

11478

1



ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA



Oggetto

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

TRIBUTI

R.G.N. 3327/2008

Cron. 11478

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

Dott. CARLO PICCININNI - Presidente - Ud. 14/04/2014
Dott. ETTORE CIRILLO - Consigliere - PU
Dott. STEFANO OLIVIERI - Consigliere -
Dott. LAURA TRICOMI - Consigliere -
Dott. PAOLA VELLA - Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 3327-2008 proposto da:

FIN SPORT SRL IN LIQUIDAZIONE in persona del legale
rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato
in ROMA VIA REGGIO CALABRIA 6, presso lo studio
dell'avvocato NICOLA BULTRINI, rappresentatq e difesq
dall'avvocato CAIANIELLO SERGIO giusta delega a
margine;

2014

1428

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro
tempore, ~~elettivamente~~ domiciliatq in ROMA VIA DEI
PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO

STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- resistente con atto di costituzione -

avverso la sentenza n. 160/2006 della COMM.TRIB.REG.
di NAPOLI, depositata il 12/12/2006;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 14/04/2014 dal Consigliere Dott. PAOLA
VELLA;

udito per il controricorrente l'Avvocato ZERMAN che ha
chiesto il rigetto del ricorso e deposita sentenza n.
95/2008 della CTR di Napoli;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. SERGIO DEL CORE che ha concluso per il
rigetto del ricorso e in subordine ^{l'}inammissibilità per
sopravvenuta carenza di interesse.

RITENUTO IN FATTO

In data 14.1.1997 la Guardia di Finanza di Napoli effettuava un accesso presso la società FIN.SPORT S.r.l., da cui emergeva il mancato aggiornamento dei registri Iva relativi all'anno 1996.

All'esito della verifica generale che ne scaturiva, con processo verbale di constatazione del 24.3.1997 venivano effettuati una serie di rilievi a carico della società per l'anno 1996, sia per Imposte sui redditi (omessa contabilizzazione di ricavi; fatture relative ad operazioni inesistenti) sia per Iva (omessa annotazione di fatture attive e passive; violazione obblighi di versamento Iva indebitamente detratta; omessa conservazione fatture e documenti di accompagnamento), evidenziandosi che il libro giornale riportava le scritture di chiusura dell'anno 1995, mentre per l'anno 1996 non risultavano contabilizzati ricavi, comunque inseriti nella memoria dell'elaboratore per complessive £ 668.090.538.

In data 18.9.2000 l'Ufficio Iva di Napoli notificava un atto di contestazione per alcune delle violazioni rilevate a fini Iva (omessa annotazione di fatture attive e passive), mentre gli ulteriori rilievi in materia di Iva e Imposte Dirette formavano oggetto di distinti e separati accertamenti degli Uffici competenti.

Seguiva in data 27.4.2001 la notifica di un avviso di irrogazione di sanzioni pecuniarie pari ad € 34.651,91 (n. 400006/2001), per tardività dell'annotazione delle fatture contestate, ai sensi degli artt. 42 e 43 d.P.R. 633/73, in forza del principio del *favor rei* di cui all'art. 6 D. Lgs. n. 471/97 e del D.Lgs. n. 472/97.

La FIN.SPORT S.r.l. impugnava l'avviso davanti alla Commissione tributaria provinciale di Napoli, facendo rilevare che, a seguito della modifica apportata all'art. 7 del d.l. n. 357/94 (convertito in l. n. 489/97) dall'art. 3, comma 4, l. n. 342/00, il termine per trasfondere in stampa sui boiati le operazioni contabilizzate sull'elaboratore, a richiesta dei verificatori, era stato esteso sino alla scadenza per la presentazione delle relative dichiarazioni annuali.

La C.T.P. di Napoli accoglieva il ricorso ed annullava il suddetto avviso di irrogazione delle sanzioni.

A fronte dell'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, la contribuente eccepeva la novità dei motivi di impugnazione (vertenti sulle ulteriori contestazioni della G.d.F. in tema di "omessa contabilizzazione di ricavi") e contestava che i dati contenuti nella memoria dell'elaboratore fossero quelli del 1995, trattandosi invece dei dati relativi all'anno 1996.

La Commissione tributaria regionale di Napoli, dopo aver disposto con ordinanza istruttoria il deposito di documentazione dell'ufficio, accoglieva l'appello con sentenza n. 160/27/06, sul presupposto che i dati contenuti nell'elaboratore riguardassero l'anno 1995, con conseguente consumazione della fattispecie di omessa registrazione di atti contabili.

Avverso detta sentenza, depositata il 12.12.2006 e non notificata, la FIN.SPORT S.r.l. ha proposto ricorso per Cassazione affidato a tre motivi, notificato in data 28.1.2008

L'Agenzia delle entrate si è costituita in giudizio ai soli fini dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione, senza depositare controricorso.

Alla pubblica udienza del 14 aprile 2014, in assenza della ricorrente, l'intimata ha rappresentato l'avvenuta cessazione della materia del contendere, allegando a tal fine copia conforme di una sentenza della Commissione tributaria regionale di Napoli, recante la revocazione, ex art. 395, n. 4, cod.proc.civ., della sentenza impugnata in questa sede.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Va preliminarmente rilevata l'inammissibilità della produzione effettuata dall'intimata nel corso dell'udienza di discussione della causa.

1.1. In primo luogo, l'art. 370 cod.proc.civ. conferisce alla parte che non abbia proposto controricorso (come nel caso di specie) la sola facoltà processuale di partecipare alla discussione orale, senza poter nemmeno presentare memorie illustrative ex art. 378 cod.proc.civ., per quanto le stesse siano prive di carattere innovativo (Cass. Sez. Un., 22 aprile 2013, n. 9692; Cass., Sez. 5, 30 settembre 2011, n. 20029).

1.2. Inoltre, l'art. 372 cod.proc.civ. prevede una deroga al divieto di deposito di atti e documenti, non prodotti nei precedenti gradi del processo, solo laddove essi riguardino la nullità della sentenza impugnata o l'ammissibilità del ricorso e del controricorso, in quest'ultimo caso consentendo che la relativa produzione avvenga anche indipendentemente dal deposito del ricorso o controricorso medesimi, purchè il relativo elenco sia previamente notificato alle altre parti, nel rispetto del principio del contraddittorio.

1.3. E' pur vero che tale divieto riguarda i documenti che si siano formati nel corso del giudizio di merito, non già successivamente (Cass. Sez. 1 20 settembre 2013, n. 21596; Cass. Sez. 2, 14 novembre 2012, n. 19938; Cass., Sez. 2, 28 agosto 2002, n. 12607), mentre nella fattispecie concreta si tratta di una sentenza di revocazione ex art. 395, n. 4. cod.proc.civ. (per errore di fatto sull'anno di riferimento dei dati contabili contestati) che risulta depositata in data 23.6.2008 - dunque in epoca successiva al ricorso per cassazione (notificato il 28.1.2008), sebbene su ricorso dello stesso contribuente di poco precedente (25.1.2008) - peraltro senza che il giudice adito abbia disposto la sospensione del presente procedimento, come pure era possibile, su istanza di parte, ex art. 398, comma 3, cod.proc.civ.

1.4. Ed è altresì vero che, secondo un certo indirizzo giurisprudenziale, le eccezioni al divieto ex art. 372 cod.proc.civ. attengono non solo alle questioni di

rito ivi espressamente indicate (nullità della sentenza impugnata; ammissibilità del ricorso e del controricorso), o che comunque incidano sulla legittimazione processuale (Cass., Sez. 3, 11 dicembre 2013, n. 27762 e 23 settembre 2013, n. 21729), ma anche a quelle che abbiano un'incidenza sui meriti, in quanto destinate a far emergere la sopravvenuta cessazione della materia del contendere (Cass., Sez. 2, 5 agosto 2008, n. 21122; Cass., Sez. lav., 23 giugno 2009, n. 14657; Cass., Sez. 1, 10 giugno 2011, n. 12737) o la successiva formazione del giudicato esterno (Cass., Sez. Un., 16 giugno 2006, n. 13916).

1.5. Nel caso di specie tuttavia il documento, oltre ad essere stato irrualmente prodotto in udienza, senza previa notifica alla controparte, non depone nemmeno inequivocabilmente per la cessazione della materia del contendere, mancando sia la prova del passaggio in giudicato della sentenza di revocazione della decisione impugnata in questa sede, sia una esplicita dichiarazione di sopravvenuta carenza di interesse ad impugnare da parte del ricorrente (non già di rinuncia al ricorso, che comporterebbe anzi il passaggio in giudicato della sentenza revocata) sia, infine, una formale e sicura acquiescenza della Agenzia delle entrate alla decisione favorevole al contribuente.

1.6. Tutto ciò premesso, il ricorso va esaminato nei meriti.

2. Con il primo motivo, la società ricorrente deduce <<violazione e falsa applicazione dell'art. 57 D.Lgs. n. 546/92 in relazione all'art. 360 I comma n. 3 cpc. Inammissibilità dell'atto d'appello per modifica dei motivi giustificativi della pretesa erariale; alterazione del thema decidendum. Illegittimità della sentenza di accoglimento>>, formulando il seguente quesito di diritto:

<<Codesta Ecc.ma Suprema Corte dica se, ai sensi dell'art. 57 D.Lgs. n. 546/97, è consentito porre a base del giudizio d'appello statuizioni, pretese erariali, diverse da quelle che risultano recepite negli atti impositivi impugnati. Dica ancora la Corte se un rilievo contenuto in un PVC e non recepito nell'atto impositivo impugnato possa formare oggetto di giudizio>>.

2.1. La censura, solo astrattamente fondata, è di fatto inconferente, poiché dagli atti non emerge, in realtà, alcun mutamento dell'oggetto del giudizio.

2.2. E' vero, infatti, che secondo l'art. 57 D.Lgs. n. 546/97 non possono proporsi in grado d'appello domande nuove, che - se proposte - debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio. Tuttavia, nella fattispecie concreta non risulta che l'ufficio appellante abbia formulato domande nuove, facendo semmai erroneo riferimento in ricorso non già (o non solo) alla "omessa annotazione di fatture attive e passive IVA anno 1996" - risultante dall'avviso di irrogazione sanzioni n. 400006/2001, oggetto di impugnazione - bensì alla "omessa contabilizzazione di ricavi" risultante dalla pag. 11 del p.v.c. della Guardia di finanza che aveva preceduto la contestazione per cui è causa.

2.3. In ogni caso, la decisione del giudice d'appello appare perfettamente in asse con il perimetro del giudizio di prime cure (di cui ha solo riformato l'esito), vertendo l'intera motivazione sul tema della sanzionabilità o meno dell'omessa registrazione di atti contabili, ai sensi dell'art. 7, d.l. n. 357/94. Di conseguenza, la sentenza non appare inficiata dal vizio dedotto.

3. Con il secondo motivo, la ricorrente lamenta la <<contraddittorietà della motivazione della sentenza impugnata circa un punto decisivo per il giudizio. Violazione art. 360 I comma n. 5 cpc>>, sulla base della seguente sintesi:

<<Contraddittoria risulta quindi la motivazione della Impugnata Sentenza circa un punto decisivo della controversia. Infatti dopo aver riconosciuto che, in relazione all'anno 1996, il contribuente aveva contabilizzato sull'elaboratore le operazioni contabili e proceduto nei termini ai relativi versamenti IVA, accoglie l'appello dell'Ufficio sul presupposto che i dati contenuti nell'elaboratore fossero quelli del 1995>>.

4. Con il terzo motivo, infine, si censura la <<violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 4 ter, D.L. 10 Giugno 1994 n. 357, convertito in Legge 8 agosto 1994 n. 489, così come modificato dall'art. 3 comma 4 Legge 21 Novembre 2000 n. 342, in relazione all'art. 360, I comma n. 3 cpc>>, con formulazione del seguente quesito di diritto:

<<Codesta Ecc.ma Suprema Corte dica se, ai sensi dell'art. 7, comma 4 ter del D.L. 357/94 convertito in L. 489/94, così come modificato dall'art. 3 comma 4 L. n. 342/2000, alla data dell'emissione dell'Avviso di Irrogazione Sanzioni, era da considerarsi regolare la tenuta della contabilità con sistemi meccanografici, per la quale non fossero ancora scaduti i termini di presentazione della relativa dichiarazione annuale (Verifica del 14/01/1997 per l'anno 1996)>>.

5. Entrambi i motivi - che, in quanto connessi, possono essere esaminati congiuntamente - sono fondati.

5.1. Come noto, il sindacato ex art. 360, n. 5 cod.proc.civ. - che nella versione applicabile *ratione temporis* alla fattispecie contempla il vizio di <<omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio>> - è diretto a verificare che la motivazione espressa dal giudice d'appello sia esente da errori di fatto (ad es. omessa considerazione di elementi di prova dedotti in giudizio) o vizi logici (ad es., inesatta applicazione delle regole del giudizio presuntivo, o del principio di causalità naturale). La parte che sollecita tale forma di censura è tenuta ad individuare con precisione le carenze logiche della motivazione (art. 366 comma 1, n. 4, cod.proc.civ.), oltre che la loro decisività ai fini del giudizio. Nel caso di specie, tale onere è stato completamente assolto dalla ricorrente.

5.2. La motivazione della sentenza impugnata appare invero palesemente contraddittoria su un punto sicuramente decisivo della controversia, laddove - per un verso - si afferma espressamente che "nei corso dell'accesso veniva rilevato che non era stata aggiornata la stampa dei registri IVA relativi all'anno 1996 ... pur essendo le operazioni annotate sull'elaboratore ed eseguiti nei termini i versamenti iva", ma - per altro verso - si dichiara che "i dati contenuti nell'elaboratore erano riferiti all'anno 1995", che "l'avviso in contestazione è relativo all'anno 1996", che quindi "i dati contabili andavano stampati su tabulati riferibili al periodo in contestazione entro il 14 dicembre 1996, per esser intervenuta la verifica in data 14 gennaio 1997", con la conseguenza che, facendo riferimento al citato art. 7, d.l. 357/94 "all'esercizio corrente, che nella specie è l'anno 1996", la condotta avrebbe integrato gli estremi della "omessa registrazione di atti contabili".

5.3. In realtà, anche dall'esame della documentazione acquisita dal giudice d'appello, allegata al ricorso, trova conferma la circostanza che i dati relativi all'anno 1995 erano stati annotati su libri bollati e vidimati, mentre erano i dati relativi all'anno 1996 - memorizzati nell'elaboratore - a non essere stati ancora stampati al momento dell'accesso della Guardia di finanza, avvenuto in data 14 gennaio 1997 (mentre avrebbero dovuto esserlo fino al 14 novembre 1996, stante il termine di sessanta giorni previsto per l'aggiornamento dall'art. 22, d.P.R. n. 600/73).

5.4. D'altro canto, a prescindere dalla inutilizzabilità della sentenza tardivamente prodotta - che risulta aver revocato la pronuncia in esame proprio per errore di fatto sull'annualità dei dati in contestazione - non può trascurarsi che la stessa parte intimata, in sede di discussione orale, ha sostanzialmente dato atto dell'errore in questione.

6. Così correttamente ricostruita la vicenda in fatto, ne discende la fondatezza anche della correlata censura di violazione di legge, in tema di regolarità fiscale della contabilità d'impresa.

6.1. Occorre al riguardo considerare che, secondo l'originaria versione dell'art. 7, comma 4-ter, del d.l. 10 giugno 1994, n. 357 (convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1994, n. 489), «a tutti gli effetti di legge la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio corrente, quando anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza». La norma, lungi dall'istituire un registro informatico alternativo a quello cartaceo, ha mantenuto ferma la regola della tenuta dei registri contabili

su supporti cartacei, pur consentendo una sorta di regolarizzazione della loro tenuta con sistemi meccanografici, purchè si tratti di dati aggiornati, relativi al solo esercizio corrente, che siano immediatamente stampati su richiesta degli organi competenti. In altri termini, è stato solo consentito un differimento temporale nella registrazione cartacea (v. Cass, Sez. 5, 6 ottobre 2011, n. 20442, secondo la quale resta affatto irrilevante l'assenza di pregiudizio all'Erario e l'intrinseca veridicità dei dati, per cui l'omessa trascrizione dei dati relativi alle fatture di acquisto di beni e servizi, annotati solo su supporti informatici, determina la perdita del diritto alla detrazione, previsto dall'art. 19 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, mentre non priva il contribuente del diritto al rimborso della somma versata in eccedenza; cfr. Cass., Sez. 5, 10 novembre 2010, n. 22851).

6.2. A far tempo dal 10 dicembre 2000, la predetta disposizione è stata modificata ad opera dell'art. 3, comma 4, l. 21 novembre 2000, n. 342, che ha sostituito la parola «corrente» con l'espressione «per il quale non siano scaduti i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni annuali». Di conseguenza, la tenuta dei registri contabili con sistemi meccanografici è divenuta regolare a condizione che, in sede di controllo, si provveda alla stampa dei dati relativi (non più all'anno corrente, ma) all'anno per il quale non siano scaduti i termini per la dichiarazione annuale.

6.3. Ne consegue che, nel caso di specie, alla data di notifica dell'avviso di irrogazione sanzioni (27 aprile 2001) la violazione contestata non sarebbe stata più sanzionabile, poiché al momento dell'accesso (14 gennaio 1997) non era ancora scaduto il termine per la dichiarazione relativa all'anno 1996.

6.4. E' sulla base di questa constatazione - e per il principio del *favor rei* codificato dall'art. 3, comma 2, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 - che la decisione del giudice di prime cure è stata condivisibilmente favorevole al contribuente. Questa Corte ha infatti già osservato che, in forza del suddetto principio, la disposizione di cui al citato art. 7, comma 4-ter (nel testo vigente *ratione temporis*, secondo cui la tenuta dei registri contabili con sistemi meccanografici è equiparata ai registri cartacei), può essere applicata retroattivamente nella parte in cui esclude l'irrogazione delle sanzioni per il mancato adempimento degli obblighi formali di annotazione previsti dall'art. 23 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; e che, a sua volta, la sanzione prevista dall'art. 6, comma 1, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 - per la violazione degli obblighi di documentazione e registrazione delle operazioni imponibili - non può essere applicata retroattivamente per l'operatività del principio di legalità sancito dal comma 1 del citato art. 3 del d.lgs. n. 472/97 (Cass., Sez. 5, 6 dicembre 2011, n. 26177).

**ESSENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA**

6.5. In conclusione, la sentenza d'appello va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ex art. 384, comma 2, cod.proc.civ., con accoglimento del ricorso introduttivo.

6.6. Le spese della fase di legittimità seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo, mentre per i precedenti gradi di merito può esserne mantenuta ferma la disposta compensazione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza d'appello e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso proposto dalla FIN.SPORT S.r.l. avverso l'avviso di irrogazione di sanzioni pecuniarie n. 400006/2001. Condanna l'intimata alle spese del giudizio di legittimità, liquidate in € 4.100,00 oltre € 200,00 per esborsi ed oneri di legge. Compensa le spese dei gradi di merito.

Così deciso nella camera di consiglio del 14 aprile 2014.

Il Consigliere est.



Il Presidente



Il Funzionario Giudiziario
Marcello BAUGONA

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 23 MAG 2014



Il Funzionario Giudiziario
Marcello BAUGONA