Ordinanza del 16/10/2020 n. 22476 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:
Ritenute fiscali su retribuzioni in "nero" - Avviso di accertamento derivato da verbali di accertamento degli enti previdenziali - Legittimità - Condizioni - Materiale di prova delle violazioni contestate- Valore probatorio.

Massima:

In relazione a la rilevazione di ritenute fiscali derivanti da retribuzioni in nero, i verbali redatti dai funzionari degli enti previdenziali e assistenziali o dell'Ispettorato del Lavoro fanno piena prova solo dei fatti che i funzionari stessi attestino avvenuti in loro presenza e da loro compiuti, mentre, per le altre circostanze di fatto che i verbalizzanti segnalino di avere accertato (ad esempio, per le dichiarazioni provenienti da terzi, quali i lavoratori, rese agli ispettori) il materiale probatorio è liberamente valutabile ed apprezzabile dal giudice, unitamente alle altre risultanze istruttorie raccolte o richieste dalle parti.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rilevato che

1. Con sentenza n. 108/5/2011, depositata il 24 novembre 2011, non notificata, la Commissione tributaria regionale (CTR) della Lombardia - pronunciando nel giudizio a seguito di riassunzione in conseguenza della pronuncia di questa Corte (Cass. sez. 5, 30 aprile 2010, n. 10564), che aveva accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, cassando la sentenza allora impugnata n. 88/6/2006 della CTR della Lombardia, perché viziata da motivazione apparente - accolse l'appello principale proposto dall'Ufficio nei confronti della R. & M.G. S.p.A., rigettando nel contempo l'appello incidentale della società.

Il giudice di prime cure aveva integralmente accolto nel merito il ricorso proposto dalla contribuente avverso avviso di accertamento - con il quale erano state contestate alla società ai fini IRPEF, per l'anno 1999, ritenute non operate su maggiori contribuzioni che sarebbero state corrisposte "in nero" ad operai dipendenti per detta annualità - compensando tra le parti le spese di lite, statuizione, quest'ultima, limitatamente alla quale la società aveva proposto l'appello incidentale.

La CTR, in totale riforma della sentenza di primo grado, confermò la legittimità dell'avviso di accertamento, condannando la contribuente al pagamento delle spese del giudizio.

2. Avverso la sentenza n. 108/5/2011 della CTR, la società ha proposto ricorso per cassazione, affidato a sei motivi, ulteriormente illustrato da memoria, cui l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Considerato che

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 cod. civ., in relazione al "valore" dei verbali di accertamento degli enti previdenziali ed al corretto criterio attributivo dell'onere della prova, e della correlata violazione dell'art. 99 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

In particolare la società ricorrente lamenta l'erronea attribuzione, da parte del giudice tributario, ai verbali di accertamento degli enti previdenziali (quanto ai fatti ivi evidenziati), del valore di presunzione semplice, dotata dei requisiti della gravità, precisione e concordanza, in ordine alla sussistenza di maggiori retribuzioni non contabilizzate, con le conseguenti violazioni tributarie ascritte alla società; ciò determinerebbe di fatto l'inversione dell'onere della prova, posto che l'Amministrazione deve provare i fatti costitutivi della propria pretesa creditoria.

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 42, secondo comma, del d.P.R. n. 600/1973, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto la legittimità dell'avviso di accertamento, sebbene non fossero stati allegati e dunque notificati in uno all'atto impositivo i documenti dal medesimo richiamati come posti a fondamento della contestazione circa l'omessa effettuazione delle ritenute d'acconto sulle maggiori retribuzioni che sarebbero state corrisposte e non contabilizzate, nonché violazione e falsa applicazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per avere la CTR pronunciato «oltre i limiti della «domanda», non opposta sostanzialmente dall'Amministrazione.

3. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia congiuntamente violazione e falsa applicazione dell'art. 42, secondo e terzo comma, del d.P.R. n. 600/1973, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per non avere la sentenza impugnata ritenuto la nullità della pretesa tributaria e degli atti connessi, avuto riguardo alla mancanza dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche a fondamento della pretesa tributaria, nonché insufficiente e sostanzialmente apparente motivazione, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto legittimo l'accertamento, sebbene le ritenute omesse fossero state calcolate forfettariamente secondo l'aliquota lorda del 18,5%, mentre, dovendo le aliquote applicate essere indicate al lordo ed al netto delle detrazioni, il calcolo avrebbe dovuto tenere conto a tal fine della posizione dei singoli dipendenti, detraendo dall'imposta lorda gli importi per carichi di famiglia, ai sensi dell'art. 12 del d.P.R. n. 917/1986 (TUIR).

4. Con il quarto motivo, che costituisce ulteriore sviluppo delle doglianze espresse in quello precedente, con riferimento alla determinazione dell'aliquota per il calcolo delle ritenute

omesse, parte ricorrente lamenta ancora violazione dell'art. 23 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in relazione all'art. 360, primo comma n. 3, cod. proc. civ.

5. Con il quinto motivo la ricorrente denuncia congiuntamente: a) violazione e falsa applicazione dell'art. 12 delle disp. prel. cod. civ., in relazione alla sentenza della Corte di cassazione n. 10564/10, con riferimento all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.; b) inesistente o comunque insufficiente motivazione in relazione alla statuizione resa dalla succitata pronuncia della Suprema Corte e mancata motivazione sull'ammissibilità della "domanda" di giudicato esterno rispetto alla sentenza n. 33/24/07, depositata il 26 settembre 2007, della CTR della Lombardia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.; c) violazione e falsa applicazione dell'art. 324 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., avuto riguardo all'invocato giudicato esterno di cui alla succitata pronuncia della CTR della Lombardia resa in relazione a diversa annualità d'imposta (2000); d) violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., sempre in relazione all'omesso rilievo del giudicato esterno.

6. Con il sesto motivo, ripartito in quattro sottoparagrafi (rubricati, ciascuno, come punto, rispettivamente, 2, 3, 4 e 5 dell'accertamento), infine, la ricorrente lamenta congiuntamente insufficiente e per parte omessa motivazione circa fatti controversi decisivi per il giudizio anche sotto l'aspetto del mancato esame di documenti rilevanti e di dati certi e non controversi, anche riguardo al mancato esame di atti e dichiarazioni della società e delle dichiarazioni, deduzioni e prove ivi contenute, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., nonché violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere posto a fondamento della decisione documenti inesistenti agli atti, valorizzando come prova i verbali ispettivi, sebbene gli stessi non avessero in allegato i documenti (c.d. "rapportini giornalieri" di presenza, distinti per giornata di sabato, feriali e domenica), che avrebbero dovuto costituire la prova cardine a base dell'accertamento.

7. Il primo motivo, laddove, richiamando risalente giurisprudenza di questa Corte, tende in radice a contestare che alcun valore probatorio possa essere attribuito ai verbali redatti dai funzionari degli enti previdenziali, è infondato.

7.1. Questa Corte ha chiarito (cfr. Cass. sez. lav. 19 aprile 2010, n. 9251) che i verbali redatti dai funzionari degli enti previdenziali e assistenziali o dell'Ispettorato del Lavoro fanno piena prova dei fatti che i funzionari stessi attestino avvenuti in loro presenza e da loro compiuti, mentre, per le altre circostanze di fatto che i verbalizzanti segnalino di avere accertato (ad esempio, per le dichiarazioni provenienti da terzi, quali i lavoratori, rese agli ispettori) il materiale probatorio è liberamente valutabile ed apprezzabile dal giudice, unitamente alle altre risultanze istruttorie raccolte o richieste dalle parti.

7.2. Nella fattispecie oggetto di esame da parte del giudice di merito è incontroverso che la gran parte dell'accertamento fiscale abbia origine nell'accertamento da parte di funzionari INPS di quantità di lavoro straordinario retribuite in nero che taluni operai della società avrebbero effettuato presso il cantiere di Gela, prevalentemente nelle giornate di sabato e domenica, circostanza non oggetto di verifica diretta, ma che sarebbe stata desunta da documentazione identificata come "rapportini giornalieri" (sostanzialmente fogli di presenza).

Essa, dunque, può certamente contribuire a formare il libero convincimento del giudice, a ciò conseguendo l'infondatezza del primo motivo di ricorso che nega in sé ogni valore probatorio a verbali redatti dai funzionari INPS, purché le fonti, sui quali detti verbali si basino, risultino regolarmente acquisite, nel contraddittorio tra le parti, al processo relativo all'accertamento fiscale che muova dagli anzidetti verbali (si veda infra, par. 11).

8. Il secondo motivo, che si articola secondo un duplice ordine di censure, è inammissibile, laddove denuncia I'error iuris in cui sarebbe incorsa la CTR in relazione al mancato rilievo della nullità dell'atto impositivo, per omessa allegazione allo stesso dei documenti sui quali è basato, in relazione al parametro di cui all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., trattandosi, ove sussistente, di error in iudicando e non già di error in procedendo.

Peraltro, escluso in ogni caso che l'Amministrazione non abbia contestato l'avversa eccezione (di nullità), il motivo si rivela comunque inammissibile, limitandosi a censurare la decisione impugnata in relazione al difetto di allegazione degli atti richiamati, senza nulla esporre relativamente al fatto che l'avviso di accertamento riproducesse o meno il contenuto essenziale dei relativi verbali, anche per relationem agli ulteriori atti dagli stessi richiamati.

9. Il terzo ed il quarto motivo possono essere trattati congiuntamente, in quanto tra loro strettamente connessi.

In primo luogo, va osservato come la censura di carenza motivazionale, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., nell'ambito del terzo motivo, sia inammissibile, trattandosi al riguardo di motivazione in diritto, suscettibile di essere corretta ex art. 384 cod. proc. civ., ove il dispositivo sia comunque conforme a diritto (cfr., tra le molte, Cass. sez. lav. 8 agosto 2005, n. 16640; Cass. sez. lav. 6 agosto 2003, n. 11883).

Quanto invece alle censure di violazione o falsa applicazione delle norme di diritto ivi denunciate, esse sono infondate, poiché, essendo il rilievo riguardo alle ore in più non computate afferente alla società, risulta irrilevante la mancata indicazione in dettaglio dei dipendenti ai quali è riferita la violazione stessa.

10. Il quinto motivo, articolato anch'esso attraverso diversi profili di censura, tutti afferenti all'omesso rilievo di pronuncia avente, secondo la società, efficacia di giudicato esterno, è inammissibile.

10.1. È sufficiente, in proposito, osservare che osta a che la sentenza n. 33/24/07, depositata il 26 settembre 2007, della CTR della Lombardia, resa in senso favorevole alla società in relazione all'impugnazione di avviso di accertamento riferito a diversa annualità d'imposta (2000), possa acquisire rilievo di giudicato esterno riguardo all'accertamento in questa sede in contestazione, il fatto che ciò sia stato espressamente escluso dalla succitata Cass. n. 10564/10, la quale ha testualmente affermato che la sopra menzionata sentenza della CTR della Lombardia del 2007 «si sostanzia in valutazioni di circostanze di fatto, connotate unicamente da elementi fattuali ed avulsa da qualsivoglia considerazione in punto di diritto che possa rendere applicabile la categoria del giudicato esterno, così come connotata da questa Corte (ex multis, S.U. Cass. 13916/06)».

10.2. Detta statuizione è stata espressamente richiamata dalla CTR della Lombardia a seguito della riassunzione del giudizio per effetto della citata Cass. n. 10564/10 e dunque, in parte qua, la CTR, quale giudice del processo di rinvio, non ha fatto altro che correttamente attenersi, come dovuto, ex art. 384, secondo comma, cod. proc. civ., a quanto statuito al riguardo dalla Corte.

11. Il sesto ed ultimo motivo, anch'esso articolato secondo una pluralità di diversi ordini di censure che ne consentono tuttavia l'esame autonomo (cfr. Cass. SU 6 maggio 2015, n. 9100), deve ritenersi invece fondato.

11.1. La motivazione che consente di attribuire rilievo sul piano della prova presuntiva ai verbali ispettivi, laddove richiamano i cosiddetti "rapportini giornalieri", poggia sulla circostanza fattuale dedotta dalla CTR (pag. 5 della sentenza impugnata), secondo cui i "rapportini" «sono stati acquisiti presso la società, resi noti alla stessa, fondanti i rilievi Inps, Inail e fiscali»; circostanza, quest'ultima, vibratamente contestata dalla ricorrente che, in proposito, rileva, citando al riguardo il processo verbale di constatazione INPS, come detti "rapportini" fossero stati oggetto di sequestro presso il petrolchimico di Gela dell'A.P. S.p.A., società altra rispetto alla ricorrente, come d'altronde sembrerebbe confermato dalle stesse difese dell'Amministrazione nel giudizio di merito con riferimento alle «indubbie difficoltà di reperire tali rapportini dall'Inail e della Procura della Repubblica presso il Tribunale di Gela».

11.2. Ne consegue che il motivo deve essere accolto, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione, affinché proceda a nuovo accertamento di fatto riguardo alle modalità di acquisizione e/o di notifica degli anzidetti "rapportini", affinché possano integrare, in uno ai verbali ispettivi degli enti previdenziali che ad essi si riferiscono, la prova delle contestate violazioni poste a base dell'accertamento fiscale impugnato dalla contribuente.

12. Il giudice di rinvio provvederà altresì in ordine alle spese di ciascun giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione.

Cassa la sentenza impugnata in relazione al sesto motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione, cui demanda anche di provvedere in ordine alle spese di ciascun giudizio di legittimità.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza