

Corte di Cassazione, sez. Tributaria, sent. 30 ottobre 2002, n. 15319

Svolgimento del processo

A seguito del processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza di Verona del 7.4.94, conseguente ad altro accertamento operato dalla Guardia di Finanza di Saronno, l'Ufficio Distrettuale delle imposte Dirette di Verona notificava alla S. il 31.7.95 l'avviso di accertamento relativo ad IRPEG ed ILOR, con cui rettificava la dichiarazione dei redditi prodotta per il 1991, disconoscendo la deducibilità dei costi relativi alle fatture emesse nel periodo dalla SA. nei confronti della S. per complessive L. 980.711.000.

La Società proponeva ricorso.

La Commissione Tributaria Provinciale di Verona con sentenza n. 199/03/1996 del 29.11-19.12.96 rigettava il ricorso.

La S. proponeva appello.

La Commissione Tributaria Regionale di Venezia con sentenza n. 280/03/98 del 17.9-16.11.98 rigettava l'appello e condannava la Società al pagamento delle spese processuali.

La F.A., già S., proponeva ricorso per cassazione. In via principale, deduceva i seguenti motivi: la violazione e falsa applicazione dell'art. 39 D.P.R. n. 600/73 e dell'art. 2729 c.c., in relazione all'art. 360 n. 3 e 5 c.p.c., per non essere stato censurato l'illegittimo procedimento presuntivo d'accertamento utilizzato dall'Amministrazione Finanziaria, che aveva sostenuto la fittizietà delle fatture SA. contabilizzate dalla S. sulla base di due presunzioni tra esse concatenate; la violazione dell'art. 360 n. 5 c.p.c., per il salto logico tra fatto posto a base della presunzione e fatto dedotto; la mancata rilevazione del difetto di motivazione dell'avviso di accertamento, rinviante attraverso il richiamo della Guardia di Finanza di Saronno a risultanze e valutazioni contenute in un processo verbale della Guardia di Finanza di Milano redatto nei confronti di soggetto terzo e mai prodotto agli atti del giudizio; l'omesso esame ovvero l'erronea ed insufficiente motivazione di punti decisivi prospettati e documentati dalla Società ed, in particolare, gli incontestati pagamenti delle fatture, le conferme testimoniali dei dipendenti della Società che ricevettero il politene acquistato dalla SA. e le risultanze documentali e peritali che confermavano l'integrale utilizzo del quantitativo di politene complessivamente acquistato nel 1991. In via subordinata, la Società deduceva la violazione e falsa applicazione degli artt. 75 co. 4° e 101 D.P.R. n. 917/86, in ordine alla negata deducibilità della maggiore ILOR dall'imponibile IRPEG accertato, nonché per la contraddittorietà della motivazione con cui sul punto era stato deciso. Pertanto, la F.A. concludeva chiedendo cassare l'impugnata sentenza.

Proponeva controricorso il Ministero delle Finanze - Ufficio delle Entrate di Verona 2 (già Ufficio Distrettuale Imposte Dirette di Verona) - in persona del Ministro pro tempore. L'Amministrazione Finanziaria controdeduceva che il rilievo formulato con il primo motivo era infondato, in quanto erano molteplici i fatti certi sulla base dei quali erano state ritenute insussistenti le cessioni della SA. ed era stata ritenuta provata la fittizietà delle operazioni poste in essere dalla SA. nei confronti della S., per cui non c'era stata doppia presunzione, né violazione delle norme citate. Quanto al secondo motivo, rilevava che: gli acquisti fittizi costituivano solo uno dei fatti posti a fondamento della presunzione di inesistenza delle operazioni; con accertamento di fatto, insindacabile in sede di legittimità, nella impugnata decisione era stato evidenziato che non vi era prova dell'avvenuta consegna della materia prima; le dichiarazioni sottoscritte dai dipendenti della Società, oltre a non essere ammissibili nel processo tributario, erano inattendibili; era irrilevante la circostanza che il pagamento delle forniture fittizie avveniva mediante assegni; la consulenza tecnica di parte, relativa alla utilizzazione di materia prima, non era idonea ad inficiare la presunzione di inesistenza delle operazioni; in presenza di presunzioni, gravi, precise e concordanti, l'Ufficio era autorizzato a rettificare i ricavi dichiarati; il riferimento al processo verbale di constatazione, che si assumeva sconosciuto, era superato da quanto accertato in sentenza in ordine alla mancanza di prova sul punto; le censure formulate consistevano nel tentativo di portare all'esame della Suprema Corte

valutazioni di fatto, fornite di adeguata e logica motivazione, come tali non sindacabili in sede di legittimità. Pertanto, il Ministro concludeva chiedendo respingersi il ricorso, con rifusione di spese.

Motivi della decisione

Il ricorso è risultato destituito di fondamento per quanto attiene alla articolazione del primo e del secondo motivo.

In particolare, le questioni relative agli acquisti fittizi, alla consegna di materie prime ed alle dichiarazioni sottoscritte dai dipendenti devono qualificarsi come accertamenti in fatto non sindacabili in sede di legittimità.

Senza tacere che non sono ammissibili le prove testimoniali nel processo tributario.

Deve, invece, ritenersi fondata la doglianza formulata con il terzo motivo di ricorso: l'avviso di accertamento, attraverso il richiamo della Guardia di Finanza di Saronno alle risultanze ed alle valutazioni contenute in un processo verbale redatto dalla Guardia di Finanza di Milano non solo rinviava ad un atto sorto in relazione alla posizione di un soggetto terzo, ma non essendo stato mai prodotto agli atti del giudizio si traduceva in un grave difetto di motivazione dell'avviso.

Già il rinvio ad una situazione rispetto alla quale la Società era estranea e, quindi, priva della necessaria conoscenza dei dati reali, pregiudicava notevolmente l'esercizio del diritto di difesa nella pienezza della sua esplicazione.

Si aggiunga che il verbale richiamato - si ripete, fuori della diretta disponibilità della Società - non era allegato all'avviso di accertamento, sicché restava privo di riscontro un elemento fondamentale, posto a base del requisito motivazionale del provvedimento impositivo, così facendo venir meno la stessa validità dell'avviso di accertamento.

Con accentuato rigore rispetto ad un orientamento che per la validità dell'accertamento, motivato per relationem, riteneva sufficiente la messa a disposizione della controparte o quanto meno del giudice dell'atto cui si fa riferimento (Cass. 2.8.2000, n. 10148) - situazione che nella specie non risulta neppure verificata - un più recente orientamento ha affermato la nullità di un accertamento, motivato con il rinvio ad un atto dell'amministrazione non allegato all'avviso e non noto al contribuente (Cass. Sez. Trib., 3.12.2001, n. 15234).

In conclusione, va accolto il terzo motivo di ricorso, mentre devono essere rigettati gli altri.

Conseguentemente, l'impugnata sentenza va cassata in relazione al motivo come innanzi accolto, con rinvio ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale del Veneto. Il giudice tributario del rinvio provvederà anche in ordine alle spese.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso e rigetta gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto; rinvia, anche per le spese, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale del Veneto.

Corte di Cassazione, sez. Tributaria, sent. 6 novembre 2002, n. 15521

Svolgimento del processo

La Amministrazione finanziaria ricorre per cassazione deducendo quattro motivi, avverso la sentenza n. 33/99 del 7 luglio 1999 con cui la Commissione Tributaria di secondo grado di Trento accoglieva l'appello dei contribuenti e per l'effetto dichiarava nullo per difetto di motivazione l'avviso di rettifica con cui l'ufficio IVA di Trento riteneva soggetto costituire nel loro complesso uno scambio soggetto ad IVA gli accordi intercorsi fra la "I. spa" la "In. spa", e aventi come obbiettivo la creazione dell'Interporto previsto dalla legge provinciale di Trento 17/1983. In particolare l'Ufficio rilevava che la "I. spa" non avendo ricevuto dalla "In. spa" regolare fattura per quasi 20 miliardi di lavori avrebbe dovuto emettere un documento con le indicazioni di cui all'art. 21 del D.P.R. 633/1972 versando la relativa imposta calcolata con l'aliquota del 19%. Resistono con controricorso la società Int. già I. spa ed in proprio G.L. e G.S. quali legali rappresentanti della società.

Motivi della decisione

Con il primo motivo la Amministrazione deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 99 e 100 c.p.c., in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3 e 4 c.p.c. ed all'art. 62, primo comma, d.lgs. 31.12.1992, n. 546.

Sostiene la ricorrente che la Commissione Regionale avrebbe dovuto dichiarare la inammissibilità dell'appello proposto dal Sig. L. per carenza di legittimazione attiva e, comunque, per carenza di interesse. Siccome la sua posizione sostanziale era limitata alla eventuale debenza della sanzione, la sentenza di primo grado era per lui totalmente satisfattiva, avendo affermato la sua estraneità ai fatti in contestazione e la insussistenza di responsabilità a proprio carico.

Il motivo merita con tutta evidenza accoglimento; poiché il sig. L. non aveva alcun interesse alla impugnazione di una sentenza a lui favorevole.

Con il secondo motivo la Amministrazione deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. e motivazione contraddittoria, insufficiente ed illogica sui punti decisivi della controversia, in relazione all'art. 360 primo comma, nn. 3, 4 e 15 c.p.c. ed all'art. 62, primo comma, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Con il terzo violazione e falsa applicazione dell'art. 56, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 e dei principi generali in tema di contenzioso tributario, e motivazione insufficiente ed illogica su punti decisivi della controversia, in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3 e 5, c.p.c. ed all'art. 62, primo comma, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Con il quarto motivo violazione e falsa applicazione dell'art. 1322, dell'art. 1552 ss., dell'art. 1655 ss. cc., e motivazione insufficiente ed illogica su punti decisivi della controversia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c. ed all'art. 62, primo comma, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

I tre motivi così esposti meritano accoglimento nei limiti che verranno in prosieguo esposti.

Occorre, in primo luogo, osservare che il giudice di secondo grado è giudice del merito della causa e non può limitare il suo esame alla valutazione della congruità, adeguatezza e coerenza della pronuncia di primo grado. Nel nostro caso, il giudice d'appello esprime censure di "contrattorietà" alla sentenza di primo grado; ed afferma che essa "di fronte ad una discordante costruzione effettuata, rispettivamente, nel processo verbale di constatazione e nell'avviso di rettifica, è giunta, per cercare di salvare il salvabile, una ricostruzione diversa sia dalla prima che dalla seconda". Ma queste valutazioni negative dovevano condurre una pronuncia "in positivo" priva dei difetti rilevati nella sentenza criticata.

Su questa strada sembra, invero, collocarsi la sentenza qui impugnata quando afferma: "come può il contribuente difendersi adeguatamente se nel processo verbale si parla di contratto di appalto e nell'avviso di rettifica si ipotizzano "operazioni permutative"? Il rinvio, per la motivazione, ad altro

atto dell'Amministrazione è ammissibile solo se, ed in quanto, ambedue gli atti siano concordi nell'attribuzione, al negozio intervenuto, del medesimo nomen iuris".

Ma l'asserzione polemica non appare sufficiente a sorreggere il dispositivo. Sembra infatti che in caso di eventuale contrasto fra avviso di accertamento e processo verbale cui l'avviso di accertamento faccia rinvio debbano prevalere le considerazioni contenute nell'avviso di accertamento (che è atto della amministrazione attiva competente). A ben vedere però la stessa contraddittorietà fra i due atti non è adeguatamente argomentata: la dizione "operazioni permutative" può infatti alludere ad atti di permuta (certo non assimilabili al contratto di appalto), ma può anche alludere a operazioni economiche di scambio (quali ben può essere un appalto).

Era quindi obbligo del giudice di merito spiegare perché i due atti fossero eventualmente incompatibili e fra di loro contraddittori, e non invece suscettibili di reciproca integrazione.

Il giudice sarebbe così giunto alla individuazione dell'atto impositivo, e nella ipotesi in cui esso non risultasse nullo (ad esempio per una assoluta incomprendibilità che doveva però essere dimostrata e non solo affermata apoditticamente), avrebbe dovuto procedere alla valutazione della fondatezza della pretesa fiscale in rapporto all'atto così ricostruito.

Questa complessa ricostruzione logica è assente nella sentenza impugnata che deve quindi essere cassata con rinvio. Il giudice di rinvio dovrà attenersi alla seguente massima:

"quando la amministrazione finanziaria emetta un avviso di accertamento che contenga un rinvio al processo verbale della Guardia di finanza, il giudice di merito deve procedere ad una ricostruzione dell'atto impositivo integrando in quanto possibile nell'avviso di accertamento gli elementi contenuti nel processo verbale; quindi ove l'atto impositivo non risulti nel suo insieme nullo, il giudice di merito dovrà valutare la fondatezza o meno della pretesa fiscale in rapporto all'atto ricostruito".

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso per quanto di ragione, cassa la sentenza impugnata e rimette la controversia ad altra sezione della Commissione Tributaria di II grado di Trento, che deciderà anche per le spese.