

Corte di Cassazione, sez. Tributaria, sent. 14 gennaio 2003, n. 391

Svolgimento del processo

L'Ufficio Provinciale dell'Iva di Avezzano - a seguito e sulla base della verifica e del conclusivo processo verbale di constatazione in data 1.7.1993 della Guardia di Finanza di Avezzano - notificava il 18.5.1994 a G. I., titolare della omonima ditta esercente il commercio all'ingrosso e al dettaglio di articoli di abbigliamento, un avviso di accertamento in rettifica della dichiarazione presentata ai fini dell'Iva per l'anno 1992.

L'Ufficio, in particolare, contestava: l'omessa conservazione di bolle di accompagnamento di beni viaggianti; l'omessa registrazione di una fattura di acquisto; l'omessa registrazione di corrispettivi per L. 153.806.000; l'indicazione nella dichiarazione annuale di un'eccedenza detraibile superiore a 1/10 rispetto a quella spettante; nonché l'inserimento in dichiarazione di indicazioni inesatte.

Il ricorso proposto dal G. avverso l'indicato atto impositivo veniva parzialmente accolto dalla Commissione Tributaria Provinciale di L'Aquila con sentenza n. 82/02/97, con la quale: veniva determinato in L. 153.590.108 l'ammontare dei corrispettivi ritenuti non dichiarati; veniva dichiarata valida ed efficace la dichiarazione di sanatoria delle violazioni, avanzata dal contribuente ai sensi dell'art. 19 bis DL 41/1995, convertito con modificazioni in L. 85/1995; e riconosciuta la detraibilità, nella misura del 50%, dei costi relativi a canoni telefonici e spese di rappresentanza.

L'appello proposto dal G. avverso l'indicata sentenza veniva rigettato dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo con sentenza n. 92/98 depositata il 4.9.1998.

Ricorre per cassazione il contribuente con tre mezzi di gravame.

Si è costituito e resiste con controricorso il Ministero delle Finanze - Ufficio delle Entrate di Avezzano (già Ufficio Iva di L'Aquila).

Il ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

Con un primo motivo il ricorrente deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 54 DPR 633/72 e 2729 cod. civ. nonché omessa ed insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia.

In particolare, la CTR non avrebbe considerato che la regolarità formale della contabilità relativa ai ricavi e la corrispondenza tra questa e il dichiarato non consentiva all'Ufficio di disattendere le risultanze; e che alla ricostruzione di un maggior volume d'affari e di un maggior reddito l'Ufficio è pervenuto sulla base di una acritica applicazione al costo del venduto di percentuali di ricarico arbitrarie perché elaborate con riferimento ad alcuni soltanto (e tra i meno rappresentativi) degli articoli commercializzati e sulla base di dati riferiti anche all'anno 1993 (ad epoca quindi successiva a quella oggetto di accertamento); inoltre, non avrebbe tenuto conto degli sconti praticati (e documentati) sui prezzi di vendita dei capi di abbigliamento meno pregiati.

Ad avviso del ricorrente, i Giudici di appello avrebbero altresì, ingiustificatamente, omesso di tenere conto degli accertamenti e dei rilievi critici - circa l'effettiva esistenza dei maggiori ricavi ipotizzati dalla A.F. - contenuti nella sentenza n. 53/1998 del Tribunale di Avezzano (prodotta in causa), di assoluzione del G. per insussistenza del fatto contestato, a seguito dell'avvenuto esercizio dell'azione penale sulla base del medesimo pvc richiamato nell'avviso di accertamento in rettifica ora in esame, essendosi in proposito limitati ad escludere l'efficacia di giudicato di una tale sentenza nel giudizio tributario.

Per quel che concerne il lamentato difetto dei presupposti per la rettifica della dichiarazione nonostante la regolarità formale della contabilità, ritiene il Collegio che la dedotta violazione di legge non sussista.

In primo luogo è da rilevare che la regolarità formale della contabilità è circostanza che non risulta affermata nella sentenza impugnata: ed anzi l'avvenuta contestazione da parte dell'Ufficio di violazioni attinenti proprio alla contabilità (in precedenza rammentate) e la istanza di sanatoria al riguardo presentata dal G. sono elementi indicativi della non regolarità formale della contabilità stessa.

Sotto questo profilo, nessuna preclusione di ordine normativo (Cass. 8835/2001) sussisteva per la rettifica della dichiarazione da parte dell'Ufficio Iva, sulla base di percentuali di ricarico in particolare per ciò che attiene alla contestazione più significativa, e cioè l'omessa annotazione di corrispettivi.

Non possono esservi dunque nella specie dubbi sulla osservanza e la corretta applicazione del disposto dell'art. 54 DPR 633/1972.

Ciò premesso, va rilevato che la censura è inammissibile per quel che concerne il contestato accertamento di maggior reddito sulla base delle c.d. percentuali di ricarico, posto che le critiche mosse al riguardo alla impugnata sentenza si risolvono in rilievi di fatto, non consentiti in questa sede.

I Giudici di appello hanno infatti espresso motivatamente e senza incorrere in errori di logica o di diritto - con puntuali richiami alle risultanze di causa e in particolare al prima menzionato p.v.c - il convincimento della correttezza dell'operato dell'Ufficio.

In proposito hanno rilevato che l'Ufficio stesso ha tenuto presenti e ben distinte le attività di vendita all'ingrosso da quelle di vendita al minuto ed hanno altresì osservato che le percentuali di ricarico applicate (rispettivamente, del 19% e del 66%) sono da considerarsi attendibili in quanto rappresentano "il risultato matematico di un calcolo ottenuto dal raffronto dei costi e dei ricavi di oltre seimila articoli fra quelli maggiormente rappresentativi e commercializzati dal contribuente" con riguardo a dieci (per l'ingrosso) e ad undici (per il dettaglio) ditte produttrici, sicché tali percentuali sono nella specie da considerare un "dato certo" e non meramente presuntivo.

Del resto, si osserva nella impugnata sentenza, "nessuna motivazione e nessuna prova in contrario è stata offerta dal contribuente, nemmeno per dimostrare esatte le percentuali di ricarico che lo stesso assume di avere adottate".

Sotto questo profilo, deve riconoscersi che correttamente i Giudici di appello hanno ritenuta priva di rilievo la circostanza che dette percentuali di ricarico siano state determinate nel maggio del 1993 (data di accesso della G. di F.) per il 1992: né dal ricorso per cassazione emerge quali specifici elementi, in base ai quali pervenire ad un diverso calcolo delle percentuali stesse in relazione all'anno (1992) in contestazione, siano stati sottoposti all'esame della CTR e da questa ingiustificatamente non presi in considerazione.

D'altro canto, la misura (66%) della percentuale di ricarico (sulle vendite al dettaglio) accertata in causa neppure può ora essere messa in discussione in relazione al giudicato che si sarebbe formato sul punto in materia di Irpef ed Ilor per il medesimo anno 1992, per effetto delle sentenze n. 66/1998 della CTP di L'Aquila e 63/1999 della CTR dell'Abruzzo, allegate dal ricorrente alla già menzionata memoria difensiva.

Al riguardo è assorbente il rilievo che, in sede di legittimità, il c.d. giudicato esterno in tanto è rilevabile in quanto trattasi di atti già prodotti in sede di merito (Cass. ss. uu. 25.5.2001 n. 226), mentre, nella specie, ciò pacificamente non è avvenuto.

Invero, la produzione nel giudizio di cassazione di "atti e documenti non prodotti nei precedenti gradi del processo" non è ammessa: eccezion fatta - come prevede l'art. 372 comma primo cpc - per quelli che riguardano "la nullità della sentenza impugnata e l'ammissibilità del ricorso e del controricorso".

All'evidenza, quindi, le menzionate sentenze non potevano essere prodotte dal ricorrente in allegato alla memoria depositata ai sensi dell' art. 378 cpc: e ciò ovviamente preclude la rilevabilità del giudicato.

D'altro canto, nuova e non ammissibile - anche perché formulata solo in sede di memoria ex art. 378 cpc - è la questione attinente al mancato utilizzo da parte dell'Ufficio ai fini della rideterminazione delle percentuali di ricarico, dell'inventario delle merci.

Ciò posto, va pure rilevato che dal ricorso non è dato evincere quando e in qual modo sia stata posta all'esame dei Giudici di appello la questione relativa alla mancata considerazione "degli sconti normalmente praticati sui capi di minor pregio, risultanti dai rotoli dei registratori di cassa che ... nel caso di specie costituivano la maggior parte del venduto", sì da poter valutare la rilevanza della lamentata omessa considerazione nella impugnata sentenza di siffatta evenienza.

A questa stregua, e cioè così come ora prospettata, la questione si appalesa nuova ed il suo esame perciò precluso in questa sede.

Quanto, poi, alla eccepita mancata considerazione del giudicato penale di assoluzione, che - secondo il ricorrente - avrebbe integralmente negato la validità delle presunzioni operate dalla Guardia di Finanza, ritiene la Corte - condividendo l'ormai consolidato orientamento di legittimità: ex plurimis, Cass. 3961/2002; 3421/2001 - che la decisione resa dai Giudici di appello (in punto efficacia non vincolante della sentenza n. 53/1998 del Tribunale di Avezzano) sia corretta, alla luce di quanto dispone in proposito l'art. 654 cpp: unica norma che, con l'entrata in vigore del codice di rito penale del 1988, regola i rapporti tra giudizio penale e giudizio tributario (sentt. citt.).

Invero, viene esplicitamente messo in rilievo nella impugnata sentenza che l'Amministrazione Finanziaria nel giudizio penale a carico del G. - conclusosi con la sentenza prima richiamata - non si è costituita parte civile.

D'altro canto, la peculiarità del regime probatorio in materia tributaria che (art. 7 comma quarto D.Lgs. 546/1992) nega ingresso alla prova testimoniale, alle cui risultanze invece - come emerge dal ricorso, che riproduce passi della sentenza penale de qua - ampiamente ha fatto riferimento il Tribunale penale per la formazione del proprio convincimento giustifica pienamente l'autonoma valutazione da parte dei Giudici di appello del materiale probatorio acquisito agli atti (ivi compreso il processo verbale di constatazione in base al quale si è anche proceduto in sede penale) al fine di verificare la correttezza della rettifica della dichiarazione operata ex art 54 DPR 633/1972 dall'ufficio Iva di Avezzano; e legittima altresì le conclusioni diverse - quanto alla esistenza di corrispettivi non dichiarati - cui i Giudici tributari sono pervenuti all'esito delle relative valutazioni. Con un secondo motivo il ricorrente deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 112 e 346 cpc e 56 D.Lgs. vo 546/1992, per avere la CTR negato l'applicabilità della sanatoria alla contestata omessa registrazione di una fattura di acquisto nonostante l'Ufficio non avesse chiesto la riforma della sentenza di primo grado laddove questa aveva ritenuto operante la sanatoria ex L. 85/1995 citata anche per tale violazione.

La censura è fondata.

Al riguardo si è prima posto in evidenza che la Commissione Tributaria Provinciale di L'Aquila ebbe a dichiarare valida ed efficace la istanza ex art. 19 bis DL 41/1995 conv. con modif. in L: 85/1995, presentata dal G. al fine della sanatoria delle violazioni contestate dall'Ufficio Iva per l'anno 1992.

Orbene, è evidente che l'Ufficio, soccombente, aveva l'onere di impugnare tale capo di decisione, da ritenere riguardante tutte le violazioni contestate, non essendovi nella relativa pronuncia alcun riferimento all'esclusione di singole violazioni.

Pertanto, è pacifico che l'Ufficio non ha appellato sul punto la sentenza, nè in via principale né in via incidentale.

Pertanto, occorre riconoscere che alla richiesta di modifica della statuizione concernente la sanatoria delle violazioni formulata dall'Ufficio con le controdeduzioni ex art.54 D.Lgs.vo 546/1992 la CTR erroneamente ha dato seppur parziale accoglimento (ritenendo "non sanata come violazione formale l'omessa registrazione di n. 1 fattura di acquisto, punibile ai sensi dell'art.47 3°c. del DPR 633/72, non essendo ciò previsto dalla legge di sanatoria invocata"): la relativa statuizione essendo coperta dal giudicato ex art. 324 cpc, applicabile al processo tributario in base al rinvio operato dall'art. 49 del D.Lgs.vo 546/1992.

Con un terzo motivo il ricorrente deduce violazione dell'art. 19 DPR 633/72, censurando la sentenza di appello in punto denegata detraibilità dell'Iva su taluni esborsi (spese di energia elettrica e di acquisto di una vetrata) per via della supposta non inerenzia degli stessi all'attività imprenditoriale svolta dal G.: erroneamente la CTR avrebbe basato il proprio convincimento al riguardo su dati puramente formali e non significativi, quali le risultanze catastali, relativi agli immobili ovvero l'aliquota applicata al consumo di energia elettrica.

Il motivo, nonostante il formale richiamo alla violazione di legge, si risolve all'evidenza in una censura di fatto, preclusa in questa sede.

invero, i Giudici di appello hanno motivatamente escluso la detraibilità dell'Iva relativa a talune fatture, ritenendo - sulla base di elementi di fatto concretamente individuati - trattarsi di esborsi non inerenti ad attività d'impresa sia per ciò che concerne le spese di energia elettrica che di acquisto della vetrata a chiusura di locali, la cui destinazione a magazzino, si osserva nella impugnata sentenza, non è stata dimostrata dal contribuente.

La soluzione - incensurabile in questa sede sul piano dello stretto merito in quanto adeguatamente e in modo non illogico motivata - appare altresì corretta dal punto di vista giuridico, posto che l'onere della prova che si tratta di costi sostenuti nell'esercizio dell'impresa e cioè di acquisto di beni o servizi strumentali o ad essa inerenti, grava sul soggetto interessato alla detrazione dell'imposta (Cass.10.04.2000 n. 4517).

In conclusione, alla stregua dei rilievi tutti che precedono, il primo ed il terzo motivo di ricorso devono essere rigettati, ed accolto invece il secondo: e la ragione dell'accoglimento del secondo motivo (passaggio in giudicato della statuizione di primo grado relativa alla intervenuta sanatoria delle violazioni contestate al G.) comporta la cassazione, senza rinvio, della sentenza impugnata sul punto.

Quanto alle spese dell'intero giudizio, ritiene il Collegio che la natura delle questioni trattate e le ragioni della decisione ne giustificano la compensazione.

PQM

La Corte, rigetta il primo ed il terzo motivo del ricorso ;accoglie il secondo e in relazione ad esso cassa senza rinvio la sentenza impugnata sul punto. Dichiara compensate le spese dell'intero giudizio.