

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. SORRENTINO Federico - Presidente

Dott. D'ANGIOLELLA Rosita - Consigliere

Dott. CATALDI Michele - Consigliere

Dott. CONDELLO Pasqualina A.P. - Consigliere

Dott. PANDOLFI Catello - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 2029-2013 R.G. proposto da:

(OMISSIS) s.n.c. rappresentato e difeso dall'avv.ti (OMISSIS) e (OMISSIS) con domicilio eletto presso lo studio di quest'ultimo in (OMISSIS);

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato con domicilio in Roma, via dei Portoghesi, n. 12.

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Veneto -Sezione staccato di Mestre n. 41/7/2012 depositata il 12/07/2012;

Udita la relazione svolta nella Camera di consiglio del 18 novembre 2019 dal Consigliere Dott. Catello Pandolfi;

RILEVATO

che:

La società " (OMISSIS) s.n.c." ha presentato ricorso per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria Regionale del Veneto - sezione di Mestre n. 41/7/ 2012, depositata il 12.06.2012.

La vicenda trae origine dalla notifica di quattro avvisi di accertamento con cui venivano rettificati i modelli 770, presentati dalla società per gli anni dal 2001 al 2004. Gli atti venivano opposti alla CTP di Venezia unitamente all'atto di contestazione con cui venivano comminate le sanzioni. Il primo giudice accoglieva il ricorso della contribuente, mentre la CTR, in accoglimento dell'appello dell'Ufficio,

modificava in senso opposto il giudizio di prime cure.

Il conseguente ricorso della società è basato su due motivi, ulteriormente illustrati con memoria ex articolo 370 c.p.c.

Resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

CONSIDERATO

che:

Con il primo motivo, la società ricorrente lamenta violazione di legge con riferimento sia ai verbali delle operazioni compiute dalla Guardia di Finanza e allegati al processo verbale di verifica, sia al processo verbale di constatazione, che agli avvisi di accertamento.

La doglianza è infondata.

La stessa ricorrente ha precisato che gli avvisi di accertamenti avevano come premessa la dicitura "visto il processo verbale di constatazione redatto a carico della società quale sostituto d'imposta dalla Guardia di Finanza di Chioggia in data 5.10.2007". In tal modo la documentazione indicata deve considerarsi parte integrante degli atti impositivi notificati alla contribuente. L'insieme di essi costituiscono valutati in modo non parcellare, ma cumulativo e integrato, costituisce la base, per il contribuente, per conoscere la pretesa tributaria e le sue ragioni onde esercitare le sue pretese e, per il giudice, il tema delle sue motivate valutazioni, in uno con le comparate deduzioni dell'altra parte.

Quanto, in particolare, ai "verbali delle operazioni" la stessa ricorrente precisa che essi si riferiscono alle operazioni compiute dai verbalizzanti in data 8.08.2007 e che questi hanno "siglato" il terzo ed ultimo foglio della verbalizzazione.

Non è poi contestata la data in cui quella stessa verbalizzazione è avvenuta in quanto il primo dei tre fogli di cui si compone il documento, la indica. I verbali, dunque, consentono di desumere che le persone "sentite" siano state (OMISSIS), (OMISSIS) e (OMISSIS), che le loro dichiarazioni siano state acquisite in data 8.08.2007, che l'identità dei verbalizzanti sia quella desumibile dall'apposizione della sigla sull'ultimo foglio del verbale.

Che quei segni grafici non rendessero possibile risalire alle persone dei verbalizzanti, se tale fosse la censura, non è possibile desumerlo in quanto la ricorrente non ha trasposto, nel ricorso per cassazione, in base al principio autosufficiente, il contenuto del documento, al fine consentire al Collegio di valutarlo.

In ogni caso, i verbali delle dichiarazioni, sono uniti al processo verbale di constatazione del 5.10.2007 e, del resto, la ricorrente non ha contestato che l'identità dei verbalizzanti fosse identificabili, né che non avessero competenza alla redazione dell'atto, essendo pacificamente appartenenti al nucleo di polizia tributaria impegnato, nel territorio di spettanza, in attività di servizio istituzionale. Per cui il riferimento all'articolo 2701 c.c., di conversione dell'atto pubblico in scrittura privata, appare incongruo dal momento che in specie non si verte in caso di incompetenza, né di omissione della formalità, visto che non vi è ragionevole dubbio né sulla data, né sulla veste degli operanti, né sulla loro identificabilità, né sulla identità dei dichiaranti.

Tali verbali, dunque, contengono le dichiarazioni rese ai verbalizzanti dalle persone da essi sentite, tal che l'atto fa piena prova ex articolo 2700 c.c. che le affermazioni riportate fossero quelle rese al pubblico ufficiale che le ha raccolte e che ha formato l'atto che le contiene. Né osta la presenza di errori formali che non impediscano di trarre dal documento gli essenziali elementi (per contenuto e provenienza) suindicati.

Altro è la veridicità delle dichiarazioni, rese da (OMISSIS), (OMISSIS) e (OMISSIS), la cui valutazione è prerogativa del giudice di merito, se motivata adeguatamente, come nel caso di specie e come si

preciserà esaminando il secondo motivo.

Per le considerazioni che precedono, va ritenuto infondata la doglianza di violazione di legge, con riferimento all'articolo 2.700 c.c., correttamente applicato dal giudice regionale nei limiti in cui costituisce prova legale.

Come più volte precisato da questa Corte: " In tema di accertamenti tributari, il processo verbale di constatazione assume un valore probatorio diverso a seconda della natura dei fatti da esso attestati, potendosi distinguere al riguardo un triplice livello di attendibilità: a) il verbale è assistito da fede privilegiata, ai sensi dell'articolo 2700 c.c., relativamente ai fatti attestati dal pubblico ufficiale come da lui compiuti o avvenuti in sua presenza o che abbia potuto conoscere senza alcun margine di apprezzamento o di percezione sensoriale, nonché quanto alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale ed alle dichiarazioni a lui rese; b) quanto alla veridicità sostanziale delle dichiarazioni a lui rese dalle parti o da terzi - e dunque anche del contenuto di documenti formati dalla stessa parte e/o da terzi - esso fa fede fino a prova contraria, che può essere fornita qualora la specifica indicazione delle fonti di conoscenza consenta al giudice ed alle parti l'eventuale controllo e valutazione del contenuto delle dichiarazioni..." c) in mancanza della indicazione specifica dei soggetti le cui dichiarazioni vengono riportate nel verbale, esso costituisce comunque elemento di prova, che il giudice deve in ogni caso valutare, in concorso con gli altri elementi, potendo essere disatteso solo in caso di sua motivata intrinseca inattendibilità o di contrasto con altri elementi acquisiti nel giudizio, attesa la certezza, fino a querela di falso, che quei documenti sono comunque stati esaminati dall'agente verificatore (Sez. 5 -, Sentenza n. 28060 del 24/11/2017).

Nel caso in esame, la CTR si è fondatamente attenuto, al punto a) quanto alle dichiarazioni acquisite dai verbalizzanti, non contestabili circa la corrispondenza tra quanto dichiarato e quanto verbalizzato.

In merito, invece, alla veridicità delle stesse è ragionevole desumere che la CTR abbia, implicitamente, ritenuto che le successive ritrattazioni dei dichiaranti, contenute nella memoria depositata dal difensore in data 29.10.2007, non potessero capovolgere quanto concordemente dichiarato nell'immediatezza dei fatti ai pubblici ufficiali, non ravvisando, verosimilmente, la CTR, ragione per cui avrebbe dovuto considerare inveritiere le originarie affermazioni ed attendibili quelle opposte, rese quasi tre mesi dopo.

Non sussistono, in altri termini, le condizioni perché le successive dichiarazioni di radicale e postumo mutamento possano costituire la "prova contraria" richiesto al punto b) della citata pronuncia, tale da indurre la Commissione regionale ad un giudizio opposto a quello adottato.

Non è poi condivisibile possano trarsi motivi di invalidità/inutilizzabilità dei verbali delle dichiarazioni delle suindicate persone, in quanto non conformi alla formalità previste dall'articolo 137 c.p.p., dall'articolo 483 c.p.p., comma 1, e dall'articolo 142 c.p.p., posto che "In materia tributaria, gli elementi raccolti a carico del contribuente dai militari della Guardia di Finanza senza il rispetto delle formalità di garanzia difensiva prescritte per il procedimento penale non sono inutilizzabili nel procedimento di accertamento fiscale, stante l'autonomia del procedimento penale rispetto a quello di accertamento tributario, secondo un principio, oltre che sancito dalle norme sui reati tributari (Decreto Legge n. 429 del 1982, articolo 12, successivamente confermato dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 20), desumibile anche dalle disposizioni generali dettate dagli articoli 2 e 654 c.p.p. ed espressamente previsto dall'articolo 220 disp. att. c.p.p., che impone l'obbligo del rispetto delle disposizioni del codice di procedura penale quando, nel corso di attività ispettive, emergano indizi di reato ma soltanto ai fini dell'applicazione della legge penale. (Sez. 5 -, Sentenza n. 28060 del 24/11/2017)

Non è, inoltre, fondata la doglianza secondo la decisione della CTR non aveva tenuto conto che l'avviso di accertamento fosse privo di autonoma motivazione, essendosi l'Ufficio uniformato acriticamente al processo verbale di constatazione, in violazione della L. n. 212 del 1990, articolo 12.comma 7.

Infatti, giova ricordare che "in tema di contenzioso tributario, l'avviso di accertamento soddisfa l'obbligo di motivazione, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 56, ogni qualvolta l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi

elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'"an" ed il "quantum debeatur", sicche' lo stesso e' correttamente motivato quando fa riferimento ad un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza regolarmente notificato o consegnato all'intimato, senza che l'Amministrazione sia tenuta ad includervi notizia delle prove poste a fondamento del verificarsi di taluni fatti o a riportarne, sia pur sinteticamente, il contenuto. (Sez. 5 -, Sentenza n. 27800 del 30/10/2019). Ed e', altresì, da ribadire l'ulteriore affermazione di questa Corte secondo cui "In tema di motivazione dell'atto d'imposizione tributaria, l'onere dell'Ufficio di mettere in grado il contribuente di conoscere le ragioni della pretesa deve ritenersi assolto, con doppia motivazione "per relationem", qualora il richiamato processo verbale di constatazione faccia a sua volta riferimento a documenti in possesso o comunque conosciuti o agevolmente conoscibili dal contribuente..." (Sez. 5 -, Sentenza n. 28060 del 24/11/2017)

E' anche non condivisibile l'asserita violazione, da parte della CTR, del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 7, in quanto tale disposizione non osta che le dichiarazioni dei soggetti sentiti dai verificatori, pur non assumendo veste testimoniale, siano valutate come elementi indiziari, suffragate, nella loro credibilita', dal contesto dell'accertamento nel suo complesso. come avvenuto in specie e piu' avanti precisato.

Il primo motivo, con riferimento ai molteplici richiami normativi che la ricorrente assume violati, e' da ritenere dunque infondato.

Con il secondo motivo, la societa' ricorrente ha lamentato "omessa insufficiente o contraddittoria motivazione su di un fatto controverso e decisivo per il giudizio" con riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella formulazione, antecedente alla modifica antecedente al Decreto Legge n. 83 del 2012, vigente "ratione temporis".

Anche tale censura appare infondata.

La CTR ha motivato la sua decisione evidenziando che "il natante da diporto oggetto del controllo era condotto dal sig. (OMISSIS) legale rappresentante della societa' " (OMISSIS) s.n.c. che esercitava la pesca in acque marittime, che nel natante si trovavano pure (OMISSIS), (OMISSIS) e (OMISSIS). Dalla documentazione richiesta al sig. (OMISSIS), legale rappresentante della societa', e da questi prodotta, tutte le persone presenti nel natante al momento della verifica risultavano assunte dalla societa' " (OMISSIS) s.n.c.", come si evince dal ruolino di bordo e ai fini contributivi risultavano in carico alla coop. (OMISSIS)".

Per quanto, in particolare, attiene alle dichiarazioni rese dalle persone sentite e le circostanze che i pubblici ufficiali verbalizzanti hanno affermato d'aver riscontrato personalmente, la CTR ha poi correttamente ritenuto che il verbale redatto costituisse piena prova, sino a querela di falso, con riferimento alla provenienza delle dichiarazioni e alla corrispondenza tra quanto dichiarato e quanto verbalizzato, come pure dei fatti e circostanze direttamente riscontrate dall'operatore autore dell'atto.

Ne' e' sostenibile che il giudice d'appello avesse mancato "di tenere in considerazione le argomentazioni e le deduzioni rilasciate dal soggetto passivo del processo verbale di verifica e nel successivo processo verbale di verifica e nel successivo verbale di constatazione". Cioe', in altri termini, che avesse ignorato le deduzioni prospettate dalla ricorrente e non avesse dato conto della ragioni per cui esse non consentissero di giungere a diversa decisione e confermare la sentenza adottata dal giudice di prime cure.

Al riguardo, questa Corte ha piu' volte affermato, e va qui ribadito, che "non sussiste il vizio dedotto quando la decisione adottata, in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte, comporti necessariamente il rigetto di quest'ultima non occorrendo una specifica argomentazione in proposito. E' quindi sufficiente quella motivazione che fornisce una spiegazione logica ed adeguata della decisione adottata, evidenziando le prove ritenute idonee a suffragarla, ovvero la carenza di esse, senza che sia necessaria l'analitica confutazione delle tesi non accolte o la disamina degli elementi di giudizio non ritenuti significativi. (Sez. 5 -, Ordinanza n. 7662 del 02/04/2020).

Ne', comunque, puo' dirsi che la decisione impugnata sia basata, esclusivamente, sulle dichiarazioni delle

persone sentite dai verificatori, ma anche sulle risultanze, in particolare, del "ruolino di equipaggio", convergenti con il contenute di quelle originarie dichiarazioni, così da conferire ad esse, nel giudizio della CTR, maggiore credibilità rispetto alle postume ritrattazioni.

Va, infine, rilevato che la ricorrente ha contestato, al capo f) del ricorso, l'esattezza dei conteggi nel senso di lamentarne la mancanza di chiarezza e trasparenza...nonché...la difficile lettura e la difficile contestazione. Si tratta di un aspetto specifico che la ricorrente non indica in quale atto della fase di merito avesse già sollevato, per cui deve ritenersi posto per la prima volta in sede di legittimità e quindi inammissibile.

Il ricorso deve essere pertanto rigettato, con condanna della parte soccombente al pagamento delle spese del presente giudizio liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio che liquida in Euro 2.800,00 oltre spese prenotate a debito.