



## Corte di Cassazione

Sentenza del 09/04/2008 n. 9217

### **Intitolazione:**

Processo tributario - Sanzioni tributarie - Principio del favor rei - Applicazione d'ufficio.

### **Massima:**

Con la previsione di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, comma 3, il legislatore - disponendo "se la legge in vigore al momento in cui e' stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entita' diversa, si applica la legge piu' favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo" - ha (a far tempo dall'1/4/1998) esteso il principio del favor rei anche al settore tributario, sancendone l'applicazione retroattiva, all'unica condizione che il provvedimento sanzionatorio non debba qualificarsi "definitivo". Cio' comporta che - salvo il caso d'intervenuta definitivita' del provvedimento sanzionatorio - le piu' favorevoli norme sanzionatorie sopravvenute devono essere applicate, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio e, quindi, pure in sede di legittimita', atteso che, nella valutazione del legislatore, in ogni altro caso, la natura e lo scopo squisitamente pubblicistici del principio del favor rei devono prevalere sulle preclusioni derivanti dalle ordinarie regole in tema d'impugnazione. Ne consegue che - ove (come nel caso di specie), persistendo controversia sull'an della violazione tributaria, sussista ancora controversia sulla debenza delle sanzioni, di cui la violazione fiscale costituisce ineludibile presupposto - s'impone la necessita' di applicare il sopravvenuto piu' favorevole regime sanzionatorio.

\*Massima redatta dal Servizio di documentazione Economica e Tributaria.

### **Testo:**

#### Svolgimento del processo

La societa' contribuente propose ricorso avverso l'avviso di rettifica ed irrogazione sanzioni, con il quale l'Ufficio aveva provveduto alla rettifica della dichiarazione relativa all'anno d'imposta 1986.

La rettifica si fondava sul presupposto che, nel corso di una verifica eseguita dalla G.d.F. nei confronti di altro contribuente G.C., era stata riscontrata la vendita di bovini alla societa' ricorrente (evidenziata dal reperimento di assegni tratti sul suo conto corrente ed incassati dal C. in totale assenza di fatturazione nonche' sulla considerazione che, dall'indicata circostanza, si arguiva che la ricorrente aveva, a sua volta, proceduto alla vendita senza fattura del bestiame, con il ricarico medio, risultante dalla dichiarazione relativa allo stesso anno, del 29,63%.

A fondamento del ricorso, la societa' contribuente eccepiva la nullita' dell'avviso di rettifica per non essere stata messa in condizione di conoscere gli elementi su cui si fondava la pretesa fiscale e per non risultare, questa, supportata da idonei elementi documentali, ma, soltanto, da presunzioni prive dei requisiti richiesti dall'art. 2729 c.c..

L'adita commissione tributaria respinse il ricorso proposto dalla societa' contribuente, con decisione che, in esito all'appello della societa' medesima, fu confermata dalla commissione regionale.

Avverso la sentenza di appello, la societa' contribuente ha proposto ricorso per cassazione articolato in quattro motivi.

L'amministrazione finanziaria ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione

Con il primo motivo di ricorso, la società contribuente - deducendo violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, L. n. 241 del 1990, art. 3, e L. n. 212 del 2000, art. 7, nonché omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su punto decisivo della controversia - censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha affermato la legittimità della motivazione per relationem dell'avviso di rettifica, rilevando che, diversamente da quanto assunto dai giudici del gravame, all'avviso medesimo non risultava allegato il p.v.c. elevato a carico del T. e sostenendo, comunque, l'illegittimità della motivazione per relationem, se il riferimento riguarda documentazione non conosciuta, ma semplicemente conoscibile dal contribuente.

Il primo profilo del motivo di ricorso in rassegna è inammissibile, giacché, atteso che la sentenza impugnata afferma perentoriamente che dall'avviso di rettifica a carico della società contribuente risultava allegato stralcio del p.v.c. a carico del C., si risolve nella evocazione di una falsa percezione della realtà da parte del giudice, che avrebbe ritenuto esistente un fatto (l'allegazione all'avviso di accertamento del p.v.c.) la cui inesistenza risulterebbe, invece, obiettivamente attestata negli atti di causa, e configura, pertanto, denuncia di vizio revocatorio (ex art. 395 c.p.c., n. 4) inammissibile in questa sede, (v giur.) Il secondo profilo del motivo, oltre che contraddetto nei suoi presupposti di fatto dall'affermata allegazione all'avviso di rettifica de qua del p.v.c. a carico del C., si rivela infondato alla luce della consolidata giurisprudenza di questa Corte, secondo cui, nel sistema precedente alla modifica introdotta dal D.Lgs. n. 32 del 2001, art. 1, al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, - il requisito motivazionale degli avvisi di accertamento poteva essere soddisfatto anche mediante il riferimento ad ulteriori documenti anche semplicemente conoscibili dal contribuente (cfr. Cass. 2462/07, 15842/06, 26119/05, 1034/02).

Con il secondo ed il terzo motivo di ricorso - deducendo violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 53, art. 1992 e segg., artt. 2727, 2729 c.c., art. 115 c.p.c., nonché omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su punto decisivo della controversia - la società contribuente censura la sentenza impugnata per non aver rilevato che l'accertamento dedotto in controversia non era idoneamente supportato sul piano probatorio.

Al riguardo, in particolare:

a) rileva che, diversamente da quanto affermato dal giudice a quo, gli assegni della società contribuente incassati dal C. non sono stati allegati agli atti;

b) osserva che gli assegni, in quanto titoli astratti, non sarebbero comunque idonei a comprovare la causa del pagamento;

c) deduce il malgoverno della presunzione di acquisto ai fini iva di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 53, sul presupposto che, ai fini della relativa operatività, sarebbe indispensabile che i beni acquistati siano trovati e fisicamente accertati presso il contribuente;

d) sostiene che la decisione impugnata afferma avvenuta una verifica documentale di cui in realtà non risulterebbe traccia agli atti del processo.

Quanto ai profili di cui alle precedenti lett. a) e d), anche i motivi in rassegna si rivelano inammissibili, giacché, evocando travisamenti di fatto da parte del giudice a quo, si risolvono nella denuncia di un vizio revocatorio deducibile, esclusivamente, con l'impugnazione ai sensi dell'art. 395 c.p.c., n. 4.

Per gli ulteriori profili, i motivi in oggetto si rivelano, invece, infondati.

Premesso che, ai fini della contestata rettifica, assumono rilevanza anche le presunzioni, al riguardo, va, in primo luogo, rilevato che gli assegni, se, in quanto titoli astratti, non costituiscono prova documentale del titolo del pagamento, certamente possono esserlo a livello presuntivo.

Deve, poi considerarsi che la presunzione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 53, u.c., ("I beni che si trovano nel luogo o in uno dei luoghi in cui il contribuente esercita la sua attività si presumono acquistati se il contribuente non dimostra ...") non esclude che l'acquisto di beni possa essere desunta in funzione di altri elementi presuntivi (nella specie:

l'incasso da parte della presunta venditrice di assegni della presunta acquirente).

Con il quarto motivo di ricorso - deducendo violazione e falsa applicazione della normativa introdotta dai D.Lgs. n. 471 del 1997, e D.Lgs. n. 472 del 1997, e in particolare del D.Lgs. n. 471, artt. 3 e 12 e D.Lgs. 472, artt. 5 e 6, - lamenta la mancata applicazione delle sanzioni piu' favorevoli ai sensi della disciplina sopravvenuta e, a tal fine, invoca la riunione alla ricorso successivo per l'applicazione del cumulo giuridico D.Lgs. n. 472 del 1997, ex art. 12.

Il motivo e' fondato.

Al riguardo, va osservato che, con la previsione di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, comma 3, il legislatore - disponendo "se la legge in vigore al momento in cui e' stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entita' diversa, si applica la legge piu' favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo" - ha (a far tempo dall'1/4/1998) esteso il principio del favor rei anche al settore tributario, sancendone l'applicazione retroattiva, all'unica condizione che il provvedimento sanzionatorio non debba qualificarsi "definitivo".

Cio' comporta che - salvo che il caso d'intervenuta definitivita' del provvedimento sanzionatorio - le piu' favorevoli norme sanzionatorie sopravvenute devono essere applicate, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio e, quindi, pure in sede di legittimita', atteso che, nella valutazione del legislatore, in ogni altro caso, la natura e lo scopo squisitamente pubblicistici del principio del favor rei devono prevalere sulle preclusioni derivanti dalle ordinarie regole in tema d'impugnazione.

Ne consegue che - ove (come nel caso di specie), persistendo controversia sull'an della violazione tributaria, sussista ancora controversia sulla debenza delle sanzioni, di cui la violazione fiscale costituisce ineludibile presupposto - s'impone la necessita' di applicare il sopravvenuto piu' favorevole regime sanzionatorio.

Alla stregua delle considerazioni che precedono, respinti i primi tre motivi del ricorso per cassazione proposto dalla societa' contribuente, s'impone l'accoglimento del quarto. La sentenza impugnata va, dunque, cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio della causa ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Lombardia.

Il giudice del rinvio provvedera' a rideterminare le sanzioni secondo la piu' favorevole disciplina sulla sanzioni tributarie introdotte dai D.Lgs. n. 471 e n. 472 del 1997, valutando, a tal fine ed in ottica di applicazione del cumulo giuridico di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 12, l'opportunita' di procedere alla riunione del presente procedimento con quello relativo all'analoga rettifica per l'annualita' 1985. Il giudice del rinvio regolera', altresì, le spese del presente giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

La Corte:

Rigetta i primi tre motivi di ricorso e accoglie il quarto; cassa, in relazione, la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese del presente giudizio di legittimita', ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Lombardia.