

Sentenza del 23/09/2024 n. 25438 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con distinti avvisi di accertamento, relativi agli anni di imposta 2008 e 2009 l'Agenzia delle entrate, in esito a una verifica effettuata dalla Guardia di Finanza, contestò alla I.T.R. Srl la contabilizzazione di fatture relative a operazioni inesistenti con conseguente rettifica dei redditi dichiarati e accertamento di maggiori IRES, IRAP e IVA con relative sanzioni.

Esperito negativamente l'accertamento con adesione, la Società impugnò gli atti impositivi con distinti ricorsi che la Commissione tributaria provinciale, previa riunione, rigettò.

La decisione, impugnata dalla Società, è stata confermata con il rigetto dell'appello dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, con la sentenza indicata in epigrafe.

In particolare, il Giudice di appello riteneva eccezione nuova proposta per la prima volta in appello, e come tale inammissibile, l'asserita, da parte della contribuente, corrispondenza tra il compact disc depositato in atti e quello acquisito in fase di accesso dai verificatori; eccezione questa che, peraltro, la C.T.R. esaminava nel merito rilevando come il c.d. non fosse elencato nel processo verbale di constatazione.

Nel merito, il Giudice di appello rilevava, in ordine all'eccezione relativa al personale dipendente delle fornitrici, che il legale rappresentante della I.T.R. aveva indicato falsamente tali persone come propri dipendenti e, in ordine all'errato richiamo all' art. 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 , che lo stesso non aveva alcun pregio in ordine alla legittimità degli avvisi di accertamento.

Infine, in ordine alle sanzioni applicate, la C.T.R. accertava che il responsabile delle violazioni era il legale rappresentante della società che aveva reso dichiarazioni mendaci e falsificato il libro matricola.

Avverso questa sentenza l'I.T.R. Srl ha proposto ricorso su sei motivi. L'Agenzia delle entrate ha depositato atto al fine dell'eventuale partecipazione alla pubblica udienza.

Il ricorso era, quindi, avviato alla trattazione alla pubblica udienza del 25 gennaio 2023, in prossimità della quale il P.G. aveva depositato le sue conclusioni scritte chiedendo il rigetto del ricorso mentre la Società aveva depositato istanza con la quale aveva chiesto, ai sensi dell' art. 1 , comma 197, della legge 29.12.2022 n. 197 , la sospensione della controversia, dichiarando la sua intenzione di avvalersi della definizione agevolata prevista dall' art. 1 , commi da 186 a 203, della legge 29.12.2022 n. 197 .

La trattazione del ricorso è stata, quindi, rinviata ma, scaduto il termine fissato per la presentazione dell'istanza di definizione agevolata, la Società ha depositato istanza di trattazione avendo deciso di non avvalersi di tale tipo di definizione.

Il ricorso è stato, quindi, nuovamente fissato per la trattazione per l'odierna udienza pubblica in prossimità della quale il P.G. ha depositato atto con cui si riporta alle conclusioni già rese.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo - rubricato: nullità del procedimento in relazione agli artt. 36 e 59 D.Lgs. 546 del 1992 e art. 161 c.p.c. - ex art. 360, n. 4 - la ricorrente, premesso che la sentenza di primo grado non era stata sottoscritta dal relatore e che tale circostanza non fosse stata dedotta dalle parti in grado di appello - deduce l'errore in cui sarebbe incorsa la C.T.R. nel non avere dichiarato, d'ufficio, la nullità della sentenza della Commissione tributaria provinciale e rimesso gli atti al primo Giudice.

1.1. La censura è inammissibile. Secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte (v. Cass., Sez. 5, n. 19323 del 18/07/2019 ; id. n. 9440 del 2017) "La sentenza emessa dal giudice in composizione collegiale priva di una delle due sottoscrizioni (nella specie, del componente più anziano che avrebbe dovuto firmare in luogo del presidente deceduto) non è inesistente bensì nulla in quanto la sottoscrizione non è omessa ma solo insufficiente". Ne consegue che la nullità avrebbe dovuto essere rilevata in grado di appello secondo il noto principio secondo cui le nullità si convertono in motivi di gravame, ai sensi dell' art. 161 , primo comma, cod. proc .civ., e che, in mancanza, detta nullità non può essere fatta valere per la prima volta nel giudizio di legittimità.

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce, ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n.3 cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell' art. 57 del D.Lgs. n. 546 del 1992 . La contribuente, dopo avere riportato i contenuti degli atti difensivi di primo e di secondo grado, censura la sentenza impugnata per avere la C.T.R. ritenuto domanda nuova e, come tale, inammissibile l'eccezione, svolta dalla Società solo in secondo grado, in ordine all'asserita corrispondenza tra il compact disk allegato all'atto di appello e quello acquisito in fase di accesso.

2.1. La censura deve ritenersi inammissibile. Come rilevato anche dal P.G. il mezzo di impugnazione non coglie l'effettiva ratio decidendi posta a base dell'argomentazione fatta oggetto di motivo di ricorso. La Commissione tributaria regionale, infatti, non ha ritenuto inammissibile la produzione in appello del compact disk ma ha ritenuto domanda nuova l'eccezione sollevata in quel grado dalla Società in ordine alla corrispondenza tra il c.d. prodotto e quello acquisito in fase di accesso dai verificatori. Inoltre, la C.T.R. ha, in ogni caso, valutato la prova addotta concludendo, nel merito, per l'inesistenza e inopponibilità della stessa in sede contenziosa non avendo i verificatori elencato nel p.v.c. la corrispondenza tra il c.d. depositato agli atti e quello acquisito in fase di accesso.

3. Con il terzo motivo di ricorso si deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3 cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell' art. 52 , quinto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 laddove la C.T.R. aveva ritenuto non utilizzabile la documentazione prodotta con i ricorsi introduttivi, ovvero i compact disc depositati nel ricorso in appello, assumendo che la

contribuente si fosse rifiutata, o avesse dolosamente non esibito la documentazione richiesta, sebbene dallo stesso p.v.c. detta richiesta non risultava essere mai stata formulata e, anzi, la stessa documentazione risultasse contenuta nei compact disc allegati al p.v.c.

3.1 Secondo il più recente arresto in materia di questa Corte (cfr. Cass, 21/02/2024 n. 4662) "In tema di accertamento tributario, il divieto di utilizzo in sede giudiziaria di documenti non esibiti in sede amministrativa, previsto ex art. 52 , comma 5, D.P.R. n. 633 del 1972 , presuppone che vi sia stata una specifica richiesta degli agenti accertatori (non potendo costituire rifiuto la mancata esibizione di qualcosa che non si è richiesto), ed opera non solo nell'ipotesi di rifiuto (per definizione "doloso") dell'esibizione, ma anche nei casi in cui il contribuente dichiara, contrariamente al vero, di non possedere i documenti, o li sottragga all'ispezione non allo scopo di impedire la verifica, ma per errore non scusabile, di diritto o di fatto (dovuto a dimenticanza, disattenzione, carenze amministrative, ecc.)".

Già, in precedenza, peraltro, si era puntualizzato da Cass., Sez. 5, n. 16757 del 14/06/2021 che " in tema di accertamento tributario, occorre distinguere l'ipotesi in cui l'amministrazione finanziaria richieda al contribuente documenti mediante questionario, ai sensi dell' art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 in materia di imposte dirette, ovvero dell' art. 51 D.P.R. n. 633 del 1972 , in materia di IVA, da quella avanzata nel corso di attività di accesso, ispezione o verifica ex art. 33 D.P.R. n. 600 cit., quanto all'imposizione reddituale, ed ex art. 52 del D.P.R. n. 633 cit., quanto all'IVA, poiché - ferma restando la necessità, in ogni ipotesi, che l'amministrazione dimostri che vi era stata una puntuale indicazione di quanto richiesto, accompagnata dall'espresso avvertimento circa le conseguenze della mancata ottemperanza - nel primo caso, il mancato invio nei termini concessi della suindicata documentazione equivale a rifiuto, con conseguente inutilizzabilità della stessa in sede amministrativa e contenziosa, salvo che il contribuente non dichiari, all'atto della sua produzione con il ricorso, che l'inadempimento è avvenuto per causa a lui non imputabile, della cui prova è, comunque, onerato; nel secondo caso, invece, la mancata esibizione di quanto richiesto ne preclude la valutazione a favore del contribuente solo ove si traduca in un sostanziale rifiuto di rendere disponibile la documentazione, incombendo la prova dei relativi presupposti di fatto sull'Amministrazione finanziaria", successivamente specificandosi da Cass. n. 21798 del 11/07/2022 che "A norma dell' art. 52 , comma 5, del D.P.R. n. 633 del 1972 , perché la dichiarazione, resa dal contribuente nel corso di un accesso, di non possedere libri, registri, scritture e documenti (compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sia obbligatoria), richiestigli in esibizione, determini la preclusione a che gli stessi possano essere presi in considerazione a suo favore ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa, occorrono: 1) la sua non veridicità o, più in generale, il suo concretarsi, in quanto diretta ad impedire l'ispezione del documento, in un sostanziale rifiuto di esibizione, accertabile con qualunque mezzo di prova e anche attraverso presunzioni; 2) la coscienza e la volontà della dichiarazione stessa;

3) il dolo, costituito dalla volontà del contribuente di impedire che, nel corso dell'accesso, possa essere effettuata l'ispezione del documento; pertanto, non integrano i presupposti applicativi della preclusione le dichiarazioni (il cui contenuto corrisponda al vero) dell'indisponibilità del documento, non solo se questa sia ascrivibile a caso fortuito o forza maggiore, ma anche se imputabile a colpa, quale ad esempio la negligenza e imperizia nella custodia e conservazione".

Questi i principi di diritto in materia, in fatto appare opportuno riportare il passo decisionale oggetto di censura che è il seguente: il primo giudice ha fondato il suo convincimento sul fatto che il legale rappresentante della società ha esibito una parte della documentazione che è stata analiticamente elencata a pag. 3 del p.v.c. con l'avvertenza che la documentazione non esibita non avrebbe potuto più essere utilizzata e così è nella fattispecie.

3.2 A sua volta la sentenza di primo grado, richiamata per relationem dal Giudice di appello, nel passo riportato nello stesso ricorso, da atto che la richiesta dei verificatori, come risulta dal verbale redatto, si è riferita a tutta la documentazione relativa all'attività esercitata .. per poi aggiungere anche nella circostanza nella quale il legale rappresentante della società sig. A.A. viene invitato presso la G.d.F. per fornire chiarimenti circa la falsificazione del libro matricola, non vengono forniti quei documenti prodotti successivamente, tesi a chiarire il subappalto dei lavori alle tre società prima citate e strettamente connessi al problema dell'utilizzo dei lavoratori. Appare sufficientemente chiaro come la documentazione prodotta in giudizio non sia emersa e portata alla valutazione dei verificatori anche quando, con ogni ragionevolezza la stessa avrebbe potuto essere utilizzata a favore della società ricorrente.

3.3. Alla luce dei principi sopra esposti e del contenuto della sentenza impugnata sopra riportato la censura è inammissibile. Sotto l'egida della violazione di legge il mezzo di impugnazione appare teso inammissibilmente a sovvertire, per altro imputando genericamente ai verificatori un comportamento omissivo, l'accertamento in fatto compiuto dai due giudici di merito i quali - dato atto, in premessa atto del comportamento ostativo del legale rappresentante della società che giunge sino alla falsificazione del libro matricola - hanno concordemente accertato che la documentazione era stata richiesta con la specifica avvertenza e che, quella prodotta in giudizio, non era mai stata in precedenza offerta ai verificatori.

4. Con il quarto motivo la ricorrente censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3 cod. proc. civ., la sentenza impugnata per avere la C.T.R. - con violazione e falsa applicazione dell' art. 39 del D.P.R. n. 600 del 1973 e dell' art. 54 D.P.R. n. 633 del 1972 nonché degli artt. 2697 , 2627 , 2729 cod. civ. e art. 109 TUIR - ritenuto legittimo l'avviso di accertamento, ponendo a base del suo convincimento, documenti e circostanze che non avevano alcuna valenza specifica in ordine alla inesistenza delle operazioni contestate e non considerando la documentazione prodotta sin dai ricorsi introduttivi né il contenuto del compact disc.

In sintesi, secondo la prospettazione difensiva, la C.T.R. avrebbe violato le norme indicate ritenendo provata l'inesistenza dei costi sostenuti dalla contribuente, desumendo il fatto dalle circostanze che le ditte contestate non avevano propri dipendenti ed i volumi d'affari dichiarati non erano compatibili con quelli accertati, sebbene tali elementi contrastavano con le emergenze processuali e, più in particolare, con l'esistenza di soggetti non dipendenti dalla contribuente che avevano effettivamente eseguito le prestazioni contestate e degli ulteriori documenti prodotti dalla contribuente che provavano l'esistenza dei requisiti previsti dall' art. 109 TUIR . Ancora, secondo la prospettazione difensiva, la C.T.R. non solo aveva invertito le regole dell'onere probatorio ma aveva anche ritenuto irrilevanti tutti gli elementi addotti sull'effettività delle operazioni contestate con la conseguenza che l'avviso emesso era illegittimo per violazione e falsa applicazione degli artt. 39 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54 del D.P.R. n. 633

del 1972 in relazione agli artt. 2697 , 2727 e 2729 c.c. in quanto mancavano quelle presunzioni gravi, precise e concordanti per qualificare come inesistenti le operazioni contestate e in quanto gli elementi addotti e agli atti del giudizio confermavano l'effettività delle operazioni contestate.

4.1 La censura è inammissibile in quanto tendente, ancora una volta, sotto l'egida della violazione di legge, a una diversa valutazione in fatto rispetto a quella effettuata da entrambi i Giudici di merito e, per di più, sulla base delle emergenze di documentazione non ritenuta utilizzabile. Trova applicazione il principio secondo cui: "Non rientra nell'ambito applicativo dell'art. 360, comma 1, n. 3, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa che è, invece, esterna all'esatta interpretazione della norma e inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, sottratta perciò al sindacato di legittimità" (Cass. 14 gennaio 2019, n. 640 ; Cass. 4 marzo 2022, n. 7187 ; Cass. 3 novembre 2023, n. 30660); così come: "È inammissibile il ricorso per cassazione che, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione o falsa applicazione di legge, di mancanza assoluta di motivazione e di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio miri, in realtà, ad una rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito" (Cass., Sez. U., 27 dicembre 2019, n. 34476 ; Cass. 4 marzo 2021, n. 5987 ; Cass. 31 maggio 2022, n. 17702 ; Cass. 25 gennaio 2024, n. 2401).

5. Con il quinto motivo di ricorso - rubricato: violazione e falsa applicazione dell' art.41-bis D.P.R. n. 600 del 1973 ex art. 360 n. 3 c.p.c. - si censura il giudice di appello per non avere rilevato che l'accertamento, emesso ai sensi dell'art. 41-bis citato non conseguiva ad una segnalazione della Guardia di finanza bensì ad una verifica generale e che i maggiori redditi accertati non erano la conseguenza dell'esistenza di un reddito certo, ma il frutto di deduzioni non univoche.

5.1 La censura è inammissibile non confrontandosi il mezzo di impugnazione con il decisum. Il Giudice di appello, invero, ha espressamente ritenuto che il richiamo all'invocato articolo 41-bis fosse frutto di una svista e che tale errore non inficiasse la legittimità degli avvisi di accertamento emessi sulla base di un p.v.c. integralmente ripreso e fatto proprio dall'ufficio che ha ritenuto che le prestazioni in questione non fossero mai state eseguite dalle ditte fatturanti, giungendo alla fittizietà dei documenti fiscali da loro emessi.

6. Con il sesto motivo la ricorrente deduce, ai sensi degli art.360, primo comma, num. 3 cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 5 , comma 1, e 17 del D.Lgs. n. 472 del 1997 . Si lamenta che la C.T.R. abbia ritenuto le sanzioni irrogate legittime in quanto il legale rappresentante della Società era stato denunciato per un illecito che non era in correlazione con le violazioni contestate, senza alcuna indagine sull'esistenza dell'elemento soggettivo e senza verificare se gli atti fossero motivati con riferimento ai presupposti per l'irrogazione delle sanzioni.

6.1 La censura è, in parte, infondata e, in parte, inammissibile.

È infondata laddove espressamente la C.T.R ha individuato il responsabile delle condotte che avevano portato alle irrogazioni delle sanzioni nel legale rappresentante della società al quale viene altresì contestato di avere agito con dolo rendendo dichiarazioni mendaci ai verbalizzanti e falsificando il libro matricola. È inammissibile in ordine alla dedotta mancanza di motivazione dell'atto di irrogazioni delle sanzioni, non avendo la ricorrente riportato neppure per stralci

idonei allo scopo l'atto dell'Amministrazione impedendo così a questa Corte qualsiasi vaglio sulla stessa ammissibilità del mezzo.

7. In conclusione, alla luce delle complessive considerazioni che precedono il ricorso va rigettato.

8. La ricorrente soccombente va condannata alla refusione in favore dell'Agenzia delle entrate delle spese processuali nella misura liquidata in dispositivo.

P.Q.M. Rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente alla refusione in favore dell'Agenzia delle entrate delle spese processuali che liquida in complessivi Euro 10.000,00 oltre spese prenotate a debito.

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

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza