Sentenza del 07/12/2022 n. 35919 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato a Punta di M. Srl un avviso di accertamento con il quale, per l'anno 2005, aveva accertato maggiori Ires ed Iva, recuperando a tassazione gli interessi passivi su mutui pregressi, ritenuti indeducibili in quanto dedotti nel 2005 e non negli anni precedenti, e l'Iva indebitamente detratta; avverso l'atto impositivo la società aveva proposto ricorso che era stato accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Ragusa; l'Agenzia delle entrate aveva quindi proposto appello.

La Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione staccata di Catania, ha rigettato l'appello, in particolare ha ritenuto che: correttamente il giudice di primo grado aveva ritenuto che le prove dedotte dall'amministrazione finanziaria fossero inutilizzabili perchè illegittimamente raccolte e insufficienti; l'amministrazione finanziaria non aveva dato prova della inesistenza delle operazioni; rilevava, inoltre, la circostanza che il legale rappresentante della società era stato assolto dal reato per utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti e che altra Commissione tributaria regionale aveva rigettato l'appello dell'ufficio su di un ripresa fondata sullo stesso processo verbale di constatazione.

Avverso la suddetta pronuncia ha quindi proposto ricorso l'Agenzia delle entrate affidato a sette motivi di censura, illustrati con successiva memoria, cui ha resistito la contribuente depositando controricorso, illustrato con successiva memoria.

Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Roberto Mucci, ha depositato le sue conclusioni con le quali ha chiesto di accogliere il quinto motivo di ricorso, inammissibili i primi tre e assorbiti il quarto ed il sesto.

Motivi della decisione

Va preliminarmente disattesa l'eccezione di giudicato esterno prospettata dalla controricorrente.

In particolare, la società ha evidenziato, con la memoria del 17 gennaio 2022, che, in una "vicenda attigua" che aveva riguardato la società STV Srl che, per il periodo 1/01/2004-1/03/2005, controllava la Serim Srl , ed alla quale era stata contestata l'indebita detrazione Iva quale società controllante nell'ambito dell'iva di gruppo, questa Corte ha pronunciato la sentenza 17 gennaio 2022, n. 1148, sicchè sarebbe stata "definitivamente comprovata la mancata dimostrazione dell'inesistenza delle operazioni contestate afferenti la cessione di immobili coinvolgenti la Punta di Mola Srl ".

Va quindi osservato che dalla sentenza di questa Corte, sopra citata, si evince che la pretesa di quel giudizio era relativa alla contestazione alla società STV Srl , quale controllante nell'ambito della disciplina dell'iva di gruppo, dell'indebita detrazione dell'iva eseguita da "due società controllate", in quanto operata per operazioni ritenute oggettivamente inesistenti.

Dalla suddetta pronuncia non è dato lin alcun modo riscontrare quale fosse il rapporto sussistente tra la società STV Srl e la attuale controricorrente, nè questa, sebbene sollecitata con l'ordinanza 14 aprile 2022, n. 12168 di questa Corte, ha provveduto a fornito specifici elementi di riscontro e di valutazione.

La parte, come detto, ha unicamente riferito, in memoria, in ordine al rapporto di controllo tra la STV Srl e la società Serim Srl che, stando a quanto emerge dagli atti, è soggetto estraneo alla presente vicenda processuale.

In sostanza, non è stato consentito a questa Corte di potere verificare se la fattispecie sulla quale è stata resa la pronuncia 17 gennaio 2022, n. 1148 abbia avuto riguardo ai medesimi presupposti sui quali si era fondata la pretesa e se, in particolare, quella statuizione è relativa a soggetto legato da un rapporto di solidarietà con la controricorrente nel pagamento della suddetta pretesa, sicchè deve escludersi che la pronuncia n. 1148/2022 abbia effetti di giudicato esterno sul presente giudizio.

Ciò precisato, va disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso in quanto, secondo la controricorrente, negli specifici motivi di ricorso sono state unicamente indicate le norme di cui si assume la violazione, senza, tuttavia, specificare quale sia la enunciazione della parte della sentenza che si assume essere in contrasto con le previsioni normative e i principi giurisprudenziali citati.

Invero, per ciascuno dei motivi sono chiaramente indicati gli specifici passaggi motivazionali oggetto di censura, non rilevando, a tal fine, la circostanza che per taluni di essi sia stata omessa la specifica riproduzione, essendo sufficiente anche la indicazione sintetica che, tuttavia, consente a questa Corte di comprendere sotto quale profilo si è ritenuto di dovere prospettare la dedotta violazione di legge.

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5, per avere non correttamente ritenuto che le prove erano state acquisite in violazione di legge e, pertanto, non potevano essere utilizzate.

Il motivo è fondato.

Va disattesa l'eccezione di inammissibilità del presente motivo basata sulla considerazione che parte ricorrente aveva l'onere di indicare in quale grado del giudizio di merito ed in quale atto processuale era stata fatta valere la questione, atteso che è la stessa sentenza censurata che riporta che, avverso la decisione del giudice di primo grado che aveva ritenuto non utilizzabili le prove, l'Agenzia delle entrate "ne eccepisce l'erroneità", avendo evidenziato che: "l'art. 12 dello

Statuto dei diritti del contribuente ha fissato in trenta giorni la permanenza dei verificatori presso la sede della società senza però comminare alcuna nullità".

Ciò precisato, va osservato che la sentenza censurata si fonda su di una duplice ratio decidendi.

La stessa, in particolare, ritiene di dovere confermare il giudizio espresso dal giudice di primo grado che aveva ritenuto mancante la prova della inesistenza oggettiva delle operazioni sia in quanto le prove raccolte dai verificatori erano inutilizzabili sia in quanto le stesse erano comunque insufficienti.

Con riferimento al primo profilo, la pronuncia censurata, nel contesto della motivazione, riferisce che il giudice di primo grado aveva ritenuto inutilizzabili le prove in quanto "la permanenza dei verbalizzanti nella sede della società si era protratta per oltre trenta giorni e (che) il termine non risultava prorogato".

Nel successivo contesto motivazionale il giudice del gravame mostra di aderire alla suddetta valutazione, evidenziando che "è evidente, pertanto, contrariamente a quanto sostenuto dall'Agenzia delle entrate, che la commissione non poteva decidere altrimenti", provvedendo, in tal modo, mediante rinvio per la relationem, ad una soluzione decisoria adesiva alle conclusioni cui era pervenuto il giudice di primo grado in termini di violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5.

La suddetta pronuncia, tuttavia, nel punto in cui ha ritenuto che la violazione dell'art. 12, comma 5, cit., comporti l'inutilizzabilità delle prove raccolte, è errata, in quanto questa Corte ha più volte affermato che la violazione del termine di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente, previsto dall'art. 12, comma 5, cit., non determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo, nè l'invalidità degli atti compiuti o l'inutiilizzabilità delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni è stata prevista dal legislatore, la cui scelta risulta razionalmente giustificata dal mancato coinvolgimento di diritti del contribuente costituzionalmente tutelati (Cass. civ., 3 giugno 2022, n. 17983).

L'accoglimento del primo motivo comporta l'assorbimento del secondo, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, e dell'art. 132 c.p.c., comma 2, dell'art. 118 c.p.c., comma 1, e dell'art. 111 Cost., per avere reso una motivazione apparente in ordine alla questione, prospettata nell'atto di appello, della legittimità delle prove raccolte nel corso della verifica fiscale nei confronti della contribuente.

Con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per omessa motivazione sui punti decisivi della controversia, in relazione alle specifiche ragioni della ripresa inerenti i rapporti con le società Tu.Sa Srl , Sea Srl e Ca Sas ia Srl , e relativi alla inesistenza oggettiva delle operazioni, da cui era derivato il recupero dell'Iva, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 7, e dell'Iva illegittimamente detratta, nonchè il recupero degli interessi passivi sui mutui.

Il motivo è fondato.

In termini generali, questa Corte (Cass. Sez. U. 7 aprile 2014, n. 8053), ha precisato che l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), così come da ultimo riformulato, introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo, vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia.

Come si è evidenziato in sede di esame del primo motivo di ricorso, la sentenza censurata ha risolto la questione della illegittimità della pretesa sia facendo riferimento alla inutilizzabilità delle prove sia evidenziando che: "l'amministrazione che contesta la falsità delle fatture, per inesistenza delle operazioni economiche da cui derivano, deve motivare le proprie conclusioni sulla base di attendibili riscontri indiziari. Nel caso di specie non è stata fornita alcuna prova sull'inesistenza delle citate operazioni".

Successivamente, il giudice del gravame ha ritenuto che costituivano elementi rilevanti a prova contraria sia la circostanza che il legale rappresentante era stato assolto dal reato di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti in quanto il fatto non sussisteva sia il fatto che l'amministrazione finanziaria: "per contestare l'indebita detrazione di Iva per fatture ritenute inesistenti, deve disattendere la contabilità non essendo sufficiente la negazione dei dati contenuti nelle fatture".

La considerazione finale espressa dal giudice del gravame circa la mancanza di prova delle operazioni inesistenti risulta compiuta senza alcuno specifico esame dei diversi elementi fattuali sui quali l'amministrazione finanziaria aveva ritenuto di basare le ragioni della pretesa.

Non può seguirsi, a tal proposito, la linea difensiva della controricorrente secondo cui il terzo motivo di ricorso sarebbe inammissibile in quanto implicherebbe una critica ad una valutazione di merito già effettuata dal giudice del gravame, prospettando una diversa valutazione degli elementi di fatto già esaminati dal precedente giudicante.

Nè è corretta, inoltre, l'ulteriore considerazione che risulterebbe che il giudice del gravame "ha esaminato i fatti posti a fondamento dell'accertamento e quelli rilevanti per la contribuente, procedendo ad una loro puntuale valutazione".

In realtà, il giudizio conclusivo del giudice del gravame si risolve in una mera affermazione di inidoneità degli elementi di prova presuntiva proposto dall'amministrazione finanziaria, senza alcuna specifica indicazione, neppure per relationem, dei suddetti elementi e senza avere operato alcuna specifica valutazione in ordine alla valenza presuntiva degli stessi.

Parte ricorrente, a tal proposito, ha evidenziato che, a fondamento delle ragioni della pretesa, aveva dedotto diverse e specifiche circostanze di fatto, riproducendo, ai fini dell'autosufficienza, il contenuto dell'atto di appello.

In particolare, era stato evidenziato che: quanto alla fattura n. (---), emessa nei confronti della società TU.SA. Srl , aveva prospettato l'assenza di un contratto preliminare di vendita e di un relativo pagamento della predetta fattura, nonchè l'assenza di un accordo di rescissione o di

risoluzione di un precedente accordo scritto e registrato; quanto alla fattura n. (---), emessa dalla S.EA. Srl , l'assenza di un contratto preliminare di vendita, di un relativo pagamento della predetta fattura e di un atto pubblico di trasferimento di proprietà relativo alla suddetta fattura; quanto alle fatture emesse nei confronti della società Ca Sas ia, l'assenza di un accordo di rescissione o di risoluzione di un precedente accordo scritto e registrato.

Si tratta di circostanze fattuali sulla cui base si era fondata la pretesa dell'amministrazione finanziaria.

La pronuncia censurata non mostra di avere preso in considerazione i suddetti elementi presuntivi posti a fondamento della pretesa dell'amministrazione finanziaria, non risultando alcuna specifica indicazione degli stessi e, soprattutto, alcuna valutazione in ordine alla loro non idoneità inferenziale ai fini della prova della inesistenza oggettiva delle operazioni, incorrendo, in tal modo, nel vizio motivazionale di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5).

L'accoglimento del terzo motivo di ricorso comporta l'assorbimento:

del quarto motivo di ricorso (erroneamente numerato quale n. 5), con il quale si censura la sentenza ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 51 e 54, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, nonchè dell'art. 2729 c.c., per avere erroneamente ritenuto che l'amministrazione finanziaria non avesse assolto al proprio onere di provare l'inesistenza delle operazioni per le quali erano state emesse le fatture, e per avere, di converso, ritenuto che la società avesse assolto al proprio onere di prova contraria circa l'esistenza oggettiva delle operazioni" essendo questa basata sulla mera circostanza che le operazioni erano state annullate; nonchè del quinto motivo di ricorso (erroneamente numerato quale n. 4), con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 7, per avere escluso che nella fattispecie sussistesse un danno erariale.

Con il sesto motivo di ricorso (erroneamente numerato quale n. 5), si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per avere omesso di pronunciare sulla questione relativa alla ripresa a tassazione delle sopravvenienze passive.

Il motivo è fondato.

Va disattesa l'eccezione di parte controricorrente in ordine alla non qualificabilità come motivo di appello di quanto riportato dalla ricorrente a pag. 19 del ricorso, in quanto dallo stesso si evince chiaramente che l'amministrazione finanziaria ha ribadito la legittimità della propria pretesa in ordine alla non corretta deduzione degli interessi passivi.

D'altro lato, nella stessa sentenza censurata viene riportato che "L'accertamento era stato effettuato sulla base di un processo verbale della Guardia di finanza del;7/3/2008 dal quale emergeva il recupero a tassazione di interessi passivi su mutui pregressi, ritenuti indeducibili in quanto dedotti nel 2005 e non negli anni precedenti". Peraltro, non correttamente la controricorrente ritiene che sul punto il giudice del gravame si sia pronunciato, posto che la valutazione in ordine alla insufficienza delle prove da esso compiuta è stata relativa alle ragioni

di ripresa relative alle operazioni oggettivamente inesistenti, come si evince dal passaggio motivazione secondo cui "nel caso di specie non è stata fornita alcuna prova sull'inesistenza delle citate operazioni".

Ciò precisato, va quindi osservato che la pronuncia censurata non risulta essersi pronunciata sulla questione, incorrendo in tal modo nella violazione dell'art. 112 c.p.c..

Con il settimo motivo di ricorso (erroneamente numerato come n. 6), si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 20, dell'art. 654, c.p.p. e dell'art, 116, c.p.c., per avere dato rilevanza al giudicato penale, senza avere proceduto ad valutazione critica del contenuto della pronuncia penale e senza avere messo a confronto la stessa con gli altri elementi di prova acquisiti nel giudizio verificandone la rilevanza.

Il motivo è fondato.

Va disattesa l'eccezione di inammissibilità del presente motivo basata sulla considerazione che con lo stesso verrebbe prospettata una non consentita richiesta di rivalutazione di merito già effettuata dal giudice del gravame.

In realtà, quel che viene prospettata è la non corretta applicazione delle regole in materia di rilevanza nel giudizio tributario della pronuncia resa nel giudizio penale e, in particolare, sotto il profilo del carente apprezzamento critico dei contenuto della decisione resa nel giudizio penale.

Sotto tale profilo, va quindi precisato che, con riguardo ai rapporti tra giudizio penale e giudizio tributario, questa Corte è ferma nell'affermare la completa autonomia dei due ambiti, soggetti ad una diversa disciplina nell'acquisizione dei mezzi di prova e a differenti criteri di valutazione del materiale acquisito, per l'operare solo nel giudizio tributario di presunzioni che non sono viceversa idonee a supportare una pronuncia penale di condanna (Cass. civ., 4 dicembre 2020, n. 27814; Cass. civ., 24 novembre 2017, n. 28174). Pertanto, il giudice tributario, non può riferirsi alle sole risultanze del processo penale, ancorchè riguardanti i medesimi fatti (da ultimo Cass. civ., 4 dicembre 2020, n. 27814), neppure se questo esiti in una sentenza di assoluzione con la formula "perchè il fatto non sussiste" (Cass., civ., 27 giugno 2019, n. 17258), nè è vincolato dalle imputazioni formulate nel processo penale (Cass. civ., 21 febbraio 2020, n. 4645), ma, nell'esercizio dei suoi poteri, è tenuto a valutare per proprio conto tali circostanze sulla base del complessivo materiale probatorio acquisito nel giudizio tributario e a verificare se le prove acquisite in quella sede siano idonee a fondare il proprio convincimento circa la sussistenza dei fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria, non potendo attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile su reati tributari alcuna automatica autorità di cosa giudicata (Cass. civ., 4 dicembre 2020, n. 27814).

Ciò comporta che il giudice tributario, pur potendo trarre elementi di convincimento dai fatti materiali accertati nel giudizio penale, è tenuto sempre ad operare una valutazione critica di dette circostanze fattuali in relazione al complessivo materiale probatorio acquisito al giudizio tributario, senza potersi limitare a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del

singolo ufficio tributario (Cass. civ., 2 settembre 2022, n. 25962). Nel caso di specie, il giudice del gravame ha ritenuto di dare rilievo alla circostanza che il legale rappresentante della società era stato assolto dal reato di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti in quanto il fatto non sussiste, senza, tuttavia, compiere alcuna valutazione autonoma in ordine alle circostanze fattuale sulle quali si era pronunciato il giudice penale e alla loro eventuale rilevanza ai fini del giudizio tributario.

In conclusione, sono fondati il primo, terzo, sesto e settimo motivo, assorbiti i restanti, con conseguente cassazione della sentenza censurata per il motivo accolto e rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il primo, terzo, sesto e settimo motivo, assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia secondo grado della Sicilia, sezione staccata di Catania, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 29 settembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 7 dicembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza