

Suprema Corte di Cassazione
Sentenza 18 giugno 2009, n. 14125

Svolgimento del processo

La società indicata in epigrafe, con separati ricorsi, impugnava gli avvisi di rettifica dell'IVA per il 1995, 1996 e 1997, gli avvisi di irrogazione sanzioni per mancata emissione scontrini fiscali 1996 e 1997 e l'avviso di accertamento per ILOR 1997.

I quattro soci impugnavano i rispettivi avvisi di accertamento per i maggiori redditi IRPEF e contributo SSN 1997 in proporzione alle loro quote di partecipazione.

Tutti detti atti impositivi traevano origine da un medesimo p.v.c. della Guardia di Finanza del 30 settembre 1997, redatto all'esito di verifica fiscale a carattere generale sul periodo 1 gennaio 1995 - 18 giugno 1997. La Commissione tributaria provinciale adita riuniva i ricorsi e li respingeva; la Commissione tributaria regionale ha accolto, invece, l'appello della società contribuente, ritenendo gli atti impositivi illegittimi per mancanza dei presupposti di legge indicati nel D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 55 e 57, e perché emessi posteriormente alle varie pronunce degli organi del contenzioso cui durante il giudizio si era fatto esplicito richiamo; considerato altresì che la rielaborazione dei dati da parte dell'Ufficio era viziata per illegittimo ricorso alla duplice presunzione, avendo utilizzato i dati presuntivi provenienti dal p.v.c. per conseguire altri altrettanto presuntivi per trasferirli nei provvedimenti impugnati.

Propongono ricorso per Cassazione il Ministero dell'Economia e l'Agenzia delle entrate, con unico motivo; gli intimati si sono costituiti con controricorso, chiedendo dichiararsi l'inammissibilità del ricorso e, in subordine, rigettarsi lo stesso.

Motivi della decisione

Con l'unico motivo, la parte erariale ha dedotto violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55, e art. 57, comma 3, in quanto la Commissione Regionale ha errato a qualificare come accertamenti integrativi gli atti impositivi impugnati, con i quali l'ufficio ha redatto ampia e dettagliata motivazione con specifico riferimento agli elementi di fatto e di diritto posti a base degli stessi, rispetto ai quali il precedente p.v.c. della Guardia di Finanza non costituisce un provvedimento di rettifica, ma assolve ad una finalità puramente istruttoria, e, pertanto, non preclude all'Ufficio la possibilità di autonoma valutazione dei fatti in esso contenuti; le disposizioni indicate dalla Commissione non possono trovare applicazione in casi come quello di specie in cui, precedentemente alle rettifiche impuginate, non vi siano stati altri atti di accertamento; la ricostruzione dell'Ufficio negli atti impugnati non introduce elementi nuovi rispetto all'originaria formulazione degli addebiti.

Censura, infine, il rilievo della C.T.R. dell'illegittimità degli atti accertativi in quanto "emessi posteriormente alle varie pronunce degli Organi del contenzioso", dato che il riferimento, da parte della società, alle precedenti fasi giudiziali ed al giudicato formatosi avverso altri provvedimenti, originati dal medesimo p.v.c., è privo di valenza, trattandosi di imposte diverse e stante l'autonomia dei relativi giudizi; senza contare che il giudicato invocato si riferisce a sentenza di contenuto solo processuale.

Va dichiarato inammissibile il ricorso del Ministero, il quale non è stato parte del giudizio di appello.

Quanto al ricorso dell'Agenzia, deve essere esaminata preliminarmente l'eccezione d'inammissibilità del ricorso proposta dalla società resistente.

Essa è infondata, e va disattesa. Nel caso di specie, l'Avvocatura Generale dello Stato si è avvalsa del sistema di trasmissione a mezzo telex, ma facendo capo per la teletrasmissione dell'atto da notificare non ad una sede dell'Avvocatura Distrettuale dello Stato, bensì ad un ufficio periferico dell'amministrazione (nel caso di specie l'Agenzia delle entrate di Lucca).

L'atto ricevuto deve essere sottoscritto, per attestarne la conformità della copia da notificare a quella teletrasmessa - come espressamente previsto, per il caso di telecomunicazione della copia fotoreprodotta ad un ufficio dell'Avvocatura dello Stato, e di apposizione della medesima sottoscrizione da parte di un Avvocato dello Stato, dalla L. 15 ottobre 1986, n. 664, art. 7, comma 5, - da un responsabile della struttura ricevente.



**Studio
Legale
Tributario
Matteuzzi**

Disclaimer: SezioneQuinta.net e Studio Legale Tributario Matteuzzi non si assumono responsabilità per la correttezza e/o per la presenza di errori nella sentenza sopra riportata.

È un servizio gratuito di divulgazione di sentenze della Corte di Cassazione.

Per quanto le sentenze siano di per sé di pubblico dominio, è vietata la riproduzione della suddetta sentenza nella veste grafica qui proposta.

Dato che in questo caso la struttura ricevente non era una sede dell'Avvocatura dello Stato, ma un ufficio dell'amministrazione, la sottoscrizione non doveva essere effettuata necessariamente da un Avvocato dello Stato, ma poteva esserlo anche dal titolare dell'ufficio ricevente (o da un suo sostituto) ai sensi della L. 18 ottobre 2001, n. 383, art. 10, comma 2, in base al quale "nel caso di trasmissione a distanza di atti giudiziari mediante mezzi di telecomunicazione, fermo restando il disposto della L. 15 ottobre 1986, n. 664, art. 7, comma 3, l'obbligo di sottoscrizione ivi previsto è soddisfatto anche con la firma del funzionario titolare dell'ufficio ricevente ovvero di un suo sostituto, purché dalla copia fotoreprodotta risultino l'indicazione e la sottoscrizione dell'estensore dell'atto originale".

Proprio per questa funzione certificativa della conformità all'originale, cui adempie la sottoscrizione da parte del titolare dell'ufficio ricevente (oppure di un suo sostituto), non rileva, e non è richiesto dalla legge, che l'ufficio che ha materialmente ricevuto l'atto, ed il cui titolare ha apposto la propria sottoscrizione, non coincida con quello che era competente alla trattazione della pratica in sede amministrativa. Sulla questione proposta con l'eccezione preliminare di inammissibilità deve essere ribadito, perciò, il seguente principio di diritto: "nell'ipotesi in cui l'Avvocatura Generale dello Stato si avvalga, per la notificazione al destinatario, dei mezzi di telecomunicazione con trasmissione dell'atto stesso ad un ufficio amministrativo dell'amministrazione ai sensi della L. 18 ottobre 2001, n. 383, art. 10, comma 2, (e non ad un ufficio dell'Avvocatura Distrettuale dello Stato ai sensi della L. 15 ottobre 1986, n. 664, art. 7, commi 4 e 5), la copia da notificare, con l'indicazione del nome dell'avvocato dell'Avvocatura Generale dello Stato che ha redatto e sottoscritto l'atto, deve essere sottoscritta, al fine di attestare l'autenticità della sua provenienza, dal funzionario titolare dell'ufficio amministrativo (ovvero da un suo sostituto), e non da un Avvocato dello Stato.

Né rileva - perché non richiesto dalla norma - che l'ufficio amministrativo il cui titolare o un sostituto del quale) ha apposto la propria sottoscrizione, coincida, o non con l'ufficio competente ai fini della trattazione della pratica amministrativa" (Cass. n. 23293/05; 813/05; 12791/04).

Per le riferite ragioni, stante la firma del titolare dell'Ufficio ricevente apposta sulla penultima pagina dell'originale depositato agli atti dalla parte ricorrente, non c'è alcun dubbio sulla riferibilità dell'atto ai sottoscrittori né sull'integrità ed unitarietà del medesimo, con conseguente insussistenza dei profili di nullità prospettati, al riguardo, dalla resistente.

Quanto alla tempestività del ricorso, si osserva che la sentenza della Commissione regionale della Toscana qui impugnata, è stata depositata il 3.11.2003 e notificata all'Avvocatura Distrettuale dello Stato di Firenze il 25 novembre 2003.

In base alle ordinarie disposizioni, il termine "breve" per la notifica del presente ricorso per cassazione sarebbe dovuto scadere (60 giorni dal deposito della decisione) il 24.1.2004.

Il ricorso è stato, invece, proposto dall'Amministrazione finanziaria con atto notificato il 2.2.2004.

La descritta notifica, tuttavia, non era idonea a far decorrere il termine "breve", in quanto l'appello era stato proposto il 15 febbraio 2003 e l'Agenzia delle entrate non era stata assistita dall'Avvocatura erariale.

Deve, invero, confermarsi che nei giudizi di appello instaurati - come il presente - successivamente al 1 gennaio 2001, la notifica presso l'Avvocatura dello Stato territorialmente competente può aver luogo "soltanto nel caso in cui la stessa abbia assistito l'ufficio dell'Agenzia nel predetto grado di giudizio, non trovando applicazione la L. 13 maggio 1999, n. 133, art. 21, il quale risulta abrogato per incompatibilità con il D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, art. 72, che, richiamando il R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611, art. 43, prevede come meramente facoltativo, per le agenzie fiscali, il patrocinio dell'Avvocatura dello Stato" (Cass. S.U. 29 ottobre 2007 n. 22641; Cass. 30 marzo 2007 n. 7882; Cass. 8 marzo 2006 n. 4936; Cass. S.U. 14 febbraio 2006 n. 3116 e 3118).

Il ricorso è, pertanto, stato tempestivamente proposto in rapporto al termine "lungo" di cui all'art. 327 c.p.c., senza che sia, pertanto, rilevante, nella specie, la questione dell'applicabilità della sospensione dei termini d'impugnazione (1.1.03 - 1.6.2004) prevista dalla L. n. 289 del 2002, art. 16, comma 6.

Oltre che ammissibile, il ricorso dell'Agenzia è fondato e va accolto.

Invero, sulla base delle norme in vigore, l'ufficio, in materia di IVA, ha molteplici e distinti poteri.

Da una parte, ha il potere di rettificare le dichiarazioni presentate dal contribuente, di accertare e di richiedere una maggiore imposta.



**Studio
Legale
Tributario
Matteuzzi**

Disclaimer: SezioneQuinta.net e Studio Legale Tributario Matteuzzi non si assumono responsabilità per la correttezza e/o per la presenza di errori nella sentenza sopra riportata.

È un servizio gratuito di divulgazione di sentenze della Corte di Cassazione.

Per quanto le sentenze siano di per sé di pubblico dominio, è vietata la riproduzione della suddetta sentenza nella veste grafica qui proposta.

E' chiaro che solo in questi casi si può parlare di atti di rettifica o di accertamento emanati ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 54 e 55.

Il potere di che trattasi (di rettifica e di accertamento) è attribuito dalla legge perché venga esercitato in positivo, non perché venga esercitato in negativo (quando non ci sono i presupposti per la rettifica o per l'accertamento l'Amministrazione non ha bisogno di emettere atti).

Dall'altra, ha il potere di liquidare, in ipotesi tassative, l'imposta dovuta in base alle dichiarazioni.

Questo potere (di liquidazione, e cioè di una attività fortemente vincolata, priva di qualunque attività valutativa da parte dell'Amministrazione) è disciplinato dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis.

Inoltre, ha il potere di irrogare sanzioni legate ad ipotesi di omissione o di infedeltà, o ad ipotesi di violazioni di carattere formale.

Infine, ha un potere di integrare o modificare precedenti avvisi di rettifica o di accertamento.

La previsione contenuta nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 3, - secondo la quale le rettifiche e gli accertamenti possono essere integrati o modificati entro i termini di decadenza previsti dalla legge, mediante la notificazione di nuovi avvisi in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi - si ricollega evidentemente solo all'ipotesi nella quale vi sia stato un recupero di imposta, come è desumibile agevolmente dalla lettura del comma 1, della norma in esame, che fa riferimento agli artt. 54 e 55.

La disciplina dell'art. 57, comma 3, posta a garanzia del contribuente (che per effetto di un primo avviso di rettifica o di accertamento è già destinatario di una richiesta di pagamento di una maggiore imposta), nega all'Amministrazione il potere di emanare un nuovo avviso di rettifica, o di accertamento, se essa non è venuta a conoscenza di "nuovi elementi".

Solo nell'affermativa, l'Amministrazione ha il potere di "integrare" o di "modificare" (evidentemente in peggio per il contribuente) il precedente avviso.

Ma, proprio per la peculiarità della fattispecie, e del potere particolare riconosciuto all'Amministrazione, la norma prevede, a pena di nullità, che nel secondo avviso siano indicati non solo i nuovi elementi, ma anche "gli atti" o i "fatti" attraverso i quali i nuovi elementi sono stati acquisiti a conoscenza.

Questa previsione vuole consentire un controllo puntuale sull'attività dell'Amministrazione e vuole in effetti evitare che il precedente avviso possa essere integrato o modificato surrettiziamente ed ingiustificatamente, sulla base degli elementi già conosciuti al momento della sua emissione e magari non valutati compiutamente, e vuole quindi evitare che l'Ufficio, per quegli stessi fatti, possa esprimere una valutazione "diversa" rispetto a quella posta a base della pretesa notificata al contribuente (Cass. 21 novembre 2002 n. 16391, in motivazione).

Invece, nella sentenza impugnata, il giudice, senza indicare quali sarebbero gli accertamenti originari, modificati o integrati con gli atti impositivi impugnati, ha inquadrato la fattispecie al suo esame in quella regolata dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 3, omettendo di considerare che, nell'ipotesi, la riportabilità delle contestazioni dell'Ufficio accertatore alle risultanze di fatto emerse durante la verifica della Guardia di Finanza rientra nella normale dinamica dell'attività di accertamento.

La disciplina del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 3, come si è visto, è applicabile, dal canto suo, solo per "integrare" o "modificare" un primo avviso di rettifica o di accertamento, contenente necessariamente una richiesta di maggior imposta. La sentenza, in effetti, non ha dato conto della esistenza del necessario presupposto per applicare la disciplina dell'art. 57, comma 3, citato (non essendo rinvenibili gli atti originari con cui l'ufficio abbia rettificato o accertato o irrogato ed a che titolo) ed ha in questo modo violato la norma testé indicata; né può ritenersi valido, al detto fine, il riferimento alla diversa "tempistica", relativa alla notifica degli avvisi di irrogazione sanzioni, rispetto a quella, anteriore, degli avvisi di rettifica IVA, dato che dalla motivazione dell'impugnata sentenza, non si evince sulla base di quali circostanze di fatto gli atti di irrogazione sanzioni dovrebbero considerarsi integrativi o modificativi di quelli di rettifica dell'imponibile IVA. Inoltre, come rilevato dalla parte erariale, è improprio ed irrilevante il riferimento all'emissione degli atti impositivi in questione in epoca successiva "ad altre pronunzie degli organi del contenzioso": con sentenza n. 12337 del 2002 questa Corte ha cassato senza rinvio la decisione della C.T.R. relativa agli accertamenti per le imposte dirette del 1995 e 1996, nascenti dalla medesima verifica fiscale, per mancata autorizzazione dell'appello da parte del responsabile dei servizi del contenzioso della D.R.E., così determinandosi il giudicato sull'annullamento dei predetti atti impositivi, disposto in primo grado.



**Studio
Legale
Tributario
Matteuzzi**

Disclaimer: SezioneQuinta.net e Studio Legale Tributario Matteuzzi non si assumono responsabilità per la correttezza e/o per la presenza di errori nella sentenza sopra riportata.

È un servizio gratuito di divulgazione di sentenze della Corte di Cassazione.

Per quanto le sentenze siano di per sé di pubblico dominio, è vietata la riproduzione della suddetta sentenza nella veste grafica qui proposta.

Il logo dello Studio Legale Tributario Matteuzzi è marchio registrato dell'avv. Maurizio A. Matteuzzi di Verona.

Si tratta, all'evidenza, di giudicato relativo ad imposte ed a periodi d'imposta diversi (ILOR 1995 e 1996) da quelli considerati nel presente giudizio.

Nel sistema tributario, infatti, ogni anno fiscale mantiene la propria autonomia rispetto agli altri e comporta la costituzione, tra contribuente e fisco, di un rapporto giuridico distinto rispetto a quelli relativi agli anni precedenti e successivi.

Ne consegue che, qualora le controversie relative a diverse annualità d'imposta del medesimo tributo, ancorché concernenti questioni in tutto o in parte analoghe, siano separatamente decise con più sentenze (anziché con una sola, previa riunione dei relativi giudizi), ciascun giudizio mantiene la sua autonomia e la decisione ad esso relativa non è suscettibile di costituire cosa giudicata rispetto ai giudizi relativi alle altre annualità (Cass. 24 novembre 2004 n. 22197; Cass. 15 dicembre 2003 n. 19152, secondo cui, nel contenzioso tributario, perché risulti fondata l'eccezione di giudicato è necessario che tra i due giudizi vi sia identità di soggetti e di oggetto, tale che l'oggetto del secondo giudizio sia costituito dal medesimo rapporto tributario definito irrevocabilmente nel primo, ovvero che in quest'ultimo sia stato definitivamente compiuto un accertamento radicalmente incompatibile con quello operante nel giudizio successivo; Cass. 30 maggio 2003 n. 8709).

Ne consegue che - dato che le imposte in contestazione sono dovute per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma - non è configurabile un contrasto di giudicati (ai fini della sussistenza dell'ipotesi di cui all'art. 395 c.p.c., n. 5) allorché il precedente giudicato si riferisca ad un'annualità di imposta sui redditi diversa dal periodo d'imposta considerato nella impugnata sentenza (Cass. 7 agosto 2008 n. 21322; Cass. 21 novembre 2001 n. 14714).

La presente decisione non si pone in contrasto con Cass. S.U. 16 giugno 2006 n. 13916, in quanto, come in essa precisato, il principio dell'autonomia dei periodi d'imposta si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo (tra cui, come nella specie, la capacità contributiva), e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente.

Pertanto, l'impugnata sentenza deve essere cassata con rinvio ad altra Sezione della medesima Commissione Regionale anche per la determinazione delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso del Ministero.

Accoglie il ricorso dell'Agenzia; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra Sezione della Commissione Regionale della Toscana.

Così deciso in Roma, il 8 aprile 2009.



**Studio
Legale
Tributario
Matteuzzi**

Disclaimer: SezioneQuinta.net e Studio Legale Tributario Matteuzzi non si assumono responsabilità per la correttezza e/o per la presenza di errori nella sentenza sopra riportata.
È un servizio gratuito di divulgazione di sentenze della Corte di Cassazione.
Per quanto le sentenze siano di per sé di pubblico dominio, è vietata la riproduzione della suddetta sentenza nella veste grafica qui proposta.

Il logo dello Studio Legale Tributario Matteuzzi è marchio registrato dell'avv. Maurizio A. Matteuzzi di Verona.