

Ordinanza del 28/10/2025 n. 28507 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Processo verbale di constatazione - Anomalie - Prova per presunzioni

Massima:

In tema di prova presuntiva, il giudice è tenuto, ai sensi dell'art. 2729 codice civile, ad ammettere solo presunzioni gravi, precise e concordanti, laddove il requisito della precisione è riferito al fatto noto, che deve essere determinato nella realtà storica, quello della gravità al grado di probabilità della sussistenza del fatto ignoto desumibile da quello noto, mentre quello della concordanza, richiamato solo in caso di pluralità di elementi presuntivi, richiede che il fatto ignoto sia desunto da una pluralità di indizi gravi, precisi e univocamente convergenti nella dimostrazione della sua sussistenza, e ad articolare il procedimento logico nei due momenti della previa analisi di tutti gli elementi indiziari, onde scartare quelli irrilevanti, e nella successiva valutazione complessiva di quelli così isolati, onde verificare se siano concordanti e se la loro combinazione consenta una valida prova presuntiva (convergenza del molteplice), non raggiungibile, invece, attraverso un'analisi atomistica degli stessi.

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

Testo:

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle entrate, recependo i rilievi di un processo verbale di constatazione del 25 Febbraio 2008, nei confronti della società ristorante LE BETULLE Srl, notificava alla stessa due distinti avvisi di accertamento, relativi agli anni di imposta 2003 e 2004. Mediante detti atti impositivi l'ufficio accertava in via analitico-induttiva maggiori ricavi per entrambe le annualità, conseguentemente determinando più elevati importi dovuti a titolo di Irap e di Iva.

In particolare, l'Amministrazione, per ambedue le annualità d'imposta, appurava alcune anomalie, tra cui, specificamente: acquisti di materie prime e alimenti in quantità irrisorie e incoerenti rispetto ai coperti dichiarati; emissione esigua di documenti fiscali attivi con riferimento a periodi che notoriamente registrano grande affluenza di clientela; un ridotto

numero di pasti mediamente serviti nei giorni di massima affluenza incoerente con il numero di posti di cui disponeva la struttura.

L'Agenzia procedeva alla ricostruzione valorizzando, tra l'altro, quale elemento significativo ed oggettivo il consumo di tovaglioli sia di carta che di stoffa. L'ufficio rideterminava, peraltro, il reddito di partecipazione imputabile per trasparenza ai singoli soci dell'ente, recuperando nei loro confronti i maggiori importi dovuti.

La CTP di Ancona accoglieva parzialmente i ricorsi della società e dei soci.

Sia la società che i soci proponevano distinti ricorsi in appello. Previa riunione dei ricorsi stessi, la CTR delle Marche li accoglieva, annullando gli atti impositivi.

L'Agenzia delle entrate si affida adesso a tre motivi di ricorso. Resistono la società e i soci con controricorso.

La società ha depositato successiva memoria illustrativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo di ricorso si lamenta la violazione degli artt. 2727 ss. c.c., e degli artt. 39, co. 1, lett. d), D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 600, e 54, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , in relazione all' art. 360 , n. 3, c.p.c., per avere la CTR, obliterato la considerazione di plurimi elementi presuntivi dedotti dall'Agenzia, segnatamente trascurando di "considerare che il dato ricavabile dal consumo di tovaglioli era corroborato da ulteriori elementi indiziari costituiti dal consumo di materie prime, oltre che da ulteriori sintomi di evasione costituiti dallo scarso numero di ricevute fiscali emesse nei periodi di maggiore affluenza e dal numero di pasti mediamente serviti nei giorni di massima affluenza molto contenuto e incoerente con il numero di posti di cui disponeva la struttura";

di considerare che "il numero dei pasti desumibile dal consumo congiunto di tovaglioli di stoffa e di tovaglioli di carta fosse addirittura inferiore a quello ricavabile dalla media ponderata del consumo di materie prime"; di considerare che "la quantità di commestibili in concreto utilizzati dal ristorante, partendo da quantità di materie prime per ogni vivanda senza altro superiore a quella normalmente impiegata costituisce... valida presunzione".

Con il secondo motivo di ricorso, avanzato subordinatamente rispetto al primo, si denuncia l'omesso esame circa fatti decisivi per il giudizio che sono stati oggetto di discussione dalle parti, in relazione all' art. 360 , n. 5, c.p.c.

Con il terzo motivo di ricorso si lamenta la violazione degli artt. 2 e 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 , in relazione all' art. 360 , n. 4, c.p.c., sussistendo in atti "tutti gli elementi per procedere alla doverosa rideterminazione dell'imponibile tenuto conto che il prezzo medio per pasto ricavato per i due anni di imposta dalle ricevute fiscali costituiva un fatto pacifico incontestato".

Il primo motivo è fondato e va accolto, con assorbimento delle altre censure.

La CTR, nell'accogliere l'appello della parte contribuente, ha focalizzato assiomaticamente la propria attenzione sull'aspetto correlato all'utilizzo di "tovaglioli di stoffa", reputando l'impiego del tovagliato in tessuto astrattamente in linea con la "tipologia" del ristorante. A questo postulato di partenza il giudice d'appello ha abbinato l'assunto arbitrario del non utilizzo "nella struttura di ristorazione dell'appellante dei tovaglioli di carta". In tal modo, il giudice d'appello ha assertivamente escluso la rilevanza del dato dell'utilizzo di tovaglioli e/o salviette di carta; su questo crinale ha poi per di più omesso di procedere all'esame complessivo dei plurimi elementi presuntivi ulteriori messi in luce dall'Amministrazione finanziaria nel quadro dell'accertamento compiuto, ossia: l'acquisto di materie prime rispetto al numero dei coperti dichiarati;

lo scarso numero di ricevute fiscali; il numero esiguo di pasti mediamente serviti nei giorni di massima influenza.

Ne è derivato il venir meno di una valutazione complessiva degli elementi sintomatico-presuntivi pure richiesta dalla cornice dei principi espressi dalla giurisprudenza di legittimità. Questa Corte ha, infatti, affermato che "In tema di prova per presunzioni, il giudice, dovendo rendere chiaramente apprezzabile il criterio logico posto alla base della selezione delle risultanze probatorie e del proprio convincimento, è tenuto a seguire un procedimento che si articola in due valutazioni: una analitica degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria e una complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati, per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, magari non raggiunta con certezza considerandoli atomisticamente, con la conseguente censurabilità in cassazione della decisione in cui il giudice si sia limitato a negare valore indiziario agli elementi acquisiti in giudizio, senza accertare se essi, quand'anche singolarmente sforniti di valenza indiziaria, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi" (Cass. n. 8115 del 2025 ; Cass. n. 9059 del 2018).

Consta, in buona sostanza, nel quadro della sentenza d'appello, una valutazione unilateralmente calibrata sul congetturato, mancato impiego di tovaglioli di carta a vantaggio di quelli di stoffa. Per converso, tutti gli elementi presuntivi additati dall'erario sono stati integralmente tralasciati.

La supposizione assorbente dell'impiego esclusivo di tovaglioli di stoffa supporta, nell'economia della motivazione della sentenza d'appello, l'"equa diminuzione del 10% stabilita nella sentenza di primo grado".

La decisione impugnata non mostra di aver correttamente vagliato l'esistenza e la pregnanza degli elementi presuntivi adottati dall'Agenzia. Inoltre, il giudice d'appello ha trascurato interamente di esaminare tali elementi nel loro insieme, l'uno per mezzo degli altri, dal momento che ognuno di essi, quand'anche singolarmente sfornito di valenza indiziaria, può rafforzare l'altro elemento o da esso trarre vigore, in un rapporto di vicendevole completamento. Va, al riguardo, ricordato il principio secondo il quale "In tema di prova presuntiva, il giudice è tenuto, ai sensi dell' art. 2729 cod. civ., ad ammettere solo presunzioni "gravi, precise e concordanti", laddove il requisito della "precisione" è riferito al fatto noto, che deve essere determinato nella realtà storica, quello della "gravità" al grado di probabilità della sussistenza del fatto ignoto desumibile da quello noto, mentre quello della "concordanza", richiamato solo in

caso di pluralità di elementi presuntivi, richiede che il fatto ignoto sia - di regola - desunto da una pluralità di indizi gravi, precisi e univocamente convergenti nella dimostrazione della sua sussistenza, e ad articolare il procedimento logico nei due momenti della previa analisi di tutti gli elementi indiziari, onde scartare quelli irrilevanti, e nella successiva valutazione complessiva di quelli così isolati, onde verificare se siano concordanti e se la loro combinazione consenta una valida prova presuntiva (c.d. convergenza del molteplice), non raggiungibile, invece, attraverso un'analisi atomistica degli stessi" (Cass. n. 9054 del 2022 ; v. anche Cass. n. 14151 del 2022 , sul giudizio inferenziale).

Nello specifico, tali criteri avrebbero dovuto improntare la disamina degli elementi di prova indiziaria.

La Corte reputa fondato, in ultima analisi, il motivo di ricorso esaminato, sicché - assorbite le altre censure - va cassata la sentenza impugnata e la causa dev'essere rinviata per nuovo esame, e per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado delle Marche, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, con assorbimento degli altri motivi;

cassa la sentenza impugnata; rinvia la causa per un nuovo esame e per la liquidazione delle spese del giudizio alla Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado delle Marche.

Così deciso in Roma, il 25 giugno 2025.

Depositato in Cancelleria il 27 ottobre 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza