

Sentenza del 29/07/2024 n. 21087 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A seguito di verifica effettuata dalla GdF di Bologna nei confronti di Asian Byte Spa, avente ad oggetto i periodi d'imposta dal 1996 al luglio 2001, veniva contestato alla società, tra l'altro, l'utilizzo di fatture relative ad operazioni fittizie. L'Ufficio con l'avviso di accertamento n. (Omissis), divenuto definitivo, recuperava a tassazione: a) Iva relativa a fatture per operazioni imponibili senza indicazione dell'imposta per un imponibile pari ad Euro 40.844,02 (Iva pari ad Euro 8.168,00);

b) Iva relativa a fatture per operazioni imponibili, emesse senza indicazione dell'imposta sulla base di false dichiarazioni d'intento per un imponibile pari ad Euro 591.171,15 (Iva pari ad Euro 118.234,31; c) Iva indebitamente detratta derivante da fatture per operazioni inesistenti, rettificando l'ammontare degli acquisti per un imponibile complessivo pari ad Euro 8.650.361,38 (Iva pari ad Euro 1.730.072,48) per violazione dell' art. 19 del D.P.R. 633/72 .

Irrogava le relative sanzioni per complessivi Euro 2.320.594,49.

L'Ufficio notificava l'avviso di accertamento, con pari numero di identificazione, al sig. A.A. Presidente del Consiglio di Amministrazione dell'Asian Byte, quale autore della violazione ai sensi dell' art. 5 e 11 del DLgs 472/97 .

Il sig. A.A. presentava ricorso (....)

La CTP di Bologna con sentenza n. 48/15/2007 del 12.3.07... riteneva... fondato il primo dei motivi di ricorso relativo alla carenza di motivazione del provvedimento di applicazione delle sanzioni con conseguente illegittimità dell'atto impugnato. L'Agenzia appellava.... Con sentenza n. 18/15/2012 la CTR respingeva il gravame interposto dall'Ufficio. Quest'ultimo proponeva ricorso per cassazione....

Questa Sezione, giusta ordinanza n. 4140 del 15/10/2020, accoglieva l'unico motivo di ricorso, sulla base della seguente motivazione:

Con l'unico motivo di ricorso - ex art. 360 , primo comma, n. 3 cod. proc. civ. - l'Agenzia deduce la violazione o falsa applicazione degli artt. 5 e 11 , comma 2, del D.Lgs. n. 472 del 1997 per aver la CTR, premesso che la responsabilità dell'autore materiale della sanzione si estende solidalmente al soggetto passivo di imposta, mancato di ritenere che il contribuente, amministratore nel periodo di imposta e dunque responsabile dell'organizzazione e del controllo della tenuta della contabilità e degli adempimenti tributari della società Asia(n) Byte Spa fosse presuntivamente da

individuarsi quale autore materiale delle violazioni sostanziali ai fini IVA, quantomeno per condotta omissiva in relazione agli obblighi di vigilanza sulla gestione contabile e correttezza degli adempimenti relativi e, per l'effetto, ricadesse su di lui l'onere di offrire prova liberatoria da tale presunzione. Il motivo è fondato. In primo luogo va reiterato che "La responsabilità delle persone giuridiche per fatti commessi in epoca anteriore all'entrata in vigore del D.L. 30 settembre 2003 n. 269 , convertito nella legge 24 novembre 2003 n. 326 , ma contestati successivamente o le cui sanzioni siano irrogate successivamente ai sensi dell'art. 7, comma 2 del D.L. cit. , non contrasta con il principio di legalità di cui all' art. 3 del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472 , il cui art. 11, comma 1, contemplava già una forma di "responsabilità rafforzata" tra l'autore materiale della violazione e la società o ente dotato di personalità giuridica, prescrivendone l'obbligo solidale al pagamento delle sanzioni; e d'altronde il D.L. n. 269 del 2003 pone le sanzioni esclusivamente a carico della persona giuridica, oltre che ai sensi dell'art. 7, comma 1, anche per la previsione del comma 3, che fa salve, in quanto compatibili, le disposizioni del D.Lgs. 472 cit." (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 19697 del 28/08/2013 , Rv. 628577 - 01). Tale è il caso di specie, in cui l'avviso di accertamento impugnato è stato notificato nel 2004, in relazione a comportamenti posti in essere per l'anno di imposta 2000.

Inoltre, questa Corte ha già affermato che "Il presidente del consiglio di amministrazione di una società di capitali risponde, anche in caso di una mera ripartizione interna dei compiti, delle sanzioni amministrative derivanti da violazioni di norme tributarie, ove manchi, da parte sua, la prova dell'assenza di colpa" (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 11433 del 03/06/2015 , Rv. 635677 - 01). La presente fattispecie è in termini, e quindi è errata la statuizione di diritto della sentenza, che fa gravare sull'ufficio l'onere di dimostrare un comportamento colpevole direttamente addebitabile al presidente del consiglio di amministrazione. Il giudice del rinvio si atterrà a tale principio di diritto valutando nel caso concreto anche che "In tema di sanzioni per le violazioni di disposizioni tributarie, la prova dell'assenza di colpa grava, secondo le regole generali dell'illecito amministrativo sul contribuente..." (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 6930 del 17/03/2017 , Rv. 643309 - 01), essendo sufficiente a tal fine la negligenza, in particolare la coscienza e volontà della condotta, senza che occorra la dimostrazione del dolo o della colpa, la quale si presume fino alla prova della sua assenza, che deve essere offerta dal contribuente (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 2139 del 30/01/2020).

La CTR dell'Emilia Romagna, giudicando in sede di rinvio, 'accoglieva) l'appello dell'Agenzia delle entrate di Bologna".

In motivazione osservava quanto segue:

L'Agenzia delle Entrate, contrariamente a quanto stabilito dai giudici di primo grado, in ordine alla motivazione dell'atto sanzionatorio, ha offerto un impianto probatorio sufficiente per far scattare l'inversione dell'onere probatorio a carico del contribuente prevista dal comma 2 dell' art. 11 del D.Lgs. 472/97 .

A pag. 3 dell'avviso di accertamento viene espressamente richiamato il PVC notificato alla parte in data 23 maggio 2002, che si intende integralmente richiamato nell'atto impugnato. A pag 105 del PVC i militari individuavano quali autori materiali delle violazioni il ricorrente, in quanto lo stesso ricopriva la carica di Presidente del Consiglio di Amministrazione, detenendo peraltro il

75% del capitale sociale, la cui restante parte era detenuta dal coniuge, amministratore delegato della società. Appare, pertanto, evidente che le violazioni siano state oggetto di specifica contestazione nei confronti del ricorrente, che ricopriva la carica di Presidente del Consiglio di amministrazione e dovendo pertanto necessariamente intervenire nei rapporti da questa intrattenuta. Si deve inoltre evidenziare che la carica rivestita di Presidente del Consiglio di amministrazione, in considerazione delle condotte contestate (illegittima Detrazione d'imposta assoluta in fatture, omessa indicazione di un'imposta inferiore in fattura e conseguente registrazione e dichiarazione infedele), anche nell'ipotesi, non provata dal contribuente, della totale delega a terzi subordinati delle funzioni attinenti gli acquisti e/o gli obblighi fiscali conseguenti all'attività posta in essere, avrebbero comunque comportato in capo al contribuente una colpevolezza a titolo di culpa in eligendo e/o in vigilando, concretandosi in un totale disinteresse delle attività della società di cui rivestiva la carica di Presidente del Consiglio di Amministrazione, punibile quantomeno a titolo di negligenza e pertanto concretando gli estremi della colpa grave. Da parte sua, viceversa, il contribuente non ha assolto all'onere probatorio previsto per vincere la presunzione di colpevolezza. A parere del Collegio, contrariamente a quanto sostenuto dal contribuente(,) nessun valore, a tal proposito può essere attribuito al decreto di archiviazione emesso in sede penale, in ordine alla mancanza di elemento psicologico. In primo luogo nel nostro ordinamento vige il principio del doppio binario;

inoltre nel decreto di archiviazione del GIP si legge che l'ipotizzato reato commesso tra il 1996 e il 2000 si è comunque estinto per prescrizione, mentre quello commesso nel 2001 è di prossima prescrizione e tale situazione rende superfluo l'accertamento giudiziale nell'ottica di cui alla sent. 88/1991 della Corte Costituzionale . Del tutto evidente appare l'inutilizzabilità del decreto penale di archiviazione ai fini di dimostrare l'assenza di colpevolezza della contribuente. Da respingere sono anche le eccezioni sollevate dal contribuente sempre con riferimento al difetto di motivazione, riguardanti l'incertezza nella determinazione della sanzione e il condono. L'incertezza sulla sanzione è stata decisa con sentenza divenuta definitiva nel giudizio relativo alla società; il condono ex art 9 della L. 289/02 riguardava la definizione ai soli fini IRPEF, quindi non operativa per altre imposte né per sanzioni riferite ad altre imposte.

Riguardo alla violazione del ne bis in idem, deve ritenersi inammissibile perché mai sollevato nei precedenti gradi di giudizio. È principio consolidato, che la riassunzione della causa innanzi al giudice del rinvio instaura un processo chiuso, nel quale è preclusa alle parti, tra l'altro, ogni possibilità di proporre nuove domande, eccezioni, nonché conclusioni diverse, salvo che queste, intese nell'ampio senso di qualsiasi attività assertiva o probatoria, siano rese necessarie da statuizioni della sentenza della Cassazione... , che non si è verificata nel nostro caso. Anche la questione del favor rei per mancata applicazione dell' art. 7 D.L. 269/2003 , convertito nella L. 326/2003 , è già stata affrontata e risolta dalla Cassazione nell'ordinanza di rinvio, pertanto, la riproposizione in questa sede è inutile....

Propone ricorso per cassazione il contribuente con quattro motivi; l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso. Il contribuente deposita ampia memoria telematica addì 15 marzo 2024, ulteriormente illustrativa dei motivi di ricorso.

All'odierna pubblica udienza, dopo breve discussione, il Sost. Proc. Gen. presso la Corte di cassazione, in persona del Dott. Mauro Vitiello, conclude per il rigetto del ricorso; le difese delle parti si riportano ai rispettivi atti, richiamando le corrispondenti conclusioni.

Motivi della decisione Preliminarmente deve rilevarsi che il controricorso agenziale non è inammissibile per tardività, come eccepito in memoria, atteso che l' art. 1 , comma 199, L. n. 197 del 2022 prevede una causa di sospensione dei termini di portata generale, ossia non collegata, a differenza di quanto assunto dal contribuente, al negativo esperimento del tentativo di definizione agevolata: la "ratio" della sospensione è infatti quella di consentire all'Agenzia delle entrate di far fronte al sovraccarico derivante dalla presentazione delle istanze di definizione agevolata, quale incombente aggiuntivo che impone una concentrazione di risorse altrimenti impiegate su altri fronti.

Sotto altro profilo, la lamentata lesione del diritto di difesa per avere il contribuente avuto solo "poco più di un mese per replicare" è meramente labiale, non essendo rappresentate concrete evidenze pregiudizievoli, tanto più che proprio l'ampia memoria che ne occupa dimostra, al contrario, il pieno esercizio delle prerogative difensive.

A p. 11 del ricorso il primo motivo è così enunciato:

par. 1 - violazione o falsa applicazione:

- ... dell' art. 132 , 2 c. , n. 4 c.p.c. e artt. 24, 2 c. e 111, 2 c. Cost. in relazione all' art. 360 , 1 c. n. 4, c.p.c. per aver fondato su una prova inesistente il proprio convincimento -violazione di motivazione e di legge(;
- dell' art. 11 D.Lgs. 472/1997 in applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. in relazione all' art. 360 , 1 c. n. 4 nell'erroneo utilizzo delle prove non fornite dalle parti(;
- dell' art. 2697 c.c. in relazione all' art. 360 , 1 c. n. 3 c.p.c. per aver valutato una prova non agli atti del giudizio(;
- degli artt. 32 e 34 del codice del processo tributario per aver posto a fondamento del proprio convincimento documenti oggetto di inadempimento di produzione.

Il motivo così argomenta:

Nel ricorso in riassunzione della presente difesa... , è stato ampiamente trattato il punto relativo alla corretta applicazione dell' art. 11 e 17 , D.Lgs. 472/1997 in relazione al principio di carenza di motivazione e probatoria dell'avviso di accertamento....

Sul punto preme evidenziare che a carico dell'A.A. non sono stati individuati i seguenti specifici requisiti:

- I fatti attribuiti all'A.A.;
- I criteri utilizzati dall'Agenzia per la determinazione delle sanzioni;

- Gli elementi probatori sui quali riscontrare la commissione delle violazioni presunte tali dall'A.A.;

- Il nome dell'A.A. non viene neppure menzionato all'interno dell'avviso di accertamento e nel P.V.C. solo a pag. 105 per riconoscerne il ruolo di amministratore delegato;

- Alcun fatto obiettivo (gli) è stato concretamente ascritto (all'uopo si è espresso la Corte di cassazione con la sentenza n. 2239/18 1);

- Alcun documento, tra cui le dichiarazioni dei redditi sottoscritti dalla ricorrente sono stati reperiti e prodotti,

- Alcun vantaggio diretto è pervenuto all'A.A. (la stessa norma ex art. 11 , 2 c. , D.Lgs. 472/1997 , sancisce poi che non trova la sua applicazione laddove l'autore, nella fattispecie presunto, non abbia tratto un personale e diretto vantaggio)....

Non si dimentichi che già la CTP di Bologna, con la sentenza n. 48/15/2007 depositata in data 25/05/2007... rilevava "che né l'avviso impugnato né il PVC cui lo stesso fa richiamo è dato riscontrare gli elementi sui quali l'Ufficio fonda la colpevolezza del ricorrente".

La stessa CTR, con la sentenza 18/15/2012... ribadiva il medesimo principio applicando il 2 comma dell' art. 11 del D.Lgs. 472/1997 secondo il quale(:) "Fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto o compiuto gli atti illegittimi" (Pag. 4, ultimo cpv).

In tutti i gradi di giudizio non è mai emerso un elemento fattuale che potesse ascrivere la responsabilità all'@Al.Ro.

La CTR, sul punto, si è espressa commentando e facendo suo il contenuto del PVC, peraltro notificato alla sola società, non anche ai soci, mai allegato dall'Agenzia.

All'uopo si specifica che sin dal primo grado di giudizio è verificabile la mancata esibizione del PVC al quale l'Agenzia ha sempre fatto solo riferimento senza mai allegarlo. La sentenza della CTP... nel 4 cpv dell'ultima pagina, testualmente riporta che "deve rilevarsi che né l'avviso impugnato né il PVC cui lo stesso fa 'richiamo' è dato riscontrare gli elementi sui quali l'Ufficio fonda la colpevolezza del ricorrente." Il PVC non è mai stato allegato dall'Agenzia, tant'è che la stessa contribuente ha lamentato anche in sede di riesame, a pagina n. 3 della propria memoria integrativa del 01.04.2022 (... ,) tale preclusione, peraltro non contestata dall'Agenzia, perché, non si dimentichi che il PVC è stato notificato alla Società e non ai soci.

L'Agenzia, solo in sede di riesame, e per la prima volta, ribadendo all'inesistenza dell'onere probatorio in capo ad essa, vieppiù ritenendo di averlo soddisfatto facendo riferimento al contenuto del PVC, ha replicato alla contribuente in ordine alla lamentata mancanza di indicazione di elementi di colpevolezza a suo carico, riportando (che, "come si era evidenziato a pag. 3 dell'accertamento, già il Processo Verbale di Constatazione redatto dai militari procedenti individuava quali autori materiali delle violazioni contestate la ricorrente (pag. 105) in quanto la stessa ricopriva la carica di amministratore delegato ed era rappresentante legale della società, detenendo, peraltro, il 25% del capitale sociale")....

E inconfutabile che il Giudice del rinvio, abbia fondato la sua decisione nell'assunto estrapolato dalle controdeduzioni dell'AdE facendo suo quanto segue: "... a pag. 105 del PVC i militari individuavano quali autori materiali delle violazioni la ricorrente, in quanto la stessa ricopriva la carica di amministratore..." dando per acclarat(a) una dichiarazione dell'Agenzia senza aver mai visionato il PVC (controdeduzioni Ade...) perché mai prodotto agli atti.

Il motivo è inammissibile e comunque manifestamente infondato.

È inammissibile perché, di per sé irritualmente affastellando una serie di censure (cui tardivamente, solo in memoria, è aggiunta altresì "la violazione dell' art. 7 della L. 212/2000 in relazione all' art. 360 , n. 4 c.p.c."), senza che il pedissequo sviluppo argomentativo ne consenta una separata rilevabilità, richiama atti del procedimento amministrativo e soprattutto del processo, ma, in violazione dei principi di precisione ed autosufficienza, omette di riprodurli, quantomeno nelle parti rilevanti.

Inoltre, quanto alla questione della pretesa mancata "allegazione", "rectius", produzione in giudizio, del PVC da parte dell'Agenzia, fermo che il tenore letterale della sentenza impugnata esprime di per sé il fatto dell'avere il giudice di rinvio avuto contezza di avviso e PVC (con riguardo al quale ultimo, in memoria, a dispetto di precedenti allegazioni contrarie, si ammette che "solo in sede di appello, contro la sentenza di accoglimento del ricorrente, l'Ade si è limitata ad allegare 'estratti del PVC'"), e fermo che comunque, nel silenzio della sentenza impugnata, la mancata (totale) produzione del PVC, a termini della narrativa del ricorso dedicata allo svolgimento del processo, non risulta mai denunciata (con conseguente assolvimento dell'onere di indicare la proposizione di specifico motivo di doglianza sul punto già in sede di ricorso introduttivo del giudizio), le circostanze addotte dal contribuente in contrario non colgono nel segno:

- per un verso, infatti, anche la CTP, nel brevissimo passaggio della (non riprodotta) sentenza di primo grado riportato nel motivo, manifesta di aver essa, parimenti, avuto contezza del PVC;
- per altro verso, ad ogni buon conto, pur a prescindere da ciò, la lettera della sentenza impugnata non coincide né con il testo né con il significato del brevissimo passaggio delle (non riprodotte e non meglio identificate) "deduzioni" rassegnate dall'Agenzia in sede di rinvio, "deduzioni" dalle quali il contribuente assume avere il giudice di rinvio solo indirettamente tratto il riferimento al PVC (infatti - a fronte della sentenza impugnata ove testualmente leggesi che "a pag 105 del PVC i militari individuavano quali autori materiali delle violazioni il ricorrente, in quanto lo stesso ricopriva la carica di Presidente del Consiglio di Amministrazione, detenendo peraltro il 75% del capitale sociale, la cui restante parte era detenuta dal coniuge, amministratore delegato della società - l'Agenzia, nelle "deduzioni", fa bensì richiamo alle p. 3 dell'avviso e 105 del PVC, ma in relazione alla moglie del contribuente e non a quest'ultimo: "Come si era evidenziato a pag. 3 dell'accertamento, già il Processo Verbale di Constatazione redatto dai militari precedenti individuava quali autori materiali delle violazioni contestate la ricorrente (pag. 105) in quanto la stessa ricopriva la carica di amministratore delegato ed era rappresentante legale della società, detenendo, peraltro, il 25% del capitale sociale").

Per mera completezza, inoltre, valga osservare, sul piano della completezza del richiamo del PVC da parte dell'avviso, che, non riprodotto quest'ultimo (di guisa da non esser neppure questa Suprema Corte in grado di apprezzarne l'incompletezza eccepita - solo - in memoria), comunque è pacifico, per darne atto lo stesso contribuente (ancora in memoria), che il PVC è stato notificato alla società, del cui consiglio di amministrazione il contribuente era presidente, ragion per cui il PVC gli era sicuramente noto.

Fermo quanto precede, il motivo è comunque manifestamente infondato, in quanto, dovendosi rammentare che la CTR ha pronunciato in sede di rinvio, il mandato affidatole dall'ordinanza rescindente, posto che " "Il presidente del consiglio di amministrazione di una società di capitali risponde, anche in caso di una mera ripartizione interna dei compiti, delle sanzioni amministrative derivanti da violazioni di norme tributarie, ove manchi, da parte sua, la prova dell'assenza di colpa" (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 11433 del 03/06/2015 , Rv. 635677 - 01)", era di attenersi puramente e semplicemente al principio per cui è errato far "gravare sull'Ufficio l'onere di dimostrare un comportamento colpevole direttamente addebitabile al presidente del consiglio di amministrazione", poiché, essendo sufficiente ai fini dell'addebito a costui della sola negligenza, non occorre "la dimostrazione del dolo o della colpa, la quale si presume fino alla prova della sua assenza, che deve essere offerta dal contribuente".

In tal guisa, l'invocazione da parte del motivo della mancanza di alcuno specifico addebito mosso al contribuente (ciò soprattutto nella prima parte, ma anche nella seconda, ancorché declinata -aggiuntivamente - in termini di omessa produzione in giudizio del PVC) si palesa del tutto decentrata rispetto all'asse chiaramente circoscritto, con efficacia vincolante, dall'ordinanza rescindente ed ossequiato dal giudice di rinvio: il quale, richiamata le incontestate circostanze fattuali della carica e della qualità di socio di maggioranza del contribuente, ha ripetutamente rimarcato non avere quest'ultimo - a fronte della natura delle violazioni contestate, di per sé presupponenti quantomeno un difetto di vigilanza - offerto alcuna prova a discarico.

A p. 17 del ricorso il secondo motivo è così enunciato:

1.2 Violazione o falsa applicazione degli artt. 97 - 98 (Cost.) in relazione all' art. 360 , 1 c. , n. 4, cpc per anomalia motivazionale sulla carenza probatoria dell'Agenzia in violazione all'imparzialità dell'Agenzia.

Il motivo esordisce richiamando la "modifica apportata dall' art. 6 della L. 130/2022 (riforma della giustizia e processo tributario) all' articolo 7 del decreto legislativo n. 546 del 1992 ". "Pertanto, non che prima non lo fosse, ma ora è inconfutabile che ai sensi dell' art. 7 D Lgs 546/1992 , come modificato dall' art. 6 L. 130/2022 , l'onere della prova della pretesa tributaria in giudizio incombe sull'AdE". "Il principio di buon andamento della PA importa che tendenzialmente l'AdE dovrebbe emettere avvisi di accertamento legittimi, ben motivati, che non saranno impugnati. Non può esserci sufficiente motivazione in relazione ad elementi non sufficientemente veri". "Allo stato attuale, il Giudice del rinvio, ha fondato il proprio convincimento nel PVC non prodotto agli atti dando per acclarato il contenuto di esso, senza che l'Agenzia avesse esibito una prova concreta, neppure riguardo l'attribuzione degli incarichi e ruoli della contribuente, incorrendo nelle violazioni sopra esposte e vieppiù nella violazione dell'art. 360, 1 c. , n. 4, in relazione al dettato costituzionale degli artt. 97 e 98 per l'anomalia

motivazionale nel non aver rilevato la violazione dell'imparzialità dell'Agenzia nella omessa e insufficiente produzione probatoria a fondamento di un atto di siffatta portata".

Il motivo è inammissibile.

Esso è inammissibile sia perché proposto per un vizio (anomalia motivazionale) non consentito né dal paradigma censorio dedotto né da quello, astrattamente più appropriato, dell' art. 360 , comma 1, n. 5, cod. proc. civ.

Inoltre, esso a tratti sembra dolersi anche della motivazione dell'avviso, senza, però, come già detto, in violazione dei principi di precisione ed autosufficienza, riprodurlo nelle parti rilevanti.

Fermo quanto innanzi, il motivo segue le sorti del precedente, per quanto metta conto di ulteriormente rimarcare anche nella presente sede che - manifestando il giudice di rinvio, a tenore della sentenza impugnata, l'apprezzamento del PVC - la questione della sua mancata produzione in giudizio mai è stata vertita nei precedenti gradi di giudizio: ciò in un contesto in cui, oltretutto, alla stregua del residuo "thema decidendum" siccome circoscritto dall'ordinanza rescindente, inconferente è la doglianza, alla quale dovrebbe ricollegarsi la suddetta questione della mancata produzione del PVC - dell'omessa formulazione di addebiti al contribuente, pacificamente presidente del consiglio d'amministrazione, che, per la giurisprudenza citata nell'ordinanza rescindente, risponde sul piano sanzionatorio, salvo (non fornita) prova contraria.

A p. 20 del ricorso il terzo motivo è così enunciato:

par. 2 - Violazione o falsa applicazione: - dell' art. 2049 c.c. in ordine all' art. 360 , 1 c. n. 3 c.p.c. per mancata individuazione dei responsabili dell'illecito.

"La CTR non ha rappresentato alcun argomento logico - giuridico riguardo la prova dell'illecito a carico dell'A.A. , semplicemente condannat(o) per il solo fatto di ricoprire la carica di amministratore e quindi con dovere di intervenire nei rapporti della società. La CTR, non trovando un effettivo elemento che potesse assurgere a prova del comportamento illecito dell'A.A. perché, come già premesso dalla Corte di cassazione con le ordinanze 5162.21, 5163.21, 5164.21, non è accettabile l'automatismo dell'illecito... per il solo fatto di rivestire la carica di amministratore, viola l' art. 2049 c.c. in ordine alla colpevolezza della contribuente attribuendole la responsabilità dell'illecito a titolo di colpa in eligendo e/o in vigilando, non avendo comunque individuato colui/lei che sarebbero stati eletti e non vigilati nonché quale illecito avrebbero commesso nello svolgimento di quale attività, considerando peraltro che l'organico della società era di circa 50 persone e che, laddove la formazione e la competenza dei componenti il consiglio di amministrazione non fosse stata adeguata ai compiti da svolgere, venivano investiti collaboratori e/o professionisti".

Il motivo è infondato.

Già s'è detto avere l'ordinanza rescindente demandato di ossequiare il principio (di cui a Sez. 5, n. 11433 del 2015) in ragione del quale sussiste la responsabilità del presidente del consiglio d'amministrazione "anche in caso di una mera ripartizione interna dei compiti", "ove manchi, da

parte sua, la prova dell'assenza di colpa" (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 11433 del 03/06/2015 , Rv. 635677 - 01)".

La CTR ha osservato il compito affidatole.

Né il motivo che ne occupa (al pari per vero dei precedenti) allega e dimostra di essere già stati somministrati ai vari giudici di merito succedutisi elementi di fatto da cui inferire, quantomeno presuntivamente (in particolare alla stregua da una strutturazione, interna alla società, di ruoli e compiti), alcuna "assenza di colpa" del contribuente, su quale, come rilevato dalla CTR, pacificamente, per la carica rivestita, comunque grava una responsabilità "in eligendo" e soprattutto "in vigilando".

A p. 22 del ricorso il quarto motivo è così enunciato:

par. 3 - Violazione o falsa applicazione:

- dell' art. 2697 c.c. in ordine all' art. 360 , 1 c. n. 3 per inversione dell'onere della prova;
- dell' art. 5 del D.Lgs. 472/1997 in ordine all' art. 360 , 1 c. n. 4 per violazione del principio della responsabilità personale delle sanzioni;
- dell'art. 4 prot. Cedu e art 50 Carta diritti fondamentali dell' U(nione) europea in ordine all' art. 360 , 1 c. n. 3 per applicazione del principio del doppio - binario;
- dell' art. 3 Costituzione in ordine all' art. 360 , 1 c. n. 4 per aver ritenuto una domanda inammissibile perché erroneamente mai sollevata;
- dell' art. 116 c.p.c. in relazione alla violazione dell' art. 649 , 2 c. c.p.p. e art. 2909 c.c. e 111 Cost. in ordine all'art. 360, 1 c. , n. 4 per attribuzione di diverso valore alla prova del decreto di archiviazione;
- dell' art. 115 c.p.c. in ordine all'art. 360, 1 c. , n. 4 per l'errata percezione di un principio come mai dedotto in giudizio;
- dell' art. 132 , 1 c. n. 4 in relazione all' art. 360 , 1 c. n. 4 per aver omesso l'esame di un elemento decisivo.

Il motivo così argomenta:

Nonostante l'inversione dell'onere della prova nei confronti (del) contribuente, si premette che comunque alcun atto o fatto o relazione sono stati ascrivibili alla condotta dell'A.A. , posto che almeno la dichiarazione dei redditi presunta "infedele" non è mai stata allegata dall'AdE, ove almeno si sarebbe potuto individuare il sottoscrittore, (mentre) la CTR ha preferito coinvolgere l'intero c.d.a. operante disgiuntamente, potendo essere solo uno di loro o altri delegati.

Nella fattispecie la violazione non riguarda una condotta omissiva, ove la prova può essere offerta anche con presunzioni semplici, bensì del facere perché la società ha depositato

regolarmente la dichiarazione poi presunta infedele. Pertanto, nel caso de quo "l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa sanzionatoria è posto a carico dell'Amministrazione..."....

La CTR ha violato l' art. 2697 c.c. ritenendo che l'A.A. non avesse assolto l'onere probatorio che incombeva su di esso, respingendo peraltro la valenza probatoria dell'istanza ... e del decreto di archiviazione... del procedimento penale che era incorso per nove anni in capo agli amministratori....

L'Agenzia, nel suo ricorso introduttivo in cassazione... , ha fondato le sue pretese riportando uno stralcio del predetto decreto di archiviazione con astute omissioni di parte di esso, al fine di indurre il Supremo Collegio al convincimento di un'assoluzione solo per "prescrizione", così dichiarata solo per le annualità più vecchie mentre la mancanza dell'infondatezza del reato veniva rilevata per tutto l'impianto accusatorio e così altresì per le annualità ancora non prescritte, così come meglio evidente nella richiesta di archiviazione a firma dei P.M.....

La CTR è incorsa in un errore processuale ai sensi dell' art. 360 , 1 c. n. 4 c.p.c. , violando l' art. 5 del D.Lgs. 472/1997

La CTR è incorsa nell'ulteriore violazione dell' art. 4 Protocollo C.E.D.U. e art. 50 Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (sulla personalità della responsabilità) adducendo all'applicazione del "doppio binario". È stato sopra dimostrato che l'Agenzia ha tentato di avvalersi dei risvolti penali della vicenda per avvalorare il proprio impianto accusatorio negando, al contrario, che la contribuente potesse farlo.

La CTR ha fatto malgoverno dell'applicazione del principio del ne bis in idem, sancito all'art. 4 dal Protocollo C.E.D.U. ed all'art. 50 dalla Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione Europea, proclamata a Nizza il 07/12/2000....

La CTR, ignorando il dictum della Corte EDU, inconfutabilmente discrimina la contribuente violando il principio di uguaglianza sancito dall' art. 3 della Costituzione ritenendo peraltro erroneamente che "la violazione del ne bis in idem deve ritenersi inammissibile perché mai sollevata ." ... quando era già stata oggetto di allegazione sin dal primo procedimento in CTR, lo dimostra l'espresso riferimento dell'AdE in occasione del primo ricorso in cassazione....

Ne consegue che il Giudice del rinvio è incorso nel vizio di attività di cui agli artt. 115 e 116 c.p.c. pretendendo di attribuire un diverso valore alla prova del decreto di assoluzione in relazione alla violazione dell' art. 649 , 2 c. , c.p.p. , potendo essere fatto valere in ogni stato e grado del processo, anche d'ufficio, nonché è incorso nella violazione di legge dell' art. 2909 c.c. e 111 Cost. volti a tutelare la funzione primaria del processo e l'eliminazione dell'incertezza delle situazioni giuridiche attraverso decisioni stabili.

Per quanto indicato, l'Ing. A.A. ha assolto il suo onere probatorio riguardo la sua mancata responsabilità con il predetto decreto di archiviazione con pregnante motivazione, per non aver subito alcuna condanna penale... nonché per non aver dovuto contestare documenti a suo carico e la Corte del rinvio, in relazione all' art. 360 , 1 c. n. 4 c.p.c. ha violato l' art. 116 c.p.c. pretendendo prima di attribuirle un diverso valore acclarando l'applicabilità del "doppio -

binario" nell'ambito tributario, poi violando l' art. 132 , 1 c. n.4 c.p.c. per aver omesso l'esame aprioristico di un elemento decisivo che avrebbe inquadrato gli elementi sull'assenza di responsabilità dell'A.A. nonché è incorsa altresì nella violazione dell' art. 115 cpc, sempre in relazione all' art. 360 , 1 c. n. 4 c.p.c. , per aver percepito erroneamente come mai dedotto in giudizio il principio del ne bis in idem. Anche a voler disattendere il violato principio del ne bis in idem, la sola valutazione del decreto di archiviazione, peraltro enunciabile in ogni stato e grado del giudizio, frutto dell'istruttoria di un Giudice togato, avrebbe dovuto essere valutata alla stregua del suo reale risultato...

Il motivo - di non agevole lettura - è inammissibile e comunque manifestamente infondato.

È inammissibile perché, come già detto per il primo, è cumulativo, non individuando, nello sviluppo argomentativo, le ragioni di fatto e di diritto a sostegno delle singole censure, e richiama atti e documenti senza riprodurli. Questo secondo profilo è rilevante soprattutto in relazione all'avere il giudice di rinvio dichiarato inammissibile la doglianza riguardante la "violazione del ne bis in idem", "perché mai sollevato nei precedenti gradi di giudizio". La protesta del contrario contenuta nel ricorso non è ancorata alla riproduzione dell'atto introduttivo del giudizio.

Mette poi conto di aggiungere che la stessa formulazione dello sviluppo argomentativo non esprime censure in punto di preteso omesso esame di alcunché (censure che peraltro avrebbero dovuto essere fatto valere ai sensi del n. 5, e non del n. 4, del comma 1 dell' art. 360 cod. proc. civ.).

Ad ogni modo, il motivo è manifestamente infondato.

Per le ragioni ampiamente esposte nella disamina dei motivi precedenti, la CTR non è affatto incorsa in inversione dell'onere della prova. Alla stregua di quanto rilevato nell'ordinanza rescindente, è sufficiente l'allegazione, da parte dell'Agenzia, delle violazioni e della carica di presidente del consiglio d'amministrazione rivestita dal contribuente a far presumere la prova della sua colpa, che può estrinsecarsi anche in termini di negligenza, spettando poi al contribuente di offrire la prova contraria.

Un tanto esclude alcuna violazione degli artt. 2697 cod. civ. e 5 D.Lgs. n. 472 del 1997 .

Quanto poi alla dedotta violazione del principio del "ne bis in idem", la censura, a fronte dell'avere la CTR ritenuto l'inammissibilità per novità della corrispondente doglianza devolutale, non comprova, con dovute citazioni letterali del ricorso introduttivo del giudizio, il contrario.

Essa, d'altro canto, appare fuori contesto: infatti non allega alcuna pronuncia idonea al giudicato suscettibile di rilevare agli effetti ostativi di un ulteriore giudizio riguardante i profili sanzionatori o comunque di venire in conto ai fini della determinazione delle sanzioni.

Quanto poi alla valutazione del provvedimento di archiviazione compiuta dal giudice di rinvio, le critiche rivolte nel motivo appaiono prive di consistenza: costituisce principio invalso nella giurisprudenza di legittimità quello a termini del quale finanche "la sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, emessa con la formula 'perché il fatto non sussiste', non

spiega automaticamente efficacia di giudicato nel processo tributario, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente, ma può essere presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario, il quale, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione, deve verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui detta decisione è destinata ad operare" (cfr. ad es. recentemente Cass. n. 17258 del 2019). Se ciò vale per la sentenza penale irrevocabile di assoluzione, non può non valere a maggior ragione per un mero decreto di archiviazione, notoriamente privo di efficacia di giudicato: tanto più che il giudice di rinvio - alla stregua di un accertamento non fatto segno di contestazioni se non labiali - ha verificato che la ragione dell'archiviazione richiesta dal Pubblico Ministero riguardava la già maturata e la a breve maturanda prescrizione dei reati (dunque fatti estintivi, o potenzialmente tali, radicalmente insuscettivi di fornire argomenti alla tesi difensiva dell'estraneità del contribuente alle violazioni).

Sotto altro profilo, questa Suprema Corte ha già avuto modo di affermare che "in relazione agli illeciti penal - tributari di cui al titolo II D.Lgs. n. 74 del 2000 va escluso che il procedimento amministrativo sanzionatorio debba essere dichiarato improcedibile in ragione dell'intervenuta sentenza penale irrevocabile di assoluzione ancorché pronunciata con l'ampia formula 'perché il fatto non sussiste', la quale determina l'ineseguibilità definitiva della sanzione tributaria, ferma la necessità di accertare, in concreto, nel giudizio avente ad oggetto l'eventuale riscossione avviata dall'Ufficio, l'identità del 'fatto' rispetto agli elementi costitutivi sia dell'illecito amministrativo tributario che della corrispondente fattispecie incriminatrice" (Sez. 5, n. 21694 del 2020).

Ora, a tutto voler concedere, sullo schema di siffatto insegnamento, nuovamente ribadito che nella specie viene in conto un provvedimento di archiviazione fondato sulla prescrizione dei reati, e non una sentenza assolutoria, viepiù, come nel precedente testé citato, con formula ampia in fatto, neppure il contribuente si perita, dimostrando di averlo fatto già nei precedenti grado di giudizio, di dimostrare la suddetta "identità del 'fatto' ".

Sul punto valga aggiungere, infine, che l'argomento dell'efficacia vincolante (del)la sentenza penale irrevocabile di assoluzione nel procedimento tributario", efficacia vincolante fatta derivare, in memoria, dall' art. 20 L. n. 111 del 2023 , è fuori contesto: da un lato, nella specie, non si verte di "sentenza penale irrevocabile di assoluzione"; dall'altro lato, pur a prescindere da ciò, l'art. 20 cit. non ha immediata efficacia precettiva, sostanzando soltanto un criterio di delega al Governo nell'esercizio, meramente eventuale, della potestà normativa conferitagli.

Da ultimo, prima di concludere, per mera completezza, sia consentito di rilevare l'inconferenza, rispetto ai motivi di ricorso, del par. "1.a Sull'incertezza della sanzione" di cui alla memoria, ove, dato atto dell'insinuazione dell'Agenzia al "passivo fallimento della società", con conseguente parziale riparto, si afferma avere l'Agenzia "sgravato parzialmente solo in data 26.01.2023 (circa 20 anni dopo!) le sanzioni per l'importo di Euro. 1.555.904,00 (Doc. n. 6) attribuendo detto importo solo per alcune annualità (non la presente) nonostante le operazioni ritenute legittime a posteriori fossero attribuibili ai medesimi fornitori per più annualità (anche per la presente ma non applicate in questa sede). Siffatto sgravio a dimostrazione degli errori sostanziali in cui è incorsa l'Agenzia per molti anni, sottraendo al ricorrente la possibilità di adire gli strumenti

deflattivi della giustizia e che avrebbero potuto ridimensionare ulteriormente la pretesa se non anche annullarla". Trattasi di profili, oltretutto tardivi, estranei al perimetro decisorio delineato dall'ordinanza rescindente e viepiù allegati in modo del tutto generico, senza adeguato supporto documentale.

In definitiva, il ricorso va integralmente rigettato.

Il contribuente va condannato alle spese, liquidate in dispositivo secondo tariffa.

Sussistono i presupposti processuali affinché il contribuente sia tenuto al versamento del cd. doppio contributo unificato.

Deve infine disporsi, come da richiesta di entrambe le parti segnalata dal fascicolo informatico, l'oscuramento dei dati del contribuente in caso di diffusione, in qualsiasi modo e con qualsiasi mezzo, della presente sentenza.

P.Q.M. Rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente a rifondere all'Agenzia delle entrate le spese di lite, liquidate in Euro 22.000, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell' art. 13 comma 1-quater D.P.R. n. 115 del 2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso stesso, a norma del comma 1 - bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Dispone che, in caso di utilizzazione della presente sentenza in qualsiasi forma, per finalità di informazione scientifica su riviste giuridiche, supporti elettronici o mediante reti di comunicazione elettronica, sia omessa l'indicazione delle generalità e degli altri dati identificativi del ricorrente.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza