Sentenza del 12/10/2018 n. 25476 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza n. 82/36/2010, emessa dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia e depositata il 24.09.2010.

Ha rappresentato che il giudizio traeva origine dalla emissione di tre avvisi di accertamento, notificati alla D. Immobiliare s.r.l. e relativi agli anni d'imposta 2003, 2004 e 2005 per Iva e imposte dirette, all'esito di una verifica e di un processo verbale di constatazione, redatto dalla GdF, con il quale si contestava alla società la cessione di numerose unità immobiliari ad un prezzo superiore a quello indicato nei documenti fiscali.

In particolare nel corso della verifica era stato rinvenuto un "documento di progetto", contenente dati che evidenziavano il prezzo effettivo di vendita degli immobili, confermato poi dalle dichiarazioni rese dagli acquirenti.

La società, contestando il valore della documentazione e delle dichiarazioni, e di contro avvalendosi di propri elementi indiziari, aveva adito la Commissione Tributaria Provinciale di Varese, che però rigettava il ricorso. Impugnata la sentenza dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, l'appello era accolto con la sentenza ora oggetto di censura.

Con un unico motivo l'Agenzia si duole della sentenza per motivazione insufficiente su un fatto decisivo e controverso, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per l'erronea valutazione degli elementi indiziari acquisiti al giudizio. Ha chiesto pertanto la cassazione della sentenza con ogni consequenziale statuizione.

La contribuente si è costituita con controricorso, ribattendo alle ragioni avverse e chiedendo il rigetto del ricorso.

All'udienza pubblica dell'11 luglio 2018, dopo la discussione, il P.G. e le parti hanno concluso. La causa è stata trattenuta in decisione.

Motivi della decisione

La controversia verte sulla valutazione delle prove, tutte indiziarie, allegate dalle parti rispettivamente per dimostrare, da parte della Agenzia la fondatezza degli esiti degli accertamenti notificati alla contribuente, da parte della società per offrire elementi di opposta valutazione.

Ai fini probatori e in sede di accertamento delle imposte il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. c), concede di procedere alla rettifica del reddito a mezzo di documentazione extracontabile, persino se acquisita in occasione di controlli presso altri contribuenti - assumendo valenza di presunzioni semplici -, quando consistente in appunti personali e informazioni dell'imprenditore, nei quali siano registrati in termini quantitativi o monetari atti d'impresa, rappresentativi della situazione patrimoniale dell'imprenditore o dei risultati economici dell'attività svolta (cfr. sent. n. 20094/2014, riferita a documentazione extracontabile trovata presso altro contribuente). Peraltro, quando la documentazione rinvenuta evidenzi elementi significativi di una contabilità in nero, essa rappresenta un valido elemento indiziario, che può di per sè essere dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza ai sensi dell'art. 39 cit., idoneo a rappresentare la situazione patrimoniale dell'imprenditore e/o il risultato economico della attività svolta, spettando poi al contribuente l'onere di fornire la adeguata prova contraria (da ultimo cfr. ord. 12680/2018; inoltre 4080/2015; 14150/2016).

Anche ai fini IVA questa Corte ha avuto modo di affermare che la documentazione extracontabile legittimamente reperita presso la sede dell'impresa, ancorchè consistente in annotazioni personali dell'imprenditore, costituisce elemento probatorio, sia pure meramente presuntivo, utilmente valutabile indipendentemente dal contestuale riscontro di irregolarità nella tenuta della contabilità e nell'adempimento degli obblighi di legge. Qualora pertanto, a seguito di ispezione, venga rinvenuta presso la sede dell'impresa documentazione non obbligatoria astrattamente idonea ad evidenziare l'esistenza di operazioni non contabilizzate, o contabilizzate parzialmente, essa non può essere ritenuta di per sè probatoriamente irrilevante dal giudice, salvo che l'analisi dell'intrinseco valore delle indicazioni dalla stessa promananti e la comparazione delle stesse con gli ulteriori dati acquisiti - compresa la contabilità ufficiale del contribuente - conducano a tale conclusione (Cass., sent. 19329/2006).

Valore indiziario è riconosciuto anche alle dichiarazioni di terzi che siano acquisite nella fase dell'accertamento, le quali peraltro, per il loro contenuto intrinseco o per l'attendibilità dei riscontri offerti, possono assumere valore di presunzione grave, precisa e concordante, ex art. 2729 c.c., idonee a fondare e motivare l'atto di accertamento (cfr. Cass., sent. 16711/2016, a proposito di un avviso di accertamento fondato su dichiarazioni rese da più acquirenti di cespiti immobiliari, che attestavano il versamento a favore del contribuente di corrispettivi non fatturati). E ciò perchè il divieto di prova testimoniale posto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, si riferisce alla prova testimoniale da assumere con le garanzie del contraddittorio, senza che ciò implichi l'impossibilità di utilizzare ai fini della decisione le dichiarazioni che gli organi dell'amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento e che, proprio perchè assunte in sede extraprocessuale, si rilevano quali elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice. Naturalmente anche il contribuente, come l'Amministrazione, ha la possibilità di introdurre dichiarazioni scritte rese da terzi, aventi valenza indiziaria in proprio favore, in conformità del principio del giusto processo, sancito dall'art. 6 CEDU (Cass., ord. n. 6616/2018).

Delle numerose prove indiziarie che possono essere addotte da ciascuna delle parti sta ovviamente al giudice farne buon governo ai fini della valutazione complessiva della vicenda. A

tal fine, mentre è devoluto 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, nell'esercizio della funzione nomofilattica, per verificare se il giudice, violando i criteri giuridici in tema di formazione della prova critica, 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, quanto 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 a tal fine il corretto procedimento logico che il giudice di merito deve rispettare nella valutazione degli indizi, in particolare 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 (cfr. Cass., sent. n. 12002/2017; Cass., ord. n. 5374/2017). Ciò che rileva, in base a deduzioni logiche di ragionevole probabilità, non necessariamente certe, è che dalla valutazione complessiva emerga la sufficienza degli indizi 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.

Il giudice regionale, dopo aver considerato che l'accertamento della Amministrazione finanziaria si fondava su un documento, definito "documento di progetto", nel quale la colonna "prezzo vend" riportava importi risultati poi corrispondenti al valore effettivo di vendita degli immobili, nonchè sulle dichiarazioni rilasciate dagli acquirenti a richiesta dei militari accertatori, che confermavano gli importi versati per l'acquisto, ha tracciato il suo percorso argomentativo valorizzando alcuni elementi indiziari allegati dalla contribuente: alcune perizie indicanti i valori occorrenti per la ristrutturazione dei predetti immobili; una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà rilasciata dal legale rappresentante della società immobiliare che avrebbe eseguito quei lavori di ristrutturazione in tutti gli immobili venduti e che confermava di aver percepito il corrispettivo dei propri interventi dagli acquirenti stessi; le dichiarazioni di alcuni acquirenti che avrebbero confermato che la differenza tra il prezzo versato e quella risultante nel rogito era corrispondente alla ristrutturazione dell'immobile. A questo punto, tra l'ipotesi che la contribuente avesse percepito un prezzo maggiore di quanto dichiarato e l'ipotesi che quella differenza riscontrata dal documento di progetto fosse stata destinata alla ristrutturazione e percepita come tale da una società terza, ha ritenuto maggiormente accreditabile la seconda.

Sennonchè nel giudizio così formulato non emerge un procedimento logico corretto, che mostri di aver tenuto conto di tutti gli indizi, in una valutazione globale capace di soppesare ciascuno degli elementi allegati, provvedendo poi a verificarne l'autorevolezza nell'interferenza dell'uno con gli altri.

In particolare dalla stessa difesa della contribuente emerge che gli acquirenti che hanno riferito come una parte del corrispettivo fosse destinata alla ristrutturazione sono stati solo due, a fronte di un numero rilevantissimo di dichiarazioni acquisite dalla GdF nel corso della verifica, ammissive della differenza tra il corrispettivo e il dichiarato in rogito (18 dichiarazioni di acquirenti nel 2003; 14 nel 2004, 10 nel 2005); le perizie allegate per supportare i valori delle ristrutturazioni, a prescindere dalla circostanza che riportano valutazioni e non fatti, sono appena una per ogni ricorso introduttivo e dunque relative a sole tre unità immobiliari (circostanza emergente dal ricorso dell'Agenzia e non contestata dalla controricorrente); la dichiarazione chiave della difesa della contribuente, quella rilasciata dal legale rappresentante della società che avrebbe provveduto ai lavori di ristrutturazione, in concreto non afferma nulla di determinante quando riferisce che "i lavori furono eseguiti dietro segnalazione della Domino Immobiliare Srl e pagati direttamente dai proprietari per il tramite della detta società". Infatti, tralasciando del tutto i dubbi formulati dalla difesa della Agenzia sulla identità della società terza, è la dichiarazione medesima ad essere debole sul piano della valenza indiziaria, perchè riferire che i pagamenti sono stati eseguiti dagli acquirenti "per il tramite della detta società" (ossia la contribuente), significa che gli acquirenti hanno versato comunque un corrispettivo a quest'ultima. Ebbene, in assenza di qualunque fattura a riscontro degli importi poi percepiti dalla società terza, resta del tutto incomprensibile quanto sia stato effettivamente pagato a titolo di ristrutturazione. A tal fine risulta anche equivoca la circostanza che tutti i pur numerosi acquirenti si siano affidati ad una ditta di ristrutturazione indicata dalla società venditrice, che però ha poi continuato ad occuparsi degli immobili eseguendo essa stessa i pagamenti. Peraltro, se quel "documento di progetto" era stato formato e presentato dalla contribuente alle banche per finanziare l'acquisto degli immobili, da rivendere poi con la ristrutturazione (acquisti avvenuti da procedure concorsuali, come afferma la difesa dalla Domino Immobiliare), resterebbe incomprensibile la necessità di indicare anche il valore ristrutturato (diverso ovviamente da quanto necessario per compare all'asta i medesimi immobili privi di ristrutturazione, e periziati nell'ambito delle medesime procedure concorsuali, con valori certi, dunque senza alcuna necessità di ulteriori valutazioni e "business plan" da allegare alle richieste di finanziamento), se l'operazione complessiva non fosse stata riferibile a quel valore globale che si intendeva ottenere dalla rivendita dei cespiti immobiliari.

In conclusione il percorso argomentativo del giudice regionale rivela, alla luce dei dati emergenti dagli indizi a disposizione, un malgoverno degli indizi stessi, che vizia la motivazione per insufficienza e contraddittorietà.

Il ricorso va pertanto accolto e la sentenza va cassata, con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, la quale, in diversa composizione, oltre che sulle spese deciderà il merito della controversia tenendo conto dei principi enucleati in materia di prova presuntiva, al fine di supportare la decisione con presunzioni gravi precise e concordanti, nel rispetto dell'art. 2729 c.c..

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia il processo alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, che in diversa composizione deciderà anche sulle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 11 luglio 2018.

Depositato in Cancelleria il 12 ottobre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza