

Sent. n. 18907 del 16 settembre 2011 (ud. del 7 aprile 2011)

della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Pivetti, Rel. Valitutti

Iva - Contabilità extracontabile - Fatturazione falsa - Elusione fiscale - Abuso di diritto - D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 21 e 54 - Art. 2909 c.c. - D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 58

Massima - In tema di opponibilità del giudicato esterno in materia tributaria deve distinguersi tra l'ipotesi in cui un'unica imposta venga frazionata in più anni ed il differente caso in cui pur ricorrendo un identico rapporto giuridico d'imposta nei giudizi che lo riguardano vengano in considerazione diversi periodi di imposta. Nel primo caso, il giudicato relativa ad una annualità coinvolge anche le altre, poiché la questione - concernente un unico periodo di imposta - è identica in tutti i suoi aspetti, divergendo solo le modalità temporali di imputazione. Nella seconda ipotesi, quando da un'unica fonte scaturiscano diversi periodi di imposta, il giudicato non può che coinvolgere solo quella specifica annualità che costituisce oggetto del giudizio.

Fatto - 1. Con sentenza n. 55/08/05, depositata il 19.5.05, la Commissione Tributaria Regionale della Calabria accoglieva parzialmente l'appello principale proposto dall'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Cosenza, nonché l'appello incidentale proposto dalla contribuente G.D., avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Cosenza, con la quale era stato parzialmente accolto il ricorso proposto dalla G. avverso l'avviso di rettifica in materia di IVA, emesso dall'Ufficio IVA di Cosenza, per l'anno di imposta 1994.

2. La CTR riteneva, invero, - accogliendo in parte le censure dell'Ufficio - di poter trarre elementi presuntivi gravi, precisi e concordanti, a carico della contribuente, titolare di un esercizio di macelleria - in ordine ad un maggior debito di imposta e ad un credito fiscale non riconosciuto, oltre ai relativi interessi e sanzioni pecuniarie - dalla documentazione extracontabile rinvenuta dalla Guardia di Finanza nel corso di una verifica presso una ditta fornitrice della contribuente. Il giudice di appello accoglieva parzialmente, tuttavia, anche il gravame proposto dalla G., ritenendo non sanzionabile la mancata registrazione di 23 fatture, non avendo - a suo avviso - tale omissione inciso sulla corretta determinazione dell'IVA dovuta.

3. Per la cassazione della sentenza della C.T.R. della Calabria n. 55/08/05 ha proposto ricorso G.D. nei confronti dell'Agenzia delle Entrate e del Ministero dell'Economia e delle Finanze, articolando due motivi. Le amministrazioni intimare non hanno svolto attività difensiva. La ricorrente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Diritto - 1. Osserva, in via pregiudiziale, la Corte che il ricorso per cassazione proposto nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze deve essere dichiarato inammissibile .

rilevato che il tema dei limiti cronologici del giudicato risente, in materia, delle due diverse e complementari - ma, per certi versi, inconciliabili esigenze del sistema tributario. Sotto un primo profilo, infatti, tale ordinamento postula che il giudicato - non diversamente da quanto accade per il processo amministrativo - svolga un ruolo e spieghi un'efficacia di tipo regolamentare, quale "norma agendi" cui devono uniformarsi tanto l'amministrazione, quanto il contribuente, nello svolgimento del rapporto tributario che si articola in diversi periodi di imposta.

In tale prospettiva, pertanto, nella giurisprudenza di questa Corte il riconoscimento della capacità espansiva del giudicato è apparso coerente, per un verso, con l'oggetto del processo tributario, che attraverso l'impugnazione dell'atto mira all'accertamento nel merito della pretesa dell'amministrazione finanziaria, per altro verso, con la considerazione unitaria del tributo dettata dalla sua stessa ciclicità, la quale impone - nel rispetto dei principi di ragionevolezza e di effettività della tutela giurisdizionale - di valorizzare l'efficacia regolamentare del giudicato tributario nel senso suindicato. Anche nella prospettiva in esame non si è mancato, tuttavia, di rilevare - in conformità al principio di autonomia dei periodi di imposta, che comporta l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione tributaria, relativa ad un determinato periodo, rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso - che tale capacità espansiva del giudicato è limitata agli elementi costitutivi della fattispecie, come le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria, che, estendendosi ad una pluralità di periodi di imposta, assumono carattere tendenzialmente permanente (cfr. Cass. S.U. [13916/06](#), Cass. 9512/09).

2.1.3. E tuttavia, sotto un diverso - e tutt'altro che secondario profilo - l'ordinamento tributario è ispirato altresì all'esigenza di contrastare il cd. abuso del diritto, individuato dalla giurisprudenza comunitaria come lo strumento essenziale, finalizzato a garantire la piena applicazione del sistema comunitario di imposta. In materia tributaria, invero, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, sebbene non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta, in assenza di ragioni economiche apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici (cfr., tra le tante, Cass. nn. 6800/09, 20029/10, [1372/11](#)).

In tale prospettiva, dunque, è evidente - ad avviso della Corte - il rischio che la proiezione del giudicato oltre il periodo di imposta che ne costituisce lo specifico oggetto possa, in concreto, tradursi in un impedimento alla compiuta realizzazione del contrasto all'abuso del diritto. La preclusione da giudicato finirebbe, infatti, col paralizzare l'accertamento di condotte elusive per le successive annualità di imposte, magari temporalmente distanti da quella costituente oggetto dell'accertamento consacrato nel precedente giudicato.

2.1.4. Tutto ciò premesso, va tenuto conto, al riguardo, del fatto che l'obbligazione di corrispondere una somma a titolo di imposta all'amministrazione finanziaria - oltre che unica o istantanea, poiché scaturente da un solo determinato evento che, la produce - ben può essere anche periodica o continuativa. Il che si verifica laddove il presupposto

del tributo consiste in uno stato di fatto suscettibile di ripetersi nel tempo, in quanto trae origine da una fonte perpetua o ad esistenza poliennale, come accade per i terreni, i fabbricati urbani, l'esercizio di attività imprenditoriale, e così via.

In tale ultima ipotesi, tuttavia, la riproduzione dell'obbligazione di periodo in periodo (cd. periodo di imposta) non deve indurre a ritenere che si tratti di un'obbligazione unica, il cui adempimento sia scaglionato nel tempo. Per ciascun periodo, infatti, sorge una nuova obbligazione (cd. principio dell'autonomia dei periodi di imposta) del tutto autonoma da quella relativa ai periodi precedenti, ai quali è accomunata solo dalla fonte comune. Sicchè, una volta determinato il periodo di imposta, l'obbligazione periodica non si distingue più da quella istantanea.

Nel medesimo ordine di idee, la giurisprudenza di questa Corte si è, pertanto, progressivamente attestata nel senso di distinguere, in tema di opponibilità del giudicato esterno in materia tributaria, tra l'ipotesi in cui un'unica imposta venga frazionata in più anni, talchè venga in considerazione un unico periodo di imposta ed i diversi giudizi attengano ai singoli ratei scaglionati nel tempo, dalla differente ipotesi in cui - pur ricorrendo un identico rapporto giuridico di imposta (IVA, INVIM, IRPEF, ecc.) - nei giudizi che lo riguardano vengano in considerazione diversi periodi di imposta.

Nel primo caso - in coerenza con i principi affermati, sul piano generale, in materia di limiti cronologici del giudicato nei rapporti cd. di durata - non può che affermarsi che il giudicato relativa ad una annualità coinvolge anche le altre, poichè la questione - concernente un unico periodo di imposta - è identica in tutti i suoi aspetti, divergendo solo le modalità temporali di imputazione. Per converso, nella seconda ipotesi, quando da un'unica fonte scaturiscano diversi periodi di imposta, sicchè il presupposto dell'imposizione va calibrato in relazione alle poste attive e passive (capacità contributiva, volume di affari, spese deducibili), differenti anno per anno, il giudicato non può che coinvolgere solo quella specifica annualità che costituisce oggetto del giudizio, giacchè per ciascun periodo di imposta gli elementi di fatto che originano l'imposizione si atteggianno in maniera diversa (Cass. S.U. nn. 14294/07, Cass. 4607/08). In tale ultima fattispecie, pertanto, la sentenza del giudice tributario emessa con riferimento ad un determinato rapporto giuridico di imposta - ad esempio, quello che avvince amministrazione e contribuente in relazione a cessioni di beni o prestazioni di servizi operate nell'esercizio di un'impresa - ed in relazione ad una specifica annualità, può fare stato anche con riferimento alle imposte dello stesso tipo dovute per gli anni successivi, solo ed esclusivamente per quanto attiene alla risoluzione di un'identica questione di diritto comune a tutte le controversie, o alla decisione su questioni preliminari correlate ad un interesse protetto che rivesta il carattere della durevolezza. Di contro, siffatta statuizione pregressa, limitata ad una o più annualità specifiche, non può avere efficacia vincolante alcuna quando l'accertamento relativo ai diversi anni di imposta si fondi su dati e ricostruzioni contabili diversi (cfr. Cass. S.U. n. 3692/09, Cass. nn. 11226/07, 15582/10, 10578/10).

2.1.5. Ebbene, non può revocarsi in dubbio - a giudizio della Corte - che l'impostazione che precede, coerente con il principio di autonomia dei singoli periodi di imposta, sia altresì del tutto in linea con il menzionato principio del divieto di abuso del diritto. Ed invero, è di chiara evidenza

garantire la piena applicazione del sistema comunitario di imposta. È fin troppo evidente, infatti, che il vincolo del cd. giudicato esterno e la sua proiezione anche oltre il periodo di imposta che ne costituisce specifico oggetto, impedirebbero al giudice nazionale - investito di una causa in materia di IVA, nella quale non sia stata ancora emessa una decisione giurisdizionale definitiva - di prendere in considerazione le norme comunitarie in materia di pratiche elusive, dirette ad ottenere indebiti risparmi di imposta (cfr., in tal senso, Cass. n. 26996/07, che ha rimesso alla C. Giust. CE, in via pregiudiziale, la questione interpretativa risolta da tale organismo nel senso suindicato, Cass. n. 12249/10).

2.3. Tanto premesso in via di principio, va rilevato che, nel caso concreto, la vicenda processuale trae origine da un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza di Cosenza, conseguente ad una verifica fiscale effettuata presso la ditta Costabile Carni s.n.c., tornitrice della macelleria gestita da G.D.. Dall'esame della documentazione extracontabile tenuta da detta società, i verbalizzanti accertavano, infatti, che G.D., aveva acquistato carni bovine, ovine e suine dalla predetta Costabile Carni s.n.c., senza la prescritta fattura, in violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 21 e 41.

Orbene, nei due giudizi di merito - il primo, conclusosi con la sentenza n. 338/01/07, passata in giudicato e relativa all'anno di imposta 1995, ed il secondo conclusosi con la sentenza n. 55/08/05, impugnata per cassazione dalla G., ed oggetto di esame in questa sede - la contribuente si è difesa allegando che, a causa di una grava malattia dalla quale era affetta, i rapporti commerciali con le ditte fornitrici erano tenuti da suo figlio, M.F. (titolare anch'egli di una macelleria), e che a quest'ultimo erano stati regolarmente consegnati e fatturati gli acquisiti di carne effettuati per conto della madre.

2.4. Ciò posto, è del tutto evidente - ad avviso della Corte - il carattere elusivo dell'operazione posta in essere nel caso concreto, giustificata esclusivamente dall'intento delle parti di procurare un illegittimo risparmio di imposta alla G., mediante una fatturazione "soggettivamente inesistente", poichè effettuata nei confronti di un soggetto diverso dall'effettivo cessionario dei beni. Ed invero, osserva la Corte che, in materia di IVA, la nozione di "fattura inesistente" va riferita, non soltanto all'ipotesi di mancanza assoluta dell'operazione fatturata, ma anche ad ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, ivi compresa l'ipotesi - ricorrente nella specie - di inesistenza soggettiva, che ricorre quando, pur risultando i beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa utilizzatrice delle fatture, venga accertato che uno o entrambi i soggetti del rapporto siano falsi. In tal caso, invero, se cede a carico del fittizio acquirente dei beni fatturati l'obbligo di corrispondere l'imposta sull'operazione soggettivamente inesistente, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 7 risulta, tuttavia, evasa l'imposta relativa al diverso rapporto realmente posto in essere (cfr. Cass. nn. 15374/02, 6378/06). Da quanto suesposto consegue, pertanto, che la transazione commerciale attuata dalle parti, nel caso concreto, integra certamente un'ipotesi di operazione elusiva costituente abuso del diritto, giacchè l'elemento predominante ed assorbente dell'operazione economica è, senza dubbio, quello di ottenere vantaggi fiscali illegittimi per una delle parti (v., tra le tante, Cass. nn. 10257/08, 1465/09, 20029/10).

quest'ultima, per conto della madre; 2) nei prospetti redatti dalla Guardia di Finanza, dai quali si sarebbe potuto ricavare che i dati relativi alle fatturazioni degli acquisiti effettuati da M.F. (figlio di G.D.) corrispondevano con i dati (quantitativi, tipi di carne, numero e data della bolla di consegna, ecc.) relativi agli acquisiti annotati nella rubrica del titolare della Costabile Carni, sotto il nominativo di G.D..

Ne deriverebbe, ad avviso della ricorrente, che - se il giudice di appello avesse tenuto conto di tale elementi di prova documentale - sarebbe pervenuto alla diversa conclusione che la carne acquistata dalla G. era stata, comunque, regolarmente consegnata e fatturata al figlio della medesima, M.F..

4.2. Il motivo in esame si palesa, al pari del precedente, del tutto infondato e non può, pertanto, trovare accoglimento.

4.2.1. Osserva, invero, la Corte che **il vizio di motivazione su un asserito punto decisivo della controversia si configura quando il mancato esame di elementi pronatori contrastanti con quelli posti a fondamento della pronuncia - denunciato nel caso di specie - sia tale da invalidare con giudizio di certezza, e non di mera probabilità, l'efficacia probatoria delle risultanze sulle quali il convincimento del giudice è fondato; sicchè la ratio decidendi venga a trovarsi priva di supporto fattuale o giuridico (Cass. n. 14304/05). E, d'altro canto, il giudice non ha l'obbligo di esaminare tutti gli argomenti logici e giuridici prospettati dalle parti per sostenere le loro domande ed eccezioni, purchè sia chiaramente desumibile dalla motivazione della sentenza la ragione per la quale ogni contraria prospettazione sia stata disattesa (Cass. n. 11193/07).**

4.2.2. Orbene, osserva la Corte che, nel caso concreto, il percorso logico seguito dal giudice di appello appare, in primis, del tutto coerente e congruamente esposto in motivazione.

Ed invero, la CTR della Calabria muove dalla considerazione secondo cui i dati desumibili dalla documentazione extracontabile acquisita dalla Guardia di Finanza presso la ditta fornitrice della G. - peraltro, non contestati, sul piano delle singole registrazioni degli acquisti che la medesima avrebbe effettuati, dalla stessa contribuente - ed attestanti una serie di acquisti di merce non fatturata, offrono elementi presuntivi gravi, precisi e concordanti, idonei a supportare la rettifica della dichiarazione annuale IVA, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, [art. 54](#).

Il giudice di appello ritiene, inoltre, del tutto irrilevante - poichè insuscettibile di ovviare alla violazione IVA commessa dalla contribuente - la circostanza che la merce fosse stata fatturata a nome del figlio della G., M.F., essendo tale fittizia fatturazione diretta esclusivamente ad operare un'elusione di imposta, atteso che la stessa allegata malattia della G. - unica giustificazione fornita dalla contribuente - "poteva essere d'intralcio al mantenimento di rapporti commerciali, non certo alla corretta fatturazione".

4.2.3. A tali considerazioni, del tutto condivisibili a giudizio della Corte, giacchè corrette sul piano logico e giuridico, va - di poi - aggiunto che le prove documentali che la ricorrente lamenta non essere state prese in considerazione dalla CTR, non avrebbero potuto in alcun modo invalidare - con la certezza richiesta per poter configurare il dedotto vizio motivazionale - il giudizio cui è pervenuto il giudice di appello.

Ed invero, ove si ponga mente a quanto si è rilevato in ordine al fatto che l'operazione economica realizzata dalle parti nel caso concreto si

Ne discende - in forza dei suesposti principi, desumibili anche dal diritto comunitario cogente - che il giudicato formatosi sulla diversa annualità di imposta (1995), non può spiegare efficacia alcuna nel presente giudizio, vertente sulla diversa annualità 1994.

3. Premesso quanto precede, e passando - a questo punto - ad esaminare i motivi di ricorso proposti dalla G., va rilevato che, con il primo motivo, la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, [art. 58](#) e dell'art. 345 c.p.c..

3.1. Assume, invero, la G. che la CTR della Calabria avrebbe erroneamente fondato la sua decisione sulla documentazione extracontabile acquisita dalla Guardia di Finanza, pur essendo stata tale documentazione prodotta dall'Ufficio solo nel giudizio di appello. Siffatta tardiva allegazione - a parere della contribuente - sarebbe, peraltro, del tutto inammissibile, atteso che le norme di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, [art. 58](#) e art. 345 c.p.c. non consentono la produzione, per la prima volta in appello, di documenti che la parte avrebbe potuto e dovuto produrre nel primo grado del giudizio.

3.2. La censura è del tutto infondata e va, pertanto, disattesa.

3.2.1. Ed invero, nel processo tributario regolato dal D.Lgs. n. 546 del 1992 - che si atteggia come tipico procedimento documentale - alla luce del fondamentale principio di specialità, espresso dall'art. 1, comma 2 (in forza del quale, nel rapporto tra norma processuale civile ordinaria e norma processuale tributaria, prevale quest'ultima), deve farsi esclusiva applicazione del disposto del D.Lgs. n. 546 del 1992, del che ha espressamente previsto e consentito la produzione di nuovi documenti in appello.

Ne consegue che - a differenza del processo civile ordinario, nel quale l'art. 345 c.p.c. (nel testo introdotto dalla L. n. 69 del 2009, con effetto dal 4.7.09 anche per i giudizi pendenti in primo grado in tale data) dispone che nel giudizio di appello "non possono essere prodotti nuovi documenti" - nel processo tributario di secondo grado, mentre non possono essere prodotte prove ulteriori, rispetto a quelle già acquisite in prime cure, salva la dimostrazione della parte di non averle potuto fornire nel precedente grado del giudizio, i documenti possono essere, invece, liberamente prodotti anche in sede di gravame, sebbene preesistenti al giudizio svoltosi in primo grado (cfr. Cass. [nn. 16916/05, 3611/06, 1915/07](#)).

3.2.2. Da quanto suesposto consegue, pertanto, che nel caso di specie del tutto legittimamente l'Ufficio ha prodotto, nel giudizio di appello, la documentazione extracontabile acquisita dalla Guardia di Finanza presso la ditta fornitrice della contribuente, alla quale aveva già fatto riferimento in prime cure, ma che non era stata ancora allegata agli atti del processo.

Il motivo di ricorso in esame si palesa, pertanto, del tutto infondato.

4. Con il secondo motivo di ricorso, G.D. deduce l'omessa motivazione su un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5.

4.1. Si Vuole, invero, la ricorrente del fatto che la CTR abbia - a suo dire - illegittimamente ed immotivatamente omesso di prendere in esame le prove documentali offerte da essa appellata, e consistenti: 1) nella dichiarazione sottoscritta dal legale rappresentante della Costabile Carni s.n.c., nella quale il medesimo affermava che i quantitativi di carne registrati nella documentazione extracontabile reperita dai verbalizzanti, sotto il nome di G.D., si riferivano ad acquisiti effettuati dal figlio di

traduce in un abuso del diritto, poichè diretta all'evasione dell'IVA relativa al rapporto realmente posto in essere (quello tra la G. e la Costabile Carni), appare del tutto evidente che nessuna rilevanza avrebbero potuto avere le prove documentali, dirette a dimostrare che la carne acquistata dalla G. era stata, in realtà, consegnata e fatturata al di lei figlio. Siffatta circostanza, invero, quand'anche comprovata, non avrebbe potuto certamente escludere la violazione fiscale a carico dell'odierna ricorrente, acquirente effettiva della merce.

5. Per tutte le ragioni esposte, pertanto, il ricorso proposto da G.D. nei confronti dell'Agenzia delle Entrate non può che essere rigettato.

6. Nulla per le spese, attesa la mancata costituzione delle amministrazioni intimiate.

P.Q.M. - LA CORTE DI CASSAZIONE

dichiara inammissibile il ricorso proposto nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze; rigetta il ricorso proposto nei confronti dell'Agenzia delle Entrate; nulla per le spese.

