltro neppure allegata, non poteva avere efficacia di giudicato ai sensi dell'articolo 654 c.p.p.; che il legale rapp.te della Societa' aveva accettato il patteggiamento per mere esigenze di economia processuale e per evitare il giudizio; che l'avviso era privo di motivazione su tutte tali circostanze.

L'Agenzia delle Entrate replicava a tutti i motivi e chiedeva il rigetto del ricorso. La CTP adita, con sentenza n. 182/01/2010, respingeva il ricorso.

La Societa' soccombente proponeva appello, al quale resisteva l'Agenzia delle Entrate, e la CTR del Piemonte, con la sentenza oggetto del presente ricorso, ha respinto l'appello ed ha condannato la contribuente alla rifusione delle ulteriori spese del grado: respinte le doglianze dell'appellante in merito alla pretesa carenza motivazionale dell'avviso, la CTR, premessa l'astratta utilizzabilita' nel giudizio tributario del giudicato penale, nel senso della autonoma valutabilita' di "quegli elementi probatori o presuntivi atti a sostenere la ... decisione", alla luce dei difformi criteri di valutazione probatoria consentiti nel giudizio tributario; dato atto che la sentenza ex articolo 444 c.p.p. "non puo' essere considerata una automatica ammissione di colpevolezza", ma che essa "in ogni caso essa costituisce un elemento non solo presuntivo ma di prova che consente al giudice di verificarne la fondatezza in funzione degli elementi alternativi e probatori che la parte contribuente puo' portare in opposizione ...", e richiamata giurisprudenza conforme di questa Corte, ha concluso che "la potesta' di disconoscere il risultato di un patteggiamento nel processo in esame e' vincolata dalla capacita' del collegio di motivarne

l'esclusione e quindi dagli elementi che la parte porta a proprio sostegno". Quindi, passando all'esame del merito delle questioni valutative dedotte dalla societa' appellante, ha ritenuto illogico ed ingiustificato l'atteggiamento dell'imputato che avrebbe abbandonato la difesa in relazione ad una cospicua parte della contestazione nonostante il postulato accertamento di correttezza del proprio operato da parte dei verificatori, ritenuto peraltro insufficiente quale prova esimente "in presenza di ulteriori sviluppi della vicenda"; ha quindi affermato che "l'ammissione di colpevolezza nel processo penale non essendo stata prodotta alcuna prova a sostegno della tesi della Societa' e mancando ogni giustificazione razionale al suo comportamento, conferma la fondatezza dell'accertamento...". Infine ha escluso la lamentata violazione degli articoli 7 Statuto del contribuente e Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42, in quanto la ricorrente Societa' si era dimostrata a perfetta conoscenza del contenuto e della portata della sentenza penale n. 197/2008 e dovendosi percio' ritenere insussistente alcuna causa di nullita' dell'avviso.

La Societa' soccombente ricorre per cassazione sulla base di sedici motivi, ai quali resiste l'Agenzia con controricorso, nel quale conclude per il rigetto. La ricorrente deposita memoria.

All'esito della pubblica udienza del 17 gennaio 2020, udite le conclusioni del Procuratore Generale ed i difensori delle parti, come riportate in epigrafe, la Corte ha pronunciato sentenza.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo ed il secondo motivo di ricorso la (XXXXX) s.r.l. denuncia, rispettivamente ai sensi del dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione o falsa applicazione degli articoli 112, 329 e 342 c.p.c. e conseguente error in procedendo per avere la CTR omesso la pronuncia sulla censura sollevata dalla stessa Societa' nell'atto d'appello circa l'errore commesso dai primi Giudici circa l'individuazione nell'avviso di accertamento di fatture diverse da quelle indicate nel PVC 17.12.2007, peraltro attribuite alla medesima impresa (XXXXX), costituenti l'elemento di novita' che avrebbe consentito l'emissione dell'avviso medesimo; e corrispondentemente ai sensi del n. 5 del medesimo articolo omessa o insufficiente motivazione circa le medesime circostanze relative all'errore in ordine alla differenza e provenienza delle fatture oggetto dell'avviso impugnato.

I motivi non possono essere accolti, siccome presuppongono l'omessa pronuncia e motivazione sulla specifica questione, laddove la CTR ha esplicitamente preso atto dello specifico motivo d'appello proposto dalla (XXXXX) (sintetizzato su b) pag. 3 della sentenza) e vi ha dato specifica risposta nell'ultima parte della sentenza, concludendo che "Per quanto riguarda l'errata individuazione da parte dei primi giudici dei documenti contabili ritenuti illeciti ed il refuso presente nella sentenza penale, la Commissione non ritiene che tali fatti abbiano effetto sulla legittimita' del provvedimento e sull'efficacia della sentenza impugnata. Il giudizio infatti ha riguardato in modo motivato il recupero a tassazione di irregolarita' (precisamente descritte nel provvedimento) emerse nell'ambito di altro processo. Su tale aspetto non possono incidere ne' la mancata rilevazione della GdF ne' il mero errore materiale di natura descrittiva presente nella sentenza impugnata ...", che, essendo di natura meramente formale, la CTR ha ritenuto di correggere in quanto inidonee a "contraddire le osservazioni svolte".

E' evidente pertanto da tale motivazione che la CTR ha considerato il passaggio criticato nell'atto d'appello come frutto di un errore percettivo dell'identificazione della fonte documentale delle contestate evasioni, che, una volta individuato e corretto, non le ha impedito di confermare che le fatture oggetto di ripresa erano precisamente quelle elencate nell'avviso e riportate nel PVC e che non e' idoneo ad incidere sulla identificazione dell'oggetto del giudizio e, quindi, sulla correttezza dell'iter argomentativo seguito dal Giudice del merito e condiviso dalla medesima CTR. Poiche' quindi il motivo d'impugnazione ha trovato non solo adeguato esame, ma anche puntuale e motivata risposta nella sentenza d'appello, i due primi motivi di ricorso debbono ritenersi inammissibili siccome presuppongono un elemento di fatto (omesso esame ed omessa motivazione) palesemente insussistente e contraddetto dalla riportata motivazione della sentenza oggetto dell'odierno giudizio. Quanto poi alla censura di insufficiente motivazione, valgono le ragioni di inammissibilita' che andranno ad evidenziarsi per gli analoghi motivi di ricorso oggetto di vaglio in prosieguo.

Come espressamente enunciato dalla ricorrente in esordio all'esposizione dei successivi motivi, questi si fondano sostanzialmente sui medesimi presupposti di fatto, dai quali vengono argomentati la violazione di diverse norme di legge ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, e, parallelamente, corrispondenti vizi di omessa e/o insufficiente e/o contraddittoria motivazione ex n. 5 della medesima norma.

In fatto la ricorrente Societa' evidenzia che:

a) Nel procedimento penale n. 543/2007 R.G. del Tribunale di Mondovi' era stata contestata l'illecita deduzione di costi derivanti da operazioni inesistenti, configurate in relazione a due fatture emesse dalla (XXXXX) di (XXXXX), in relazione alle quali (XXXXX), all'epoca legale rapp.te della Societa', aveva ammesso l'inesistenza delle operazioni, ed a sedici fatture, 4 delle quali riguardanti l'esercizio 2004, emesse dalla (XXXXX) di (XXXXX), in relazione alle quali il (XXXXX) non aveva operato alcuna ammissione di colpevolezza;

b) Il (XXXXX) aveva acceduto al rito premiale poiche', ritenendo certa la condanna per le violazioni commesse nei rapporti con la (XXXXX), la difesa in relazione alle contestazioni concernenti le forniture della GMT 2003 non avrebbe comportato, in esito al giudizio, vantaggi consistenti, tenuto conto delle modestissime pene applicate dal Giudice in sede di patteggiamento;

c) La G.d.F., in sede di PVC, aveva affermato che le fatture emesse dalla GMT 2003 nei confronti della (XXXXX) s.r.l. avevano rilievo semplicemente in relazione alla difformita' tra i corrispettivi su di esse riportati, dalla (XXXXX) s.r.l. interamente registrati sulla scorta di documentati integrali pagamenti, e quelli, ben inferiori, annotati dall'emittente nella propria contabilita';

d) La stessa Agenzia delle Entrate di Mondovi', che aveva proceduto all'originario accertamento oggetto di separato giudizio, aveva condiviso le valutazioni dei verificatori, omettendo qualsiasi rettifica in proposito;

inoltre postula in diritto che:

e) Sarebbe impossibile per l'indagato accedere al rito premiale del patteggiamento della pena su richiesta in relazione soltanto ad alcuni dei fatti oggetto di imputazione.

Con il terzo ed il quinto motivo di ricorso si prospetta violazione e falsa applicazione degli articolo 444 c.p.c. e articolo 445 c.p.c., comma 1-bis, in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 3: la CTR Piemonte, postulando l'intervenuta applicazione della pena su richiesta delle parti anche con riferimento alle fatture provenienti dalla (XXXXX), relative tuttavia ad operazioni realmente effettuate ancorche' reputate inesistenti, obliterando per un verso la impossibilita' di procedere ad un patteggiamento parziale, per altro verso le risultanze investigative del PVC GdF del 17.12.2007 che escludevano la fittizieta' delle relative operazioni, avrebbe violato o falsamente applicato, rispettivamente, l'articolo 444 c.p.c. e l'articolo 445 c.p.c., comma 1-bis. Invero, come puntualmente evidenziato e ribadito in entrambi i gradi, alla stregua dei rilievi effettuati dalla GdF solo il titolare della (XXXXX) si sarebbe reso responsabile di illecito fiscale in relazione alle suddette fatture; ma l'imputato, non potendo richiedere un patteggiamento parziale e volendo evitare una complessa vicenda processuale, ha rinunciato alla difesa anche in relazione ai fatti per i quali non era colpevole, consapevole che la sentenza non avrebbe potuto accertare la sua responsabilita' con efficacia di giudicato, ne' far luogo ad accertamenti suscettibili di giudicato, e che d'altronde le conseguenze penali sarebbero state sostanzialmente irrilevanti; e d'altronde i limiti di efficacia della sentenza penale di applicazione della pena su richiesta come indicati nell'articolo 445 c.p.p. avrebbero imposto, alla stregua della stessa giurisprudenza di legittimita' richiamata nella sentenza impugnata, un'adeguata motivazione circa le ragioni che inducono il Giudice a ritenere sussistente una valenza probatoria assimilabile all'ammissione di colpevolezza.

Con il quarto ed il sesto motivo la Societa' ricorrente lamenta contraddittoria o omessa o insufficiente motivazione relativamente all'inesistenza dei presupposti fattuali in relazione ai quali il (XXXXX) avrebbe potuto ritenersi responsabile del contestato utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, avendo la CTR apoditticamente negato l'esistenza di elementi di prova contraria in ordine alle giustificazioni della sua rinuncia all'accertamento giudiziale, laddove questi erano stati forniti mediante la produzione ed il richiamo del PVC dal quale emergeva l'assenza assoluta di indizi dell'inesistenza delle operazioni contestate anche in relazione alle cinque fatture della (XXXXX).

Con il settimo motivo la Societa' (XXXXX) deduce, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione o falsa applicazione degli articoli 654 c.p.p. e articolo 14 preleggi, per avere la CTR, fondando il proprio giudizio esclusivamente sulla sentenza di patteggiamento, sostanzialmente ritenute accertate, senza il previo svolgimento di un'adeguata istruttoria dibattimentale, circostanze idonee a condurre alla dichiarazione di responsabilita' dell'imputato circa l'inesistenza delle operazioni fatturate, con efficacia di giudicato, senza la verifica della sussistenza dei presupposti di estensione, sia oggettiva che soggettiva, del giudicato, di fatto attuata in via analogica ed al difuori dei presupposti previsti dall'articolo 654 c.p.p. invocato.

Con il corrispondente ottavo motivo censura la pronuncia impugnata per omessa o insufficiente motivazione ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5 circa la sussistenza dei suddetti

presupposti di operativita' del giudicato esterno penale anche al difuori delle ipotesi previste nell'invocato articolo 654 c.p.p..

Con i successivi due motivi la ricorrente denuncia, in riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, rispettivamente, violazione o falsa applicazione degli articoli 2697 c.c. e articolo 115 c.p.c. (nono motivo) ed omessa o insufficiente motivazione (decimo motivo) circa la prova addotta dalla parte a sostegno della carenza di responsabilita' in ordine ai fatti contestati: la CTR infatti, una volta premesso che la parte ha la facolta' di addurre elementi prova idonei a sovvertire la "presunzione" di colpevolezza scaturente dalla sentenza di applicazione della pena su richiesta, e pur avendo preso atto dell'avvenuta produzione di un documento (PVC della GdF) avente efficacia probatoria privilegiata di atto pubblico, sotto il primo profilo avrebbe errato nel non attribuire alcuna valenza sintomatica ai sottolineati passaggi di quel verbale che scagionavano del tutto il Massaro in relazione alle fatture della (XXXXX), negando la valenza legale che la legge (articolo 2700 c.c.) attribuisce a quella tipologia di atto e violando l'obbligo di giudicare juxta alligata (articolo 115 c.p.c.); sotto il secondo profilo, dopo aver menzionato la tesi difensiva fondata sulle emergenze di quel verbale, assume, in piena contraddizione con tutte le riportate premesse, l'inesistenza di alcuna prova contraria alla "presunzione di colpevolezza"; ovvero non ha speso alcun argomento per spiegare per quale ragione gli argomenti esposti nell'invocato PVC sarebbero inconferenti o insufficienti a superare detta presunzione.

Con l'undicesimo motivo di ricorso la ricorrente lamenta violazione e/o falsa applicazione, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, dell'articolo 2700 c.c. e articolo 116 c.p.c., comma 1, e correlativamente con il dodicesimo omessa o insufficiente motivazione ai sensi del n. 5 del medesimo articolo 360 c.p.c.: secondo la prima prospettazione per aver omesso di attribuire al PVC la giusta valenza probatoria in ordine alla effettivita' delle operazioni fatturate, derivante dalla sua natura di atto pubblico fidefacente fino a querela di falso di quanto in esso attestato, cosi' violando anche la norma processuale che impone di attribuire alle prove legali il valore attribuito dalla legge; secondo la successiva per aver omesso totalmente di motivare (o aver inadeguatamente motivato) sul perche' non aveva attribuito al menzionato verbale l'efficacia probatoria spettantegli in quanto atto pubblico.

Con il tredicesimo e quindicesimo motivo la Societa' (XXXXX) lamenta violazione e/o falsa applicazione, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, rispettivamente dell'articolo 3 Cost. e dell'articolo 25 Cost., comma 2, perche', reputando fittizie operazioni che tali non erano sulla scorta delle fonti di prova addotte, aveva attribuito alla contribuente una responsabilita' piu' grave di quella derivante dal fatto commesso, cosi' trattando in modo eguale situazioni del tutto differenti e sanzionandola per un fatto effettivamente mai commesso.

Il quattordicesimo ed il sedicesimo motivo contengono denuncia di omessa o insufficiente motivazione ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5 in ordine alle ragioni sia dell'ingiusta attribuzione alla Societa' di una responsabilita' piu' grave di quella emergente dagli atti, sia in ordine all'attribuzione di un fatto realmente non commesso, nonostante la sua comprovata inesistenza.

I motivi nn. 4-6-8-10-12-14 e 16 (cosi' come il n. 2 cui si e' fatto cenno) contenenti censure di omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione sono inammissibili. Va ricordato che la

sentenza impugnata e' stata depositata il 5.02.2013, quindi successivamente all'entrata in vigore dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5 nella sua attuale formulazione come introdotta dalla L. n. 184 del 2012, articolo 54; ne consegue che innanzi a questa Corte non possono essere articolate censure di insufficiente o contraddittoria motivazione della sentenza d'appello, residuando esclusivamente la possibilita' di dedurre l'omesso esame non gia' di punti della decisione, ma di fatti controversi e decisivi (Cass. sez. V 8.10.2014 n. 21152; Cass. sez. VI-III ord. 6.07.2015 n. 13928; Cass. sez. VI-V ord. 4.10.2017 n. 23238). Orbene tutti i suddetti motivi, lungi dal contenere censure di omesso esame circa fatti decisivi e controversi, afferiscono non gia' all'esistenza e/o alla completezza e coerenza logico-giuridica della motivazione sulle singole circostanze fattuali esaminate dalla CTR, bensi' alla valenza indiziaria da questa attribuita alle fonti di prova delle stesse, trasformandosi cosi' in altrettante proposte di diversa valutazione, sia singolarmente che complessivamente, delle fonti di prova indiziaria sulle singole circostanze, inammissibile anche alla stregua della previgente formulazione del n. 5 dell'articolo 360 c.p.c., ed a fortiori alla luce della nuova, applicabile ratione temporis al ricorso in esame (Cass. sez. VI-V ord. 15.05.2018 n. 11863, nella quale si chiarisce che la deduzione del contrasto tra difformi fonti probatorie attiene alla sufficienza della motivazione ed e' attualmente inammissibile; Cass. sez. II ord. 29.10.2018 n. 29715). I motivi, pertanto, trascendono i limiti di ammissibilita' imposti dall'indicato parametro, risolvendosi nella pretesa di un diverso apprezzamento delle singole fonti indiziarie nell'ambito di una visione parcellizzata dell'intero contesto indiziario, privo dell'illustrazione dei motivi per i quali la valutazione complessiva dello stesso sarebbe inadeguatamente o incoerentemente motivata (cfr. Cass. sez. V 4.02.2004 n. 2090; Cass. sez. L 3.07.2014 n. 15205; Cass. sez. L 27.07.2017 n. 18665).

Il tutto in presenza di una motivazione resa dalla CTR su ciascuno degli elementi indiziari prospettati dalla parte appellante, certamente sintetica, ma tale sia da evidenziare l'avvenuto esame dei fatti dedotti, sia da consentirne un'ampia, ancorche' inammissibile, confutazione nel merito: invero la scelta del (XXXXX) (all'epoca imprenditore individuale, quindi legale rapp.te della Societa' ricorrente) di accedere al rito premiale e' stata ritenuta "illogica, in quanto non e' credibile che l'interessato abbia evitato di difendere la propria posizione per una parte cosi' cospicua degli illeciti interessati (complessivamente sedici fatture su diciotto), anche in relazione al fatto che l'eventuale riconoscimento di correttezza da parte dei verificatori non puo' essere considerata una prova in presenza di ulteriori sviluppi"; la valenza probatoria degli accertamenti riportati nel PVC della GdF e' stata parimenti apprezzata, avendo la CTR ritenuto che "Ne' le risultanze di una prima verifica possono considerarsi esaustive per il periodo fiscale preso in considerazione, in quanto l'emerge di nuovi elementi consente l'emissione di un successivo provvedimento" ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 43; e che "il nuovo elemento e' costituito dalla sentenza penale n. 197/2008, non essendo rilevante che la causa penale si sia conclusa con un patteggiamento Nel caso in esame poi e' incontestato che la GdF aveva sospeso la verifica per l'avvio del procedimento penale".

Passando all'esame dei motivi per violazione di legge, il terzo, il quinto ed il settimo motivo, da esaminare congiuntamente per la stretta connessione logico giuridica che li lega, sono infondati.

Va subito evidenziato come, contrariamente a quanto presupposto dalla ricorrente nel settimo motivo di ricorso, la CTR non ha attribuito alla sentenza di patteggiamento pronunciata nei

confronti del (XXXXX) alcuna automatica efficacia di giudicato penale in relazione ai fatti in essa contestati e giudicati, avendo esplicitamente affermato, anche nei passaggi in precedenza riportati, che gli accertamenti in fatto risultanti da sentenza penale definitiva, ancorche' di patteggiamento ex articolo 444 c.p.p. ed ancorche' emessa in fase predibattimentale, possono essere valutati dal Giudice tributario quali elementi di prova; sicche' la CTR, lungi dall'aver tratto dalla sentenza gli effetti automatici di giudicato penale "quanto all'accertamento della sussistenza del fatto, della sua illiceita' penale e all'affermazione che l'imputato lo ha commesso" (articolo 651 c.p.p. in relazione all'articolo 445 c.p.p., comma 1-bis, che e' norma speciale rispetto all'articolo 654 c.p.p.) circa il fatto scaturente dall'applicazione della pena effettuata con sentenza n. 197/2008 del GIP del Tribunale di Mondovi', si e' invece fatta carico della motivazione in ordine alle questioni di fatto sollevate dalla difesa della Societa' in fase di impugnazione dell'avviso, ossia in punto di presumibile irragionevolezza della rinuncia a difendersi in ordine ai fatti dei quali la Societa' oggi sostiene l'insussistenza, nonche' in ordine alle ragioni di inidoneita' delle valutazioni della GdF nel pvc del 17.12.2007 a contrastare la prova della inesistenza delle operazioni fatturate dalla (XXXXX), oggetto delle imputazioni mosse al legale rapp.te della s.r.l. (XXXXX); valutando cioe' gli elementi probatori acquisiti nel processo penale e scaturenti precipuamente dal PVC della GdF unitamente all'esito del giudizio penale ed alle pur parziali ammissioni dell'imputato in relazione ad alcune delle operazioni contestate. Tale opzione valutativa appare del tutto logica e sistematicamente corretta se soltanto si considera che persino alla sentenza penale di proscioglimento puo' essere attribuita la medesima efficacia probatoria (cfr. Cass. sez. V ord. 27.06.2019 n. 17258).

La CTR in altri termini si e' perfettamente e dichiaratamente attenuta al principio costantemente enunciato da questa Corte (in sede di ermeneusi degli articoli 444 e 445 c.p.p.) in punto di efficacia probatoria (e non di giudicato) della sentenza emessa ai sensi di quelle norme, secondo il quale, pur se la sentenza di applicazione della pena su richiesta non implica da parte dell'imputato espresso riconoscimento di responsabilita' in merito ai reati contestati e puo' costituire frutto di una sua libera scelta, dovuta a considerazioni estranee alla certezza della responsabilita' in se', essa impone pur sempre al "giudice di merito il quale intenda disconoscere tale efficacia probatoria di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe" accettato le conseguenze penali di "una sua insussistente responsabilita', ed il giudice penale (vi) abbia prestato fede", onere al quale la CTR, come gia' ricordato, si e' puntualmente attenuta (Cass. sez. V 19.12.2003 n. 19505; Cass. sez. V 16.11.2012 n. 20133; Cass. sez. V 30.09.20015 n. 19251; Cass. sez. V 3.12.2010 n. 24587; Cass. sez. V ord. 24.05.2017 n. 13034).

Ne' in questa sede di legittimita' possono valutarsi critiche di falsa applicazione della normativa evocate in ciascuno dei motivi in esame fondate sul presupposto (enunciato fin dall'epigrafe dei singoli motivi in esame) di una inammissibile modificazione o revisione dei fatti accertati dalla CTR (peraltro impossibile per le medesime ragioni della dichiarata inammissibilita' di tutti i motivi concernenti i correlati vizi di motivazione dedotti autonomamente) di contro a quelli meramente presupposti dalla ricorrente sulla scorta delle proprie deduzioni difensive: infatti la deduzione del vizio di violazione o falsa applicazione di legge non puo' afferire "apparentemente, (ad) una violazione di norme di legge mirando, in realta', alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, cosi' da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimita' in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito" (Cass. sez. VI-III ord. 4.04.2017

n. 8758; Cass. sez. V 4.08.2017 n. 19567); sicche', se pur e' ammissibile, in linea di principio, l'unitaria ma autonoma deduzione di vizi di falsa applicazione di legge e di vizi della motivazione, una volta esclusa l'ammissibilita' di questi ultimi, quelli di violazione o falsa applicazione di legge dovranno essere esaminati sulla base dell'accertamento fattuale operato dalla CTR e divenuto intangibile in sede di legittimita'.

In particolare e' evidente che l'invocazione da parte della ricorrente dei fatti riassunti sub b), c) e d) a base dei motivi in esame, in aperto contrasto con le opposte valutazioni e conclusioni raggiunte dalla CTR, si fonda sulla parallela deduzione di vizi motivazionali gia' dichiarati inammissibili; non senza evidenziare che alla base dei presupposti fattuali sub c) e d) sta uni'' ulteriore erronea affermazione in diritto della ricorrente, secondo la quale non sarebbe stato possibile al (XXXXX) ottenere una sentenza di proscioglimento parziale in sede di patteggiamento: invero l'articolo 444 c.p.p. deve necessariamente essere coordinato con il principio generale di immediata applicabilita' di cause di estinzione del reato o di proscioglimento o di assoluzione enunciato, con diverse modulazioni, dagli articoli 129, 425 e 530 c.p.p., richiamato nel medesimo articolo 444 c.p.p., comma 2, che impone al Giudice, quando ritenga sussisterne i presupposti, di dare prevalenza alle cause di estinzione o di improcedibilita' dell'azione o di assoluzione e proscioglimento anche rispetto alla istanza di applicazione di pena su richiesta, ed anche su singoli capi di imputazione (cfr. Cass. pen. Sez. II 24.07.2019 n. 20772; Cass. sez. III 20.07.2017 n. 39521); sicche' per un verso sarebbe stato possibile da parte dell'indagato di prospettare al Giudice, richiedendone il consenso al PM, esiti diversi per le distinte ipotesi di reato contestate, eventualmente producendo elementi probatori adeguati; per altro verso il Giudice, accogliendo l'istanza, ha implicitamente ritenuto non ricorrere ragionevoli presupposti per un proscioglimento immediato.

Del resto le pronunce delle Sezioni penali di questa Corte invocate dalla ricorrente e menzionate in memoria illustrativa (peraltro contrastate da pronunce di segno decisamente opposto) concernono tutte la diversa ipotesi nella quale la proposta di applicazione della pena non esaurisca completamente la necessita' di celebrazione del processo (nel senso che l'imputato chieda il patteggiamento per alcuni reati e di essere giudicato per altri), e quindi venga a confliggere con la finalita' precipuamente deflattiva del procedimento speciale; laddove le pronunce qui richiamate concernono casi nei quali l'istanza, in parte di patteggiamento ed in parte di proscioglimento (o archiviazione), sarebbe stata (come nella fattispecie in esame) comunque risolutiva dell'intero procedimento.

Anche il nono e l'undicesimo motivo si appalesano inammissibili per le stesse ragioni dei precedenti, emergenti dalle medesime sintesi introduttive dei rispettivi motivi: in effetti sotto le mentite spoglie di una erronea applicazione in un caso degli articoli 2697 c.c. e 115 c.p.c., nell'altro dell'articolo 2700 c.c. e articolo 116 c.p.c., la ricorrente critica la valutazione della CTR sul piano fattuale, senza neppure veicolarla attraverso censure motivazionali o di omesso esame, per non aver attribuito prevalenza probatoria ad alcune risultanze del PVC (sul fatto che erano stati mossi rilievi tributari alla sola (XXXXX) e non al (XXXXX) ed idoneita' degli accertamenti a provare la sussistenza delle operazioni) - delle quali si sostiene l'efficacia probatoria privilegiata quale atto pubblico - in luogo di altre (constatazione della non corrispondenza degli importi delle fatture a quelli registrati nella contabilita' della (XXXXX), anche se non del (XXXXX)), ovvero

di mancata prevalenza della prova documentale ex articolo 2700 c.c. sul libero convincimento del Giudice. Orbene, premesso che l'efficacia privilegiata di atto pubblico ai sensi dell'articolo 2700 c.c. compete al PVC esclusivamente in relazione "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, nonche' quanto alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale ed alle dichiarazioni a lui rese" (cfr. per tutte Cass. sez. V ord. 5.10.2018 n. 24461), e non gia' alle valutazioni o motivazioni relative alle iniziative intraprese dai redattori, la circostanza che i soggetti verbalizzanti abbiano ritenuto o meno di procedere a contestazioni di violazioni tributarie all'uno o all'altro dei soggetti coinvolti non impone assolutamente di ritenere provata la sussistenza o l'insussistenza delle violazioni ipotizzate, in ordine alla quali quelle valutazioni non hanno alcuna valenza vincolante per l'Ufficio accertatore, ed ancor meno per il Giudice in sede contenziosa. In realta' l'unico fatto rilevante ai fini probatori resta il contrasto tra le registrazioni contabili della (XXXXX) e le fatture, dal quale la CTR ha tratto elementi di prova indiziaria (inesistenza o parziale inesistenza delle operazioni fatturate) valutati in senso opposto a quello postulato dalla (XXXXX), apprezzandoli nel contesto di altra fonte di prova, costituita dalla sentenza di applicazione di pena su richiesta. Tale metodo di apprezzamento rispetta il canone valutativo della prova risultante dal PVC enunciato nella gia' citata Cass. n. 24461/2018, secondo la quale "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 inattendibilita' o di contrasto con altri elementi acquisiti nel giudizio ".

Quindi per un verso nessuna violazione dei principi applicativi degli articoli 2697 e 2700 c.c. (peraltro sotto alcun profilo illustrata dalla ricorrente), avendo la CTR deciso ritenendo nel merito rispettato l'onere probatorio incombente sull'Agenzia ed avendo rispettato i limiti dell'efficacia probatoria privilegiata dell'atto pubblico pvc; ne' degli articoli 115 e 116 c.p.c., la cui deduzione avrebbe dovuto essere prospettata ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 5, come detto inammissibile, e non gia' quale violazione di legge ex articolo 360 c.p.c., n. 3, se non nelle ipotesi di carenza motivazionale assoluta o di omessa valutazione delle obiezioni di parte, circostanza gia' esclusa nell'esame dei precedenti motivi (Cass. sez. VI-III ord. 23.10.2018 n. 26769; Cass. sez. I ord. 28.02.2018 n. 4699; Cass. sez. II 30.11.2016 n. 24434; Cass. sez. III 10.06.2016 n. 11892; Cass. sez. III 17.06.2013 n. 15107).

Quanto ai motivi tredicesimo e quindicesimo, ancora una volta la ricorrente deduce, senza alcuna articolazione fattuale od esposizione di censure alla motivazione dei Giudici d'appello, la violazione di norme di rango costituzionale, delle quali la seconda afferente la sfera della giurisdizione penale e quindi totalmente estranea ai principi che regolano il diritto tributario; il tutto sulla base della mera e non argomentata postulazione di una ricostruzione in fatto totalmente opposta a quella effettuata dalla CTR e, come premesso, priva di critica all'adeguata motivazione della sentenza impugnata. Totalmente inconsistente ed inammissibile, peraltro, anche la prospettazione della violazione dell'articolo 3 Cost., laddove il confronto al fine del riscontro della violazione del parametro di uguaglianza viene sviluppato non in relazione all'adozione di una lettura incostituzionale di una disposizione di legge, ne' rispetto ad una situazione fattuale diversa e giudicata o esaminata dall'Agenzia in base a diverso canone di

giudizio, ma direttamente tra il fatto ritenuto accertato dalla CTR e quello che, secondo l'ipotesi prospettata dalla stessa ricorrente, la CTR avrebbe dovuto accertare; venendosi cosi' a determinare l'inammissibilita' della doglianza per la stessa carenza della base di confronto tra trattamento diverso di due situazioni reali sostanzialmente identiche o del trattamento identico di situazioni reali radicalmente differenti, base che costituisce la vera essenza del controllo di ragionevolezza ex articolo 3 Cost. (Cass. sez. L 25.08.2000 n. 11098).

L'inammissibilita' o l'infondatezza di tutti i motivi proposti ed esaminati comporta il rigetto del ricorso e la condanna della ricorrente al rimborso delle spese di questo giudizio, come liquidate in dispositivo, a favore dell'Agenzia controricorrente.

Va dato atto inoltre che sussistono le condizioni processuali per determinare, a carico della ricorrente soccombente, l'obbligo di versamento del contributo unificato in misura doppia rispetto a quella gia' versata con l'iscrizione a ruolo.

P.Q.M.

La Corte respinge il ricorso, e condanna la Societa' ricorrente al rimborso in favore dell'Agenzia delle Entrate delle spese di questo giudizio, che liquida in complessivi Euro 2.800,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13 comma 1-quater, da' atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale dello stesso articolo 13, ex comma 1 -bis, se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza