Dal processo penale a quello tributario | Cass. Sent., 20-03-2013, n. 6918

di Sentenze tributarie

Pubblicato il 3 Aprile 2013

nel processo tributario il giudice può legittimamente fondare il proprio convincimento anche sulle prove acquisite nel processo penale, pure se questo è destinato a concludersi con una pronuncia non opponibile alle parti del giudizio civile, purché tali prove vengano dal giudice tributario sottoposte ad una propria ed autonoma valutazione.

Cass. civ. Sez. V, Sent., 20-03-2013, n. 6918

Fatto Diritto P.Q.M. REPUBBLICA ITALIANA IN NOME DEL POPOLO ITALIANO LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE SEZIONE TRIBUTARIA Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati: Dott. ADAMO Mario - Presidente - Dott. CHINDEMI Domenico - Consigliere - Dott. VALITUTTI Antonio - rel. Consigliere - Dott. BRUSCHETTA Ernestino Luigi - Consigliere - Dott. PERRINO Angelina Maria - Consigliere - ha pronunciato la seguente: sentenza sul ricorso 28743/2007 proposto da: AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis; - ricorrente - contro F.L., A.R. in proprio, S.G.A.R. & C. SAS in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliati in ROMA VIA PAOLO EMILIO 57, presso lo studio dell'avvocato GRECO MARCELLO, rappresentati e difesi dall'avvocato POSCIA GIUSEPPE giusta delega a margine; - controricorrenti - avverso la sentenza n. 364/2007 della COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di LATINA, depositata il 28/06/2007; udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 12/12/2012 dal Consigliere Dott. ANTONIO VALITUTTI; udito per il ricorrente l'Avvocato GAROFOLI che ha chiesto l'accoglimento; udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SEPE Ennio Attilio, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso. **Svolgimento del processo**

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

1. Con sentenza n. 364/40/07, depositata il 28.6.07, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio accoglieva l'appello proposto dalla SGAR & C. s.a.s., nonché dai soci F. L. e A.R., avverso la decisione di prime cure, con la quale era stato rigettato il ricorso proposto dai contribuenti nei confronti degli avvisi di accertamento e dell'atto di contestazione delle sanzioni, emesso dall'Ufficio ai fini IVA, IRPEF, ed IRAP, per gli anni di imposta 1999 e 2000. 2. Il giudice di appello - dopo avere disatteso le questioni pregiudiziali sollevate dall'amministrazione, in ordine all'inammissibilità dell'appello dei contribuenti e della memoria prodotta dai medesimi in primo grado, in quanto contenenti motivi nuovi di impugnazione degli atti impositivi - riteneva, nel merito, illegittimi gli avvisi di accertamento, poichè fondati esclusivamente, a parere della CTR, sulle risultanze di una perizia disposta in sede penale, e non su autonome verifiche eseguite dalla Guardia di Finanza nei confronti dei contribuenti. 3. Per la cassazione della sentenza n. 364/40/07 ha proposto ricorso l'Agenzia delle Entrate, articolando sette motivi, ai quali i resistenti hanno replicato con controricorso. La ricorrente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c.. **Motivi della decisione** 1.Dall'esame degli atti del presente giudizio, si evince che - a seguito di indagini della Guardia di Finanza di Formia nei confronti della ditta Nistico Gioacchino - si accertava che la società SGAR & C. s.a.s. aveva installato, presso la ditta indagata, taluni apparecchi elettronici da intrattenimento e per giochi di abilità. Emergeva, inoltre, dalle indagini che tra le due ditte era stato sottoscritto un contratto di gestione, in forza. del quale i proventi derivanti dall'utilizzo di detti apparecchi sarebbero stati suddivisi al 50% tra le parti contraenti. Rilevata, peraltro, una sensibile differenza tra i ricavi contabilizzati, ossia quelli risultanti dalle fatture emesse dalla SG nei confronti della ditta N., e gli introiti delle giocate constatati dai verbalizzanti, tali maggiori ricavi - ottenuti nell'esercizio dell'impresa da attività penalmente illecite (gioco d'azzardo) - venivano, quindi, recuperati a tassazione, in forza del combinato disposto del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 6, e L. n. 557 del 1993, art. 14, comma 4, mediante avvisi di accertamento notificati alla società Star Games, nonchè ai soci F. L. e A.R., ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 5. Contestualmente veniva, altresì, notificato ai contribuenti atto di contestazione delle sanzioni, per omessa fatturazione e registrazione di proventi derivati dall'attività suindicata. Il ricorso dei contribuenti avverso i suddetti atti impositivi, disattesi in primo grado, sono stati accolti con la sentenza n. 364/40/07, avverso le cui statuizioni l'Agenzia delle Entrate insorge con ricorso per cassazione, affidato a sette motivi. 2. Con il primo motivo di ricorso, l'Amministrazione denuncia la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3. 2.1. Avrebbe errato, invero, la CTR - a parere dell'Agenzia delle Entrate - nel respingere l'eccezione con la quale l'Ufficio aveva dedotto l'inammissibilità dell'appello, poichè contenente nuovi motivi di impugnazione degli atti impositivi. In particolare, il giudice di appello non avrebbe tenuto conto, secondo

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

la ricorrente, del fatto che nel giudizio di seconde cure erano stati introdotte nuove circostanze, rispetto a quelle dedotte in primo grado, per elidere l'utilizzabilità, nel processo tributario, della perizia disposta in sede penale. Tali nuove circostanze, sebbene anch'esse finalizzate a dimostrare l'inutilizzabilità di detta perizia, costituirebbero pur sempre - a parere dell'Agenzia delle Entrate - un ampliamento dei temi di indagine del giudizio di appello, rispetto a quello di prime cure, non consentito dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57. 2.2. La censura è infondata. 2.2.1. Va osservato, infatti, che il divieto di nuove eccezioni in appello, sancito dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, si riferisce esclusivamente alle eccezioni in senso stretto o proprio, rappresentate da quelle ragioni delle parti sulle quali il giudice non può esprimersi se ne manchi l'allegazione ad opera delle stesse, con la richiesta di pronunciarsi al riguardo. Detto divieto non può riguardare, pertanto, i fatti e le argomentazioni posti dalle parti medesime a fondamento della domanda e che, come tali, ben possono essere ampliati in appello (Cass. 18519/05, 14020/07), sempre che attengano al tema di indagine così come delineato in primo grado, dovendo il giudice del gravame comunque procedere - sia pure nei limiti del devolutum - a ad un nuovo giudizio sui fatti costitutivi della domanda avanzata in prime cure. 2.2.2. Ebbene, nel caso di specie, la stessa Amministrazione afferma in ricorso (p. 10) che le circostanze esposte dai contribuenti in appello erano "tutte finalizzate a dimostrare l'inutilizzabilità della perizia svolta in sede penale", al pari di quelle dedotte in prime cure. Se ne deve necessariamente inferire, pertanto, che si tratta di mere argomentazioni difensive ulteriori, rispetto a quelle già svolte in primo grado sullo stesso tema, e non di eccezioni in senso proprio; sicchè esse si sottraggono - per le ragioni suesposte - al regime di preclusioni delineato dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57. Il motivo di ricorso in esame va, pertanto, respinto. 3. Con il secondo e terzo motivo di ricorso - da esaminare congiuntamente, attesa la loro evidente connessione - l'Agenzia delle Entrate denuncia la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 564 del 1992, artt. 18, 21 e 24, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, nonchè l'insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5. 3.1. Si duole la ricorrente del fatto che la CTR abbia respinto l'eccezione dell'Ufficio di inammissibilità della memoria depositata dai contribuenti in primo grado, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 18, e contenente - a detta dell'Amministrazione - nuovi motivi di ricorso avverso gli atti impositivi, sul presupposto che essa sarebbe stata utilizzata dal giudice di primo grado nella stesura della sentenza, in difetto di eccezioni al riguardo da parte dell'Ufficio, e che comunque sarebbe del tutto irrilevante per la decisione di appello. Siffatte asserzioni della CTR sarebbero, invero, in contrasto - a parere dell'Amministrazione - sia con la sentenza di primo grado (trascritta nei punti essenziali in ricorso), che non utilizza affatto tale memoria, sia con le affermazioni contenute nell'atto di appello dei contribuenti, laddove essi enunciano la loro intenzione di richiamare "le considerazioni fatte … con la memoria depositata prima della discussione, che non essendo state affrontate dalla Commissione si ripropongono all'esame del giudice del gravame". 3.2. I motivi di ricorso in esame non possono trovare accoglimento. 3.2.1. Secondo il costante insegnamento di questa Corte, invero, l'interesse all'impugnazione, che costituisce manifestazione del generale principio dell'interesse

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

ad agire - sancito dall'art. 100 c.p.c. - va apprezzato in relazione all'utilità concreta derivabile alla parte dall'eventuale accoglimento del gravame e non può consistere in un mero interesse astratto ad una più corretta soluzione di una questione giuridica, non avente riflessi sulla decisione adottata (Cass. 13373/08, 15353/10). 3.2.2. Nella specie, l'Amministrazione ricorrente si duole del contrasto che sussisterebbe tra la decisione di primo grado e l'appello dei contribuenti, da un lato, da cui si desumerebbe che la CTP non aveva utilizzato la memoria D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 18, - che, secondo l'Ufficio, conterrebbe nuovi motivi di ricorso - nella stesura della sentenza, e l'impugnata decisione della CTR, secondo la quale tale utilizzo, invece, ci sarebbe stato, e comunque detta memoria sarebbe irrilevante per la decisione. La ricorrente non specifica, peraltro, quale conseguenza pregiudizievole possa esserle derivata da tale preteso contrasto tra le risultanze processuali suindicate, tale da consentirle di trarre un'effettiva utilità da una pronuncia della Corte sulla questione in esame. Tanto più che la stessa CTR ha ritenuto la memoria in questione irrilevante per la decisione, in tal modo mostrando di non avere, a sua volta, dato rilievo alcuno ad eventuali motivi aggiunti di ricorso, rispetto a quelli contenuti nell'originario atto introduttivo del giudizio di primo grado. Le censure in esame sono, pertanto, inammissibili per difetto di interesse. 4. Con il quarto, quinto, sesto e settimo motivo di ricorso - da esaminare congiuntamente attesa la loro evidente connessione - l'Amministrazione denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 2729 e 2697 c.c., D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 40, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, e art. 35, comma 3, artt. 112 e 277 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, nonchè l'insufficiente e con-traddittoria motivazione su fatti decisivi della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5. 4.1. Avrebbe del tutto errato la CTR - a parere del ricorrente - nel ritenere che gli avvisi di accertamento fossero fondati esclusivamente sulla perizia disposta nel giudizio penale, per di più eseguita nei confronti di soggetti diversi e, pertanto, non opponibile alla Star Games s.a.s.. Il giudice di appello non avrebbe, pertanto, tenuto in alcun conto - nella motivazione dell'impugnata sentenza - degli altri elementi documentali acquisiti agli atti, sui quali gli atti impositivi erano stati fondati, e rispetto ai quali la perizia suddetta costitutiva solo uno degli elementi valutati dall'Ufficio. A detti elementi - vertendosi in ipotesi di accertamento induttivo, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, - andava, peraltro, aggiunto anche l'ulteriore dato di riscontro presuntivo ed indiziario costituito dalla circostanza che l'attività della società contribuente aveva un andamento apparentemente negativo ed antieconomico, avendo la stessa contabilizzato ricavi in perdita negli anni di riferimento, a fronte di consistenti ricavi accertati, invece, dai verbalizzanti. In ogni caso, ad avviso dell'Agenzia, quand'anche la CTR avesse ritenuto fondate le censure dei contribuenti in relazione ai criteri di determinazione del maggior reddito adoperati dall'Ufficio, non avrebbe, di certo, dovuto limitarsi ad annullare gli atti impositivi, ma avrebbe dovuto, decidendo nel merito, provvedere alla quantificazione dei ricavi dei contribuenti, anche in misura diversa e minore di quella determinata dall'Ufficio. 4.2. I motivi di ricorso in esame sono pienamente fondati e vanno accolti. 4.2.1. Dall'esame del processo verbale di constatazione (trascritto nel ricorso, nelle sue parti essenziali,

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

ai fini dell'autosufficienza) si desume, infatti, che - nel caso concreto - gli avvisi di accertamento sono fondati, anzitutto, sulla perquisizione eseguita presso la ditta Nistico, nel corso della quale venivano reperiti dalla Guardia di Finanza gli apparecchi da intrattenimento installati dalla SG, ed acquisite tutte le fatture attive e passive relative agli anni in verifica. Dipoi, gli atti impositivi risultano fondati sulla copiosa documentazione esibita dai contribuenti a seguito di invito dei verbalizzanti, ed in virtù della quale si erano potuti ricostruire i rapporti contrattuali tra le due ditte, e si era potuta accertare la percentuale di incassi - ricavabili da detti macchinari - attribuita alla SG s.a.s.. Tali elementi probatori sono stati, tuttavia, del tutto pretermessi dalla decisione di appello, la cui motivazione si palesa, pertanto, gravemente insufficiente. E ciò, in special modo laddove essa - totalmente in contrasto con la realtà processuale desumibile dagli altri elementi in atti - afferma che gli avvisi di accertamento notificati alla Star Games ed ai soci sarebbero essenzialmente fondati "su una consulenza tecnica disposta dall'autorità giudiziaria nel corso di un procedimento penale, fatta propria della Guardia di Finanza, senza che quest'ultima abbia operato una ulteriore verifica del fatto per un obiettivo riscontro". Di contro, va rilevato che la suddetta perizia aveva svolto - nel quadro probatorio suesposto - il ben più limitato ruolo di consentire un più preciso accertamento degli introiti corrispondenti alle giocate effettuate negli anni 1999-2000, come si desume inequivocabilmente dalla circostanza, reiteratamente riferita dalla stessa CTR, che gli accertamenti peritali in questione erano stati esperiti sulle suddette apparecchiature, non certo sulla documentazione contabile e fiscale dei contribuenti. 4.2.2. In ogni caso, non può revocarsi in dubbio che, nel processo tributario, il giudice possa legittimamente fondare il proprio convincimento anche sulle prove acquisite nel processo penale, pure se questo è destinato a concludersi con una pronuncia non opponibile alle parti del giudizio civile, purchè tali prove vengano dal giudice tributario sottoposte ad una propria ed autonoma valutazione (Cass. 12577/00, 2409/05, 22200/10). Tanto più che, nella specie, la perizia - in coerenza con la sua natura di strumento ausiliario di integrazione delle conoscenze del giudice - ha svolto effettivamente un ruolo di supporto alle altre acquisizioni processuali, ed in relazione ad un accertamento specifico e limitato ad una questione strettamente tecnica (il funzionamento delle apparecchiature elettroniche, in termini di registrazione degli introiti delle giocate). 4.2.3. D'altro canto - come correttamente argomentato dall'amministrazione ricorrente - nel caso concreto l'accertamento induttivo, D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, fondato su presunzioni gravi, precise e concordanti, era giustificato anche dal comportamento antieconomico delle società contribuente, che sembrava lavorasse in perdita, pur percependo il 50% dei ricavi delle macchine da intrattenimento. Ebbene, una volta contestata dall'Erario l'antieconomicità di un comportamento del contribuente, poichè assolutamente contrario ai canoni dell'economia, incombe sul medesimo l'onere di fornire, al riguardo, le necessarie spiegazioni, essendo - in difetto - pienamente legittimo il ricorso all'accertamento induttivo da parte dell'amministrazione, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, (cfr. Cass. 7680/02, 11599/07). 4.2.3. Ad ogni buon conto, va osservato che, quand'anche il giudice di appello avesse

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

ritenuto fondate le censure dei contribuenti in relazione ai criteri di determinazione del maggior reddito adoperati dall'Ufficio, il medesimo non avrebbe, di certo, dovuto limitarsi ad annullare gli atti impositivi. Ed invero, dalla natura del processo tributario, che non è annoverabile tra quelli di "impugnazione-annullamento", ma tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio - discende che, ove il giudice tributario ritenga invalido l'avviso di accertamento, non per motivi formali (ossia per vizi di forma talmente gravi da impedire l'identificazione dei presupposti impositivi, e precludere l'esame del merito del rapporto tributario), ma di carattere sostanziale, non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria e, operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte (Cass. 13034/12, 11935/12, e molte altre). Ne discende che, nel caso concreto, la CTR non si sarebbe dovuta arrestare alla mera pronuncia di illegittimità degli atti di impositivi, ma - tenendo conto di tutti gli altri elementi suesposti, anche diversi dal non condiviso ricorso alla perizia penale - avrebbe dovuto quantificare comunque l'ammontare dei ricavi percepiti dai contribuenti. 5. La sentenza va dunque cassata con rinvio ad altra sezione della CTR del Lazio che procederà a nuovo esame della controversia, valutando tutti gli elementi di prova suindicati, acquisiti agli atti, e dandone debitamente conto in motivazione. La CTR si atterrà, quindi, ai seguenti principi di diritto: "nel processo tributario il giudice può legittimamente fondare il proprio convincimento anche sulle prove acquisite nel processo penale, pure se questo è destinato a concludersi con una pronuncia non opponibile alle parti del giudizio civile, purchè tali prove vengano dal giudice tributario sottoposte ad una propria ed autonoma valutazione"; "una volta contestata dall'Erario l'antieconomicita di un comportamento del contribuente, poichè assolutamente contrario ai canoni dell'economia, incombe sul medesimo l'onere di fornire, al riguardo, le necessarie spiegazioni, essendo - in difetto - pienamente legittimo il ricorso all'accertamento induttivo da parte dell'amministrazione, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54"; "dalla natura del processo tributario, che non è annoverabile tra quelli di "impugnazione - annullamento", ma tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio - discende che, ove il giudice tributario ritenga invalido l'avviso di accertamento, non per motivi formali (ossia per vizi di forma talmente gravi da impedire l'identificazione dei presupposti impositivi, e precludere l'esame del merito del rapporto tributario), ma di carattere sostanziale, detto giudice non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria e, operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte". 6. Il giudice di rinvio provvederà, altresì, alla liquidazione delle spese del giudizio di cassazione. **P.Q.M.** La Corte Suprema di Cassazione; rigetta il primo motivo di ricorso, dichiara inammissibili il secondo ed il terzo, ed accoglie il quarto, quinto, sesto

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

ed il settimo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti, con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, che provvederà alla liquidazione anche delle spese del presente giudizio.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D