

Civile Ord. Sez. 5 Num. 31588 Anno 2021

Presidente: MANZON ENRICO

Relatore: GORI PIERPAOLO

Data pubblicazione: 04/11/2021

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 20646/2013 R.G. proposto da
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12;

- ricorrente -

contro

CENTRO MEDICO IGEA S.R.L., in persona del legale rappresentante p.t., rappresentata e difesa dall'Avv. Luigi Ferrajoli e dall'Avv. Giusep-

pe Fischioni, con domicilio eletto presso lo studio del secondo in Roma, via della Giuliana n.32;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sez. staccata di Brescia, n.23/63/2013 depositata il 5 febbraio 2013, non notificata.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 24 giugno 2021 dal consigliere Pierpaolo Gori.

Rilevato che:

1. Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sez. staccata di Brescia, veniva parzialmente accolto l'appello proposto dalla società Centro Medico Igea S.r.l. avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Bergamo n.226/9/2010 la quale, a sua volta, aveva rigettato il ricorso della contribuente avverso tre avvisi di accertamento di maggiori ricavi per IRES, IRAP e IVA 2005, 2006 e 2007.
2. In particolare, le riprese traevano origine dalla contestazione di omessa contabilizzazione e fatturazione di ricavi, indebita deduzione di costi per oneri fittizi di personale, omessa regolarizzazione di fatture passive, indebita deduzione di costi non inerenti, irregolare tenuta di scritture contabili.
3. La CTR, a differenza del giudice di prime cure che aveva integralmente confermato le riprese anche per omessa contabilizzazione dei ricavi, sia per maggiori ricavi accertati per movimentazioni in entrata non giustificate per Euro 321.333,00 sia per maggiori ricavi concernenti entrate inerenti alle convenzioni stipulate con le società sportive per Euro 214.425,00, faceva cadere il secondo rilievo. Avverso tale sentenza propone ricorso principale l'Agenzia delle Entrate affidato a

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

due motivi, cui resiste la contribuente con controricorso e ricorso incidentale per un motivo.

4. Nelle more, a seguito di istanza di sospensione del giudizio datata 11 aprile 2019, la contribuente ha depositato istanza datata 11 aprile 2019 in cui ha chiesto la sospensione del processo e poi memoria datata 7 giugno 2019 per la declaratoria di estinzione del giudizio a seguito dell'intrapreso procedimento di definizione agevolata ex art.6 del d.l. n.119 del 2018. L'Agenzia ha replicato depositando una nota datata 12 novembre 2020 con cui ha chiesto la fissazione dell'udienza di discussione a seguito di diniego parziale di condono ex art.6 d.l. n. 119 del 2018, riconosciuto per gli anni di imposta 2005 e 2007 e negato per il 2006.

Considerato che:

5. Preliminarmente va dato atto del fatto che, giusta nota di deposito dell'Agenzia datata 12 novembre 2020 e depositata il 18 dicembre 2020 l'Agenzia rende noto e documenta il diniego di definizione agevolata nei confronti della contribuente per l'anno 2006 per mancato perfezionamento della procedura amministrativa, confermando la definizione per i restanti due anni di imposta.

Tenuto conto del fatto che la contribuente non ha impugnato il diniego parziale di definizione agevolata e, invero, non ha nemmeno replicato depositando memoria illustrativa, la controversia va dichiarata estinta per cessazione della materia del contendere con riferimento agli anni di imposta 2005 e 2007 ma non per il 2006 e, in relazione a quest'ultimo anno di imposta, devono essere scrutinati i motivi dei ricorsi delle parti.

6. Con il primo motivo di ricorso principale - ex art.360 primo comma n.3 cod. proc. civ. -, l'Agenzia deduce la violazione e falsa applicazione degli artt.7 comma 4 del d.lgs. n.546 del 1992, 2697, 2700 e 2729 cod. civ. per aver il giudice d'appello ritenuto ammissibili, valide

e determinanti le dichiarazioni provenienti da terzi sostitutive dell'atto di notorietà prodotte dalla società a confutazione dei prospetti di contabilità parallela rinvenuti in sede di accertamento.

7. Con il secondo motivo - ai sensi dell'art.360 primo comma n.5 cod. proc. civ. -, l'Agenzia ricorrente principale prospetta l'omessa e insufficiente motivazione su fatti decisivi e controversi del giudizio, per aver il giudice d'appello valorizzato esclusivamente ed apoditticamente il contenuto e l'attendibilità delle dichiarazioni sostitutive prodotte dal contribuente giungendo per ciò solo ad annullare *in parte qua* l'accertamento.

8. I due motivi possono essere esaminati congiuntamente in quanto connessi e trova in relazione al secondo motivo accoglimento l'eccezione di inammissibilità articolata in controricorso con riferimento alla sua tecnica di formulazione.

Infatti, l'art. 54, comma primo, lett. b), del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla l. 7 agosto 2012, n. 134, ha riformato il testo dell'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., e si applica nei confronti di ogni sentenza pubblicata dal trentesimo giorno successivo a quello di entrata in vigore della legge di conversione del decreto e, dunque, dall'11 settembre 2012. La novella dev'essere dunque applicata nella fattispecie, in cui la sentenza impugnata è stata depositata il 5 febbraio 2013 e, nel testo vigente, il vizio motivazionale deve essere dedotto censurando l'«*omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti*» e non più l'«*omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione*» circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio come precedentemente previsto dal "vecchio" n.5, con conseguente inammissibilità del motivo di ricorso il quale non ha tenuto conto del mutato quadro normativo processuale (cfr. Cass. Sez. U, Sentenza n. 19881 del 2014).

9. Il primo motivo, in cui si denuncia la violazione di legge con riferimento alle dichiarazioni di terzi poste a base della decisione d'appello, è fondato. Va rammentato al proposito che *«L'attribuzione di efficacia probatoria alla dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà che, così come l'autocertificazione in genere, ha attitudine certificativa e probatoria esclusivamente in alcune procedure amministrative, essendo viceversa priva di efficacia in sede giurisdizionale, trova nel processo tributario ostacolo invalicabile nella previsione dell'art. 7, comma 4, del d.lgs. 546 del 1992, giacché finirebbe per introdurre - eludendo il divieto di giuramento e di prova testimoniale - un mezzo di prova non solo equipollente a quello vietato, ma anche costituito al di fuori del processo.»* (Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 32568 del 12/12/2019, Rv. 656112 - 01; conformi, Cass. Sez. 5, Sentenza n. 1663 del 24/01/2013, Rv. 624929 - 01; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 6755 del 19/03/2010, Rv. 612184 - 01).

10. Il giudice d'appello è incorso nella denunciata violazione di legge dal momento che in primo luogo a pag.4 della sentenza impugnata ha considerato le dichiarazioni di terzo nel processo tributario come fossero prove testimoniali nel processo civile, in contrasto con l'art. 7, comma 4, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (la cui costituzionalità è stata difesa più volte dalla Consulta, da Corte Cost. nn. 18/2000 e 395/2007) e, in secondo luogo, non ne ha valutato criticamente l'attendibilità e la coerenza intrinseca, contestualizzandole nel compendio istruttorio raccolto nel processo, valorizzando unicamente il loro numero - dieci - e la loro concordanza.

11. Il Collegio rammenta che le dichiarazioni di terzi sono ammissibili e utilizzabili nel rapporto processuale tributario, nel rispetto dell'art.6 CEDU (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 6616 del 16/03/2018, Rv. 647324 - 01) con riferimento alle sanzioni e in genere del principio di parità delle armi di cui all'art.47 della Carta dei diritti fondamentali

dell'Unione Europea, espressione del principio di uguaglianza ex art.3 Cost., ed hanno valore di elemento indiziario. Tale elemento può essere fatto valere non solo dall'Amministrazione con inserimento nel processo verbale di constatazione delle dichiarazioni raccolte in sede di verifica (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 7707 del 2013; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 4746 del 26/02/2010), ma anche dal contribuente (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 3161 del 2012), il quale può anche loro tramite opporsi alle pretese dell'Agenzia, dovendone il giudice tributario tener conto in quanto parte del quadro indiziario complessivo (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 9958 del 16/04/2008).

12. Tuttavia, affinché un indizio divenga piena prova assurgendo a presunzione semplice (Cass. Sez. 6 - 2, Ordinanza n. 2482 del 29/01/2019, Rv. 652386 - 02; Sez. 5 - , Sentenza n. 15454 del 07/06/2019, Rv. 654383 - 01) è necessario che si qualifichi sotto il profilo della "gravità", quale continuità logica tra il fatto noto e l'ignoto, della "precisione" (storica dei fatti noti) e, in caso di pluralità di fonti, della "concordanza". Orbene, nel caso di specie non è sufficiente il mero fatto che siano state raccolte nel processo tributario ben dieci dichiarazioni di terzo di contenuto convergente ("concordanza") in merito alla circostanza che il documento inviato alla società avesse lo scopo di carattere promozionale, dal momento che il giudice del merito ha tratto le proprie conseguenze senza condurre alcuna valutazione in ordine alla "gravità" e "precisione".

La "precisione" dell'indizio, fatto noto, dev'essere desunta contestualizzandolo con riferimento agli ulteriori elementi di prova raccolti nel processo. La "gravità" è riconnessa alla probabilità della sussistenza del fatto ignoto che, sulla base della regola d'esperienza adottata, è possibile desumere da quello noto.

13. Gli insegnamenti giurisprudenziali della S.C. sopra richiamati devono essere pertanto condensati nei seguenti due principi di diritto:

«Nel processo tributario, la dichiarazione di terzo sostitutiva di atto notorio non è assimilabile alla prova testimoniale, preclusa dall'art.7 comma 4 del d.lgs. n.546 del 31 dicembre 1992 come interpretato dalle sentenze della Corte Cost. nn. 18/2000 e 395/2007, ma costituisce indizio ammissibile e utilizzabile tanto dall'Amministrazione quanto dal contribuente, nel rispetto del principio di parità delle armi di cui all'art.47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, espressione del principio di uguaglianza ai fini dell'art.3 Cost..»;

«Nel processo tributario, in tema di prova per presunzioni semplici, valgono i medesimi criteri di cui all'art. 2729 c.c. e, pertanto, non è sufficiente il fatto che le dichiarazioni di terzo sostitutive di atto notorie prodotte nel processo siano plurime e di contenuto analogo ("concordanza") perché l'indizio in esse contenuto assurga a prova critica, essendo necessario un approfondimento da parte del giudice circa la "precisione" del fatto storico noto, desunta dalla sua contestualizzazione anche con riferimento agli ulteriori elementi di prova raccolti nel processo, nonché riguardo alla sua "gravità", riconnessa alla probabilità della sussistenza del fatto ignoto che, sulla base della regola d'esperienza adottata, è possibile desumere da quello noto.».

14. Nel caso di specie il giudice d'appello non ha valutato la "gravità" e la "precisione" dell'indizio desunto dalle dichiarazioni di terzo sostitutive di atto notorio, confrontandosi con gli altri elementi di prova emersi nel processo, ad esempio compiendo un accertamento in fatto circa l'attendibilità dei dichiaranti, la credibilità delle dichiarazioni rese, lo iato cronologico tra fatto storico e momento delle dichiarazioni, l'interesse del singolo dichiarante favorevole, contrario o neutro al

contenuto della dichiarazione. Sotto il profilo indicato, la doglianza trova accoglimento con necessità di rinvio al giudice del merito per l'accertamento in fatto a lui riservato.

15. L'unico motivo di ricorso incidentale, relativo all'omessa motivazione su fatti decisivi e controversi del giudizio in relazione all'art.360 primo comma n.5 cod. proc. civ., circa l'indebita deduzione di costi per personale non dipendente ritenuti fittizi e alla deducibilità dei pagamenti in nero, per l'anno di imposta 2006 per il quale il giudizio non è estinto per cessazione della materia del contendere, è inammissibile per più ragioni.

Non solo il mezzo non è correttamente sussunto nel paradigma dell'art.360 primo comma n.4 cod. proc. civ. (cfr. Cass. Sez. U, Sentenza n. 22232 del 3 novembre 2016) nella parte in cui afferma esplicitamente che la sentenza sarebbe incorsa in «*motivazione apparente*» sulla questione, ma la motivazione certamente rispetta il minimo costituzionale (cfr. Cass. Sez. Un., Sentenza n. 8053 del 7 aprile 2014), dal momento che la CTR esprimere una chiara *ratio* che distinguere i costi da lavoratore dipendente da quelli da lavoro autonomo, riconoscendo ai fini delle riprese l'incidenza dei primi e non dei secondi per difetto di prova della loro inerenza.

A fonte di ciò il motivo non introduce fatti decisivi e contrari all'accertamento del giudice d'appello, ritualmente introdotti nel giudizio e non esaminati dalla CTR, bensì denuncia un'inammissibile insufficienza della motivazione, in termini non conformi al paradigma del vizio motivazionale individuato dall'art. 54, comma primo, lett. b), del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla l. 7 agosto 2012, n. 134, il quale ha riformato il testo dell'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ..

Infine, la censura neppure individua con precisione i fatti decisivi e contrari all'accertamento compiuto dal giudice del merito, ulteriore ragione di inammissibilità del mezzo.

16. In conclusione, per la parte per cui il giudizio non è estinto per cessazione della materia del contendere, il primo motivo di ricorso principale va accolto, inammissibile il secondo, inammissibile il ricorso incidentale, e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla CTR della Lombardia, sez. staccata di Brescia, in diversa composizione, in relazione al profilo accolto e per la liquidazione delle spese di legittimità.

P.Q.M.

La Corte dichiara estinto in giudizio per cessazione della materia del contendere per gli anni di imposta 2005 e 2007;
nel resto accoglie il primo motivo di ricorso principale, inammissibile il secondo e dichiara inammissibile il ricorso incidentale;
per l'effetto, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR della Lombardia, sez. staccata di Brescia, in diversa composizione, in relazione al profilo accolto e per la liquidazione delle spese di legittimità.
Si dà atto del fatto che, ai sensi del d.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma il 24 giugno 2021

Il Presidente
Enrico Manzon

