

Civile Sent. Sez. 5 Num. 16960 Anno 2016

Presidente: BIELLI STEFANO

Relatore: PERRINO ANGELINA MARIA

Data pubblicazione: 11/08/2016

SENTENZA

1246
16
sul ricorso iscritto al n. 25919 del ruolo generale dell'anno 2010, proposto *da*

s.n.c. Mectubi di Pesenti Luigi in liquidazione, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentato e difeso, giusta procura speciale a margine del ricorso, dall'avv. Fiorenzo Grollino, presso lo studio del quale in Roma, alla via Muzio Clementi, n. 18, elettivamente domicilia;

- ricorrente-

contro

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, presso gli uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, si domicilia;

- controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, sede di Brescia, sezione 66, depositata in data 12 ottobre 2009, n. 179/66/09;

udita la relazione sulla causa svolta alla pubblica udienza in data 12 aprile 2016 dal consigliere Angelina-Maria Perrino;

udito per l'Agenzia l'avvocato dello Stato Giovanni Palatiello;

udito il pubblico ministero, in persona del sostituto procuratore generale Luigi Cuomo, che ha concluso per il rigetto della richiesta di rinvio e, nel merito, per l'accoglimento del ricorso.

Fatto.

La società ha impugnato un avviso di rettifica concernente l'iva relativa all'anno d'imposta 1997, scaturente da una verifica fiscale nel corso della quale la contribuente non aveva esibito i documenti ad essa richiesti dai verificatori, adducendone la distruzione a causa di un incendio.

La Commissione tributaria provinciale ha accolto il ricorso, escludendo la configurabilità del rifiuto di esibizione e, quindi, della conseguente preclusione istruttoria stabilita dall'art. 52, quinto comma, del d.P.R. 633/72 facendo dunque leva sulle fatture esibite nel corso del giudizio. Di contro, quella regionale ha accolto l'appello dell'ufficio, ritenendo operante la suddetta preclusione in ragione del rifiuto di esibizione dei documenti nella fase procedimentale dei documenti sui quali ha fatto leva il giudice di primo grado in quella processuale.

Avverso questa sentenza propone ricorso la società per ottenerne la cassazione, che affida a quattro motivi, cui l'Agenzia replica con controricorso.

Diritto.



1.- Va preliminarmente respinta l'istanza di rinvio proposta dal difensore del contribuente, che ha addotto un sopravvenuto impedimento di salute.

La Corte (Cass., sez.un., ord. 26 marzo 2012, n. 4773; sez.un., 25 maggio 1999, n. 289) ha già avuto occasione di chiarire che l'istanza di rinvio dell'udienza di discussione della causa per grave impedimento del difensore, ai sensi dell'art. 115 disp. att. c.p.c., deve fare riferimento all'impossibilità di sostituzione mediante delega conferita ad un collega (facoltà generalmente consentita dall'art. 9 r.d.l. 27 novembre 1933 n. 1578 e tale da rendere riconducibile all'esercizio professionale del sostituto l'attività processuale svolta dal sostituto), venendo altrimenti a prospettarsi soltanto un problema attinente all'organizzazione professionale del difensore, non rilevante ai fini del differimento dell'udienza. Ed il principio è stato di recente ribadito anche con riguardo all'art. 9, 2° comma, l. 31 dicembre 2012 n. 247, che ha confermato la facoltà già prevista (Cass., ord. 17 ottobre 2014, n. 22094).

1.1.-Irrilevante è quindi, di per sé, la circostanza che il difensore costituito sia l'unico e che abbia un legittimo e documentato impedimento fisico a partecipare all'udienza, mancando ogni riferimento alla possibilità di delegare un collega, benché non costituito. Il delegato, difatti, nell'eseguire la delega intervenendo nel processo in forza di essa e senza avere ricevuto direttamente alcun mandato dal cliente del sostituto, opera quale *longa manus* di quest'ultimo, sicché l'attività processuale da lui svolta è riconducibile all'esercizio professionale del sostituto ed è come se fosse da lui svolta.

2.- Nel merito, col *primo motivo di ricorso*, proposto ex art. 360, comma 1, n. 3 e 4, c.p.c., la società denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 c.c. e 324 c.p.c., per violazione del giudicato



esterno determinato dalla definitività della sentenza n. 104/64/06 emessa dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, sezione 64, che ha affermato l'illegittimità della pretesa dell'ufficio concernente, in esito alla medesima verifica che ha originato l'avviso di accertamento all'origine dell'odierna controversia, l'iva relativa agli anni 1993, 1994 e 1995.

Al riguardo, va anzitutto chiarito che la sentenza del giudice tributario che definitivamente accerti il contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato periodo d'imposta, fa stato, quanto ai tributi dello stesso tipo da questo dovuti per gli anni successivi, solo per gli elementi che abbiano un valore «condizionante» inderogabile rispetto alla disciplina della fattispecie esaminata, sicché, laddove risolva una situazione fattuale riferita ad uno specifico periodo d'imposta, essa non può estendere i suoi effetti automaticamente ad un'altra annualità, ancorché siano coinvolti tratti storici comuni (Cass. 29 gennaio 2014, n. 1837). Nel caso in esame, i tratti storici comuni non riguardano l'idoneità delle prove dei fatti costitutivi del diritto di detrazione riguardante l'anno 1997.

Di recente, d'altronde, si è precisato che, in materia tributaria, l'effetto vincolante del giudicato esterno formatosi, con riguardo al medesimo tributo, in relazione ad un diverso periodo d'imposta è limitato ai soli casi concernenti fatti aventi, per legge, efficacia permanente o pluriennale, di guisa che l'efficacia espansiva del giudicato deve essere esclusa per fattispecie che possono variare di anno in anno (Cass. 11 marzo 2015, n. 4832).

2.1.-A tanto va aggiunto che l'applicazione delle norme imperative in materia di iva non può essere ostacolata dal carattere vincolante del giudicato nazionale, previsto dall'art. 2909 c.c., e dall'eventuale sua proiezione anche oltre il periodo di imposta che ne costituisce specifico

oggetto, ove gli stessi impediscano — secondo quanto stabilito da Corte giust. 3 settembre 2009, causa C-2/08 — la realizzazione del principio di contrasto dell'abuso del diritto, individuato dalla giurisprudenza comunitaria come strumento teso a garantire la piena applicazione del sistema armonizzato di imposta (Cass. 5 ottobre 2012, n. 16996; conformi, tra varie, 15 novembre 2013, n. 25668 e 8 maggio 2013, n. 10781).

3.- Infondato anche il *secondo motivo di ricorso*, anch'esso proposto ex art. 360, comma 1, n. 3 e 4, c.p.c., col quale la società lamenta la violazione dell'art. 14 del d.lgs. 546/92, degli art. 101, 102, 156 e 159 c.p.c., nonché degli art. 3, 24, 53 e 111 Cost., a cagione della nullità della sentenza determinata, nella prospettazione offerta in ricorso, dalla violazione del litisconsorzio necessario fra la società di persone ed i suoi soci.

La censura contrasta difatti col granitico orientamento della Corte, secondo il quale l'accertamento di maggior imponibile iva a carico di una società di persone, se autonomamente operato, non determina, in caso d'impugnazione, la necessità d'integrare il contraddittorio nei confronti dei relativi soci (tra le più recenti, Cass. 30 dicembre 2015, n. 26071 e 21 ottobre 2015, n. 213540).

4.- Col *terzo e col quarto motivo di ricorso* la società si duole, rispettivamente ex art. 360, comma 1, n. 3 e 5 c.p.c., della violazione degli art. 21, 52, quinto comma e 54 del d.P.R. 633/72, delòl'art. 101 c.p.c., degli art. 2729, 2719 e 2697 c.c. nonché degli art. 24, 53 e 111 secondo comma, Cost. (*terzo motivo*), là dove la Commissione tributaria regionale ha ritenuto inutilizzabile la documentazione prodotta in sede contenziosa dalla società a sostegno della detraibilità dell'iva recuperata dall'Agenzia e dell'insufficienza e contraddittorietà della motivazione relativa (*quarto motivo*).



La censura, contrariamente a quanto sostenuto dall'Agenzia, è ammissibile:

-quanto al terzo motivo, perché la narrativa del ricorso, alla luce della quale esso va letto, mediante la trascrizione del contenuto dell'avviso di rettifica e di quello della sentenza di primo grado dà conto dei documenti dei quali si discute;

-quanto al quarto, perché esso è calibrato sul vizio di motivazione, essendo rimaste le censure di legge meramente enunciate.

Oltre che ammissibile, la complessiva censura è anche fondata.

L'art. 52, quinto comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 dispone che *<<i>libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione>>*.

La disposizione è stata interpretata dalle sezioni unite (Cass., sez.un., 25 febbraio 2000, n. 45/SU) nel senso che, perché la dichiarazione resa dal contribuente nel corso di un accesso o comunque di una veridica di non possedere i libri, i registri, le scritture e i documenti 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, sono necessari:

-la sua non veridicità o, più in generale, il suo strutturarsi quale sostanziale rifiuto di esibizione, evincibile anche da meri indizi;

-la coscienza e la volontà della dichiarazione stessa;

-il dolo, costituito dalla volontà del contribuente di impedire che, nel corso dell'accesso, possa essere effettuata l'ispezione del documento.

E ciò in quanto, ha aggiunto la Corte, la norma fa eccezione a regole generali, di guisa che, per un verso, essa non può essere applicata oltre i casi ed i tempi da essa considerati e, per altro verso, essa deve essere interpretata, in coerenza ed alla luce dei principi affermati dagli articoli 24 e 53 della Costituzione, in modo da non comprimere il diritto alla difesa e di obbligare il contribuente a pagamenti non dovuti: in definitiva, per essere sanzionato con la perdita della facoltà di produrre i libri e le altre scritture, il contribuente deve aver tenuto un comportamento diretto a sottrarsi alla prova e, dunque, capace di far fondatamente dubitare della genuinità di documenti che affiorino soltanto in seguito nel corso di giudizio (Cass. 14 luglio 2010, n. 16536; ord. 25 gennaio 2010, n. 1344; 10 gennaio 2013, n. 415; 6 settembre 2013, n. 20487; 11 aprile 2014, n. 8539; 21 luglio 2015, n. 15283; 2 dicembre 2015, n. 24503).

4.1.- La norma appare, in realtà, avere una valenza in parte probatoria (se si rifiuta l'esibizione di regola è perché si ha qualcosa da nascondere e, di regola, si ha qualcosa da nascondere quando si è violata la norma impositiva) e in parte sanzionatoria per la violazione dell'obbligo di leale collaborazione con il fisco.

Ne consegue che non sono ravvisabili i presupposti di applicazione della norma allorquando l'indisponibilità sia determinata da colpa, caso fortuito o forza maggiore (Cass., ord. 29 dicembre 2009, n. 27556; vedi anche, nel senso di un'interpretazione restrittiva della norma, Cass. 16 settembre 2011, n. 18921, secondo cui, ai fini dell'integrazione del rifiuto di esibizione, e della consequenziale inutilizzabilità dei documenti, non è sufficiente la richiesta, ad opera della guardia di finanza, di esibizione di ogni documento inerente all'attività aziendale).

Si deve quindi ritenere recessivo il diverso orientamento che ascrive rilevanza anche all'errore non scusabile, di diritto o di fatto (per

l'espressione del quale vedi Cass. 14 ottobre 2009, n. 21768; 3 aprile 2013, n. 8073; 6 maggio 2013, n. 10448).

3.2.- La natura eccezionale della norma riconosciuta dalla Corte comporta che l'onere della sussistenza dei presupposti di fatto per la sua applicazione non possa che incombere su chi la invochi, ovvero sull'ufficio, che può soddisfarlo, hanno precisato le sezioni unite, anche mediante meri indizi.

E dunque, essa nella specie non può operare, in mancanza di qualsivoglia allegazione dell'ufficio, di circostanze anche indiziarie utili a ravvisare la condotta di rifiuto della contribuente, al cospetto del dedotto incendio. E, in questo contesto, di per sé insignificante è la circostanza della tardiva esibizione in copia di parte di questa documentazione, su cui fa leva il giudice d'appello.

5.- Ne derivano la cassazione della sentenza ed il rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione, affinché riesamini la fattispecie e regoli le spese.

Per questi motivi

la Corte:

rigetta il primo ed il secondo motivo di ricorso, accoglie il terzo ed il quarto, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 12 aprile 2016.

A