

Corte di Cassazione

Sezione V
SENTENZA CIVILE

Sentenza del 01/04/2003 n. 4989 - parte 2

Intitolazione:

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - AVVISO DI ACCERTAMENTO - IN GENERE -
Motivazione "per relationem" - Legittimita' - Condizioni -
Successione di leggi tributarie - Diversita' di contenuto precettivo
- Affermazione - Fattispecie relativa ad avviso notificato in data
anteriore all'entrata in vigore della legge n. 212 del 2000.

Massima:

In tema di accertamento tributario, l'avviso notificato prima dell'entrata in vigore della legge n. 212 del 2000, non deve - necessariamente - contenere in allegato l'atto a cui la motivazione abbia fatto riferimento, ai sensi dell'art. 7 della legge n. 212 del 2000, o riprodurre il contenuto essenziale dell'atto ivi richiamato, ai sensi dell'art. 1 del D.Lgs. n. 32 del 2001, atteso che le norme indicate sono contenute in disposizioni innovative, non aventi efficacia retroattiva. Pertanto, in tali casi, l'avviso di accertamento motivato "per relationem", che realizza una economia di scrittura, e' valido alla sola condizione che contenga un rinvio ad atti o documenti - non allegati o riprodotti - purché conosciuti o conoscibili da parte del contribuente.

* Massima tratta dal CED della Cassazione.

Testo:

Fatto

1. Sulla base di una segnalazione della Guardia di finanza inerente ad una verifica effettuata presso la S.n.c. J.P. di Pistoia, l'Ufficio Iva della Spezia emetteva avviso di rettifica, col quale accertava, nei confronti della S.n.c. P.A.S., l'omessa registrazione di merci per lire 101.644.000.

La societa' proponeva ricorso alla Commissione tributaria di I grado della Spezia, la quale lo respingeva con decisione in data 16 febbraio 1998.

2. Proponeva appello la societa' e la Commissione tributaria regionale confermava la decisione di primo grado, così motivando:

- non sussiste alcuna carenza di motivazione nell'avviso di rettifica, posto che in esso sono indicati tutti gli elementi probatori utilizzati dall'ufficio;

- la contribuente ben poteva chiedere all'ufficio di porre a sua disposizione i motivi dei rilievi, vale a dire la cennata segnalazione della Guardia di finanza;

- nel merito, l'ufficio "si e' limitato ad accertare, in base ad elementi pervenuti su segnalazione della Guardia di finanza, l'importo o la maggiore imposta dovuta, senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti dall'art. 57" del D.P.R. n. 633/1972.

3. Ha proposto ricorso per Cassazione la societa' P.A., deducendo due motivi e presentando memoria integrativa.

Resiste con controricorso l'Amministrazione finanziaria dello Stato.

Diritto

3. Il controricorso va dichiarato inammissibile siccome tardivo.

Infatti il ricorso e' stato notificato il 7 dicembre 1999; il controricorso doveva essere notificato entro il 16 gennaio 2000, laddove esso e' stato notificato il 16 febbraio 2000, quindi fuori termine.

4. Col primo motivo del ricorso, la ricorrente deduce violazione e falsa

applicazione, ai sensi dell'art. 360, n. 3), del codice di procedura civile, degli artt. 2697 del codice civile, 115, del codice di procedura civile, 56 del D.P.R. n. 633/1972, nonché omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, ai sensi dell'art. 360, n. 5), del codice di procedura civile. L'avviso di rettifica è nullo in quanto non reca menzione dei fatti specifici e certi i quali hanno dato luogo all'accertamento di corrispettivi non dichiarati. Il processo verbale di constatazione non è stato prodotto in giudizio. Nessuna verifica di elementi probatori è stata compiuta dal giudice.

5. Il motivo è fondato per quanto di ragione. Esso accomuna due questioni: la validità formale dell'avviso, in quanto basato unicamente su di un diverso processo verbale di constatazione redatto nei confronti di altro contribuente; la fondatezza nel merito della pretesa tributaria.

6. Quanto al primo profilo, la censura appare infondata: trattandosi di atto emesso quando lo "Statuto del contribuente" non era ancora stato emanato, la normativa cui rifarsi è quella anteriore alla L. 27 luglio 2000, n. 212.

7. L'avviso di accertamento ha il carattere di provocatio ad opponendum e soddisfa all'obbligo di motivazione quando l'Amministrazione abbia posto in grado il contribuente di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali. Non può pertanto essere dichiarata la nullità, per carenza di motivazione, di un avviso di accertamento che indichi il presupposto della maggiore imposta e renda nota la fonte informativa sottostante alla rettifica; in tal senso, Cass. 4 febbraio 2000, n. 1209 e altre conformi: per tutte, Cass. nn. 2527/2002 e 8690/2002.

8. L'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento è soddisfatto con l'enunciazione del "criterio astratto" utilizzato dall'Amministrazione ai fini della valutazione (Cass. 29 novembre 2000, n. 15312) ed in quanto delimita l'ambito delle ragioni addotte o adducibili dall'Amministrazione e consente al contribuente l'esercizio del diritto di difesa. Per cui è sufficiente l'enunciazione del criterio astratto adoperato, in modo da porre il contribuente in grado di contestare la pretesa fiscale e difendersi: Cass. 26 febbraio 2001, n. 2769.

Parimenti valido è l'avviso di accertamento in questione sotto il profilo della motivazione per relationem. Soltanto a partire dalla L. n. 212/2000, è stato affermato il principio - art. 7 - che ove nella motivazione sia fatto riferimento ad altro atto, questo deve essere allegato all'avviso. Il successivo D.Lgs. n. 32/2001 ha applicato il principio surriferito, stabilendo - art. 1 - che in materia di imposte sui redditi l'avviso di accertamento, se motivato con riferimento ad altro atto non conosciuto né previamente ricevuto dal contribuente, deve riprodurre il contenuto essenziale dell'atto richiamato, ovvero recare in allegato l'atto stesso.

Trattasi di disposizioni innovative, che di per sé non hanno efficacia retroattiva. Per quanto attiene all'avviso di accertamento in questione, valgono i principi elaborati dalla giurisprudenza in materia di accertamento per relationem. La giurisprudenza ammette tale tipo di accertamento, che può contenere il rinvio ad un atto o documento diverso, alla sola condizione che questo sia conosciuto o "conoscibile" da parte del contribuente (Cass. 25 maggio 2001, n. 7149). Il rinvio ad altro atto costituisce una sorta di "economia di scrittura" (Cass. 26 febbraio 2001, n. 2780).

9. Il secondo profilo del motivo attiene alla prova dell'evasione tributaria; le parti, nel corso del processo, si sono reciprocamente addossate l'onere della produzione del ripetuto processo verbale di constatazione della Guardia di finanza. Sta di fatto che detto verbale non risulta prodotto; ciò nonostante, il giudice di appello ha ritenuto di respingere il ricorso della società contribuente con la motivazione, sopra riferita, che l'ufficio si è limitato ad accertare l'evasione sulla base di una segnalazione della Guardia di finanza relativa ad altro contribuente.

10. Tale motivazione appare del tutto carente. Non è precisato il contenuto della prova cui si è fatto riferimento, né la fonte conoscitiva dell'evasione fiscale ascritta alla società; è pertanto mancato un qualsiasi esame critico delle fonti di prova, talché la Commissione tributaria regionale ha compiuto una sorta di "atto di fede" circa l'esistenza e il contenuto probatorio di un atto non allegato al processo e

non altrimenti conosciuto.

11. Col secondo motivo del ricorso, la società contribuente reitera la censura in ordine alla violazione degli artt. 2727-2729 del codice civile, 115 del codice di procedura civile e difetto di motivazione.

12. Anche tale motivo risulta fondato per quanto di ragione, vale a dire in punto di carenza di motivazione in ordine alla fonte di prova. La sentenza impugnata va pertanto cassata, con rinvio ad altra Sezione della stessa Commissione tributaria regionale, la quale provvederà anche in ordine alle spese.

P.Q.M.

la Corte Suprema di Cassazione dichiara inammissibile il controricorso; accoglie per quanto di ragione il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra Sezione della Commissione tributaria regionale della Liguria.