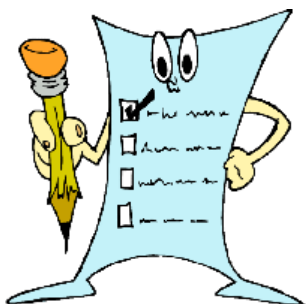


Giurisprudenza

Ok al volume d'affari ricostruito in base ai questionari dei clienti

9 Novembre 2010

La procedura non contrasta con il divieto di assunzione di prove testimoniali nel processo tributario



E' legittimo utilizzare, per l'accertamento induttivo, le risposte ai questionari fornite dai clienti di un'azienda, per mezzo delle quali si arriva a un diverso volume d'affari. Gli elementi indiziari raccolti, se hanno carattere di gravità, precisione e concordanza, sono presunzioni idonee a determinare la pretesa impositiva.

A stabilirlo, la Corte di cassazione, con la sentenza n. 22122 del 29 ottobre.

La controversia

Sulla base di un processo verbale di constatazione della Guardia di finanza, l'ufficio aveva determinato a carico di una società di persone, e relativi soci, maggiori redditi di quelli dichiarati "mediante la ricostruzione del prezzo medio di ciascuna prestazione, rilevata a mezzo di questionari inviati ai clienti", disconoscendo anche costi relativi a quote di ammortamento non annotate e a schede carburanti non documentate.

La maggior parte dei redditi contestati erano comunque stati rilevati essenzialmente sulla base degli appositi questionari (articoli 32 Dpr 600/1973 e 51 Dpr 633/1972), rispettivamente in tema di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, cui i clienti della società avevano dato risposta all'Amministrazione.

I ricorsi, separatamente proposti dalla società e dai soci per impugnare, in forza di identiche questioni di fatto e di diritto, l'unitario accertamento operato dall'ufficio (per maggiori ricavi e

disconoscimento di costi), vengono respinti in primo grado, ma parzialmente riformati in appello, dove la Commissione tributaria regionale:

- da un lato, conferma i recuperi derivanti dal disconoscimento dei costi, essendosi la società limitata ad affermare che si trattava solo di errori formali, senza però suffragare tramite documentazione (ex articolo 2697 cc) le ragioni che invece potevano consentirne le deduzioni e le detrazioni
- dall'altro, riduce del 40% i redditi della società (Ilor) e dei soci (Irpef), quali redditi di partecipazione in base al principio di trasparenza contenuto nell'articolo 5 del Tuir.

Nel conseguente ricorso per cassazione, i contribuenti chiedevano l'annullamento delle dodici sentenze di merito, deducendo la sostanziale violazione di legge (articolo 32 del Dpr 600/1973 e articolo 7 del Dlgs 546/1992) e vizi di motivazione per la conferma dei ricavi d'impresa accertati, anche se ridotti del 40%.

Peraltro, la sentenza violerebbe sul punto il principio del contraddittorio, avendo la Commissione del riesame tratto tale convinzione unicamente dai questionari inviati ai clienti, costituenti acquisizione di elementi troppo generici e inidonei a tal fine.

Detto *modus operandi*, avendo costituito l'unico oggetto dell'attività istruttoria svolta dalla Guardia di finanza prima e dall'ufficio poi, avrebbe palesemente conflitto con lo specifico disposto dell'articolo 7, comma 4, del Dlgs 546/1992, che vieta l'assunzione di prove testimoniali nel processo tributario, norma che sarebbe stata aggirata con la valorizzazione di attestazioni verbali di fatti a conoscenza di terzi mediante l'ingresso in giudizio del verbale di constatazione.

Del resto, tali assunzioni, sostiene ancora la difesa dei contribuenti, non potrebbero neppure costituire "elementi indiziari" ai fini dell'accertamento induttivo in quanto prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza voluti dall'articolo 2729 cc.

L'Agenzia delle Entrate, dal canto suo, resisteva con distinti gravami incidentali, censurando la riduzione operata dal giudice di appello.

La decisione della Suprema corte

La Cassazione, riuniti i singoli procedimenti, nell'articolata motivazione della sentenza, legittima tutti i postulati dei giudicati di secondo grado, stabilendo i seguenti principi di diritto:

1. il fisco può utilizzare, ai fini dell'accertamento induttivo, i questionari a cui rispondono i clienti di un'azienda e per mezzo dei quali viene ricostruito un diverso volume d'affari

2. in applicazione del disposto dell'articolo 5 del Tuir, ove il socio di società di persone non abbia dichiarato, per la parte di sua spettanza, il reddito societario risultante dalla rettifica operata dall'Amministrazione a carico della società, risponde delle sanzioni per l'infedele dichiarazione, atteso che la loro applicazione trova causa nella dichiarazione di un reddito inferiore a quello imponibile e che il socio non può farsi scudo della società, attribuendo esclusivamente a essa la violazione fiscale, considerato che la sua posizione nell'ambito della compagine sociale, tanto nel caso in cui non rivesta la carica di amministratore, quanto nel caso in cui la rivesta, gli consente il controllo dell'attività della società e della sua contabilità, quindi di verificare l'effettivo ammontare del suo reddito e degli utili conseguiti in proporzione alla propria quota di partecipazione (Cassazione, sentenze 2907/2010, 19456/2009, 14815/2008 e 3011/2007).

Nel merito, la Cassazione innanzitutto conferma l'operato del giudice di appello riguardo la disconosciuta deduzione dei costi per mancanza di eccezioni giustificative, significando che al riguardo è stato ripetutamente affermato dalla giurisprudenza di legittimità che, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione d'imposta (articolo 19 Dpr 633/1972, per l'Iva), nonché l'indebita deduzione di spese (articolo 75 del Tuir, vigente *ratione temporis*, per le imposte sui redditi), la prova della legittimità e della correttezza delle detrazioni e deduzioni deve essere fornita dal contribuente mediante dimostrazione dei fatti da cui scaturisce il suo diritto (Cassazione, sentenze 12557/2010, 8487/2010, 4013/2010, 21953/2007, 1727/2007, 3518/2006, 28834/2005 e 2300/2005), dimostrazione che nella vertenza in oggetto è risultata omessa.

Ciò posto, la Corte ha poi ribadito una serie di principi elaborati dal diritto onorario in materia di formazione della prova nell'ambito del processo tributario, significando che in questo ambito preme evidenziare che la doglianza della società intesa a censurare una pretesa violazione del "principio del contraddittorio in relazione all'accertamento effettuato dall'Agenzia", si è rivelata agli occhi della Cassazione del tutto generica e apodittica, poiché non vengono evidenziate nei motivi del ricorso le modalità di esplicazione di quell'assunta violazione del principio, soprattutto quale infrangibile collegamento possa relazionarsi tra il principio stesso e le dichiarazioni rese dai clienti della società in risposta ai questionari dell'ufficio.

A questo riguardo, il percorso argomentativo dei giudici di merito appare immune da vizi inficianti, per avere considerato pertinenti e congrui gli elementi istruttori considerati, sostiene la Cassazione, in quanto la Commissione regionale, bilanciando le acquisizioni testimoniali versate in atti rispetto alla capacità reddituale della società, come soluzione di compromesso a favore del contribuente (vedi Cassazione 10148/2010), hanno ritenuto di non condividere in toto la

determinazione dei maggiori ricavi operata dall'ente impositore "tramite la ricostruzione dei prezzi medi per prestazione, effettuata attraverso l'analisi dei prezzi praticati da altre imprese dello stesso settore e le risultanze di appositi questionari".

Le ragioni della *reductio ad aequitatem* dell'accertato del 40%, sono state ravvisate dal giudice inferiore sia nell'utilizzo di valori "non riflettenti la situazione locale" sia perché "i dati raccolti con il questionario non sono per quantità così significativi da essere applicati alla totalità delle prestazioni".

Del resto, diversamente da quanto affermato dalla società ricorrente, viene in soccorso al riguardo la disposizione dell'articolo 39, comma 1, lettera d), del Dpr 600/1973, che consente di precisare che l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti; disposizione che consente anche, legittimamente, l'accertamento induttivo del reddito, pur in presenza di scritture contabili formalmente corrette, qualora la contabilità possa essere considerata complessivamente ed essenzialmente inattendibile (Cassazione 951/2009).

Valenza probatoria dei questionari

Non condividendo i postulati dei contribuenti, la Sezione tributaria argomenta a proposito dei questionari che nel caso di specie le dichiarazioni di terzi non sono elevate a valore di prova testimoniale, vietata dall'articolo 7, comma 4, Dlgs 546/1992 (Cassazione 11202/2007), ma che sono state correttamente considerate come elementi presuntivi di reddito, idonei come tali a suffragare la pretesa impositiva.

In altri termini, le dichiarazioni raccolte tramite i questionari, secondo l'*id quod plerumque accidit*, senza giungere a qualificarsi "prova testimoniale", assumono valore probatorio proprio degli elementi indiziari, e qualora rivestono i caratteri di gravità, precisione e concordanza, secondo l'articolo 2729 codice civile, danno luogo a "presunzioni" pienamente utilizzabili dal giudice tributario nella formazione del suo convincimento (Cassazione, sentenze 5746/2010, 3389/2010, 6536-6548/2009, n. 9402/2007 e 903/2002).

Da questa ricostruzione si può desumere, quindi, che tali indizi, raccolti e utilizzati *secundum legem* (articoli 39 Dpr 600/1973 e 55 Dpr 633/1972), trovano legittima omologazione nell'essere posti a base di un giudizio presuntivo teso a dimostrare l'evasione fiscale.

Infatti, nel processo tributario, pur caratterizzato dall'inammissibilità del mezzo della prova per testi, tali risultanze vengono a costituire un principio di prova che, corroborato e integrato da altre

circostanze, può consentire la dimostrazione dei fatti in contestazione (*cf*r Cassazione 11221/2007).

Così sono state apprezzate come confessione stragiudiziale e, quindi, come prova diretta, non già indiziaria, del maggior imponibile accertato nei confronti della società, "le dichiarazioni rese in sede di verifica dal legale rappresentante di una società", senza assumere contenuto testimoniale, perciò non infrangenti il divieto posto dal comma 4 dell'articolo 7 del Dlgs 546/1992 (Cassazione, sentenze 13482/2008, 12271/2007, 28316/2005, 7964/1999 e 1481/1999).

E nel caso di specie, tutte le sentenze impugnate, immuni da qualsiasi vizio logico o giuridico, hanno riconosciuto la indiscussa possibilità che le informazioni fornite da terzi all'Amministrazione finanziaria (numero considerevole degli interpellati, reddito dichiarato, detrazioni non documentate, ecc.) trovino legittimo ingresso nel giudizio tributario, quali elementi a supporto dell'atto di recupero d'imposta nei confronti del contribuente (*cf*r Cassazione, 4746/2010, 3726/2010, 3564/2010, 12041/2008).

Senza trascurare poi che l'articolo 7, comma 4, del Dlgs 546/1992, ha da tempo superato anche l'esame anticostituzionale in quanto la Corte (sentenza n. 18/2000) lo ha dichiarato immune da vizi (articoli 3 e 24 della Costituzione) nel punto in cui esclude l'ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario, proprio perché tale mezzo "probatorio" viene ammesso per quella parte del rapporto tributario che si trovi nella condizione di dover dimostrare un fatto, ritenuto rilevante ai fini della decisione, non suscettibile di essere provato con modalità diverse da quelle fondate sull'utilizzo della prova testimoniale.

In conclusione, con la sentenza n. 22122/2010 può dirsi ormai definitivamente acquisito l'orientamento di legittimità che considera che anche le dichiarazioni "qualificate" rese da terzi nella fase istruttoria possono trovare ingresso nella successiva fase processuale tributaria, legittimando l'operato dell'Amministrazione finanziaria.

di

Salvatore Servidio

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/ok-al-volume-daffari-ricostruito-base-ai-questionari-dei-clienti>