

Giurisprudenza

La parola del rappresentante legale è prova nell'accertamento Iva

13 Ottobre 2009

Esiste una immedesimazione organica che lega il “soggetto” alla società e dà valore alle sue affermazioni

Thumbnail
Image not found or type unknown

Con ordinanza n. 20009 del 17 settembre, la Corte di cassazione ha stabilito, in tema di accertamento Iva, che costituisce prova diretta e non indiziaria del maggior imponibile eventualmente accertato nei confronti della società la dichiarazione resa in sede di verifica dal legale rappresentante della società.

Il fatto

La vicenda ha origine dall'impugnativa di un avviso di rettifica parziale della dichiarazione Iva a carico di una società di capitali, che si è conclusa davanti alla Commissione tributaria regionale con il rigetto dell'appello dell'ufficio.

L'Amministrazione finanziaria censura l'impugnata decisione con ricorso per cassazione per insufficiente motivazione nonché per violazione degli articoli 2730, 2732 e 2735 del codice civile.

In particolare, l'impugnazione tende a demolire l'operato della Commissione di seconde cure che ha tentato di giustificare la precedente sentenza con affermazioni sostanzialmente, desunte da un duplice punto di vista:

- sotto un primo profilo, valorizzando il difetto di motivazione dell'avviso di rettifica, senza tener conto che l'appello del contribuente introduceva una questione nuova, estranea al giudizio di primo grado, perciò inammissibile (articolo 57 Dlgs 546/1992)
- per altro verso, in quanto l'omesso esame e la corretta valutazione di utili elementi contenuti negli atti, se attentamente analizzati, avrebbero potuto portare a un diverso risultato processuale. Tra questi, la dichiarazione resa dal rappresentante legale della società in sede

di verifica ispettiva, nella quale quest'ultimo ha espressamente ammesso che nelle vendite effettuate dalla società veniva applicata una percentuale di utile lorda, mediamente il 24-25%, e che ciò era avvenuto per tre annualità consecutive (in base a detta dichiarazione, acquisita nel verbale di constatazione e sottoscritta, secondo rito, dal verificato e dai verificatori, erano stati accertati i maggiori corrispettivi conseguiti e non dichiarati dalla società).

La decisione

La Corte di cassazione, nell'accogliere il ricorso dell'agenzia delle Entrate, afferma, sostanzialmente, che l'omesso esame, da parte dei giudici di secondo grado, di elementi emblematici offerti dalla fattispecie e l'inidoneità giuridica e logico/formale di quelli indicati, *"non danno contezza dell'iter decisionale seguito per escludere la legittimità e fondatezza della pretesa dell'Amministrazione"*.

La Cassazione ritiene quindi viziata la motivazione della sentenza impugnata in base a una serie di ragioni ripetutamente affermate dalla giurisprudenza di legittimità, ma puntualmente disattese nel caso di specie dal giudice del riesame.

In primo luogo viene evidenziato l'orientamento interpretativo secondo cui, in linea generale, la tenuta di una contabilità formalmente regolare non è di ostacolo all'accertamento dell'infedeltà della dichiarazione in base a elementi indiziari, a condizione che questi, nel loro complesso, siano gravi, precisi e concordanti. La Suprema corte ha escluso che il solo riscontro di specifici fatti evasivi o di cespiti sottratti a tassazione, in quanto non fatturati e non contabilizzati, sia sufficiente per la fondatezza dell'accertamento (cfr Cassazione, sentenze nn. 21165/2005 e 14428/2005).

In secondo luogo assume rilievo il consolidato principio di legittimità per cui le dichiarazioni rese in sede di verifica dal legale rappresentante di una società devono essere apprezzate come una confessione stragiudiziale, la quale viene così ad assumere connotazioni di prova "diretta" e non indiziaria (quest'ultima presenta una forza meno probante della prima) del maggior imponibile eventualmente accertato nei confronti della società, senza necessità di ulteriori riscontri per procedere all'addebito dei maggiori corrispettivi (cfr Cassazione, sentenze nn. 28316/2005, 9320/2003 e 1481/1999).

Con riguardo a tale aspetto, giova ricordare che la Cassazione ha anche specificato che, in tema di contenzioso, le dichiarazioni rese in sede di verifica dal legale rappresentante di una società non assumono contenuto testimoniale, in quanto il rapporto di immedesimazione organica che lega il rappresentante legale alla società rappresentata esclude che il primo possa essere qualificato come testimone, in riferimento ad attività poste in essere dalla seconda.

Inoltre, affrontando il problema dell'utilizzabilità nel processo tributario delle dichiarazioni di carattere confessorio rese dal soggetto indagato nel parallelo procedimento penale, ha stabilito che l'utilizzazione da parte del giudice tributario, a fini probatori, della confessione resa anche in sede penale dal rappresentante legale della società, non viola il divieto di prova testimoniale nel processo tributario, atteso lo stesso rapporto di immedesimazione organica nella struttura societaria (cfr Cassazione, sentenze nn. 7964/1999 e 9320/2003).

Ma la Suprema corte è andata anche oltre sottolineando che le dichiarazioni rese in sede di verifica da un soggetto (nella specie, il direttore tecnico) che abbia operato per conto dell'impresa e a cui sia attribuita l'emissione di fatture per operazioni inesistenti possono, anche da sole, fondare l'accertamento di un maggior imponibile ai fini dell'Iva, non trattandosi di elemento indiziario, ma di vera e propria confessione stragiudiziale (Cassazione, sentenza n. 12271/2007).

Peraltro, tale costrutto non contraddice la semantica della normativa civilistica, la quale indica che la confessione - giudiziale o stragiudiziale - è la dichiarazione che la parte fa della verità di fatti a essa sfavorevoli e favorevoli all'altra parte (articolo 2730 c.c.), e che la confessione stragiudiziale fatta alla parte o a chi la rappresenta ha la stessa efficacia probatoria di quella giudiziale (articolo 2730 c.c.).

A rafforzare il postulato soccorre l'assunto che le dichiarazioni del rappresentante legale fanno ritenere verosimile la sua non estraneità alle operazioni dichiarate dalla società col segno negativo, ossia inferiori alla loro effettiva consistenza, comportanti evasione d'imposta.

La stessa Corte di cassazione ha, poi, più volte affermato che in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento su base preventiva e il giudice di merito, per poter annullare l'accertamento, deve specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ritiene che l'antieconomicità del comportamento dell'imprenditore non sia sintomatica di possibili violazioni di disposizioni tributarie (cfr Cassazione, sentenze nn. 24436/2008, 21536/2007, 10802/2002 e 11645/2001).

Il "valore aggiunto" nella motivazione

L'ordinanza in esame ha inoltre disatteso la decisione del giudice del riesame evidenziando che costituisce *ius receptum* anche l'affermato principio in base al quale è configurabile l'omessa motivazione della sentenza, allorché il giudice di merito manca di indicare nel provvedimento gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento, ovvero indica tali elementi senza un'approfondita disamina logico-giuridica, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento (cfr Cassazione, sentenze nn. 1754/2007,

1756/2006, 16762/2006 e 890/2006). Ciò in quanto, in materia di rettifica con metodo induttivo del reddito e del volume d'affari del contribuente fondata, ad esempio, su un numero particolarmente esiguo di documenti e scritture contabili, la sentenza di merito che dichiara insoddisfacente l'attività di accertamento deve essere adeguatamente motivata, in particolare laddove il contribuente non abbia contestato il rilievo sulla violazione dell'obbligo di tenuta delle scritture contabili (Cassazione, sentenza n. 3853/2009).

Naturalmente, il vizio di motivazione che giustifica la cassazione della sentenza sussiste solo qualora la trama argomentativa presenti lacune, incoerenze e incongruenze tali da impedire l'individuazione del criterio logico posto a fondamento della decisione impugnata, restando escluso che la parte possa far valere il contrasto della ricostruzione con quella operata dal giudice di merito e l'attribuzione agli elementi valutati di un valore e di un significato difformi rispetto alle aspettative e deduzioni delle parti (Cassazione, sentenza n. 17723/2009).

In conclusione, con l'ordinanza 20009 la Suprema corte convalida l'orientamento condiviso secondo cui, in tema di imposte sui redditi, anche ai fini dell'Iva, in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento ai sensi dell'articolo 39, primo comma, lettera d), del Dpr 600/1973 (o degli articoli 54 e 55 del Dpr 633/1972 per l'Iva), che consente all'ente impositore di desumere "l'esistenza di attività non dichiarate" o l'inesistenza di passività dichiarate, anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti, e così di prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili (*cf*r Cassazione, sentenze nn. 11645/2001, 16889/2009 e 17365/2009).

di

Salvatore Servidio

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/parola-del-rappresentante-legale-e-prova-nellaccertamento-iva>