

Corte di Cassazione, sez. Tributaria, sent. 6 novembre 2002, n. 15524

Svolgimento del processo

A seguito di processo verbale di constatazione del Nucleo Regionale di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza di Trieste, redatto in data 16 dicembre 1992, l'Ufficio II.DD. di Udine provvedeva a notificare in data 20 ottobre 1993 alla società L. S.p.A., poi incorporata nella I. S.p.a., poi divenuta L. S.p.a, l'avviso di accertamento relativo ai redditi 1991.

Con detto avviso veniva rettificato: a) il reddito ai fini IRPEG da Lire 235.650.000 di perdite dichiarate a Lire 2.365.345.000 di reddito accertato; b) il reddito ai fini ILOR da Lire 0 dichiarate a Lire 2.547.771.000 accertate.

Avverso tale atto presentava ricorso la predetta società, eccependo: in via pregiudiziale: l'illegittimità dell'avviso di accertamento per carenza di motivazione; nel merito: la nullità dell'atto per la infondatezza dei rilievi mossi.

In subordine chiedeva venisse esclusa la applicabilità delle sanzioni.

La Commissione Tributaria di I grado, respinta l'eccezione pregiudiziale di nullità dell'avviso di accertamento, accoglieva parzialmente il ricorso proposto dalla società.

In particolare, il Giudice di prima istanza annullava la ripresa a tassazione di cui al punto "C" dell'avviso di accertamento (indebita deduzione di quote di ammortamento per Lire 168.111.941); confermava i recuperi impositivi di cui ai punti "A" (minusvalenze indeducibili), "B" (plusvalenze non dichiarate) e "D" (irregolare deduzione di quote di ammortamento). Dichiarava non dovute le sanzioni irrogate dall'Ufficio.

Avverso la decisione della Commissione di primo grado appellavano entrambe le parti del giudizio. Con sentenza 7 settembre 1998, n. 51/03/98 la Commissione Tributaria Regionale del Friuli Venezia Giulia confermava la decisione impugnata.

Ricorre per cassazione la Amministrazione Finanziaria, con ricorso notificato il 28 ottobre 1998 deducendo due motivi; la L. S.p.a resiste con controricorso eccependo in primo luogo la inammissibilità del ricorso. A sua volta la L. S.p.a ha notificato il 26 ottobre 1998 ricorso deducendo tre motivi cui la Amministrazione resiste con controricorso.

Con Ordinanza 30 ottobre 2001 la Corte provvedeva a riunire i due ricorsi proposti contro la medesima sentenza e riteneva opportuno rinviare la controversia a nuovo ruolo.

Motivi della decisione

Con il primo motivo di ricorso la L. S.p.a deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 42 del D.P.R. 600/1973 e dell'art. 3 della legge 241/1990 lamentando che il giudice d'appello abbia illegittimamente respinto la eccezione di nullità dell'avviso di accertamento, non essendo sufficiente un generico richiamo al processo verbale di constatazione.

Il motivo deve essere rigettato alla luce della costante giurisprudenza di questa Corte secondo cui l'avviso di accertamento deve ritenersi sufficientemente motivato qualora, pur senza un'apposita enunciazione delle ragioni giustificative del superamento della presunzione di veridicità delle scritture contabili prodotte dal contribuente, contenga un esplicito richiamo a processi verbali redatti in sede di verifica dalla Polizia Tributaria, conosciuti o conoscibili dal contribuente, così da porlo sicuramente in grado di apprendere gli elementi essenziali della pretesa tributaria al fine di una eventuale efficace contestazione (si veda da ultimo la sentenza n. 6330 del 3 maggio 2002).

Nel caso di specie non vi è dubbio, né viene contestato, che la L. abbia avuto comunicazione e conoscenza del processo verbale di constatazione redatto a suo carico dal Nucleo Regionale di Polizia Tributaria.

L'avviso di accertamento, poi, richiamava esplicitamente tale processo verbale di constatazione.

Con il secondo motivo di ricorso la L. S.p.a deduce violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 52, 54, 66, 75 del D.P.R. 917/1986, motivazione illogica in ordine alla

ricostruzione del contratto di "leasing". Illegittimità dell'avviso perché recante una pretesa infondata.

Nell'ambito di questo motivo la contribuente deduce anche nullità della sentenza per ultrapetizione; violazione dell'art. 112 c.p.c. e del principio della corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato.

Il motivo merita nell'insieme accoglimento.

Nella determinazione della competenza, la società ricorrente ha seguito - negli anni - una costante impostazione giuridica e contabile, ritenendo che plusvalenze e minusvalenze avessero origine dalla cessione dei cespiti precedentemente concessi in leasing. Detta cessione veniva considerata effettiva e perfezionata non alla scadenza dei singoli contratti di locazione finanziaria, bensì successivamente quando, a seguito della dichiarazione espressa del conduttore di voler diventare proprietario del bene ovvero del suo silenzio, interpretato dalla società quale nuova proposta contrattuale di acquisto, solo dopo aver appurato il rispetto delle clausole contrattuali e ricevuto conferma degli incassi, la società provvedeva ad emettere atto di vendita (notarile o meno a seconda della natura del bene).

Simile prassi non appare in contrasto con la legge. Invero la locazione finanziaria è un contratto di cui le parti contraenti possono liberamente determinarne il contenuto, nell'ambito della generale libertà contrattuale sancita dall'art. 1322 del codice civile.

Nei "contratti tipo" predisposti dalla L. il consenso al trasferimento della proprietà del bene locato era poi subordinato alle verifiche con esito positivo della sussistenza delle condizioni formali e sostanziali astrattamente previste nel contratto medesimo. E quindi il perfezionamento del trasferimento della proprietà si realizzava esclusivamente nel momento in cui la L. accettava di vendere, il che avveniva solo con la stipula dell'atto di vendita.

La Amministrazione ha invece ritenuto irrilevanti ai fini fiscali atti e comportamenti successivi alla manifestazione di volontà, espressa dal conduttore, di divenire proprietario del bene, con cui il contratto sarebbe già perfezionato, incidendo esclusivamente sull'adempimento degli obblighi contrattuali. L'Ufficio sostiene cioè che il contratto di leasing deve obbligatoriamente sottostare al principio consensualistico, per effetto del quale i diritti si trasmettono per effetto del consenso delle parti legittimamente manifestato.

Simile tesi deve però essere respinta. Invero non sussiste alcuna ragione in base alla quale le parti non possano subordinare il trasferimento della proprietà del bene ad un fatto diverso ed ulteriore rispetto alla semplice manifestazione di volontà dell'acquirente. E dunque la pretesa del Fisco risulta infondata.

L'accoglimento del secondo motivo comporta l'assorbimento del terzo con cui la società deduce che comunque, anche nella ipotesi in cui fosse accolta la tesi giuridica della Amministrazione non si sarebbe realizzata alcuna sottrazione di imponibile, ma solo una errata contabilizzazione dello stesso. E dunque le riprese operate dalla Amministrazione sarebbero comunque illegittime perché darebbero luogo a duplicazione di imposta.

Il ricorso della Amministrazione è ammissibile essendo stato proposto dal Ministero, legittimato nel giudizio di Cassazione.

Con il primo motivo di ricorso la Amministrazione investe un profilo della sentenza di merito che non è coinvolto nel ricorso della contribuente.

Con il rilievo C la Amministrazione aveva disconosciuto i criteri di ammortamento dei beni concessi in leasing adottati dalla Società, la quale ha computato l'ammortamento dei beni in questione dividendo il loro costo per la durata della locazione, escluse le frazioni di esercizio esaurienti in pochi giorni o in poche settimane.

A sua volta la Commissione Regionale ha avallato la tesi della società ritenendo "di poter condividere la scelta effettuata dalla ricorrente di non considerare quali esercizi, ai fini della determinazione delle quote di ammortamento, le frazioni di esercizio di brevissima durata (e cioè dell'ordine di pochi giorni o, al massimo, di poche settimane)".

Il punto viene contestato dalla Amministrazione che deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 67, 8° comma, del T.U.I.R. e dell'art. 13 del decreto di attuazione n. 42 del 1988, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., ed art. 62, primo comma, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Il motivo merita accoglimento.

Infatti la citata normativa sugli ammortamenti prevede che nella determinazione delle quote di ammortamento di beni concessi in leasing vengono considerati tutti gli esercizi di durata della locazione, considerando tali anche le frazioni di esercizio.

L'espressione "frazioni di esercizio" non lascia all'interprete alcuno spazio per valutare come "frazione" solo una "frazione consistente". Anche 1/365 è una frazione di anno.

La riprova della infondatezza della tesi seguita dal giudice di merito affiora quando si considerino le incertezze in cui tale tesi fatalmente sfocia. Quale frazione dovrà essere considerata rilevante, e quale irrilevante ai fini dell'ammortamento? Un mese, due mesi, sei mesi... Ogni soluzione è attendibile come qualsiasi altra.

Il secondo motivo di ricorso della Amministrazione, relativo alla applicazione o meno delle sanzioni per incertezza nella disposizione di legge applicata, è assorbito a seguito dell'accoglimento del secondo motivo di ricorso proposto dalla contribuente.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo motivo di ricorso della contribuente, accoglie il secondo, dichiara assorbito il terzo; accoglie il primo motivo di ricorso della Amministrazione, assorbito il secondo.

Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti, e rinvia la controversia ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale, che deciderà anche per le spese di questa fase di giudizio.