Sentenza del 11/07/2022 n. 21946 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La S. Service s.r.l. in liquidazione ricorre, con quattro motivi, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza della C.t.r. del Lazio che - pronunciando quale giudice di rinvio - ha accolto l'appello dell'Ufficio avverso la sentenza della C.t.p. di Roma che, a propria volta, aveva accolto il ricorso spiegato dalla contribuente avverso l'avviso di accertamento (n. (---)) con il quale era stato recuperato a tassazione, ai fini Irpeg, Ires ed Iva, il maggior reddito per l'anno d'imposta 1998, derivante dall'omessa indicazione di ricavi e dall'indebita deduzione di costi.

2. La Corte di Cassazione, con la sentenza dell'8 aprile 2015 n. 6956, annullava con rinvio la sentenza precedentemente resa dalla C.tr. del Lazio rilevando quanto segue: "la motivazione è gravemente insufficiente atteso che dallo scarno e (apparentemente) autoevidente ragionamento del giudice di merito, come risultante dalla sentenza impugnata, emerge tanto l'obliterazione di elementi (anche presuntivi) che potrebbero condurre ad una diversa decisione, quanto - e soprattutto - l'obiettiva carenza, nel complesso della medesima sentenza, del procedimento logico che ha indotto il giudice, sulla base degli elementi acquisiti, al suo convincimento".

3. La C.t.r. del Lazio, in diversa composizione, a seguito di riassunzione del giudizio ad opera della contribuente, ha accolto l'appello dell'Ufficio spiegato avverso la sentenza della C.t.p. di Roma.

4. La ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente denunzia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione dell'art. 112 c.p.c..

In particolare, censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha accolto il gravame dell'Ufficio, sebbene quest'ultimo, nel giudizio di rinvio, fosse rimasto contumace e per non aver esaminato la domanda originaria del contribuente, riproposta in sede di rinvio, ed avente ad oggetto l'annullamento dell'avviso di accertamento.

2. Con il secondo motivo la ricorrente denunzia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, violazione e falsa applicazione dell'art. 2727 c.c..

In particolare, con riferimento all'accertamento di maggiori ricavi, assume che la C.t.r. ha tratto, con riferimento ai redditi del 1999, una presunzione da quanto prospettato nel processo verbale di constatazione solo in via di mera ipotesi e che successivamente, sempre in via presuntiva, ha esteso la medesima all'anno 1998, cui si riferiva l'avviso di accertamento impugnato, per il quale non era stato fatto alcun accertamento, nemmeno presuntivo. Deduce, per l'effetto, che la sentenza ha omesso di esaminare fatti decisivi della questione controversa e, nel contempo, ha dato luogo ad una presumptio de presumpto.

3. Con il terzo motivo la ricorrente denunzia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, nonchè la violazione dell'art. 4 CEDU, Prot. 7.

In particolare, censura la sentenza impugnata per non essersi pronunciata su quanto dedotto nel giudizio di riassunzione in ordine alla sentenza penale di assoluzione del Presidente del Consiglio di Amministrazione con la formula "perchè il fatto non sussiste", resa quanto ai maggiori ricavi contestati. Assume, altresì, la violazione del principio del ne bis in idem, stante l'inapplicabilità, ratione temporis, del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 20, che ha escluso qualsiasi rapporto di pregiudizialità tra il procedimento penale ed il processo tributario.

4. Con il quarto motivo la ricorrente denunzia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio.

In particolare, si duole del mancato esame dei singoli fatti e delle prove dedotti su ciascuno dei costi ritenuti indeducibili dallo stesso Ufficio ed analiticamente riportati in ricorso.

5. Preliminarmente va disattesa l'eccezione, sollevata dalla ricorrente nella memoria, di tardività del controricorso.

L'Agenzia delle Entrate nel controricorso ha eccepito, ai soli fini di sostenerne la tempestività, la nullità della notifica del ricorso principale.

Questa Corte ha già chiarito che, qualora nel giudizio di merito l'Agenzia delle entrate non sia stata rappresentata dall'Avvocatura dello Stato, è nulla la notifica del ricorso per cassazione effettuata, come nel caso in esame, presso detta ultima e che tale nullità può essere sanata ove l'Agenzia si costituisca senza sollevare eccezioni al riguardo (Cass. 22/06/2021, n. 17700).

La ricorrente in memoria ha sostenuto che l'Avvocatura dello Stato era già costituita "nel precedente grado di giudizio". La circostanza, tuttavia, è contraddetta da quanto dedotto dalla stessa parte che sia nel ricorso che nella memoria ha precisato che l'Ufficio non si era costituito in sede di rinvio.

Di conseguenza, deve ritenersi tempestivo ed ammissibile il controricorso dell'Agenzia Entrate in quanto la costituzione in giudizio ha, così, sanato la nullità della notifica eseguita presso l'Avvocatura dello Stato.

6. Sempre in via preliminare, deve rilevarsi che il controricorso dell'Agenzia delle Entrate, se pure relativo alla sentenza qui impugnata, si fonda su quanto rilevato con avviso di accertamento n. (-

--) - che si assume in comparsa relativo all'anno 1998 ma che in realtà si riferisce ai redditi dell'anno 1999 - estraneo al giudizio ed oggetto di separata impugnazione. Il presente giudizio, invece, ha ad oggetto l'avviso di accertamento n. (---) relativo all'anno 1998.

7. Il primo motivo di ricorso è infondato.

7.1. Il giudizio di rinvio è soggetto alla disciplina specifica prevista dall'art. 392 c.p.c., e ss., che prevede due possibili esiti alternativi: la riassunzione (ad opera di qualunque parte) con la conseguente pronuncia del giudice del rinvio in attuazione del dictum della Cassazione o l'estinzione dell'intero processo. Per giurisprudenza costante di questa Corte anche in caso di contumacia della parte non può derivare la rinuncia alle domande riproposte nel grado di appello e, conseguentemente, non sussiste alcuna preclusione da giudicato interno. (Cass. 19/06/2019, n. 16505, Cass. 12/02/2019, n. 4070, Cass. 30/11/2015, n. 24336). Correttamente, pertanto, la C.t.r., in qualità di giudice del rinvio, ha scrutinato l'appello dell'Ufficio, sebbene quest'ultimo fosse rimasto contumace.

7.2. Quanto alla seconda censura, il vizio di omessa pronuncia implica la completa omissione del provvedimento indispensabile per la soluzione del caso concreto e si traduce in una violazione dell'art. 112 c.p.c., che deve essere fatta valere a norma dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e si differenzia dal vizio di omessa motivazione, pure dedotto dalla parte con gli altri motivi di ricorso, che presuppone l'esame della questione oggetto di doglianza da parte del giudice di merito, seppure se ne lamenti la soluzione in modo giuridicamente non corretto ovvero senza adeguata giustificazione e che deve farsi valere ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, (Cass. 05/03/2021, n. 6150).

La sentenza impugnata, diversamente da quanto sostenuto in ricorso, si è pronunciata sulla domanda di annullamento spiegata dalla contribuente ed ha affermato, in sintesi, che la pretesa fiscale era sorretta da elementi chiari e che, viceversa, non erano stati offerti elementi contrari sufficienti. Le censure mossa dalla ricorrente al contenuto della motivazione, per altro oggetto dei successivi mezzi di gravame, non integrano, viceversa, i presupposti del vizio di omessa pronuncia.

8. Il terzo motivo di ricorso, logicamente preliminare agli altri, è infondato.

8.1. In primo luogo non ricorre, anche in questo caso, il vizio di omessa pronuncia.

Questa Corte ha affermato, con giurisprudenza costante, che non ricorre detto ultimo, nonostante la mancata decisione su un punto specifico, quando la pronuncia adottata comporti una statuizione implicita di rigetto sul medesimo. Nella specie, pertanto, va ravvisato il rigetto implicito del motivo fondato sulla sentenza penale di assoluzione (Cass. 13/08/2018, n. 20718, Cass. 06/12/2017, n. 29191, Cass. 23/10/2017, n. 24155).

8.2. Quanto al primo profilo di censura, nel processo tributario, la sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, emessa con la formula "perchè il fatto non sussiste", non spiega automaticamente efficacia di giudicato, ancorchè i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del

contribuente (Cass. 27/06/2019, n. 17258). L'efficacia vincolante del giudicato penale, ai sensi dell'art. 654 c.p.p., pertanto, non può operare automaticamente e la sentenza penale costituisce un semplice indizio o elemento di prova critica in ordine ai fatti in essa eventualmente accertati non costituendo accertamento preliminare necessario. A tale ratio risponde il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 20, ancorchè non applicabile alla fattispecie.

8.3. Quanto alla norma convenzionale invocata, questa Corte ha già chiarito che il divieto del "bis in idem" non opera rispetto agli atti impositivi in quanto postula, anche in virtù dei principi enunciati dalla Corte Europea dei diritti dell'uomo e dalla Corte costituzionale, che un soggetto sia stato sottoposto a processo penale e che, per conseguire effetti deterrenti, gli sia stata irrogata un'ulteriore misura, finalizzata alla punizione del medesimo fatto, che, al di là dalla qualificazione giuridica operata dalla legislazione nazionale, sia da ritenere di natura penale per la gravità delle conseguenze da essa derivanti: detti caratteri non sono ascrivibili alla pretesa impositiva, atteso che con la stessa l'Amministrazione finanziaria si limita a recuperare l'imposta non versata; invero, presupposto di base per l'applicazione dei principi richiamati dal ricorrente e delle disposizioni sovranazionali invocate è quello della applicazione alla medesima condotta di sanzioni penali e amministrative o tributarie (Cass. 01/04/2021, n. 9076, Cass. 01/04/2021, n. 9077, Cass. 05/10/2018, n. 24470).

9. Il secondo ed il quarto motivo di ricorso, da esaminarsi congiuntamente in quanto connessi, sono fondati.

9.1. Con riferimento all'avviso di accertamento n. (---) relativo all'anno 1998 ed oggetto del presente giudizio la contribuente, vittoriosa in primo grado, si era difesa dinanzi alla C.t.r. - chiamata a pronunciarsi sull'appello dell'Agenzia dell'Entrate a seguito di rinvio dalla Cassazione - assumendo che l'accertamento di maggiori redditi anche per l'anno 1998 si fondava sull'estensione all'anno precedente di quanto accertato con riferimento al 1999 in via di presunzione e senza alcun riscontro; che, a propria volta, anche l'accertamento dei redditi del 1999 - da cui era scaturito quello relativo all'anno precedente - era privo di riscontri.

9.2. La sentenza impugnata ha accolto l'appello dell'Ufficio riproducendo la motivazione della sentenza di rinvio della Cassazione. Così motivando, tuttavia, non si è fatta carico della "disamina concreta dei rilievi critici mossi dal fisco alla sentenza di primo grado" e della "disamina della documentazione offerta a discarico dalla contribuente" alla medesima demandata dalla Cassazione con la sentenza di rinvio. Risulta, inoltre, omessa qualsiasi motivazione in ordine agli elementi fattuali che consentivano di estendere anche ai redditi del 1998 quanto accertato per il 1999.

10. In definitiva, il ricorso deve essere accolto sotto il profilo dei denunciati difetti di motivazione della sentenza impugnata, che deve essere conseguentemente cassata, con rinvio alla competente Commissione tributaria regionale del Lazio, che, in diversa composizione, procederà a nuovo esame e liquiderà anche le spese relative al presente grado di giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 6 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 11 luglio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza