



REPUBBLICA ITALIANA

12247 10

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Enrico	PAPA	Presidente	R.G.N.15197/08
Dott. Giuseppe Vito A	MAGNO	Consigliere	Imposte dirette - Accetta- mento - Operazioni in stenti
Dott. Pietro	CAMPANILE	Consigliere	
Dott. Renato	POLICHETTI	Consigliere	Cron. 12247
Dott. Antonio	GRECO	Cons. Rel.	Rep.

ha pronunciato la seguente:

Ud. 19/01/10

S E N T E N Z A

sul ricorso proposto da:

, in persona del legale rappresentante
elettivamente domiciliata in Roma in
viale Regina Margherita n. 262/264, presso l'avv. Cataldo
D'Andria che la rappresenta e difende;

- *ricorrente* -

15h
/10

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato e
domiciliata presso la sua sede in Roma, in via dei Portoghesi n.
12;;

AM

- *controricorrente* -

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, in persona del Ministro
in carica;

- *intimato* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del
Lazio n. 8/7/07, depositata l'11 aprile 2007.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 19 gennaio 2010 dal Relatore Cons. Antonio Greco;

Uditi l'avv. Cataldo D'Andria per la ricorrente e



l'avvocato dello Stato Guida Letizia per la controricorrente;

Udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Massimo Fedeli, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

A seguito di indagini penali svolte dal Centro repressioni frodi della Guardia di finanza nei confronti di cooperative giornalistiche sulla presunta illecita richiesta dei contributi per l'editoria determinati, ai sensi della legge 7 agosto 1990, n. 250, in funzione dei costi sostenuti negli ultimi due anni e della tiratura di copie delle riviste, l'ufficio delle imposte dirette di Roma, sulla base di un pubblico verbale di constatazione della Guardia di finanza del 25 settembre 1996, notificava alla [] società cooperativa a r.l., avviso di accertamento ai fini dell'IRPEG e dell'ILOR con il quale contestava di aver indebitamente dedotto, per l'anno 1993, costi relativi a fattura emessa per lire 569.320.000, a fronte di operazioni ritenute inesistenti, dalla [] srl, appartenete al medesimo gruppo economico, consistenti nello "abbonamento a Musik Link" e in servizi - battiture testi, correzioni e impaginazioni - forniti dalla stessa [] per la realizzazione di una rivista.

Il ricorso della società contribuente, che lamentava la carenza di motivazione dell'atto, la violazione del divieto di ammissione della prova testimoniale nel processo tributario e l'eccesso di potere per travisamento ed erronea valutazione dei fatti - derivato dalla mancata conoscenza dei processi di lavorazione e di ideazione necessari per la realizzazione di una rivista - in primo grado era accolto.

La Commissione tributaria regionale del Lazio, con la sentenza in epigrafe, adita in appello dall'Agenzia delle entrate, ufficio di Roma 2, accoglieva il gravame.

Riteneva infatti legittima la motivazione dell'atto di accertamento *per relationem* al p.v.c. della Guardia di finanza, regolarmente consegnato al legale rappresentante della società; riteneva le dichiarazioni rese dai terzi correlate alle risultanze documentali; considerava la ritenuta inesistenza delle operazioni fatturate basata su argomentazioni, documentazioni e fatti prevalenti e convincenti; rilevava che le omissioni, *le*

AM



irregolarità e le incongruenze accertate ed indicate nel p.v.c. erano varie, numerose e significative, e comunque tali da far ritenere raggiunta la prova per presunzioni circa l'addebito contestato dall'ufficio.

Poneva in luce come i rapporti commerciali esistenti tra i soggetti appartenenti al , organizzatore e promotore delle dette attività, fossero significativi, ma con esborsi irrilevanti ed in assenza di denaro sufficiente a garantire l'assolvimento delle operazioni contratte.

Rilevava che il Centro repressioni frodi della Guardia di finanza, nello svolgimento delle dette indagini disposte dall'autorità giudiziaria, aveva ritenuto che la società contribuente, come le altre società cooperative editoriali dello stesso gruppo, era stata costituita con l'utilizzo di prestanome quali amministratori, sindaci e soci, al fine di "fatturare operazioni inesistenti, aumentando fittiziamente i costi di gestione delle testate, a volte mai editate o editate con tirature inferiori a quanto dichiarato, per acquisire illecitamente i contributi". Osservava che nelle operazioni intragruppo, come quelle di specie, a causa della mancata previsione di imposizioni cumulative sui gruppi di società, erano frequenti surrettizie compensazioni tra utili e perdite. La determinazione dei prezzi all'interno di gruppi di società, perciò, costituiva uno strumento per collocare gli imponibili sulla società che scontava un'imposizione fiscale più modesta: "nel caso di specie, l'esigenza di gonfiare i costi per ottenere maggiori contributi per l'editoria è elemento atto a far presumere un forte interesse, da parte di chi riceve la prestazione del servizio, ad amplificarne il costo".

I servizi resi dall' , come dimostrato dall'ufficio - cui spetta di censurare, sotto il profilo dell'inerenza della spesa, la scelta imprenditoriale che va al di là del valore normale del costo - erano stati apprezzati per il giusto valore risultante dalle dichiarazioni di persone qualificate del settore, sicché la pretesa contenuta nella rettifica appariva giustificata, e quindi l'avviso andava considerato legittimo, non avendo la contribuente, su cui grava il relativo onere, trattandosi di costi chiesti in deduzione,

AG



offerto prove convincenti circa la congruità delle spese sostenute per la loro acquisizione; e trattandosi di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia ed anche della contabilità, la contribuente aveva l'onere di fornire una giustificazione razionale, credibile e documentabile.

Premesso poi che le doglianze circa il travisamento dei fatti da parte dei verificatori non erano state "oggetto del possibile e consentito contraddittorio da instaurare con i militari verificatori, da iserire nel pvc", riteneva, per i motivi esposti, che non erano meri indizi, ma presunzioni assistite dai caratteri della gravità, della precisione e della concordanza, legittimo l'accertamento dell'ufficio sulla indeducibilità di tali costi per operazioni inesistenti.

Quanto alle "lavorazioni presso terzi e c/diversi", rilevava la sufficienza, insieme agli altri fatti esposti, per confermare la legittimità dell'operato dell'ufficio, del "riscontro analitico dell'attività svolta, fatto dalla Guardia di finanza, in comparazione testimoniale con esercenti attività analoghe, in rapporto al prezzo massimo praticato per le stesse composizioni", in quanto non era illogico "ritenere gli operatori interpellati dalla Guardia di Finanza, anche se deputati a svolgere servizi diversi, ma direttamente collegati a differenti fasi operative (prestanpa successiva al lavoro di fotocopia), comunque al corrente dei prezzi praticati dal mercato per i servizi resi dall'Editoriale Cover. Il valore indiziario di tali dichiarazioni, nonché la incongruenza dei valori esposti, supportato dai fatti e dalle vicende già richiamate, si salda con il rilievo che, in sede di verbale, i rappresentanti della ricorrente, a fronte di questi rilievi, non sollevarono alcuna riserva o contestazione".

AM

La circostanza, infine, che il giudice penale aveva dichiarato non luogo a procedere non aveva rilevanza nel presente giudizio per le differenze dei due procedimenti, che perseguono finalità diverse.

Nei confronti della decisione la cooperativa contribuente propone ricorso per cassazione affidato a quattro motivi ed illustrato con successiva memoria.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.



MOTIVI DELLA DECISIONE

Col primo motivo la ricorrente, denunciando "violazione e falsa applicazione dell'art. 42, secondo e terzo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e dell'art. 2700 cod. civ. (art. 360, n. 3, cod. proc. civ.) Insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia (art. 360, n. 5, cod. proc. civ.)", censura la sentenza impugnata per aver considerato "legittimo l'accertamento fondato su un p.v.c. il quale, lungi dal contenere quanto espressamente richiesto dall'art. 42, secondo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, ha soltanto determinato delle presunzioni dalle quali sono state ricavate altre presunzioni", e deduce "l'inammissibilità di un p.v.c. (e la conseguente illegittimità dell'atto impositivo che sullo stesso si fonda) in un caso in cui... i verificatori non hanno fornito agli uffici prove documentali sulle quali basare la pretesa erariale, ma hanno semplicemente tratto conclusioni sulla base di presunzioni, fornendo agli uffici mere opinioni". Critica quindi la conclusione raggiunta dal giudice d'appello perché attribuirebbe il valore di presunzioni assistite dai caratteri della gravità, della precisione e della concordanza a dei meri indizi, avendo ommesso di valutare criticamente il contenuto dell'atto richiamato, il p.v.c., che per effetto del rinvio rappresenterebbe l'unica motivazione dell'avviso di accertamento.

Con il secondo motivo, denunciando "violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 4, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nonché degli artt. 10 e 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (art. 360, n. 3, cod. proc. civ.). Insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia (art. 360, n. 5, cod. proc. civ.)", censura la sentenza per aver ravvisato una vera e propria prova nelle dichiarazioni rese da terzi e recepite in un processo verbale di constatazione, laddove tali dichiarazioni costituirebbero un mero elemento indiziario, utilizzabile quale prova unicamente in presenza di altri elementi con esso concordanti, e complessivamente idonei a supportare il ragionamento presuntivo in cui si inseriscono. Al fine di individuare in cosa consistessero i servizi resi alla contribuente e quale fosse il loro "valore normale", sarebbero state acquisite testimonianze dei legali rappresentanti di

A4



società non operanti nel settore editoriale, bensì "in quello della mera stampa di una rivista già da altri pensata, elaborata e riempita di contenuti, articoli, fotografie e servizi".

Con il quarto motivo, denunciando "violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. e dell'art. 2727 c.c., dell'art. 2729 c.c. e dell'art. 38 del d.P.R. n. 600/1973 (art. 360, n. 3, cod. proc. civ.)", censura la sentenza sotto il profilo della illegittima inversione dell'onere della prova operata dai secondi Giudici, per aver accolto l'appello sull'errato presupposto che spettasse al contribuente dimostrare l'infondatezza della pretesa tributaria, "e sotto il profilo dell'illegittimo utilizzo del procedimento presuntivo contenuto nella sentenza impugnata nonché della relativa motivazione".

I tre motivi, da esaminarsi congiuntamente in quanto strettamente connessi, sono infondati.

Nel processo tributario, gli elementi indiziari, come la dichiarazione del terzo acquisita dalla guardia di finanza nel corso di ispezioni e verifiche, concorrono a formare il convincimento del giudice, se confortati da altri elementi di prova; se rivestono i caratteri di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 cod. civ., essi danno luogo a presunzioni semplici (artt. 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 54 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), generalmente ammissibili nel contenzioso tributario, nonostante il divieto di prova testimoniale (Cass. n. 9402 del 2007). Nella specie, il giudice di merito ha rilevato che le "testimonianze dei terzi..., persone qualificate del settore..., sono risultate correlate alle risultanze documentali", dovendosi inoltre ragionevolmente ritenere che soggetti operanti nel settore, ancorché non addetti alla specifica lavorazione in contestazione, siano tutt'altro che ignari dei valori di mercato degli altri servizi resi a monte e a valle della specifica attività svolta.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora sia contestata la deducibilità dei costi documentati da fatture relative ad operazioni asseritamente inesistenti, anche parzialmente, l'onere di fornire la prova che l'operazione rappresentata dalla fattura non è stata mai posta in essere incombe all'Amministrazione finanziaria la quale adduca la

Am



falsità del documento, e quindi l'esistenza di un maggior imponibile, e può essere adempiuto anche sulla base di presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti, non ostandovi il divieto della doppia presunzione, il quale attiene esclusivamente alla correlazione tra una presunzione semplice con altra presunzione semplice, e non può quindi ritenersi violato nel caso in cui da un fatto noto si risalga ad un fatto ignorato, che a sua volta costituisce la base di una presunzione legale (Cass. n. 1023 del 2008). In tali casi, ha affermato questa Corte, "l'atto di rettifica, qualora l'ufficio abbia sufficientemente motivato, sia specificando gli indici di inattendibilità dei dati relativi ad alcune poste di bilancio, sia dimostrando la loro astratta idoneità a rappresentare una capacità contributiva non dichiarata, è assistito da presunzione di legittimità circa l'operato degli accertatori, nel senso che null'altro l'ufficio è tenuto a provare, se non quanto emerge dal procedimento deduttivo fondato sulle risultanze esposte, mentre grava sul contribuente l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate, anche in relazione alla contestata antieconomicità delle stesse, senza che sia sufficiente invocare l'apparente regolarità delle annotazioni contabili, perché proprio una tale condotta è di regola alla base di documenti emessi per operazioni inesistenti o di valore di gran lunga eccedente quello effettivo" (Cass. n. 951 del 2009).

In particolare, "rientra nei poteri dell'amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni e la rettifica di queste ultime, anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio d'impresa, con negazione della deducibilità di parte di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa; pertanto, la deducibilità dei costi esposti in bilancio non implica che gli uffici finanziari siano vincolati alla misura indicata in delibere o libri sociali o contratti e che sia irrilevante la divergenza tra il valore effettivo e il valore ivi iscritto o riportato" (Cass. n. 11240 del 2002).

Quanto alla lamentata violazione del principio dell'onere della prova, nell'accertamento delle imposte sui redditi, "nel

A handwritten signature or mark, possibly initials, located on the right side of the page.



quadro dei generali principi che governano l'onere della prova, spetta all'amministrazione finanziaria dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della maggiore pretesa tributaria azionata, fornendo quindi la prova di elementi e circostanze a suo avviso rivelatori dell'esistenza di un maggiore imponibile, mentre grava sul contribuente l'onere della prova circa l'esistenza dei fatti che danno luogo ad oneri e/o a costi deducibili, ed in ordine al requisito dell'inerenza degli stessi all'attività professionale o d'impresa svolta. La corretta applicazione del principio concernente la distribuzione dell'onere della prova dettato dall'art. 2697 cod. civ. impone quindi al giudice di merito di accertare, in primo luogo, se la pretesa tributaria dedotta in giudizio derivi dall'attribuzione al contribuente di maggiori entrate oppure dal disconoscimento di costi o oneri deducibili esposti dallo stesso, perché solo l'esatta individuazione della parte tenuta per legge a dare la prova afferente consente al giudice di porre a carico di essa le conseguenze giuridiche derivanti dall'accertata inosservanza di detto onere" (così Cass. n. 11205 del 2007).

Col terzo motivo la ricorrente, denunciando "violazione e falsa applicazione degli artt. 112, 115 e 116 c.p.c. (art. 360, n. 3, c.p.c.). Omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo del giudizio (art. 360, n. 5, cod. proc. civ.)", censura la sentenza impugnata in quanto insufficientemente motivata anche per ogni riferimento al giudicato formatosi nel giudizio relativo alla società ricorrente, per lo stesso anno d'imposta, riguardante l'IVA.

Il motivo è infondato, ove si consideri che questa Corte ha affermato che "in materia tributaria, la sentenza pronunciata in riferimento ad una determinata imposta, ancorchè fondata sui medesimi fatti rilevanti ai fini dell'applicazione di un'imposta diversa, non spiega efficacia preclusiva nel giudizio avente ad oggetto quest'ultima imposta, essendosi formata mediante l'applicazione di norme giuridiche diverse da quelle sotto le quali deve aver luogo la sussunzione della fattispecie controversa" (Cass. n. 8773 del 2008); ed ha in particolare affermato che "nel giudizio in materia di accertamento dell'IRPEG e dell'ILOR dovute da un'impresa (nella specie, in relazione



all'emissione di fatture per operazioni di sponsorizzazione ritenute inesistenti), non assume rilevanza preclusiva il giudicato esterno formatosi in controversie, aventi ad oggetto l'impugnazione di avvisi di rettifica IVA "fondati sul medesimo presupposto", definite in primo grado nel senso dell'infondatezza della contestazione del fisco. Ciò in quanto tali ultimi giudizi hanno inciso su un rapporto giuridico diverso sia dal punto di vista oggettivo, perché concernente una differente obbligazione tributaria, che dal punto di vista soggettivo, essendo diverso, nell'assetto normativo del tempo, l'ufficio finanziario preposto al relativo accertamento" (Cass. n. 5943 del 2007).

L'accertamento del giudice di merito, in tali casi, non può pertanto essere vincolato a quello compiuto nell'altro, diverso, giudizio. La motivazione della sentenza impugnata, del resto, è fondata sull'esame di un quadro di indizi articolato, in ordine alla concordanza ed alla complessiva consistenza dei quali viene fornito ampio ragguaglio.

Il ricorso va pertanto rigettato.

Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio, che si liquidano in complessivi euro 6.200, di cui euro 200 per spese vive, oltre al c.u., accessori di legge e spese generali.

Così deciso in Roma il 19 gennaio 2010.

Il Consigliere estensore

(Antonio Greco)

Antonio Greco

Il Presidente

(Enrico Papa)

Enrico Papa

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

IL 19 MAG. 2010

IL CANCELLIERE C1

Antonella Frezza

Antonella Frezza

IL CANCELLIERE C1

Antonella Frezza

Antonella Frezza