

Corte di Cassazione, sez. Tributaria, sent. 14 febbraio 2003, n. 2254

Svolgimento del processo

1. Sono stati depositati presso la Cancelleria della Corte di cassazione i due ricorsi n. 650/1999 e n. 21619/2000, i quali sono collegati dal fatto che il secondo, contrassegnato dal n. 21619/2000, è volto ad ottenere la cassazione di una sentenza - 28 maggio 1999, n. 92/99 - adottata dalla Commissione tributaria regionale del Veneto in sede di revocazione della stessa sentenza - 28 ottobre 1997, n. 78/02/97 - di cui si chiede la cassazione con il primo ricorso, contrassegnato dal n. 650/1999.

Più specificamente:

I) il 24 dicembre 1998 il signor P. G. notifica all'Amministrazione finanziaria dello Stato, in persona del Ministro delle finanze pro tempore, presso l'Avvocatura generale dello Stato, un ricorso per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale di Venezia 28 ottobre 1997, n. 78/02/97, depositata il 12 novembre 1997, che ha accolto l'appello dell'Ufficio delle imposte dirette di Mestre contro la sentenza della Commissione tributaria di primo grado di Venezia 29 novembre, n. 163/14/93, che aveva accolto il ricorso del contribuente contro l'avviso di accertamento n. 6311000303 in tema di IRPEF 1983;

II) il 6 novembre 2000 il signor P. G. notifica al Ministro delle finanze, presso l'Avvocatura generale dello Stato, un ricorso per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto 28 maggio 1999, n. 92/99, depositata il 23 settembre 1999, che ha dichiarato ammissibile il ricorso del contribuente in revocazione, esperito ai sensi dell'art. 395, n. 4, cpc, lo ha respinto nel merito e ha confermato, per l'effetto, la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto 28 ottobre 1997, n. 78/2/97.

2. I processi che precedono il grado di legittimità hanno avuto il seguente svolgimento.

I) Quanto al processo relativo al ricorso n. 650/1999 per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale di Venezia 28 ottobre 1997, n. 78/02/97:

- con avviso di accertamento n. 6311000303 l'Ufficio delle imposte dirette di Mestre innalza il reddito imponibile IRPEF 1983 del signor P. G., titolare di impresa familiare e socio della G. srl, dalle dichiarate L 45.817.000 a L 1.523.420.000, in conseguenza dell'accertamento di acquisti non fatturati né contabilizzati effettuati dall'impresa familiare e in conseguenza della rettifica del reddito della G. srl;

- il ricorso del contribuente è accolto dalla Commissione tributaria di primo grado;

- l'appello dell'Ufficio è, poi, accolto dalla Commissione tributaria regionale di Venezia con la sentenza 28 ottobre 1997, n. 78/02/97, depositata il 12 novembre 1997 ora impugnata per cassazione con il ricorso n. 650/1999.

La sentenza della Commissione tributaria regionale di Venezia 28 ottobre 1997, n. 78/02/97, è così motivata:

A) in via preliminare:

a) quanto alla rettifica del reddito dell'impresa familiare, essa è fondata sul processo verbale di constatazione cui l'avviso di accertamento ha correttamente rinviato per la propria motivazione;

b) quanto alla rettifica del reddito di partecipazione, l'omessa notificazione al socio dell'avviso di accertamento, rivolto alla società partecipata, non è stata impugnata dal contribuente con il ricorso introduttivo e la Commissione tributaria di primo grado, pronunciandosi su di essa, è andata, perciò, ultra petita;

B) nel merito:

a) relativamente al reddito dell'impresa familiare, si ricalcola il reddito imponibile, tenendo conto dell'ammissione, da parte dell'amministrazione finanziaria, della deducibilità dei costi relativi ad acquisti senza fattura;

b) per quanto concerne il reddito di partecipazione, il Collegio ritiene che il verbale di conciliazione tra la società a responsabilità limitata partecipata e l'amministrazione finanziaria contenga un errore materiale, la cui correzione conduce alla determinazione di un reddito di L 60.000.000.

In conclusione il reddito complessivo è determinato in L 142.814.000, di cui L 88.814.000 per reddito d'impresa e L 54.000.000 per reddito di partecipazione.

Il ricorso del contribuente è sostenuto con quattro motivi di impugnazione, riguardanti rispettivamente: 1) la spettanza dell'onere della prova delle vendite dei beni acquistati senza fattura; 2) la legittimità dell'avviso di accertamento del socio motivato per relationem all'avviso di accertamento della società partecipata; 3) la legittimità della rettifica del verbale di conciliazione, e 4) la ritualità della riproposizione, nel grado di appello, dei motivi e delle eccezioni proposte nel primo grado con atti di controdeduzione e con memoria, anziché con ricorso incidentale. Il ricorrente conclude chiedendo che sia cassata la sentenza impugnata. Con vittoria di spese ed onorari.

Il Ministero delle finanze resiste con controricorso e conclude chiedendo che il ricorso per cassazione sia respinto, in quanto inammissibile e infondato. Spese rifuse.

II) Quanto, poi, al ricorso n. 21619/2000 per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale di Venezia 28 maggio 1999, n. 92/99, lo svolgimento del relativo processo è stato il seguente:

- i primi due gradi di giudizio di merito relativi all'IRPEF 1983 del signor P. G. si sono conclusi con la sentenza della Commissione tributaria della Regione Veneto 28 ottobre 1997, n. 78, secondo la descrizione che se n'è appena fatta al punto 2.I);

- contro tale sentenza con atto del 28 dicembre 1998 il contribuente propone avanti alla Commissione tributaria regionale del Veneto ricorso per revocazione per erroneità relativa alla asserita mancata riproposizione in appello delle questioni affrontate dalla decisione di primo grado;

- il ricorso per revocazione del contribuente è dichiarato ammissibile, ma infondato nel merito, dalla Commissione tributaria regionale del Veneto con la sentenza 20 maggio 1999, n. 92/99, ora impugnata per cassazione con il ricorso n. 21619/2000.

La sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto 20 maggio 1999, n. 92/99, è così motivata: a parte le ragioni poste a base dell'ammissibilità del ricorso, è fondato il primo motivo di revocazione con il quale il contribuente lamenta che la sentenza revocanda, dopo aver esaminato i motivi di appello e di opposizione ed eccezione del contribuente, ha affermato di non poterli esaminare in quanto talune censure avverso l'operato dell'Ufficio, sia pure ritualmente proposte in primo grado e dichiarate assorbite dalla relativa sentenza di accoglimento, non erano state ritualmente riproposte in sede di costituzione e in memoria; il motivo è fondato perché il contribuente nella memoria di costituzione nel giudizio di appello proposto dall'Ufficio aveva concluso rinviando ai motivi di opposizione già dedotti alla documentazione esibita nel precedente grado di giudizio; se ne deduce che appare chiara l'intenzione del contribuente di richiamare, sia pure in via incidentale, tutte le eccezioni dedotte in primo grado non esaminate dalla decisione, perché ritenute superflue rispetto all'annullamento sulla base del criterio di economia nell'accoglimento dei motivi; peraltro, quanto alla lamentata violazione dell'art. 42 DPR 29 settembre 1973, n. 600, la mancata indicazione delle aliquote nell'avviso di accertamento non ne comporta la nullità, attesa la meccanicità della determinazione del tributo una volta che sia determinato l'imponibile; quanto alla prova per presunzione della distribuzione ai soci del maggior reddito accertato in capo alla società a ristretta base societaria, essa è da ritenere ammissibile, considerata l'esiguità dei soci.

Il ricorso per cassazione del contribuente, integrato con memoria, è sostenuto con tre motivi di impugnazione, dedicati rispettivamente: 1) alla nullità dell'avviso, di accertamento per mancata indicazione dell'aliquota applicata; 2) alla legittimità dell'imputazione per presunzione ai soci di società di capitali a ristretta base sociale di utili extracontabili; 3) alla legittimità dell'imputazione del reddito attribuito presuntivamente al socio per lo stesso anno in cui esso sarebbe stato prodotto, anziché nell'anno successivo. Il ricorso si conclude con la richiesta che, in via principale, in riforma dell'impugnata sentenza,

sia dichiarata la nullità dell'impugnato di avviso di accertamento per violazione dell'art. 42 DPR 29 settembre 1973, n. 600, e che, in via subordinata, quanto al reddito di partecipazione nella società G. Srl nel 1983, sia annullato l'impugnato avviso di accertamento e, in via di ulteriore subordinate, che la sentenza impugnata sia cassata per l'omessa pronuncia in ordine all'illegittima individuazione del periodo temporale interessato dalla distribuzione al socio dei maggiori redditi che sarebbero stati realizzati dalla società nel 1983.

Il Ministro delle finanze resiste con controricorso e conclude chiedendo che sia rigettato il ricorso e che siano adottate le conseguenziali statuizioni di legge, anche in ordine alle spese.

Motivi della decisione

1. Con il ricorso per cassazione n. 21619/2000 si sottopongono all'esame della Corte, in relazione al medesimo rapporto giuridico tributario costituito dall'IRPEF 1983 del signor P. G., questioni di diritto ulteriori rispetto a quelle che sono state sollevate con il ricorso n. 650/1999. Ne deriva la necessità della riunione dei due ricorsi ex art. 335 cpc.

2. In via preliminare rispetto all'esame nel merito delle sette singole questioni proposte dal ricorrente, il cui oggetto è già stato ricordato nelle premesse di fatto sintetizzando il contenuto dei due ricorsi, si deve osservare che la sentenza della Commissione tributaria regionale 28 maggio 1999, n. 92/99, adottata sul ricorso per revocazione della sua precedente sentenza 28 ottobre 1997, n. 78/02/97, ha completamente sostituito la sentenza impugnata, con la conseguenza che è precluso l'esame del merito delle questioni sollevate con il ricorso per cassazione n. 650/1999, il quale è, pertanto, inammissibile.

Resta, invece, da valutare la fondatezza dei motivi proposti con il ricorso n. 21619/2000.

3.1. Con il primo motivo addotto a sostegno del ricorso n. 21619/2000 il contribuente denuncia la violazione e la falsa applicazione dell'art. 42.2 e 42.3 DPR 29 settembre 1973, n. 600.

3.2. Il ricorrente sostiene, al riguardo, che nell'avviso di accertamento avrebbero dovuto essere indicate esattamente le aliquote applicate e non soltanto, come è stato fatto, l'aliquota minima e l'aliquota massima, cioè le aliquote marginali, perché così operando, l'amministrazione non avrebbe messo il contribuente in grado di ricostruire i calcoli effettuati dall'amministrazione finanziaria nella determinazione della maggiore imposta.

3.3. Il motivo è fondato.

L'art. 42.2 DPR 29 settembre 1973, n. 600, prevede espressamente che "L'avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato... ". Il successivo comma 3 dispone, poi, che "l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni e la motivazione di cui al presente articolo".

La questione di diritto che viene sottoposta all'esame della Corte è se l'art. 42.2 DPR 29 settembre 1973, n. 600, sia rispettato anche quando nell'avviso di accertamento siano indicate soltanto le aliquote marginali, cioè l'aliquota minima e l'aliquota massima applicate, o se sia necessario indicare specificamente l'aliquota effettivamente applicata al caso di specie ultima oggetto di accertamento.

La prima soluzione è sostenuta dal Ministro delle finanze, controricorrente in questo giudizio, secondo il quale, una volta che la pretesa tributaria sia stata indicata dall'Ufficio con la determinazione sia dell'imponibile sia delle aliquote minima e massima applicate, il riscontro dell'esattezza dei calcoli sarebbe evidentemente un'operazione matematica, desumibile dalla corretta applicazione della legge che quelle aliquote stabiliscono. Nel caso di specie, poi, nell'avviso di accertamento sarebbero state indicate le aliquote minime, quelle massime nonché quelle irrogate, che, del resto, il contribuente ben conosceva, posto che nel modello 740/84 erano state indicate, tra le istruzioni ministeriali, anche le aliquote per scaglioni di reddito.

La tesi del Ministro, delle finanze non può essere condivisa per molteplici ragioni. Anzitutto, la formulazione letterale dei commi 2 e 3 dell'art. 42 DPR 29 settembre 1973, n. 600, è estremamente chiara e ad essa si deve rimanere strettamente ancorati, ai sensi dell'art. 12 delle Disposizioni sulla legge in generale premesse al codice civile, se non si vuole adottare un'interpretazione sostanzialmente abrogativa. In secondo luogo, l'obbligo per l'Ufficio di indicare l'aliquota effettivamente applicata al contribuente destinatario dell'avviso di accertamento, e non tanto e non solo le aliquote marginali, deriva dal fatto che il legislatore del 1973, pur essendo evidentemente consapevole che la quantità del contenuto dell'imposta soggiace alla riserva di legge ex art. 23 Cost. e che essa è, perciò, in astratto, determinabile anche da parte del contribuente, in tanto ha previsto addirittura la nullità dell'avviso di accertamento per l'omessa indicazione dell'aliquota applicata in quanto ha voluto assicurare al cittadino una tutela particolarmente elevata, consistente nell'esplicitazione dei dati di calcolo assunti dall'amministrazione finanziaria. Inoltre, si consideri che l'aliquota effettivamente applicata per la determinazione della quantità del contenuto delle imposte progressive, come appunto si verifica per l'IRPEF, è parte essenziale della motivazione dell'avviso di accertamento, della cui fase di formazione rende conoscibile un aspetto essenziale. Infine, l'indicazione dell'aliquota effettivamente applicata si rende ancor più necessaria, per la conoscenza della corretta formazione della volontà dell'Ufficio tributario, se si considera che il mutamento delle aliquote dell'IRPEF è uno strumento di politica economica del quale il legislatore si è frequentemente avvalso del corso del tempo.

4. La fondatezza del primo motivo di ricorso, basata sulle considerazioni che si sono appena illustrate, rende superfluo prendere in considerazione le altre due censure, che risultano, pertanto, assorbite.

5. In conclusione, riuniti il ricorso n. 650/1999 e il ricorso n. 21619/2000, si deve dichiarare inammissibile il primo ricorso, si deve accogliere il primo motivo del secondo ricorso, del quale si devono dichiarare assorbiti il secondo e il terzo motivo. Conseguentemente la sentenza impugnata dev'essere cassata e, dal momento che non si rendono necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384.1 cpc, dichiarando la nullità dell'avviso di accertamento.

6. In considerazione della particolare struttura della fattispecie oggetto di controversia, si ritiene equo compensare fra le parti le spese processuali relative all'intero giudizio.

Pqm

la Corte riunisce i ricorsi n. 650/1999 e n. 21619/2000, dichiara inammissibile il primo ricorso, accoglie il primo motivo del secondo ricorso, di cui dichiara assorbiti il secondo e il terzo motivo, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, dichiara la nullità dell'avviso di accertamento. Le spese processuali dell'intero giudizio sono compensate tra le parti.