

## **Sentenza del 30/11/2009 n. 25197 - Corte di Cassazione Sentenza del 30/11/2009 n. 25197 - Corte di Cassazione**

### **Intitolazione:**

Iva Accertamento Avviso di accertamento - Motivazione contraddittoria - Conseguenze - Nullità dell'avviso.

### **Massima:**

In tema di I.V.A., la motivazione dell'avviso di accertamento deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione: presupposti di fatto e ragioni giuridiche che possono essere plurali ma, ovviamente, non in contrasto fra loro, essendo destinati a sorreggere una decisione dell'amministrazione, sia pure impugnabile; decisione che non è tale, ed determina la nullità dell'atto che (non) la contiene, qualora non presenti il necessario carattere di univocità.

### **Testo:**

Fatto e Diritto - 1.- Dati del processo.

1.1.- il ministero delleconomia e delle finanze e l'agenzia delle entrate chiedono annullarsi, per due motivi infra specificati, la sentenza indicata in epigrafe, con cui la commissione tributaria regionale, rigettando, previa riunione, gli appelli proposti in principalità dall'ufficio ed incidentalmente dalla contribuente, U.S. du C. de F. s.a. (di seguito, K.), contro le sentenze nn. 404 e 405/01/2001 della commissione tributaria provinciale di Milano, le conferma quanto alla ritenuta nullità degli avvisi di rettifica emessi dal locale ufficio IVA - che disconosceva crediti dimposta, rispettivamente, in L. 394.411.000 e L. 1.793.139.000, per gli anni 1995 e 1996, impugnati dalla suddetta contribuente, assumendo però, a modifica dell'opinione espressa dai primi giudicanti, la contraddittorietà della motivazione quale vizio determinante la nullità degli atti impositivi.

1.2.- La nominata contribuente resiste mediante controricorso, illustrato da memoria.

2.- Questione pregiudiziale.

2.1.- Deve essere dichiarata l'infondatezza del ricorso proposto dal ministero delleconomia e delle finanze, non legittimato attivamente in questa causa per non aver partecipato al giudizio d'appello - dal quale deve intendersi tacitamente estromesso (Cass. nn. 9004/2007, 22889/2006) - essendo tale giudizio iniziato il 22.4.2002, dopo l'entrata in funzione (1.1.2001) delle agenzie fiscali, e svolto nei soli confronti dell'agenzia delle entrate appellante (ufficio di Milano 1). Le relative spese debbono essere interamente compensate fra le parti, per giusti motivi, essendosi formata la giurisprudenza citata in epoca successiva alla proposizione di ricorso.

3.- Oggetto della controversia.

3.1.- La commissione tributaria regionale - confermando la sentenza di primo grado, che aveva accolto i ricorsi della contribuente avverso avvisi di accertamento e rettifica, per ritenuta non spettanza di crediti IVA - ne corregge radicalmente la motivazione, riconoscendo fondata l'originaria eccezione della contribuente di nullità degli atti impositivi, per contraddittorietà della motivazione.

3.2.- Afferma, in particolare:

3.2.1.- che tali avvisi espongono una duplice, e contraddittoria, ragione della pretesa fiscale: la prima, di carattere soggettivo, ricavabile dal processo verbale di constatazione integralmente richiamato, consistente nel negare a K., avente una stabile organizzazione in Italia (- C.I.F.S. - s.r.l.), il diritto di esporre in dichiarazione (tramite il proprio rappresentante fiscale) il credito dimposta, diritto che sarebbe spettato solo alla società C.I.F.S.; la seconda, di carattere oggettivo, per cui lo stesso diniego dipenderebbe dal fatto che gli acquisti, cui si riferisce il credito dimposta, non sarebbero inerenti all'esercizio dell'impresa, poiché K. non rivestirebbe il ruolo di impresa, ma di consumatore finale;

3.2.2.- che la duplice rappresentazione di fatti posti a fondamento degli atti di rettifica ... non consentendo al contribuente di attuare adeguatamente la propria difesa ... avrebbe condizionato tutto il successivo decorso processuale; durante il quale l'ufficio avrebbe mantenuto pure un comportamento ambiguo e contraddittorio, dichiarando in appello che la tesi della non inerenza all'esercizio dell'impresa sarebbe secondaria e marginale, ed omettendo di impugnare la sentenza di primo grado in ordine alla ritenuta mancanza di prova sulla qualità di consumatore finale della K.;

3.2.3.- che, in conclusione, gli avvisi di rettifica sarebbero nulli, in quanto la situazione di obiettiva incertezza delle ragioni della pretesa, risolvendosi in mancanza della motivazione, avrebbe leso i diritti della difesa.

3.3.- Espone poi, per completezza, un giudizio di validità della notificazione degli avvisi (contestata con l'appello incidentale) e di insufficienza di prova in ordine all'identificazione della ditta C.I.F.S. quale stabile organizzazione nello Stato della società straniera.

#### 4.- Motivi del ricorso.

4.1.- Agenzia delle entrate chiede annullarsi la sentenza della commissione regionale per i seguenti motivi:

4.1.1.- violazione e falsa applicazione del **D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633**, artt. 56, 4, 17, 19, 21, 38 ter, e del loro combinato disposto; dei principi generali in materia di motivazione e validità degli atti impositivi; motivazione omessa, insufficiente, contraddittoria: l'avviso di accertamento - atto esplicativo di una pretesa, non avente carattere decisorio - potrebbe essere motivato, senza che questo ne determini l'invalidità, in base ad una pluralità di ragioni, anche in contraddizione fra loro; le quali non costituirebbero una motivazione ambigua né produrrebbero lesione del diritto di difesa, che può e deve esplicitarsi nei confronti di tutte le ragioni motivanti l'atto impositivo; cui basterebbe, per essere fondato, la riconosciuta esattezza di una sola di tali ragioni; nessuna contraddizione, daltronde, esisterebbe realmente fra le ragioni poste a base degli avvisi impugnati, giacché l'erario, parlando di acquisti non fatti nell'esercizio dell'impresa, si sarebbe riferito pur sempre alla circostanza che K. aveva una stabile organizzazione in Italia e che, quindi, gli acquisti dovevano essere fatturati non direttamente nei suoi confronti, bensì nei confronti di C.I.F.S.; cosicché, unico essendo il dato di fatto rilevante, posto a fondamento della pretesa (esistenza di una stabile organizzazione della contribuente in Italia), le diverse argomentazioni giuridiche possibili a partire da tale dato non darebbero luogo ad alcuna contraddizione; fermo restando che il motivo espresso dall'ufficio, se ipoteticamente diverso dagli argomenti contenuti nel richiamato processo verbale di constatazione, dovrebbe prevalere su questi ultimi, stante il carattere meramente strumentale del rapporto informativo rispetto all'accertamento vero e proprio, di esclusiva competenza dell'ufficio;

4.1.2.- violazione e falsa applicazione del **D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546**, art. 7; del **D.P.R. n. 633 del 1972**, artt. 4, 17, 19, 21, 38 ter, 54; della Direttiva CEE n. 77/388; del **D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917**, art. 162 (?); degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c.; del combinato disposto di tali fonti; dei principi generali in materia di prova e di società di capitali; di motivazione della sentenza; motivazione omessa, insufficiente, contraddittoria: poiché C.I.F.S. s.r.l. è stabile organizzazione di K. nel territorio dello Stato - come accertato con pronuncia passata in giudicato (sentenza cass. n. 6799/2004 di questa suprema corte, pronunciata fra le stesse parti in relazione ad altre annualità d'imposta), le fatture relative ad acquisti effettuati in Italia dovevano essere emesse nei confronti della medesima società C.I.F.S., mentre essa non doveva emettere alcuna fattura nei confronti di K. (non avrebbe quindi potuto esporre alcun credito d'imposta), trattandosi di unica impresa.

#### 5.- Decisione.

5.1.- Il ricorso è infondato e deve essere rigettato. Le spese del presente giudizio di cassazione debbono essere interamente compensate fra le parti per giusti motivi, ravvisati nella particolare complessità delle questioni giuridiche e di fatto costituenti oggetto della controversia; essendo lobbiettiva difficoltà del giudizio indirettamente confermata dalle contrastanti argomentazioni poste dai giudicanti di merito a fondamento delle rispettive decisioni.

#### 6.- Motivi della decisione.

6.1.- La sentenza impugnata - a prescindere dai giudizi finali (v. par.3.3), dichiaratamente assunti per completezza, da ritenere del tutto superflui stante la ravvisata nullità degli avvisi, ragion per cui le censure riguardanti tali motivi debbono considerarsi inammissibili (S.U. n. 8087/2007; Cass. nn. 13068/2007, 18170/2006) - espone esaurientemente le ragioni, generali e specifiche, in virtù delle quali la pretesa fiscale, tradotta in un atto impositivo giustificato da due distinti ed inconciliabili motivi, dovrebbe essere disattesa. Ragioni essenzialmente compendiate, secondo il giudicante a qua, nella lesione del diritto di difesa del contribuente causata, in origine, dalla doppiezza della motivazione e, con riferimento specifico allo svolgimento del processo, dall'ambigua condotta dell'ufficio che, sposando ora luna ora l'altra ratio dell'atto impositivo, avrebbe oggettivamente disorientato la controparte.

6.2.- A questa impostazione, abilmente la difesa erariale contrappone, col primo motivo di censura (par. 4.1.1), nell'ordine:

6.2.1.- il carattere non decisorio dell'avviso di accertamento, ragion per cui l'esposizione di una doppia (o molteplice) motivazione della pretesa, quandanche internamente contraddittoria, non la invaliderebbe, potendo (e dovendo, in tal caso) il contribuente contrastare ciascun motivo; ma anzi si renderebbe talora necessaria, stante la non successiva integrabilità in fase contenziosa;

6.2.2.- la necessità di distinguere, logicamente e sul piano delle conseguenze giuridiche, il concetto di ambiguità della motivazione - che la renderebbe imperscrutabile, provocando la nullità dell'atto - da quello di contraddittorietà, che invece non lo inficerebbe, perché non arrecherebbe nocimento o effettiva limitazione al diritto di difesa;

6.2.3.- la sufficiente fondatezza di un solo motivo, fra quelli esposti nell'atto impositivo, a giustificare l'emissione; e la conseguente tollerabilità (deve intendersi) di altre ragioni, superflue indicate, in omaggio al criterio che quod abundat non vitiat;

6.2.4.- linesistenza, nel caso in esame, di un'ineffettiva contraddizione fra le ragioni poste a fondamento degli avvisi; ragioni che anzi sintegrerebbero nella rappresentazione di un unico dato di fatto (la presenza di una stabile organizzazione di K. in Italia, rappresentata da C.I.F.S.), partendo dal quale la polizia tributaria e l'ufficio avrebbero sviluppato argomentazioni alternative, non contraddittorie, portanti allo stesso risultato impositivo; con prevalenza giuridica, comunque, di quella svolta dall'ufficio, responsabile ultimo dell'accertamento.

6.3.- Gli argomenti difensivi sopra sintetizzati, da esaminare nell'ordine logico inverso per economia di decisione, non sono condivisi dal collegio.

6.3.1.- I due motivi dell'imposizione, recepiti contestualmente dagli avvisi dedotti in lite, sono in contraddizione fra loro: il primo, infatti, riconducibile al sommario processo verbale di constatazione acquisito e fatto proprio dall'ufficio, fa leva sull'esistenza di una stabile organizzazione di K. in Italia, e quindi nega a quest'ultima la possibilità di vantare direttamente un credito d'imposta, che invece spetterebbe a C.I.F.S. s.r.l., secondo le disposizioni dell'[articolo 19, D.P.R. n. 633/1972](#); il secondo tende a giustificare la rettifica per una ragione affatto diversa, reperibile nell'[articolo 4, stesso D.P.R.](#), e cioè per asserita non inerenza degli acquisti, cui si riferisce il credito d'imposta (astrattamente dichiarabile da K.), all'esercizio di un'impresa.

La contraddizione consiste, propriamente, nell'indicare contestualmente la società straniera come abilitata a chiedere (ma non ad ottenere, per difetto di inerenza), ovvero neppure abilitata a chiedere (spettando tale diritto a C.I.F.S.) il credito d'imposta.

L'argomento difensivo esposto al par. 6.2.4 è dunque infondato sul piano del fatto, anche con riferimento al presunto superamento della contraddizione in base al criterio di prevalenza dell'argomentazione ufficiale: sia perché non si tratta di meri argomenti alternativi, bensì di presupposti fattuali diversi, sia perché, una volta recepito senza riserve il verbale di constatazione nell'atto impositivo, anche le argomentazioni in esso svolte debbono considerarsi ufficiali.

6.3.2.- L'argomento della sufficienza di un solo motivo fondato (par. 6.2.3), fra quelli esposti a giustificazione della pretesa impositiva, non convince perché si riferisce ad una valutazione possibile solo a posteriori mentre, a priori, denota incertezza dell'amministrazione circa la vera causa, e quindi circa la sussistenza stessa, del debito d'imposta.

6.3.3.- La sottile distinzione fra ambiguità e contraddittorietà della motivazione dell'atto (par. 6.2.2) non è esaustiva sul piano logico, dovendosi ammettere che la prima può dipendere - almeno in alcuni casi, secondo le circostanze concrete - dalla seconda. Nel caso di specie, il fatto che la società straniera sia o non sia, a seconda delle argomentazioni, teoricamente creditrice d'imposta è una contraddizione che si traduce in ambiguità.

6.3.4.- A prescindere dalla disquisizione sul carattere decisorio dell'avviso di accertamento (par. 6.2.1), la motivazione di esso - prescritta dalle singole leggi d'imposta (nel caso dell'IVA, [articolo 56, D.P.R. n. 633/1972](#)) ed ora, in generale, dalla [L. 27 luglio 2000, n. 212](#), art. 7 - risponde primariamente all'esigenza di rispettare i principi di informazione e collaborazione già fissati dalla [L. 7 agosto 1990, n. 241](#), art. 3 ed ora, specificamente in materia fiscale, dalla [L. n. 212 del 2000](#) cit., art. 10; secondariamente, è diretta a garantire il pieno esercizio del diritto di difesa, ponendo il contribuente, fin dal momento della notificazione del provvedimento, in condizione di contestarlo scegliendo un'adeguata linea difensiva (cfr. Cass. n. 1905/2007).

Per queste stesse ragioni, non è legittimo l'intento dell'amministrazione di formulare una motivazione contraddittoria, al fine di predisporre una giustificazione di riserva del provvedimento, da essa non integrabile in fase contenziosa: in primo luogo, perché l'atto impositivo rappresenta pur sempre la conclusione di un procedimento amministrativo, in cui si esprime una pretesa che, per essere conforme alla legge, può basarsi su elementi concorrenti, ma non su dati contrastanti; in secondo luogo, perché l'alternatività delle ragioni giustificatrici della pretesa, lasciando l'amministrazione arbitra di scegliere, nel corso della procedura contenziosa, quella che più le convenga secondo le circostanze, espone indebitamente la controparte ad un esercizio difensivo difficile o talora impossibile. Nel caso di specie, l'ufficio appellante non avrebbe più insistito sulla tesi della non inerenza, attestandosi su quella, derivante dal processo verbale di constatazione e suffragata asseritamente da un giudicato esterno, che contempla l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia di K. (sentenza, pag. 11); il che porta la controparte ad eccepire l'inammissibilità del ricorso per contrasto con un ipotetico giudicato interno e per novità della tesi che riallaccia l'affermazione del carattere non imprenditoriale di K. proprio alla necessità di dimostrare l'esistenza della stabile organizzazione: eccezioni giuridicamente infondate - perché si tratta di argomentazioni difensive dell'ufficio, non di domande, sulle quali possa essersi formato il giudicato interno o una preclusione processuale, ma significative dell'obiettiva difficoltà della contribuente di difendersi da un atto impositivo contraddittoriamente motivato. Ora, è proprio la necessità di evitare simili impacci alla difesa, che porta il legislatore a prescrivere - già con la L. n. 241 del 1990, art. 3, comma 1, applicabile al caso - che la motivazione dell'atto debba indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione: presupposti di fatto e ragioni giuridiche che possono essere plurali ma, ovviamente, non in contrasto fra loro, essendo destinati a sorreggere una decisione dell'amministrazione, sia pure impugnabile; decisione che non è tale, e determina la nullità dell'atto che (non) la contiene, qualora non presenti il necessario carattere di univocità.

6.4.- Per queste ragioni, che confermano il giudizio di nullità degli avvisi di accertamento e rettifica, e che quindi assorbono l'ulteriore censura contenuta nel secondo motivo di ricorso (par. 4.1.2) attinente al merito della pretesa

fiscale, il ricorso dell'agenzia delle entrate deve essere rigettato.

7.- Dispositivo.

P.Q.M. - LA CORTE DI CASSAZIONE

Dichiara inammissibile il ricorso del ministero dell'economia e delle finanze e rigetta il ricorso dell'agenzia delle entrate. Compensa interamente fra le parti le spese di questo giudizio di cassazione.

---