

Corte di Cassazione, Sezione TRI civile**Sentenza 3 maggio 2002, n. 6337****Massima****Giudizio civile e penale (rapporto) - Cosa giudicata penale - Autorità in altri giudizi civili o amministrativi - In genere**

Ai sensi dell'art. 654 del codice di procedura penale - il quale aveva portata modificativa dell'art. 12 del D.L. n. 429 del 1982 (convertito nella legge n. 516 del 1982), poi espressamente abrogato dall'art. 25 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 -, l'efficacia vincolante del giudicato penale non opera nel processo tributario, poiché in questo, da un lato, vigono limitazioni della prova (come il divieto della prova testimoniale), e, dall'altro, possono valere anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna.

Massima**Tributi erariali diretti - Accertamento delle imposte sui redditi (tributi posteriori alla riforma del 1972) - Accertamenti e controlli - Rettifica delle dichiarazioni**

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimità dell'accertamento analitico - induttivo del reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 qualora la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente inattendibile in quanto confliggente con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo della antieconomicità del comportamento del contribuente. In tali casi è, pertanto, consentito all'ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici - purchè gravi, precise e concordanti -, maggiori ricavi o minori costi, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente (nella fattispecie, la Suprema Corte ha cassato la sentenza di una commissione tributaria, la quale aveva ritenuto illegittimo l'accertamento analitico - induttivo del reddito d'impresa fondato sulla dichiarazione di prezzi di acquisto di macchinari usati notevolmente superiori ai prezzi di rivendita).

Integrale**Contenzioso - Accertamento - Accertamento analitico - Reddito d'impresa - Fatturazione - Giudizio civile e penale (rapporto) - Cosa giudicata penale - Autorità in altri giudizi civili o amministrativi - In genere****SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

1. A seguito di processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, l'Ufficio Distrettuale delle Imposte Dirette di Macerata emetteva nei confronti della società Sgalla un avviso di accertamento in data 6.3.91, col quale contestava maggiori ricavi e maggior reddito di impresa per l'anno 1988. Detti maggiori ricavi derivavano dal riscontro tra fatture di acquisto e fatture di vendita di macchine usate, in cui il prezzo di acquisto era sensibilmente superiore al prezzo di rivendita: ciò appariva in contrasto con le normali regole dell'attività commerciale.
2. La società Sgalla Giuseppe proponeva ricorso alla Commissione Tributaria di primo grado, sostenendo che le presunzioni utilizzate dalla Guardia di Finanza non erano sufficienti; per contro, la ditta effettuava una politica di sopravvalutazione dell'usato, onde vendere macchine nuove e ciò spiegava il fatto che determinati macchinari fossero stati pagati ad un prezzo superiore a quello al quale erano stati rivenduti.
3. La Commissione Tributaria di primo grado accoglieva il ricorso. L'Ufficio proponeva appello, insistendo sul fatto che le scritture contabili erano

inattendibili e ciò giustificava un accertamento in rettifica a sensi dell'art. 39 lett. "d" del D.P.R. n. 600.73. La Commissione Tributaria Regionale confermava la decisione di primo grado, motivando nel senso che singoli casi di ritiro di materiale usato a prezzo superiore a quello della successiva rivendita non costituivano indici sicuri di una volontà di evasione. D'altra parte il criterio del "valore normale" di un bene è previsto soltanto in determinati casi tassativamente fissati. Le operazioni apparentemente negative in ordine all'usato acquistavano una loro logica se correlate alla vendita di macchine nuove, tutto ciò nel quadro di un programma di grossa espansione commerciale della vendita delle macchine nuove.

4. Ha proposto ricorso per Cassazione l'Amministrazione Finanziaria dello Stato, deducendo un motivo. Resiste con controricorso la S.n.c. Sgalla.

MOTIVI DELLA DECISIONE

5. Con l'unico motivo del ricorso, la ricorrente Amministrazione Finanziaria dello Stato premette che, in base al processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza, risultano una sensibile sottovalutazione del venduto ed una altrettanto marcata sopravvalutazione dell'acquistato. Vengono fatti alcuni esempi, in cui una macchina mietitrebbia risulta ritirata per lit. 101 milioni e rivenduta a lit. 5 milioni, una trattrice comperata per 49 milioni viene rivenduta a lit. 5 milioni. Si rileva altresì che macchine usate risultano ritirate in permuta a prezzo superiore a quello in cui erano state acquistate nuove.

6. La ricorrente deduce, pertanto, violazione e falsa applicazione, a sensi dell'art. 360 n. 3 c. p.c., dell'art. 39 del D.P.R. n. 600.73, nonché omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, a sensi dell'art. 360 n. 5 c. p.c.. Pur in presenza di contabilità formalmente regolare, la falsità delle scritture ovvero la loro "inesattezza" legittima un accertamento induttivo, anche perché dette scritture risultano inattendibili; esistono viceversa presunzioni gravi, precise e concordanti nel senso che sono stati occultati ricavi; presunzioni le quali non possono essere vinte da mere allegazioni difensive della società contribuente.

7. Nel controricorso, la società Sgalla replica:

- Sgalla Luciano è stato assolto dal Tribunale di Macerata dai resti fiscali ascrittigli in conseguenza dello stesso processo verbale di constatazione;
- non sussistono i presupposti dell'accertamento induttivo;
- i prezzi praticati nell'attività commerciale sono quelli pattuiti tra le parti e non quelli desumibili dai valori di mercato, i quali ultimi rilevano agli effetti delle imposte di registro e dei diritti doganali;
- gli atti economici compiuti dall'impresa non sono sindacabili e sono stati adeguatamente spiegati dalla Commissione Tributaria Regionale con la necessità di mantenere o conquistare fette di mercato, battendo la concorrenza.

8. Il ricorso appare fondato. Preliminarmente, va ricordato che con sentenza 21.10.98 n. 10411, questa Corte ha ritenuto che in materia di accertamento delle imposte sui redditi, avendo l'art. 654 c. p.p. abrogato l'art. 12 del D.L. n. 429.82 convertito con modificazioni nella Legge n. 516.82, la sentenza di assoluzione per un reato tributario, ancorché l'Amministrazione Finanziaria dello Stato si sia costituita parte civile, non fa stato nel processo tributario, perché in esso vigono limitazioni della prova. Ancora, Cass. 17.7.2000 n. 9410 ha affermato che l'art. 654 c. p.p., il quale in tema di limiti soggettivi dell'efficacia del giudicato penale nei processi civili ed amministrativi sostituisce l'art. 28 del codice precedente, prevede la possibile efficacia del giudicato stesso soltanto nei confronti di coloro che abbiano partecipato al processo penale in qualità di parti. Tale principio opera anche per i reati previsti da leggi speciali ed ha pertanto portata modificativa dell'art. 12 predetto, il quale disciplinava l'autorità del giudicato penale in materia tributaria secondo le disposizioni dell'abrogato art. 28 c. p.p..

9. Sussiste quindi un duplice ostacolo al recepimento del giudicato penale nel processo tributario: da un lato nel processo tributario vigono limitazioni della prova (ad esempio, il divieto di prova testimoniale); dall'altro lato, la prova che è richiesta in sede penale per la condanna o il rinvio a giudizio dell'indagato è diversa rispetto alla prova nel processo tributario, nel quale possono valere anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. Nel senso sopradetto, vedasi anche la sentenza pronunciata da questa Corte nell'udienza dell'11.12.2001 nella causa n. RG. 4611.2000, Italchimici Contro Amministrazione Finanziaria dello Stato.

10. Anche in presenza di scritture contabili formalmente corrette, è possibile il ricorso ad un accertamento analitico-induttivo, qualora la contabilità stessa sia complessivamente inattendibile in quanto confliggente con i criteri della ragionevolezza: così Cass. 23.10.2000 n. 13976. Parimenti, pur di fronte ad una contabilità regolarmente tenuta, è possibile accertare ricavi superiori a quelli dichiarati, se la percentuale di ricarico applicata dal contribuente è inferiore a quella mediamente applicata nel settore di appartenenza, fino a raggiungere livelli di abnormità e/o di irragionevolezza (Cass. 29.11.2000 n. 15310); nello stesso senso Cass. 27.11.2000 n. 15266, secondo la quale è possibile accertare induttivamente i ricavi di una copisteria, pur in presenza di regolare contabilità, sulla base del consumo della carta).

11. La questione si intreccia con l'altra, relativa alla attendibilità e quindi alla veridicità dei prezzi dichiarati in sede di ritiro e rivendita dell'usato, in relazione al criterio del valore normale o della ragionevolezza. Al riguardo, è esatto che l'imprenditore non è tenuto a cedere od acquistare un bene a "valore normale". L'imprenditore è libero di concludere buoni o cattivi affari, un affare apparentemente cattivo può divenire buono in un diverso

contesto. Non si intende negare che, nel quadro di una politica aggressiva di acquisizione di clientela, un'impresa possa ritirare in permuta macchinario usato a prezzo maggiorato, in quanto trova il compenso adeguato nella vendita del nuovo. Si tratterà, quindi, di un problema di limiti.

12. Quello che si pone come limite e criterio direttivo rimane tuttavia quello dell'economicità, vale a dire in quale misura sia possibile una sopravvalutazione dell'usato in sede di ritiro (ovvero di sottovalutazione in sede di rivendita) senza andare in perdita anche rispetto alla vendita del nuovo. Se è vero che le scelte economiche dell'imprenditore sono normalmente insindacabili, tuttavia il Fisco non è tenuto a credere che un imprenditore agisca in modo antieconomico. Quando si scopre un comportamento antieconomico dell'imprenditore, è lecito quanto meno dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate, con la conseguenza che l'ufficio può presumere maggiori ricavi o minori costi e l'onere della prova si sposta sulla parte privata.

13. E' stata fatta applicazione del criterio di economicità, nella giurisprudenza di questa Corte, ad esempio quando si è ritenuta inattendibile la contabilità di un'impresa di calzature, la quale faceva eseguire distinti trasporti per un limitato numero di (es. "20 paia") di scarpe, laddove risultava economico il trasporto ove eseguito per un numero adeguato - 201 - di esemplari. Ciò induceva a ritenere inattendibile la contabilità ed alterati i dati registrati, con conseguente accertamento analitico-induttivo. Vedasi al riguardo Cass. 18.10.2000 n. 1821. In tema di veridicità e congruità dei compensi dichiarati come corrisposti agli amministratori di società e disattesi siccome costi fittiziamente maggiorati vedi Cass. 27.9.2000 n. 12813. Per l'inversione dell'onere della prova in presenza di un comportamento antieconomico dell'imprenditore e per la legittimità dell'accertamento vedi Cass. n. 11645.2001.

14. In riferimento al caso concreto, dinanzi ad un processo verbale di constatazione il quale evidenzia sensibili scostamenti tra prezzi di ritiro e vendita di macchine usate, non solo è legittima la contestazione della veridicità ed esattezza delle registrazioni, ma si inverte l'onere della prova in quanto il contribuente deve dimostrare l'inerenza e la ragionevolezza economica di ogni singola operazione. Non è sufficiente che il contribuente alleggi genericamente la propria politica aggressiva di supervalutazione dell'usato, ma deve dimostrare che la perdita "secca" tra acquisto e rivendita della macchina usata è ampiamente compensata dalla provvigione o dal guadagno ricavati dalla vendita della macchina nuova corrispondente. Mancando siffatta dimostrazione, che deve essere analitica, l'ufficio può presumere che l'impresa maggiori artatamente i costi di ritiro dell'usato e comprima altrettanto artatamente i prezzi di vendita dell'usato medesimo.

15. La Sentenza impugnata va pertanto cassata, con rinvio ad altra sezione della stessa Commissione Tributaria Regionale, la quale pronuncerà uniformandosi ai principi anzidetti e provvederà anche in ordine alle spese.

P.Q.M.

la Corte suprema di cassazione

accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale delle Marche.