Sentenza del 20/07/2018 n. 19352 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La B. s.r.l. in liquidazione, con cinque motivi, ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza n. 39/12/10, depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Liguria il 13.04.2010.

Ha rappresentato che le era notificato ai fini Irpeg, Irap ed Iva relativamente all'anno d'imposta 2003 l'avviso di accertamento n. (XXXXX) (dopo aver ricevuto altro avviso di accertamento del medesimo importo, poi annullato in autotutela dalla Amministrazione per difetto di notifica). L'accertamento scaturiva dalla contestazione di operazioni in parte oggettivamente inesistenti per essere indicati nelle fatture costi maggiori rispetto a quelli effettivamente sostenuti.

La società adiva la Commissione Tributaria Provinciale di Genova, sollevando una pluralità di eccezioni e contestando nel merito gli esiti dell'accertamento. Con sentenza n. 249 del 4.12.2007 il giudice di primo grado accoglieva il ricorso dopo aver rigettato tutte le eccezioni. La Commissione Tributaria Regionale invece, adita dalla Amministrazione, accoglieva l'appello con la sentenza ora impugnata, confermando pertanto l'accertamento.

La contribuente censura la sentenza con cinque motivi:

con il primo motivo per violazione o falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., comma 1, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere erroneamente posto a carico della contribuente l'onere di provare, pur a fronte di fatture regolarmente emesse, la veridicità delle medesime;

con il secondo motivo per violazione o falsa applicazione dell'art. 2727 c.c., in relazione all'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3; nonchè per omessa o insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 per avere erroneamente applicato le regole relative alla prova presuntiva;

con il terzo motivo per violazione o falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4; nonchè per omessa o insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3, 4 e 5, per aver erroneamente ritenuto che la contribuente non avesse dato prova della rispondenza delle fatture ai costi sostenuti;

con il quarto motivo, in via gradata rispetto ai primi tre, per violazione dell'art. 112 c.p.c. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56; per omessa motivazione su un fatto controverso e decisivo per il

giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 5, per non aver spiegato il giudice regionale in quale entità le fatture riportassero operazioni in parte inesistenti o riportassero costi maggiori di quelli registrati;

con il quinto motivo per violazione o falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa decisione sulla inesistenza della notifica dell'avviso di accertamento, eccezione ribadita in fase di appello e sollevata tempestivamente dinanzi al giudice di primo grado che l'aveva rigettata.

Chiedeva pertanto la cassazione della sentenza.

Si costituiva l'Agenzia; che eccepiva l'inammissibilità dei primi tre motivi, perchè con essi si pretendeva di fatto una rivalutazione del merito della controversia, nonchè del quinto, per mancata impugnazione in sede d'appello del capo in cui era stata soccombente dinanzi al giudice di primo grado. Sosteneva in ogni caso l'infondatezza dei motivi di ricorso, di cui ne chiedeva il rigetto.

All'udienza pubblica del 27 aprile 2017, dopo la discussione, il P.G. e le parti concludevano. La causa era trattenuta in decisione.

Motivi della decisione

Va chiarito che il contenzioso trova origine in una verifica eseguita presso la sede della società contribuente, alla quale gli accertatori contestavano la contabilizzazione di fatture emesse dalla ditta S. , per lavori presi in appalto dalla contribuente e dati in subappalto a quest'ultima, i cui costi erano stati sovrafatturati, così consentendo la chiusura dell'esercizio in perdita e non, come correttamente dovuto, con utili. Da tale verifica era dunque scaturito l'avviso di accertamento con il quale era stato accertato il reddito d'impresa ai fini Irpeg, nonchè un maggior valore della produzione ai fini Irap e una indebita detrazione ai fini Iva (Euro 148.372,00).

Il primo ed il secondo motivo, che possono essere trattati unitariamente perchè entrambi volti a censurare la pronuncia impugnata per l'erronea applicazione delle regole sulla prova, sono infondati. Con il primo la società si duole che il giudice regionale abbia male applicato i principi sull'onere della prova, ponendo a carico del contribuente, pur a fronte di fatture regolarmente emesse e contabilizzate, la prova della veridicità della documentazione fiscale, laddove doveva farsi carico l'Amministrazione di dare prova della non veridicità delle fatture, ossia della sovrafatturazione dei lavori eseguiti in subappalto. Con il secondo si censura la sentenza sotto il profilo della cattiva applicazione delle regole sulla prova presuntiva.

Ai fini della identificazione del soggetto onerato della prova, nella ipotesi di contestazione formulata dall'Ufficio in ordine alla inesistenza, o parziale inesistenza, delle operazioni commerciali fatturate, la giurisprudenza di legittimità ha reiteratamente affermato in tema di iva (ma i principi valgono per tutte le imposte accertabili mediante la contestazione della veridicità delle fatturazioni) che qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, in quanto relative ad operazioni inesistenti, spetta all'Ufficio fornire la prova che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, non è mai stata posta in essere,

indicando gli elementi anche indiziari sui quali si fonda la contestazione, mentre è onere del contribuente difnostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibile, non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, in quanto si tratta di dati e circostanze facilmente falsificabili (Cass., sent. n. 29002 del 2017; n. 428 del 2015; n. 17977 del 2013).

Quanto alla prova di cui è onerata l'Amministrazione, e che già dal principio appena riportato si desume possa avere anche solo natura indiziaria, la Corte ha affermato che ai fini dell'accertamento tributario relativo sia all'imposizione diretta che all'IVA, la legge - rispettivamente D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, (richiamato dal successivo art. 40 per quanto riguarda la rettifica delle dichiarazioni di soggetti diversi dalle persone fisiche) e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 - dispone che l'inesistenza di passività dichiarate, nel primo caso, o le false indicazioni, nel secondo, possono essere desunte anche sulla base di presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti, senza necessità che l'Ufficio fornisca prove "certe". Pertanto, il giudice tributario di merito, investito della controversia sulla legittimità e fondatezza dell'atto impositivo, è tenuto a valutare, singolarmente e complessivamente, gli elementi presuntivi forniti dall'Amministrazione, dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio (impugnabile in cassazione non per il merito, ma esclusivamente per inadeguatezza o incongruità logica dei motivi che lo sorreggono) e solo in un secondo momento, ove ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, deve dare ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, che ne è onerato ai sensi degli artt. 2727 c.c. e ss. e 2697 c.c., comma 2, (Cass., ord. n. 14237 del 2017).

Quanto al censurato malgoverno del materiale probatorio da parte del giudice di merito, è pacifico che competa alla Corte di cassazione, nell'esercizio della funzione nomofilattica, il controllo della corretta applicazione dei principi contenuti nell'art. 2729 c.c. alla fattispecie concreta, poichè se è devoluta al giudice di merito la valutazione della ricorrenza dei requisiti enucleabili dagli artt. 2727 e 2729 c.c., per valorizzare gli elementi di fatto quale fonte di presunzione, tale giudizio è soggetto al controllo di legittimità se risulti che, violando i criteri giuridici in tema di formazione della prova critica, il giudice non abbia fatto buon uso del materiale indiziario disponibile, negando o attribuendo valore a singoli elementi, senza una valutazione di sintesi (cfr. Cass., ord. n. 10973/2017, Cass., sent. n. 1715/2007).

Ebbene, in ordine all'utilizzo degli indizi, mentre la gravità, precisione e concordanza degli stessi permette di acquisire una prova presuntiva che, anche sola, è sufficiente nel processo tributario a sostenere i fatti fiscalmente rilevanti, accertarti dalla amministrazione (Cass., sent. n. 1575/2007), quando manca tale convergenza qualificante è necessario disporre di ulteriori elementi per la costituzione della prova.

La giurisprudenza di legittimità ha tracciato il corretto procedimento logico del giudice di merito nella valutazione degli indizi, affermando che la gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge vanno ricavati dal loro complessivo esame, in un giudizio globale e non atomistico di essi (ciascuno dei quali può essere insufficiente), ancorchè preceduto dalla considerazione di ognuno per individuare quelli significativi, perchè è necessaria la loro collocazione in un contesto articolato, nel quale un indizio rafforza e ad un tempo trae vigore dall'altro in vicendevole

completamento (tra le più recenti cfr. Cass., sent. n. 12002/2017; Cass., ord. n. 5374/2017). Ciò che dunque rileva, in base a deduzioni logiche di ragionevole probabilità, non necessariamente certe, è che dalla valutazione complessiva emerga la sufficienza degli indizi, o anche di un solo significativo indizio, a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa, salvo l'ampio diritto del contribuente a fornire la prova contraria.

Occorre allora verificare se nella sentenza gravata sia stato fatto buon governo dei principi appena esposti, e la risposta è affermativa. Il giudice regionale con motivazione certo sintetica ma non per questo insufficiente, dopo aver riferito che i verbalizzanti accertatori avevano contestato alla società la contabilizzazione fra i costi di fatture emesse dalla S. per lavori eseguiti in subappalto, indica quali contestazioni fossero state sollevate: "i relativi contratti non portavano l'indicazione nè della data di stipula nè dei corrispettivi pattuiti ed il pagamento delle successive fatture non era avvenuto in base all'indicazione dello stato di avanzamento dei lavori eseguiti. Inoltre lo stesso amministratore della soc. S. sig. A. aveva confermato in sede penale di aver sovraffatturato i lavori su richiesta dell'amministratore della soc. B. (che peraltro ha chiuso il bilancio 2003 in perdita) al fine di consentire loro di poter scaricare costi fittizi e detrarsi la relativa ulteriore IVA. Il contribuente, di fronte a tali fondate presunzioni, avrebbe dovuto dimostrare la correttezza del proprio operato.....Poichè tale prova non è stata fornita dalla parte, l'appello deve essere accolto.".

Dall'argomentare della sentenza impugnata emerge innanzitutto che il giudice regionale, a differenza di quanto sostiene la contribuente, ha ben applicato i principi sull'onere della prova, perchè ha evidenziato e riportato quelle che erano le prove indiziarie individuate in sede di verifica e poi ricondotte nell'atto impositivo al fine di dimostrare la inesistenza di costi. Solo dopo aver riportato quegli elementi ha ritenuto che fosse onere del contribuente offrire la prova contraria, e ciò è esattamente quanto richiede l'art. 2697 c.c. in ordine al riparto dell'onere probatorio, così come interpretato dalla giurisprudenza.

Quanto alla valutazione sul buon governo delle prove presuntive, ossia sul riscontro del corretto procedimento logico del giudice di merito nella valutazione degli indizi, la sentenza ha enucleato ed elencato le prove presuntive raccolte in sede di verifica, ossia la assenza nei contratti della data di stipula così come dei corrispettivi pattuiti, i pagamenti risultanti in fattura senza l'indicazione dello stato d'avanzamento dei lavori, le dichiarazioni confessorie dell'amministratore della società subappaltatrice, rese in un processo penale a suo carico, sulla sovrafatturazione dei lavori subappaltati da varie società, tra cui la B.. Ebbene, il quadro probatorio emergente, nell'alveo della valutazione complessiva dei dati indiziari rappresentati, è del tutto coerente, logico, non viziato da salti logici, anzi convergente, tra singolari carenze di contenuto della documentazione contrattuale e fatti riferiti dall'amministratore della ditta subappaltatrice che ha emesso le fatture e che ha dichiarato di aver sovrafatturato i costi (ovviamente solo indiziari per essere una prova raccolta in un processo penale a carico della stazione subappaltante). Sicchè il giudice regionale ha fatto corretta applicazione del principi di riparto dell'onere della prova ed ha fatto buon governo delle regole sulla prova presuntiva. E' solo a questo punto che ha rilevato come la contribuente non avesse addotto alcuna prova contraria, come a questo punto era pur suo onere, giungendo dunque alla statuizione di accoglimento dell'appello della Amministrazione. Ogni altra questione che la ricorrente pone

nelle sue pur suggestive difese costituisce un tentativo di riesame nel merito della controversia, che tuttavia è inibito al giudice di legittimità. E tuttavia è anche significativo che nella lunga difesa non è stato addotto un solo concreto elemento, ad esempio, anche sotto il profilo dell'autosufficienza del ricorso, il riferimento ad una sola verifica dello stato d'avanzamento dei lavori che avesse dato diritto ad uno dei pagamenti fatturati. In conclusione i due motivi sono infondati.

Il terzo motivo, quando non inammissibile perchè in modo confuso si denuncia la violazione dell'art. 2697 c.c., comma 2, e l'assenza di motivazione della sentenza in ordine alla prova contraria, invocando senza possibilità di discernere i vari profili, l'error in iudicando, l'error in procedendo e il vizio motivazionale, è assorbito in ogni caso nel merito dalla infondatezza del primo e del secondo motivo.

Infondato è anche il quarto motivo, con il quale la contribuente sostiene che, contestandosi la sovrafatturazione e dunque la parziale inesistenza delle operazioni, la sentenza avrebbe omesso di spiegare in quale parte le operazioni sarebbero state inesistenti o le fatture gonfiate. A parte la formulazione del motivo anche in questo caso ai limiti della inammissibilità per aver confusamente ricondotto la censura sotto le ragioni tanto del vizio motivazionale quanto dell'errore processuale, senza cioè che possa distinguersi in che termini sia stata denunciata la carenza della motivazione sotto l'aspetto del vizio di motivazione e in che termini ci si dolga della assenza di motivazione quale motivo di nullità della sentenza, il motivo è comunque infondato.

Ritenuta la sussistenza di presunzioni gravi precise e concordanti sulla inattendibilità delle fatture, era onere della contribuente dare prova sulla erroneità degli addebiti della Agenzia, quand'anche contestata la sola parziale fittizietà delle operazioni e dei costi. La giurisprudenza di legittimità, in tema di Iva, ha affermato che nella ipotesi di fatture che l'Amministrazione ritenga relative ad operazioni inesistenti, grava su di essa l'onere di provare che le medesime, oggetto delle fatture, in realtà non sono state mai poste in essere. Ma se l'Amministrazione fornisce validi elementi per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni (anche solo parzialmente) fittizie, passerà sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate (Cass., sent. n. 15395 del 2008).

Con il quinto motivo infine la contribuente denuncia l'omessa motivazione in ordine alla eccepita inesistenza della notifica dell'avviso di accertamento, che era stata reiterata al giudice regionale pur senza formulare un motivo di appello per essere stata totalmente vincitrice in primo grado. E' innanzitutto infondata la eccezione di inammissibilità del motivo, sollevato dalla controricorrente, per non aver appellato il capo della sentenza di primo grado che respingeva l'eccezione. Ciò perchè correttamente la contribuente era risultata vincitrice dinanzi al giudice provinciale sicchè non era configurabile alcuna soccombenza e nessun interesse. Peraltro correttamente nell'effetto devolutivo dell'appello la società aveva ribadito la sua eccezione. La sentenza ha esaminato il merito ma non si è pronunciata sulla eccezione preliminare. Il motivo è dunque fondato. E tuttavia a fronte della omessa pronuncia su una questione di diritto deve applicarsi l'art. 384 c.p.c., u.c., atteso che la mancanza di motivazione su questione di diritto e non di fatto deve ritenersi irrilevante, ai fini della cassazione della sentenza, qualora il giudice del merito sia comunque pervenuto ad un'esatta soluzione del problema giuridico sottoposto al

suo esame. In tal caso, la Corte di cassazione, in ragione della funzione nomofilattica ad essa affidata dall'ordinamento, nonchè dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, di cui all'art. 111 Cost., comma 2, ha il potere, in una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 384 c.p.c., di correggere la motivazione anche a fronte di un error in procedendo, quale la motivazione omessa, mediante l'enunciazione delle ragioni che giustificano in diritto la decisione assunta, anche quando si tratti dell'implicito rigetto della domanda perchè erroneamente ritenuta assorbita, sempre che si tratti di questione che non richieda ulteriori accertamenti in fatto. (Cass., sent.. n. 28663 del 2013).

Ebbene, nella ipotesi di nullità della notifica dell'atto impositivo la giurisprudenza di legittimità ha reiteratamente affermato che la nullità della notifica dell'avviso, che ha natura di provocatio ad opponendum, è sanata dalla sua impugnazione e non dalla mera conoscenza da parte del destinatario, atteso che il raggiungimento dello scopo, quale condizione della sanatoria, si verifica solo quando si avvera l'evento successivo cui l'atto è preordinato, ossia quel comportamento che rappresenta l'attuazione dell'obbligo, l'adempimento dell'onere o l'esercizio del potere, la cui concretizzazione era prevista quale effetto dell'atto viziato (Cass., sent. n. 6678 del 2017; sent. n. 17501 del 2002). Nel caso di specie la contribuente ha impugnato tempestivamente l'atto impositivo, sicchè la pur eventuale nullità della notifica è stata sanata dalla condotta tenuta.

In conclusione il ricorso va rigettato e le spese di causa seguono la soccombenza, nella misura specificata in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la società ricorrente alla rifusione in favore della Agenzia delle spese processuali sostenute, che si liquidano in Euro 7.000,00 oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 27 aprile 2018.

Depositato in Cancelleria il 20 luglio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza