

CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 17- 10 - 2014 N° 22019

**Accertamento – accertamento sostitutivo – annullamento del primo accertamento – motivazione del secondo accertamento –
per relationem - validità**

**REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE QUINTA**

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

22019 14



REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

*TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 31771/2007

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 22019

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

Dott. CARLO PICCININNI - Presidente - Ud. 23/09/2014
Dott. ETTORE CIRILLO - Rel. Consigliere - PU
Dott. ANTONIO VALITUTTI - Consigliere -
Dott. MARCO MARULLI - Consigliere -
Dott. LAURA TRICOMI - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 31771-2007 proposto da:

WITULA ALEKSY STEFAN titolare della Ditta individuale
PORTAFOGLIO STORICO di Alex Witula, elettivamente
domiciliato in ROMA PIAZZA SALLUSTIO 9, presso lo
studio dell'avvocato BARTOLO SPALLINA, che lo
rappresenta e difende unitamente all'avvocato
PATRIZIA BRANDI giusta delega in calce;

2014

- ricorrente -

2823

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro
tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI
PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO

STATO, che lo rappresenta e difende;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 124/2006 della COMM.TRIB.REG.
di BOLOGNA, depositata il 15/11/2006;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 23/09/2014 dal Consigliere Dott. ETTORE
CIRILLO;

udito per il controricorrente l'Avvocato GAROFOLI che
ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. PAOLA MASTROBERARDINO che ha concluso
per il rigetto del ricorso.



RITENUTO IN FATTO

1. Il 2 dicembre 1995 il Fisco richiedeva al contribuente il pagamento di complessive lire 156.435.000 notificando avviso di rettifica riguardo all'IVA per l'anno d'imposta 1993; l'atto impositivo era impugnato con il ricorso n. 794/96 .

Il 23 febbraio 1996 il medesimo Ufficio, specificando che "il presente atto annulla e sostituisce il precedente notificato il 2/12/95", notificava al contribuente altro avviso di rettifica per la medesima pretesa impositiva, ma con importo complessivo ridotto a sole lire 47.026.000; il secondo avviso era impugnato con il ricorso n. 2908/96.

Il primo ricorso n. 794/96 era accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Bologna con sentenza n. 459/7/00 dell'11 dicembre 2000, che annullava il primo avviso di rettifica notificato il 2 dicembre 1995. Quel giudice riteneva che non fosse stato corretto l'operato dell'Ufficio che, per lo stessa pretesa fiscale, aveva notificato due diversi avvisi di rettifica che differivano completamente riguardo all'ammontare delle sanzioni applicate.

2. Il secondo ricorso n. 2908/96 era rigettato dalla Commissione tributaria provinciale di Bologna con sentenza n. 141/4/04 dell'11 dicembre 2000, che confermava il secondo avviso di rettifica notificato il 23 febbraio 1996. Sul piano delle forme, quel giudice riteneva che l'eccezione di nullità dell'avviso per carenza di motivazione fosse infondata essendo stato l'atto impositivo legittimamente motivato "per relationem" al processo verbale della Guardia di Finanza; nel merito, rilevava che le giacenze fisiche inventariate erano risultate superiori a quelle contabili, sicché operava la presunzione legale di acquisto di merci in evasione d'imposta non contrastata da prove sufficienti.

Tale ultima decisione, appellata dal contribuente, era confermata dalla Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna che, con sentenza n. 124/18/06 del 15 novembre 2006, ribadiva le considerazioni svolte dalla Commissione tributaria provinciale e rilevava che la tesi dell'esistenza in azienda di merce consegnata da terzi era sorretta solo da una mera dichiarazione cartolare priva di qualsiasi valore giuridico, mentre, in relazione alle vendite senza fattura, evidenziava come le differenze fossero state desunte dal raffronto analitico tra giacenze iniziali e rimanenze finali secondo prezzi desunti dall'esame della documentazione contabile e dalle dichiarazioni di parte.



3. Ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi, il contribuente; l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

La causa perviene all'odierna pubblica udienza a seguito di ordinanza interlocutoria che ha disposto l'acquisizione dei fascicoli d'ufficio dei gradi di merito.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Col primo motivo il contribuente denuncia "violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 del codice civile e del principio del "ne bis in idem", nonché "omesso esame e motivazione sul punto". Sostiene che, con le sentenze di primo (n. 141/4/04) e secondo grado (n. 124/18/06), i giudici di merito hanno trascurato il giudicato esterno formatosi sulla sentenza n. 459/7/00 che, accogliendo il primo ricorso n. 794/96, aveva annullato il primo atto impositivo notificato il 2 dicembre 1995. Pertanto interroga questa Corte chiedendo "se al processo tributario sia applicabile e quale efficacia abbia l'istituto del giudicato esterno e del correlato principio del ne bis in idem di cui all'art. 2909 del codice civile e, in caso positivo, se l'accertamento effettuato in un giudizio tributario, qualora le questioni sottoposte alla cognizione del secondo giudice siano ~~identiche a quelle risolte in via definitiva dal primo giudice o siano~~ identiche a quelle risolte in via definitiva dal primo e siano identiche le parti e anche i motivi di impugnazione dei ricorsi introduttivi".

2. Col secondo motivo il contribuente denuncia "violazione dei principi e dei presupposti richiesti per l'esercizio del potere di autotutela dell'amministrazione finanziaria", nonché "omesso esame e motivazione sul punto". Sostiene che, a mente dell'art. 57 del d.p.r. n. 600 del 1973, l'Ufficio non avrebbe potuto esercitare il potere di autotutela in carenza di nuovi elementi, ma avrebbe dovuto semmai ridurre la propria pretesa nel primo giudizio n. 794/96 e non notificare il nuovo avviso di rettifica del 23 febbraio 1996. Pertanto interroga questa Corte chiedendo "se, qualora non ricorrano vizi formali di nullità dell'atto impositivo, sia o meno legittimo l'esercizio del potere di autotutela sostitutivo da parte dell'amministrazione finanziaria al di fuori dei requisiti previsti dall'art. 57 d.p.r. n. 633/72 e dall'art. 43 d.p.r. n. 600/73".

3. Il ricorso va disatteso riguardo a entrambi i mezzi.

3.1. In via preliminare, si rileva, il ricorrente inammissibilmente trascura che, ai sensi dell'art. 366 bis cod. proc. civ., i quesiti inerenti a censure in diritto - dovendo assolvere alla funzione di integrare il punto di



congiunzione tra la risoluzione del caso specifico e l'enunciazione del principio giuridico generale - non possono essere, come nella specie, meramente generici e teorici, ma devono essere calati nella fattispecie concreta, per mettere la Corte in grado di poter comprendere dalla sola lettura degli stessi, l'errore asseritamente compiuto dal giudice di merito e la regola applicabile. Ne consegue che essi non possono consistere nel mero interpellio della Corte contenuto nei due quesiti in esame (Sez. 5, Sentenza n. 3530 del 07/03/2012), ciò risolvendosi in una generica istanza di decisione sull'esistenza delle violazioni di legge denunciate nei motivi (Sez. U, Sentenza n. 21672 del 23/09/2013).

3.2. Si aggiunga che, in relazione alle contestuali censure di "omesso esame e motivazione sul punto", manca anche graficamente qualsivoglia quesito di fatto o di diritto riguardante tali specifici profili, così incorrendo il ricorrente nella sanzione dell'inammissibilità delle censure per ulteriore violazione dei precetti dell'art. 366 bis cod. proc. civ..

3.3. Ed ancora, sempre in tema d'inammissibilità, è del tutto evidente che la questione circa la correttezza o meno dell'esercizio del potere di autotutela costituisca questione nuova, perché non facente parte del perimetro impugnatorio definito dal ricorso introduttivo. L'eccezione, formulata dal Fisco in appello e ribadita in cassazione, è evidentemente fondata atteso che il rilievo dell'asserita nullità del secondo avviso di rettifica notificato il 23 febbraio 1996 riguardava il difetto di motivazione per essere l'atto impositivo motivato per relationem sulla sola scorta dei rilievi contenuti nel processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza "che, partendo da presupposti presuntivi, elenca una serie di presunte omesse fatturazioni presumendo acquisti e vendite senza fattura". Dunque, non v'è alcuna censura specificamente riguardante i modi di esercizio del potere di autotutela.

3.4. Peraltro i due motivi appaiono pure manifestamente infondati.

3.4.1. Riguardo al primo si rileva che la parte che eccepisce il giudicato esterno ha l'onere di provare il passaggio in giudicato della sentenza resa in altro giudizio, non soltanto producendo la sentenza stessa, ma anche corredandola di idonea certificazione (art. 124 att. cod. proc. civ.) dalla quale risulti che la pronuncia non è soggetta ad impugnazione, non potendosi ritenere né che la mancata contestazione di controparte sull'affermato passaggio in giudicato significhi ammissione della circostanza, né che sia onere della controparte medesima dimostrare



l'impugnabilità della sentenza. (Sez. 3, Sentenza n. 19883 del 29/08/2013). Nella specie la sentenza n. 459/7/00 dell'11 dicembre 2000 è sì allegata (sub n.2) alla memoria illustrativa del 20 settembre 2006, ma è priva della certificazione ex art. 124 disp. att. cod. proc. civ..

3.4.2. Inoltre, si osserva che nel processo tributario, il principio ritraibile dall'art. 2909 cod. civ. - secondo cui il giudice fa stato ad ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa, entro i limiti oggettivi dati dai suoi elementi costitutivi, ovvero della "causa petendi", intesa come titolo dell'azione proposta, e del bene della vita che ne forma l'oggetto ("petitum" mediato), a prescindere dal tipo di sentenza adottato ("petitum" immediato) - è applicabile anche nel caso in cui gli atti tributari impugnati in due giudizi siano diversi, purché sia identico l'oggetto del giudizio medesimo, riferito al rapporto tributario sottostante. (Sez. 5, Sentenza n. 19310 del 22/09/2011).

Nella specie, con l'avviso di rettifica del 2 dicembre 1995 il Fisco richiede al contribuente il pagamento di complessive lire 156.435.000, mentre con l'altro avviso di rettifica notificato il 23 febbraio 1996 il medesimo Ufficio, specifica che "il presente atto annulla e sostituisce il precedente notificato il 2/12/95" e richiede un importo complessivo ridotto a lire 47.026.000.

Con l'invocata sentenza ~~la sentenza~~ n. 459/7/00 l'operato dell'Ufficio non è censurato riguardo al rapporto tributario, atteso che il giudice di merito si limita a rilevare che, per la stessa pretesa fiscale erano stati notificati due diversi avvisi di rettifica che differivano completamente riguardo all'ammontare delle sanzioni, applicate in minor misura nel secondo caso.

3.5. Ciò introduce anche il tema della manifesta infondatezza pure del secondo motivo.

3.5.1. In tema di accertamento dell'IVA, è pacificamente legittimo, nell'ambito del potere di autotutela amministrativa tributaria, il ritiro di un precedente atto. Ciò può avvenire in due diverse forme, quella del "controatto" (l'atto di secondo grado che assume l'identica struttura di quello precedente, salvo che per il suo dispositivo di segno contrario con cui si dispone l'annullamento, la revoca o l'abrogazione del primo) o quella della "riforma" (l'atto di secondo grado che non nega il contenuto di quello precedente, ma lo sostituisce con un contenuto diverso). Entrambi sono caratterizzati ~~essenzialmente~~ dal fatto che l'oggetto del



rapporto giuridico controverso resta identico. Il che distingue l'atto di ritiro da quello cosiddetto integrativo, che è regolato dal decreto IVA al terzo comma dell'art. 57 ed è, invece, emesso sulla scorta della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Quest'ultimo atto, infatti, è un nuovo atto sul medesimo rapporto su cui è intervenuto quello precedente, perché in relazione ad un nuovo oggetto, non assunto a proprio elemento dal primo, dispone un nuovo contenuto (Sez. 5, Sentenza n. 937 del 16/01/2009).

3.5.2. Perciò i principi secondo cui, fino alla scadenza del termine per l'accertamento, questo può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi e nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte, disciplinano soltanto l'integrazione o la modificazione in aumento, rispetto all'accertamento originario, e non anche quelle in diminuzione.

Soltanto le prime integrano una pretesa tributaria "nuova" rispetto a quella originaria, mentre le seconde si risolvono in una mera riduzione della pretesa originaria e, quindi, in una revoca parziale del relativo avviso.

Ne deriva che, mentre l'integrazione o la modificazione in aumento dell'accertamento originario deve necessariamente formalizzarsi nell'adozione di un nuovo avviso di accertamento - specificamente motivato a garanzia del contribuente che ne è destinatario - il quale si aggiunge a, ovvero sostituisce, quello originario, l'integrazione o la modificazione in diminuzione, non integrando una "nuova" pretesa tributaria, ma soltanto una pretesa "minore", non necessita neppure di una forma o di una motivazione particolari. (Sez. 5, Sentenza n. 12814 del 27/09/2000).

Dunque, l'amministrazione non è affatto vincolata a dover procedere alla riduzione della propria pretesa necessariamente e unicamente nel giudizio di opposizione all'iniziale atto impositivo emesso per maggiore importo.

4. Al rigetto del ricorso consegue la condanna del ricorrente alle spese del giudizio di legittimità liquidate in dispositivo

P.Q.M.



**ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA**

La Corte rigetta il ricorso e condanna la parte contribuente alle spese del giudizio di legittimità, liquidate in € 2.935,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 23 settembre 2014

Il Consigliere Estensore

Dott. Ettore Cirillo

Il Presidente

Dott. Carlo Piccininni

Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 17 OTT 2014



Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA