

Corte di Cassazione, sez. Tributaria, sent. 2 dicembre 2002, n. 17038

Svolgimento del processo

La controversia concerne il reddito, per l'anno 1991, della socia P.D.C. a titolo di compartecipazione nella società F. s.a.s. di N.F. con sede in San Remo, di cui la ricorrente D.C.P. era socia accomandante con una compartecipazione al 41% del capitale sociale, e trae origine da una verifica fiscale a carico della società, e da un successivo avviso di accertamento, emesso, in data 6 febbraio 1995, dall'Ufficio delle Imposte Dirette di San Remo ai fini dell'ILOR dovuta dalla società ed ai fini dell'IRPEF dovuta dalla compartecipante.

L'avviso, che aveva rettificato il reddito della società da L. 28.024.000 a L. 466.559.000, veniva notificato alla D.C. che lo impugnava.

La Commissione di primo grado ricalcolava il reddito di impresa in L. 156.187.137, mentre la Commissione Tributaria Regionale della Liguria, con sentenza del 23 ottobre 1997, rideterminava il reddito di compartecipazione del socio P.D.C. in conformità di quanto deciso al riguardo della società F. s.n.c., proporzionalmente alla quota di partecipazione della socia stessa.

Con successiva "correzione di errore materiale", effettuata con ordinanza del 18 giugno 1998, la stessa Commissione Tributaria Regionale determinava il reddito di impresa della società in L. 341.022.000.

Con atto notificato il 23 dicembre 1998 propone ricorso per cassazione la D.C. esponendo sei motivi di impugnazione.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo la ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 39, primo comma, lettera d), del D.P.R. n. 600 del 1973, nonché l'omessa e contraddittoria motivazione.

Non sarebbero sussistiti i presupposti per procedere ad accertamento analitico-induttivo ai sensi dell'art. 39 stesso.

Le difformità riscontrate in magazzino si sarebbero riferite ad una minima parte delle voci rappresentate in magazzino (12 su 99) e a una minima parte delle materie prime e delle merci acquistate dalla società.

Soprattutto, la Commissione Tributaria Regionale non avrebbe motivato affatto sulla eccezione di illegittimità della rettifica operata dall'Ufficio, ed avrebbe espresso in proposito affermazioni del tutto apodittiche.

1.2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente eccepisce i medesimi vizi sotto un diverso profilo.

L'Ufficio, nel compiere la rettifica, non si sarebbe basato su presunzioni gravi, precise e concordanti, ma su operazioni induttive e su presunzioni derivate da altre presunzioni.

1.3. Con il terzo motivo la contribuente eccepisce la violazione e falsa applicazione del primo e del secondo comma del medesimo art. 39, nonché omessa pronunzia.

L'Ufficio non si sarebbe limitato a correggere le voci contabili di cui non avrebbe ritenuto attendibile la consistenza indicata, ma avrebbe proceduto ad una rielaborazione di tutti i dati con conseguente rettifica integrale del reddito di impresa.

A parere della ricorrente, invece, un accertamento analitico-induttivo, quale quello effettuato, presupporrebbe l'attendibilità dei dati contabili (da cui parte), e sarebbe incompatibile con una rettifica di tutte le singole componenti dei ricavi.

Questo sarebbe possibile solamente nell'ipotesi prevista dal secondo comma dell'art. 39.

Anche su questo punto la Commissione Tributaria Regionale non avrebbe fornito alcuna motivazione.

1.4. Con il quarto motivo la ricorrente eccepisce la violazione e falsa applicazione dell'art. 62 sexies del decreto legge 30 agosto 1993, convertito in legge 29 ottobre 1993, n. 427, nonché un differente profilo di omessa motivazione.

Questa norma sarebbe stata inapplicabile al caso di specie, o, comunque, sarebbe stata violata.

La norma stessa, infatti, sarebbe stata applicabile solamente ai periodi di imposta 1994, 1995 e 1996.

Nel caso di specie, invece, era stata applicata agli accertamenti per gli anni 1991 e 1992.

1.5. Con il quinto motivo la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione, sotto un differente profilo, del predetto art. 62 sexies, nonché l'omessa pronuncia sul punto.

Nel compiere l'attività di accertamento, l'Ufficio non avrebbe seguito i criteri indicati da un'apposita circolare del Ministero delle Finanze, ma avrebbe attribuito esclusivo rilievo al consumo di materie prime, senza tenere conto degli altri indici presuntivi indicati dalla circolare (clientela, ubicazione, dimensioni e caratteristiche dei locali, ecc.).

1.6. Infine, con il sesto ed ultimo motivo di impugnazione la contribuente lamenta il vizio di violazione dell'art. 24 della Costituzione e dell'art. 42, terzo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, nonché un ulteriore profilo di omissione di pronuncia.

Fa presente a questo proposito di avere eccepito nelle precedenti fasi di giudizio un ulteriore motivo di carenza di motivazione dell'atto derivante dalla mancata notificazione alla contribuente del processo verbale di constatazione.

Questo avrebbe comportato violazione dei diritti della difesa, anche perché l'avviso di accertamento sarebbe stato motivato "per relationem", con riferimento a quel processo verbale di constatazione.

Né la nullità sarebbe stata sanata dalla notificazione dello stesso processo verbale ai soci accomandatari.

La D.C. sottolinea a questo proposito il carattere assai limitato dei poteri che le spettavano in qualità di socio accomandante, e di non avere mai compiuto alcun atto di ingerenza nella gestione dell'attività societaria.

Anche su questo motivo di nullità, infine, la pronuncia avrebbe omesso qualsiasi motivazione.

2.1. Il ricorso non è fondato e non può trovare accoglimento.

Il primo motivo è inammissibile perché concerne circostanze, ed accertamenti di fatto non suscettibili di riesame in questa sede di legittimità.

2.2. Altrettanto deve dirsi, per le medesime ragioni, del secondo motivo di impugnazione, ugualmente inammissibile.

Né sussiste (né per il primo, né per il secondo motivo) difetto di motivazione: in realtà la sentenza motiva, in maniera sintetica ma sufficiente, sulle ragioni che rendono inattendibile la contabilità della società e giustificano il ricorso all'accertamento induttivo.

2.3. Il terzo motivo di impugnazione è infondato.

Anche a questo proposito valgono le medesime considerazioni sull'esistenza di una motivazione e sulla sua sufficienza.

Una volta ritenuto motivatamente che la contabilità della ditta non fosse attendibile, l'Ufficio non era tenuto a procedere ad un accertamento completamente sintetico, ma poteva - come ha fatto - procedere alla rettifica delle varie voci contabili.

Il metodo utilizzato rettificando le varie poste dava, del resto, maggiori garanzie ai contribuenti, e forniva una motivazione più specifica rispetto ad un accertamento completamente sintetico.

2.4. Anche il quarto motivo di impugnazione è infondato.

La fattispecie non rientra, infatti, nella previsione di applicazione dell'art. 62 sexies del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, in legge 29 ottobre 1993, n. 427.

La norma invocata indica all'Amministrazione i criteri da adottare nello scegliere i soggetti da sottoporre ad accertamenti nell'ambito della specifica attività di controllo programmata, per gli anni 1994, 1995 e 1996, nell'ambito degli studi di settore, dal precedente art. 62 bis della stessa normativa, e le percentuali di contribuenti, appartenenti alle diverse tipologie, da inserire in questi controlli.

Invece, l'accertamento oggetto di questa controversia fiscale concerne l'anno fiscale 1991, e non il triennio 1994-1996.

Come è evidente, la previsione di un programma generalizzato di verifiche per gli anni 1994-1996 non impediva all'Ufficio di effettuare altre verifiche, e di emettere accertamenti, secondo i criteri ordinari, per gli altri anni estranei a quel triennio.

Quella invocata costituiva, del resto, una norma di azione, diretta alla Amministrazione finanziaria, e destinata ad indirizzarne l'attività amministrativa, e non di una norma di relazione destinata a regolare i rapporti tra più soggetti, in ipotesi tra l'Amministrazione finanziaria ed i contribuenti.

2.5. A sua volta il quinto motivo di impugnazione è anch'esso infondato.

In primo luogo il motivo di impugnazione è basato su allegazioni difensive di fatto che non trovano riscontro negli accertamenti di fatto risultanti invece dalla sentenza impugnata.

In secondo luogo, per ritenere inattendibile la contabilità di impresa e procedere ad un accertamento induttivo, l'Ufficio non è tenuto a basarsi su tutti gli elementi astrattamente possibili, ma può basarsi soltanto su alcuni indici che ritenga adeguatamente significativi.

La materia è disciplinata, in particolare, dal terzo comma del già citato art. 62 sexies del decreto legge n. 331 del 1993, disposizione che (a differenza dei primi due commi, che la precedono, dello stesso articolo) ha introdotto una norma con efficacia a regime, valida per tutti gli accertamenti successivi all'entrata in vigore della legge di conversione.

La norma stabilisce che gli accertamenti effettuati ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 600 del 1973 "possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio dell'attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'art. 62 bis del presente decreto".

Quest'ultimo prevede, a sua volta, che il Ministero delle Finanze elabori appositi studi di settore per le diverse attività economiche "con particolare riferimento agli acquisti di beni e servizi, ai prezzi medi praticati, ai consumi di materie prime e sussidiarie, al capitale investito, all'impiego di attività lavorativa, ai beni strumentali impiegati, alla localizzazione dell'attività e ad altri elementi significativi in relazione all'attività esercitata".

Gli studi di settore così elaborati riportano criteri ed indici di riferimento che possono essere utilizzati dagli uffici accertatori.

Ciò non significa, però, che il singolo ufficio accertatore, nel compiere un accertamento, anche induttivo, sia tenuto a sua volta a prendere in considerazione tutti i dati che sarebbero richiesti per uno studio generale di settore, potendo basarsi invece, volta per volta, solo su alcuni elementi sintomatici.

L'accertamento, del resto, può basarsi, alternativamente, o sui criteri indicati dagli studi di settore, oppure sull'esistenza di gravi incongruenze tra i costi ed i ricavi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche dell'attività svolta.

Nel caso di specie l'Ufficio delle Imposte Dirette di San Remo ha ritenuto appunto che sussistessero incongruenze gravi tra i costi, i compensi ed i ricavi dichiarati e quelli ragionevolmente prevedibili in base alle caratteristiche dell'attività esercitata.

Il rilievo proposto appare, infine, generico, nel senso che non si allega affatto (per la verità neppure genericamente) che l'utilizzazione di un maggior numero di indici avrebbe comportato risultati complessivamente diversi e più favorevoli ai contribuenti.

2.6. E' infondato, e va disatteso, infine, anche l'ultimo motivo di impugnazione, in quanto il contraddittorio, ed il conseguente diritto al contraddittorio sorgono soltanto a seguito dell'impugnazione dell'avviso di accertamento.

Prima di questo momento la lite fiscale non sussiste (o, a tutto concedere, è meramente eventuale) e non sussiste un diritto al contraddittorio.

Peraltro il socio accomandante, quale è appunto la D.C., non aveva diritto alla notificazione del processo verbale di constatazione a carico della società.

Per il resto il motivo concerne in realtà la motivazione dell'avviso di accertamento (e non quella della sentenza della Commissione Tributaria Regionale), e perciò elementi di fatto, preesistenti all'instaurazione della lite fiscale, e, soprattutto, non censurabili in questa sede di legittimità.

3. Ogni altra questione rimane assorbita.

Va rilevato, in particolare, che non è stato investito dall'impugnazione il provvedimento di rettifica per asserita correzione di errore materiale.

Ogni possibile problematica di nullità della rettifica rimane estranea all'impugnazione, e perciò alla presente pronunzia.

4. Concludendo, dunque, il ricorso è infondato e non può che essere respinto, in quanto sono inammissibili o infondati tutti i sei motivi in cui si articola.

L'Amministrazione intimata non si è costituita e perciò la Corte nulla deve decidere in ordine alle spese di causa.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.