

02212

15



ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D. L. N. 11/986
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Antonino	Di Blasi	Presidente
Dott. Raffaele	Botta	Consigliere
Dott. Marina	Meloni	Consigliere
Dott. Lucio	Napolitano	Consigliere
Dott. Ernestino	Bruschetta	Consigliere rel.

M

Oggetto

IVA. IRPEG. IRAP.
Accertamento. Maggiori ricavi
Controlli bancari
Operazioni inesistenti
Costi indeducibili.

R.G.N. 10000/08

Cron. 2212

Rep.

Ud. 2/12/14

ha pronunciato la seguente:

S E N T E N Z A

sul ricorso n. 10000/08 proposto da:

S.p.A., in persona del suo legale
rappresentante pro tempore
elettivamente domiciliata in Roma, Via
presso lo Studio dell'Avv.

che la rappresenta e difende, giusta delega in calce al
ricorso;

- ricorrente -

contro

3895
14

Agenzia delle Entrate, in persona del legale
rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato
in Roma, Via presso l'Avvocatura

Generale dello Stato, che la rappresenta e difende ope

Ernestino Bruschetta

ESCLUSIVAMENTE



legis;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 155/22/07 della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, depositata il 30 novembre 2007;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 2 dicembre 2014 dal Consigliere Dott. Ernestino Bruschetta;

udito l'Avv. _____, per la ricorrente;

udito l'Avv. dello Stato _____ per la controricorrente;

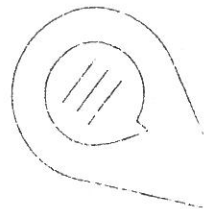
udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott.ssa Paola Mastroberardino, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Fatto

Con l'impugnata sentenza n. 155/22/07 depositata il 30 novembre 2007 la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, accolto l'appello principale dell'Agenzia delle Entrate, respinto quello incidentale della contribuente S.v.l., in riforma della decisione n. 145/01/06 della Commissione Tributaria di Viterbo, rigettava il ricorso proposto dalla detta contribuente avverso gli avvisi di accertamento n.

IRPEG IRAP 1999 n. _____ IVA IRPEG IRAP 1999 n. _____
IRPEG ILOR 1997.

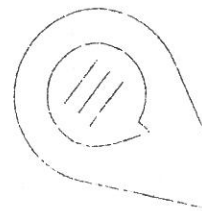
Per quanto rimasto d'interesse la CTR - dopo aver ricordato che fonte d'innescio degli impugnati avvisi



Ernestino Bruschetta



erano state indagini bancarie su conti correnti <<sia della Società sia di terzi>> - osservava dapprima che <<circa i primi, ai sensi dell'art. 32 l. 600/73, non sussistevano dubbi sulla legalità delle presunzioni di detta disposizione>> e mentre invece <<circa i conti correnti intestati a terzi, doveva statuirsi, in diritto, che, pur essendo vero, in termini generali, che le presunzioni dell'art. 32 non sussistono per i movimenti di conti correnti bancari non intestati al contribuente assoggettato ad accertamento, tuttavia era altrettanto consolidato orientamento che l'indagine bancaria sui conti correnti intestati a terzi soggetti, sono pienamente legali allorché sussistono profili fattuali che lasciano prospettare la fittizietà delle intestazioni dei conti>>. Nel merito la CTR accertava poi che nella concreta fattispecie pervenuta all'esame <<la fittizietà di detti conti risultava da inequivoche risultanze fattuali costituite da plurimi elementi, in dettaglio acquisiti e cioè: numero non lieve di conti, dodici, transito in essi di operazioni realizzate da soci, delegati, mandatari della Società, intendendosi queste operazioni come versamenti in detti conti correnti delle somme inerenti affari realizzati dalla Società tramite suo delegato _____, dal socio _____, dal soci _____ dalla _____ moglie del suddetto _____ e rappresentante di commercio della _____>>. A giudizio della CTR doveva difatti ritenersi provato <<dalla documentazione e verifica che le somme suddette



Antonio R. B. ...

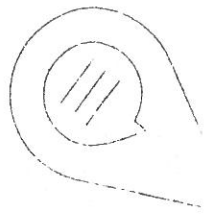


venivano successivamente fatte rientrare nella disponibilità di (v. Fax in all. 5, PVC, 3 dell'appello - lettera alla ditta la dichiarazione del suddetto espressamente riferente le commistioni)>>. Cosicché in relazione a tutto quanto la CTR stabiliva che il <<meccanismo di dispersione delle somme - ricavi dell'attività sociale in plurimi conti intestati a terzi, ma questi legati alla Società da rapporti sociali di delega operativa, era poi integrata dalla emissione di duplici fatture per ciascuna operazione, contenenti prezzo di ricavo diverso, facilitante un incasso di differenze non fatturato (PVC 15/6/2001 pag. 4)>>. E che, infine, esisteva un ulteriore <<assai significativo>> <<elemento fattuale di conferma>> e cioè <<l'assenza di giustificazione da parte degli intestatari dei conti bancari, pur interpellati sul punto, circa la provenienza delle ingenti somme riscontrate nei loro conti>>. E del resto, concludeva la CTR, <<anche la dichiarazione del per i macchinari dell' , è illuminante circa il modus operandi di >>.

Contro la sentenza della CTR la contribuente, trasformata in S.p.A., proponeva ricorso per cassazione affidato a sei motivi.

L'Ufficio resisteva con controricorso.

La contribuente depositava documentazione tra cui sentenza definitiva della medesima CTR del Lazio che aveva accolto il ricorso della contribuente proposto



Antonio Ruffini

FEDIMENTI@SOCIETÀ.IT

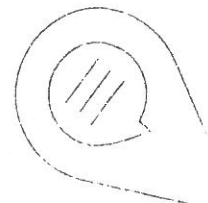


contro analoghe riprese a tassazione - ma relative a precedenti anni d'imposta - e oltrech  memoria con la quale eccepiva il favorevole giudicato esterno formatosi successivamente alla proposizione del ricorso per cassazione.

Diritto

1. L'eccezione di giudicato esterno   infondata perch  lo stesso ha ad oggetto accertamenti per fatti e annualit  diversi. In particolare le rimesse in conto corrente e le fatture oggetto dei precedenti accertamenti sono differenti da quelli qui sub iudice per anni successivi (Cass. sez. trib. n. 1837 del 2014; Cass. sez. trib. n. 20029 del 2011).

2. Con il primo motivo di ricorso la contribuente censurava la sentenza denunciando in rubrica <<Nullit  della sentenza e del procedimento (art. 360 n. 4 in relazione agli artt. 156, 159, 160, 161, comma 1, c.p.c., nonch  7 l. 20 novembre 1980, n. 890)>>. A riguardo la contribuente - dopo aver ricordato che come risultava dal processo verbale d'udienza non era comparsa davanti alla STR - deduceva la nullit  della notifica della comunicazione dell'avviso di fissazione della pubblica discussione. E questo perch  - pur risultando l'avviso esser stato notificato presso lo studio del difensore in cui era stato eletto domicilio - la firma sulla ricevuta <<risultava apposta, in aggiunta alla sua illeggibilit , senza menzione alcuna della qualit  o della relazione con la persona "alla quale avrebbe dovuto essere consegnata la copia">>. Il

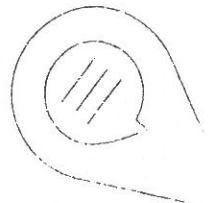


Giudice P. B. 2



quesito sottoposto era: <<Se sia nulla la sentenza della CTR che abbia fatto seguito all'udienza pubblica tenuta in assenza di difensore del contribuente in fattispecie in cui la relativa comunicazione al predetto difensore, quale domiciliatario della parte, risulti ricevuta da persona diversa e ignota (per essere illeggibile la relativa sottoscrizione) e senza che la qualità dell'ignoto consegnatario o altre condizioni della ricerca operata dall'agente postale nel luogo di consegna siano in alcun modo attestate nell'avviso di ricevimento>>.

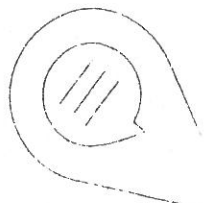
Il motivo è infondato, alla luce del noto orientamento per cui <<Nel caso di notifica a mezzo del servizio postale, ove l'atto sia consegnato all'indirizzo del destinatario a persona che abbia sottoscritto l'avviso di ricevimento, con grafia illeggibile, nello spazio relativo alla "firma del destinatario o di persona delegata", e non risulti che il piego sia stato consegnato dall'agente postale a persona diversa dal destinatario tra quelle indicate dall'art. 7, comma 2, l. 20 novembre 1982, n. 890, la consegna deve ritenersi validamente effettuata a mani proprie del destinatario, fino a querela di falso, a nulla rilevando che nell'avviso non sia stata sbarrata la relativa casella e non sia altrimenti indicata la qualità del consegnatario, non essendo integrata alcuna delle ipotesi di nullità di cui all'art. 160 c.p.c.>> (Cass. sez. un. n. 9962 del 2010; Cass. sez. lav. n. 395 del 2012).



Giulio Prudente



3. Con il terzo motivo di ricorso, da esaminarsi preventivamente al secondo per il suo preliminare carattere logico giuridico, la contribuente censurava la sentenza denunciando in rubrica <<Violazione o falsa applicazione dell'art. 32 d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, in relazione all'art. 2727, 2697 e 1417 c.c.>>. A riguardo la contribuente deduceva che le presunzioni ex lege derivate dall'art. 32 d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 erano applicabili solamente con riferimento ai conti correnti bancari intestati ai soggetti accertati, non invece con riferimento <<a conti correnti intestati esclusivamente a persone diverse, ancorché legate al contribuente da vincoli familiari o commerciali, salvo che l'Ufficio opponga e poi provi in sede giudiziale che l'intestazione a terzi è fittizia>>. Cosicché, continuava la contribuente, nella concreta fattispecie, i terzi mai potevano essere tenuti a provare la provenienza delle somme. Il quesito sottoposto era: <<Se l'art. 32 d.p.r. n. 600/73 nella parte in cui consente di porre "a base delle rettifiche e degli accertamenti" quei dati relativi ai "rapporti intrattenuti con le banche" "se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine" sancisce una presunzione in favore dell'Amministrazione anche per l'ipotesi che i dati opposti al contribuente siano ricavati da "rapporti intrattenuti con le banche" esclusivamente da soggetti terzi, ovvero se in tale ultimo caso viga il



ESUMENTI@Società.it

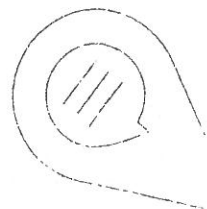
Giulio Ruffini



principio dell'onere della prova a nulla rilevando qualsivoglia "assenza di giustificazione da parte degli intestatari dei conti bancari">>.

Il motivo è inammissibile per violazione dell'art. 366 bis c.p.c., applicabile *ratione temporis*, perché il quesito contiene soltanto l'astratta mera enunciazione del consolidato principio giurisprudenziale per cui in caso di conti correnti bancari intestati a terzi è onere dell'Amministrazione dimostrare anche a mezzo di presunzioni semplici il carattere fittizio degli stessi - e quindi la loro sostanziale riconducibilità in capo al soggetto accertato - al fine di dar luogo alla presunzione legale di cui all'art. 32 d.p.r. n. 600 cit. (Cass. sez. trib. n. 21420 del 2012; Cass. sez. trib. n. 9108 del 2012; Cass. sez. trib. n. 19888 del 2011; Cass. sez. trib. n. 19493 del 2010). E in effetti nel quesito non viene affatto precisato l'errore interpretativo in cui sarebbe incorsa la CTR nell'applicare la norma al - peraltro neppure indicato - fatto concreto. E - come è evidente - l'astrattezza del quesito si risolve qui nella sua inammissibile circolarità e inutilità perché l'affermazione di un corretto principio nulla dice circa l'errore che si vuole e si chiede di emendare (Cass. sez. III n. 5600 del 2014; Cass. sez. III n. 3424 del 2014).

4. Con il secondo motivo di ricorso la contribuente censurava la sentenza denunciando in rubrica <<Omessa o insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio (art. 360, n. 5, c.p.c.)>>. A



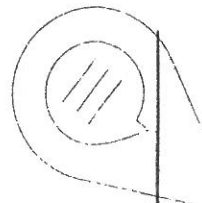
Gianni Zucchi



riguardo la contribuente - dopo aver ricordato che <<i>conti correnti esaminati erano esclusivamente di soggetti terzi>> - riteneva la motivazione della CTR << sostanzialmente omessa (in quanto meramente apparente) nella parte in cui la decisione si fondava su "presunzioni" in danno del ricorrente che si pretende ricavare da (in realtà) inesistenti "risultati dei controlli bancari effettuati [in relazione a conti] della Società, venendo a mancare, dunque, già il "fatto noto" della "nozione" di presunzione>>. Il cosiddetto quesito di fatto era il seguente: << Se è vero, come premette la CTR, che "il giudizio ruota sui risultati dei controlli bancari effettuati, sia quelli della società, sia quelli di terzi", è inidonea a giustificare la decisione quella motivazione che, non potendosi effettivamente riferire anche ai primi siccome giammai acquisiti agli atti del giudizio, riveli come le "conseguenze" in parte qua siano state tratte dal giudice non da un "fatto noto", quanto da un fatto erroneamente supposto>>.

Il motivo è inammissibile per violazione dell'art. 366 bis c.p.c., perché il quesito non indica nel modo più assoluto quale sia il fatto controverso e decisivo che la CTR avrebbe negato o affermato senza spiegazione o con spiegazione insufficiente (Cass. sez. III n. 4353 del 2013; Cass. sez. II n. 8355 del 2012).

6. Con il quarto motivo di ricorso la contribuente censurava la sentenza denunciando in rubrica <<Insufficiente motivazione circa un fatto controverso

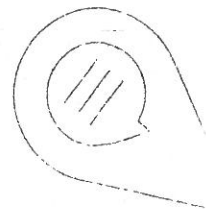


Luigi Barbato

Fallimenti e Società.it



e decisivo per il giudizio (art. 360, n. 5, c.p.c.)>>. A riguardo la contribuente riteneva che gli elementi presi in considerazione dalla CTR fossero inidonei <<alla formazione della prova dell'imputazione sostanziale alla Società ricorrente delle operazioni registrate su conti di terzi>>. Secondo la contribuente, difatti, <<ciascuno degli elementi>> considerati dalla CTR era <<in effetti assolutamente privo - di per sé, e prima ancora che nell'inesistente concorso con gli altri - della capacità di consentire l'inferenza verso il fatto ignoto>>. La contribuente passava poi all'esame della valenza indiziaria dei singoli elementi, per esempio negava che il <<numero non lieve dei conti>> ovvero <<i versamenti in detti conti delle somme inerenti gli affari realizzati dalla Società tramite il suo delegato >> ecc. fossero idonei a fondare la prova presuntiva di appartenenza sostanziale dei conti correnti dei terzi alla Società. Il momento di sintesi del fatto decisivo e controverso era il seguente: <<Se è vero, come premette la CTR a proposito dei conti correnti bancari intrattenuti da terzi rispetto alla Società, che la "fittizietà di detti conti risulta da inequivoche risultanze fattuali costituite da plurimi elementi, in dettaglio acquisiti", rimane inidonea a giustificare la decisione quella motivazione che, non potendosi effettivamente riferire a tutti gli elementi analiticamente indicati dal giudice perché non tutti risultanti dal giudizio, riveli come le "conseguenze"



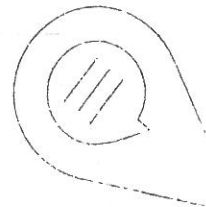
Luigi Bucchieri



relative al fatto ignorato (ma anche controverso e decisivo per il giudizio) della simulata intestazione dei conti bancari altrui siano state tratte non sempre da un "fatto noto", quanto da fatti erroneamente supposti>>.

6. Con il quinto motivo di ricorso la contribuente censurava la sentenza denunciando in rubrica <<Insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio (art. 360, n. 5, c.p.c.)>>.

A riguardo la contribuente - dopo aver evidenziato che la CTR aveva ritenuto <<acquisita al giudizio la prova, essenziale alla pretesa dell'Amministrazione>> che le somme transitate nei conti correnti dei terzi <<venivano successivamente fatte rientrare nella disponibilità della >> - sosteneva che dalla <<dalla "documentazione" richiamata specificatamente in sentenza>> non poteva invece ricavarsi <<prova alcuna>>. La contribuente passava quindi ad esaminare i singoli documenti - come per esempio <<fax in alle. 5 PVC 3 dell'appello>>, <<lettera alla ditta >> ecc. - concludendo che costituiva <<un giudizio privo di adeguata motivazione>> la prova che la CTR aveva ricavato dagli stessi <<che le somme suddette venivano successivamente fatte rientrare nella disponibilità della >>. Il momento di sintesi del fatto decisivo e controverso era il seguente; <<Se è vero, come premette la CTR, che le "somme suddette venivano successivamente fatte rientrare nella disponibilità della ", è inidonea a giustificare la decisione



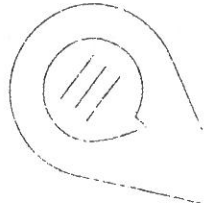
Giuseppe Barchiesi



quella motivazione che, non potendo effettivamente risalire al fatto ignorato (del c.d. rientro e delle relative modalità) dagli specifici documenti indicati siccome altri atti del giudizio escludono la verità della presunzione, riveli come il fatto controverso e decisivo per il giudizio inerente al "rientro nella disponibilità di " sia stato tratto dal giudice non da un "fatto noto", quanto da un fatto erroneamente supposto>>.

7. I motivi, che dipendendo entrambi dalla medesima soluzione possono essere trattati congiuntamente, sono inammissibili in quanto con gli stessi non viene censurato un vizio di omessa o insufficiente motivazione, bensì viene censurato l'apprezzamento di conclusione di documenti presi in considerazione dalla CTR per ricavare la prova presuntiva della riconducibilità alla Società dei conti correnti intestati ai terzi e della circostanza che le somme ivi transitate venivano poi fatte arrivare alla ridetta Società. Trattasi di apprezzamenti di merito circa l'idoneità di elementi di prova documentale che, come noto, è precluso alla Corte sindacare in questa sede di legittimità (Cass. sez. II n. 7330 del 2013; Cass. sez. III n. 14929 del 2012).

8. Con il sesto motivo di ricorso la contribuente censurava la sentenza denunciando in rubrica <<violazione o falsa applicazione dell'art. 8 d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione all'art. 7, comma 5, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471>>. A riguardo la



Giudice Produttore



contribuente esponeva dapprima che gli impugnati avvisi di accertamento n. IVA IRPEG IRAP 1999 n.

IVA IRPEG IRAP 1999, che <<concernevano anche violazioni in materia IVA>>, addebitavano alla Società di <<aver omesso di documentare operazioni imponibili>> assoggettate dell'Ufficio <<all'aliquota ordinaria del 20%>>. Secondo l'Ufficio, difatti, <<per ogni ditta estera che intratteneva rapporti commerciali con la erano state individuate due fatture relative allo stesso ordine (stesso numero progressivo e stessa qualità e quantità di articoli), ma di importo diverso, uno pari al normale prezzo di listino, e l'altro più basso e naturalmente quest'ultima veniva contabilizzata alla voce ricavi, mentre le somme indicate nella prima erano state quelle effettivamente riscosse tramite rimesse monetarie sui conti sopra menzionati>> con la conseguente evasione fiscale. Sennonché, questa era la doglianza di diritto della contribuente, <<le operazioni in questione non dovevano essere assoggettate a IVA ai sensi dell'art. 8 d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, che per le "cessioni all'esportazione", quali le operazioni in discussione, disponeva che "sono effettuate senza il pagamento dell'imposta">> e siccome era stato eccepito nelle riportate <<controdeduzioni>> presentate <<dai difensori della Società in data 5 giugno 2007 a pagg. 16 ss.>> in cui era appunto detto che <<l'Agenzia delle Entrate, evidentemente, aderendo in pieno alle contestazioni mosse nel PVC, non ha compreso

Luigi di P... ..



l'applicabilità dell'art. 8 d.p.r. 633/72 ...>>. Cosicché, terminava la contribuente, poiché <<sul motivo di impugnazione degli atti impositivi già riproposto in sede d'appello, la decisione adesso impugnata, risultava totalmente omissiva (e, dunque, implicitamente reiettiva), si esponeva quindi a censura anche per violazione dell'art. 8 d.p.r. n. 633/1972>>. Il quesito sottoposto era: <<Se in fattispecie di cessioni all'esportazione senza pagamento dell'imposta, a norma dell'art. 8 d.p.r. n. 633/72, ma realizzate con l'indicazione di corrispettivi diversi da quelli reali nell'esemplare della fattura presentato all'Ufficio Doganale, l'Agenzia delle Entrate possa procedere a accertamento delle corrispondenti "operazioni imponibili" ovvero, ferma l'esenzione da IVA delle suddette operazioni, risulti applicabile esclusivamente la sanzione per "chi, nelle fatture o nelle dichiarazioni in dogana relative a cessioni all'esportazione, indica quantità, qualità o corrispettivi diversi da quelli reali" (art. 7, comma 5, d.lgs. n. 471/1997)>>.

Il motivo è inammissibile.

In effetti, come noto, la <<decisione implicita>> discende da un rapporto di incompatibilità tra la decisione assorbente e quella implicita ritenuta assorbita. E questo nel senso che la decisione assorbente rende inutile un'altra decisione incompatibile con la prima (Cass. sez. un. n. 6632 del 2003; Cass. sez. II n. 22416 del 2011). Ora, nella

Luigi Rinaldi



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

concreta fattispecie pervenuta all'esame, questa incompatibilità non esiste. Ed in effetti tra l'accertamento dell'evasione per tramite la doppia fatturazione e il transito in conti correnti intestati a terzi dei ricavi <<in nero>>, non è incompatibile e quindi non è assorbente l'eccezione per cui le operazioni non dovevano essere assoggettate a IVA. L'omessa pronuncia andava perciò, eventualmente, censurata ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. e quindi per violazione dell'art. 112 c.p.c.

9. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la contribuente a rimborsare all'Agenzia delle Entrate le spese processuali, queste liquidate in € 10.000,00 e oltre a spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del giorno 2 dicembre 2014

Il Consigliere estensore

Giustino B. ...

Il Presidente
[Signature]

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
 IL 16 FEB. 2015



Funzionario Giudiziario
 Marcello B. ...

Il Funzionario Giudiziario
 Marcello B. ...

~~Copia conforme all'originale~~

Roma, il .

16 FEB. 2015



Funzionario
 Marcello B. ...