Sentenza del 02/05/2024 n. 11718 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 1152/18/15 del 02/07/2015, la Commissione tributaria regionale del Veneto (di seguito CTR) rigettava l'appello proposto da A&A Autoservice Sas di A.A. & C. in liquidazione (di seguito A&A), B.B. e C.C. avverso la sentenza n. 111/07/12 della Commissione tributaria provinciale di Vicenza (di seguito CTP), che aveva parzialmente accolto i ricorsi proposti dai contribuenti nei confronti di un avviso di accertamento concernente IRAP e IVA relative all'anno d'imposta 2003.

1.1. Come si evince dalla sentenza della CTR, l'avviso di accertamento era stato emesso in ragione dell'utilizzazione, da parte della società, di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti e, nello stesso, B.B. e C.C. venivano indicati come autori della violazione.

1.2. La CTP, all'esito dell'integrazione del contraddittorio disposta dalla CTR, prendeva atto dello sgravio operato dall'Ufficio con riferimento all'IRAP e confermava parzialmente l'avviso di accertamento IVA per la parte concernente il recupero dell'imposta e le connesse sanzioni.

1.3. La CTR respingeva l'appello dei contribuenti evidenziando che: a) in difetto di impugnazione da parte dell'Agenzia delle entrate (di seguito AE), la controversia doveva ritenersi circoscritta alle questioni concernenti il recupero dell'IVA e alle relative sanzioni; b) la sentenza penale di assoluzione richiamata dai contribuenti non poteva essere utilizzata in loro favore, non avendo gli stessi prodotto la relativa documentazione; c) l'Amministrazione finanziaria aveva fornito numerosi elementi di prova (risultanti dal processo verbale di constatazione della Guardia di finanza, PVC) del consapevole coinvolgimento di A&A in una frode IVA con il ruolo di filtro, sicché non era possibile ritenere la sua buona fede; d) le sanzioni erano state applicate con moderazione dall'Amministrazione finanziaria e in senso più favorevole al contribuente;

e) come emergeva dal PVC, C.C. e B.B. avevano un coinvolgimento diretto nella gestione della società e, quindi, erano responsabili delle violazioni loro contestate.

2. Avverso la sentenza della CTR A&A proponeva ricorso per cassazione, affidato a dieci motivi.

3. L'Agenzia delle entrate (di seguito AE) si costituiva al solo fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione orale ai sensi dell' art. 370 primo comma, cod. proc. civ.

Motivi della decisione 1. Va pregiudizialmente evidenziato che, come correttamente evidenziato dalla CTR, il presente giudizio riguarda unicamente il recupero dell'IVA e le relative sanzioni, sicché non si pone una questione di integrità del contraddittorio tra società e soci.

2. I primi tre motivi del ricorso proposto da A&A, B.B. e C.C. possono essere unitariamente esaminati, involgendo sotto profili differenti la medesima questione.

2.1. Con il primo motivo di ricorso si deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza o del procedimento in violazione degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ., per avere la CTR omesso di valutare le prove messe a disposizione dei ricorrenti e, in particolare, la sentenza di assoluzione dai reati tributari pronunciata dal Tribunale di Vicenza nei confronti di C.C. e B.B..

2.2. Con il secondo motivo di ricorso si deduce violazione dell' art. 2697 cod. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR omesso di considerare che i ricorrenti avrebbero compiutamente provato l'infondatezza della ricostruzione dell'Amministrazione finanziaria, producendo la sentenza di assoluzione del Tribunale di Vicenza.

2.3. Con il terzo motivo di ricorso si contesta, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ. la nullità della sentenza o del procedimento per violazione dell' art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992 , n. D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , per non avere la CTR utilizzato i propri poteri officiosi al fine di analizzare gli atti del procedimento penale.

3. I motivi vanno complessivamente disattesi.

3.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, nel giudizio tributario non può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile alcuna automatica autorità di cosa giudicata, attesa l'autonomia dei due giudizi, la diversità dei mezzi di prova acquisibili e dei criteri di valutazione (Cass. n. 27814 del 04/12/2020); pertanto, il giudice tributario, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), deve procedere ad un apprezzamento del contenuto della decisione resa in sede penale, ponendola a confronto con gli altri elementi di prova acquisiti al giudizio (Cass. n. 28174 del 24/11/2017 ; si veda, altresì, Cass. n. 10578 del 22/05/2015).

3.1.1. In buona sostanza, la sentenza penale irrevocabile intervenuta per reati attinenti ai medesimi fatti su cui si fonda l'accertamento degli uffici finanziari rappresenta un semplice elemento di prova, liberamente valutabile in rapporto alle ulteriori risultanze istruttorie, anche di natura presuntiva (Cass. n. 2938 del 13/02/2015 ; si veda anche Cass. n. 4924 del 27/02/2013).

3.2. Nel caso di specie, la CTR ha esaminato la sentenza penale del tribunale di Vicenza che ha assolto gli imputati B.B. e C.C., soci di A&A, dai reati loro ascritti e ha ritenuto che la stessa non fosse idonea a supportare il proprio convincimento in assenza della produzione dei documenti sui quali il giudice penale si sarebbe fondato.

3.3. Orbene, la sentenza penale prodotta dai ricorrenti non reca attestazione di passaggio in giudicato (né le parti affermano concordemente tale circostanza); conseguentemente non è possibile attribuire a detta sentenza nemmeno quel valore probatorio indiziario che gli viene normalmente riconosciuto dalla concorde giurisprudenza di questa Corte.

3.3.1. Ciò nondimeno, la CTR si è confrontata con la menzionata sentenza penale e la sua efficacia probatoria, ritenendo che la stessa non fosse idonea, di per sé sola, a supportare

l'estraneità di A&A e soci ai fatti contestati con l'avviso di accertamento, ma giudicando necessario l'esame e l'autonoma valutazione del materiale probatorio sul quale il giudice penale ha fondato la propria pronuncia, non potendo del resto ritenersi che i fatti processuali in essa contenuti siano effettivamente incontestabili.

3.3.2. In altri termini, il giudice di appello ha valutato la sentenza penale e, con ragionamento logico (anche in ragione della non definitività della stessa), ha ritenuto che la stessa non potesse, di per sé sola, superare la prova indiziaria fornita dall'Ufficio con l'atto impositivo. Una differente valutazione della parte, pur legittima, si pone in contrasto con l'accertamento in fatto del giudice di merito e non è sindacabile in questa sede di legittimità, se non nei limiti in cui è ancora ammissibile la proposizione del vizio di motivazione (in ipotesi, nemmeno proposto).

3.4. Se a ciò si aggiunge che "una censura relativa alla violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. non può porsi per una erronea valutazione del materiale istruttorio compiuta dal giudice di merito, ma solo se si alleghi che quest'ultimo abbia posto a base della decisione prove non dedotte dalle parti, ovvero disposte d'ufficio al di fuori dei limiti legali, o abbia disatteso, valutandole secondo il suo prudente apprezzamento, delle prove legali, ovvero abbia considerato come facenti piena prova, recependoli senza apprezzamento critico, elementi di prova soggetti invece a valutazione" (Cass. n. 6774 del 01/03/2022 ; Cass. n. 1229 del 17/01/2019 ; Cass. n. 27000 del 27/12/2016), non resta che concludere per la chiara infondatezza e/o inammissibilità dei primi due motivi di ricorso.

3.5. Quanto al terzo motivo, va prima di tutto evidenziato che l' art. 7 , comma 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992 , che consentiva un vero e proprio potere officioso in supplenza del giudice, era già stato abrogato all'epoca della contestazione dei fatti (l'abrogazione risale, infatti, al 2005 mentre i ricorsi alla CTP sono stati proposti nell'anno 2007).

3.5.1. Per il resto, l'utilizzazione dei poteri officiosi da parte del giudice tributario, da un lato, è discrezionale (e, come tale, si sottrae al sindacato di legittimità) e, dall'altro, non può sopperire al difetto di allegazione della parte: in particolare, "il potere del giudice di disporre d'ufficio l'acquisizione di mezzi di prova non può essere utilizzata per supplire a carenze delle parti nell'assolvimento del rispettivo onere probatorio, ma solo in situazioni di oggettiva incertezza, in funzione integrativa degli elementi istruttori in atti, e sempre che la parte su cui ricade l'"onus probandi" non abbia essa stessa la possibilità di integrare la prova già fornita" (Cass. n. 16476 del 31/07/2020).

4. Con il quarto motivo di ricorso si deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2699 e 2700 cod. civ., per avere la CTR erroneamente affermato che il PVC, in quanto atto pubblico, sarebbe di per sé sufficiente per ricostruire i comportamenti fraudolenti posti in essere dalla società.

4.1. Il motivo è inammissibile.

4.2. Come noto, "il processo verbale di constatazione assume un valore probatorio diverso a seconda della natura dei fatti da esso attestati, potendosi distinguere al riguardo un triplice livello di attendibilità: a) il verbale è assistito da fede privilegiata, ai sensi dell' art. 2700 c.c.,

relativamente 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, nonché quanto alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale ed alle dichiarazioni a lui rese; b) quanto alla veridicità sostanziale delle dichiarazioni a lui rese dalle parti o da terzi - e dunque anche del contenuto di documenti formati dalla stessa parte e/o da terzi - esso fa fede fino a prova contraria, che può essere fornita qualora la specifica indicazione delle fonti di conoscenza consenta al giudice ed alle parti l'eventuale controllo e valutazione del contenuto delle dichiarazioni; 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 inattendibilità o di contrasto con altri elementi acquisiti nel giudizio, attesa la certezza, fino a querela di falso, che quei documenti sono comunque stati esaminati dall'agente verificatore" (Cass. n. 24461 del 05/10/2018 ; Cass. n. 28060 del 24/11/2017).

4.3. Ciò chiarito, l'affermazione della CTR in ordine alla valenza probatoria del PVC è sicuramente erronea se interpretata nel senso indicato dalla ricorrente, essendo chiaro che la fede privilegiata dell'atto pubblico non è attribuibile all'intero PVC, né quest'ultimo è sufficiente, in via generale e di per sé solo, ad integrare la motivazione dell'atto impositivo o ad indicare i comportamenti tenuti dal contribuente, dovendo quanto meno questi ultimi essere ricostruiti a seguito di una valutazione complessiva del materiale probatorio acquisito in giudizio (ivi compreso le risultanze del PVC).

4.4. Ritiene, peraltro, questa Corte che il giudice di appello ha inteso unicamente affermare che, nel caso di specie, i fatti elencati nel PVC siano sufficienti a supportare le contestazioni mosse dall'avviso di accertamento anche alla luce delle eccezioni mosse da parte ricorrente (risultanze della sentenza penale, mancata conoscenza della frode in capo ad A&A), con le quali la sentenza impugnata si è sicuramente confrontata.

4.5. Ne consegue che il motivo proposto è inammissibile, perché non coglie la ratio decidendi, interpretata nel senso più sopra indicato.

4.6. In ogni caso, la censura è del tutto generica. Invero, i contribuenti, pur contestando l'efficacia probatoria del PVC, non hanno specificato quali delle affermazioni in esso contenute non siano supportate dall'efficacia privilegiata dell'atto pubblico, nonché le ragioni per le quali le stesse siano inidonee a supportare la ricostruzione dei fatti effettuata in detto verbale.

5. I motivi dal quinto al nono possono essere esaminati congiuntamente riguardando, sotto diversi profili, il coinvolgimento di A&A nella frode "carosello" e la conoscenza di detta frode da parte della società contribuente.

5.1. Con il quinto motivo di ricorso si lamenta, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 , 2727 e 2729 cod. civ., dell' art. 19 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , dell' art. 17 della direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977 (cd. sesta direttiva) e dell' art. 167 della direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (direttiva IVA), per avere la CTR erroneamente ritenuto che il ruolo di

interposto delle cartiere fornitrici di A&A, l'occultamento o la distruzione di parte della documentazione contabile, il coinvolgimento di prestanome siano elementi idonei a dimostrare il requisito soggettivo.

5.2. Con il sesto motivo di ricorso si contesta, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza e del procedimento per violazione dell' art. 36 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , per avere la CTR ritenuto la sussistenza di un meccanismo fraudolento con il coinvolgimento di A&A senza prendere in considerazione le eccezioni e le argomentazioni difensive dei ricorrenti.

5.3. Con il settimo motivo di ricorso si lamenta, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza e del procedimento per violazione dell' art. 36 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ., per avere la CTR attribuito valenza presuntiva alla distruzione/occultamento di documenti contabili e all'utilizzo di prestanome, senza prendere atto delle eccezioni e delle argomentazioni difensive di A&A nonché degli esiti del procedimento penale.

5.4. Con l'ottavo motivo di ricorso si deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell' art. 2697 cod. civ., dell' art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972 , dell'art. 17 della sesta direttiva e dell' art. 167 della direttiva IVA , non avendo la CTR verificato se gli elementi addotti da A&A attestino che, in ogni caso, la società contribuente abbia operato in modo diligente ed in buona fede, con conseguente legittima detrazione dell'IVA.

5.5. Con il nono motivo si contesta, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità del procedimento per violazione dell' art. 36 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e dell' art. 112 cod. proc. civ., non essendosi la CTR pronunciata sull'illegittimità della pretesa impositiva in ragione della buona fede di A&A.

6. I motivi vanno complessivamente disattesi.

6.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "l'Amministrazione finanziaria, la quale contesti che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta; la prova della consapevolezza dell'evasione richiede che l'Amministrazione finanziaria dimostri, in base ad elementi oggettivi e specifici non limitati alla mera fittizietà del fornitore, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una evasione fiscale, ossia che egli disponeva di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente; incombe sul contribuente la prova contraria di aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di

benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi" (così Cass. n. 9851 del 20/04/2018 , alla cui motivazione integralmente si rimanda; conf., tra le tante, Cass. n. 11873 del 15/05/2018 ; Cass. n. 17619 del 05/07/2018 ; Cass. n. 21104 del 24/08/2018 ; Cass. n. 27555 del 30/10/2018 ; Cass. n. 27566 del 30/10/2018 ; Cass. n. 5873 del 28/02/2019 ; Cass. n. 15369 del 20/07/2020).

6.1.1. Grava, invece, sul contribuente l'onere di provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, non potendo (anche in questo caso) tale onere ritenersi assolto con l'esibizione della fattura, ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, in quanto essi vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass. n. 28628 del 2021 , cit.).

6.2. Nel caso di specie, la CTR - posta la sussistenza della frode, che non è stata contestata dalla società contribuente, e richiamati i superiori principi anche con riferimento alla giurisprudenza unionale - ha evidenziato che dagli atti emerge la piena responsabilità della società contribuente, evincibile dal comportamento di quest'ultima (soppressione delle scritture contabili; gestione poco rispettosa delle norme civilistiche;

comportamento volto ad ostacolare l'accertamento). Il giudice di appello ha, dunque, espresso il proprio legittimo convincimento di merito in ordine al materiale probatorio raccolto e si è convinto dell'insussistenza della buona fede della società ("non poteva non sapere di partecipare ad una frode fiscale").

6.3. Del resto, spetta, in via esclusiva, al giudice di merito il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di controllarne l'attendibilità e la concludenza e di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge (cfr. Cass. n. 331 del 13/01/2020 ; Cass. n. 19547 del 04/08/2017 ; Cass. n. 24679 del 04/11/2013 ; Cass. n. 27197 del 16/12/2011 ; Cass. n. 2357 del 07/02/2004).

6.4. I motivi proposti ricorrenti non sono in grado di infirmare il superiore accertamento.

6.4.1. Invero, i motivi dal quinto all'ottavo sono inammissibili, perché, pur deducendo apparentemente, una violazione di norme di legge sostanziali o procedimentali, mirano, in realtà, alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito (Cass. n. 3340 del 05/02/2019 ; Cass. n. 640 del 14/01/2019 ; Cass. n. 24155 del 13/10/2017 ; Cass. n. 8758 del 04/07/2017; Cass. n. 8315 del 05/04/2013).

6.4.2. Trattasi, infatti, di censure attinenti all'insufficienza della motivazione che non possono trovare ingresso nel presente giudizio, sia in ragione della nuova formulazione dell' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., applicabile ratione temporis; sia per la sussistenza di una doppia conforme di merito con riferimento all'accertamento IVA.

6.4.3. Quanto, infine, al nono motivo, lo stesso è infondato, avendo la CTR espressamente escluso la sussistenza della buona fede di A&A.

7. Con il decimo motivo di ricorso si lamenta, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza e del procedimento per violazione dell' art. 36 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , per avere la CTR ritenuto che C.C. e B.B. siano gli autori materiali della violazione senza prendere atto delle deduzioni e delle argomentazioni difensive dei ricorrenti. In buona sostanza, i ricorrenti lamentano l'apparenza della motivazione.

7.1. Il motivo è infondato.

7.2. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da "error in procedendo", quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture" (così Cass. S.U. n. 22232 del 03/11/2016 ; conf. Cass. n. 13977 del 23/05/2019).

7.3. Nel caso di specie la CTR ha affermato che la responsabilità di C.C. e B.B. emerge chiaramente dal PVC in ragione del ruolo da essi svolto all'interno della società, con le conseguenti responsabilità.

7.4. Trattasi di motivazione sicuramente essenziale, ma non certo apparente, in quanto pienamente idonea a rendere conoscibile la ratio decidendi.

7.5. In realtà, emerge con evidenza che ancora una volta i contribuenti si dolgono dell'insufficienza motivazionale della sentenza impugnata, non denunciabile in sede di legittimità per i motivi più sopra enunciati.

8. In conclusione, il ricorso va rigettato, con conseguente condanna dei ricorrenti al pagamento, in favore di AE (che, pur non costituendosi in giudizio, ha esposto oralmente, in pubblica udienza, le proprie difese) delle spese del presente procedimento, liquidate come in dispositivo avuto conto di un valore dichiarato della lite di euro 59.842,00.

8.2. Poiché il ricorso è stato proposto successivamente al 30 gennaio 2013 ed è rigettato, sussistono le condizioni per dare atto - ai sensi dell' art. 1 , comma 17, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 , che ha aggiunto il comma 1 quater dell'art. 13 del testo unico di cui al d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 - della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte dei ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per la stessa impugnazione, ove dovuto.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso e condanna i ricorrenti al pagamento, in favore della Agenzia delle entrate, delle spese del presente giudizio, che si liquidano in euro 3.500,00, oltre alle spese di prenotazione a debito.

Ai sensi dell' art. 13 , comma 1 quater, del d.P.R. n. 115 del 2002 , inserito dall' art. 1 , comma 17, della L. n. 228 del 2012 , dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte dei ricorrenti del contributo unificato previsto per il ricorso a norma dell'art. 1 bis dello stesso art. 13, ove dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza