

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

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sui ricorsi riuniti iscritti rispettivamente al numero 3350 del ruolo generale dell'anno 2008 ed al numero 6905 del ruolo generale dell'anno 2009, proposti da:

alfa s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore

- ricorrente -

contro

Agenzia delle entrate

- controricorrente e resistente -

e contro

Ministero dell'economia e delle finanze, in persona del ministro pro tempore, e Agenzia delle entrate, ufficio locale di Busto Arsizio, in persona del direttore pro tempore;

- intimati -

per la cassazione delle sentenze della Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione 14, depositata in data 14 dicembre 2006, n. 107/14/06 e sezione 32, depositata in data 30 gennaio 2008, n. 93/32/07;

udito il pubblico ministero, in persona del sostituto procuratore generale Dott. FIMIANI Pasquale, che ha concluso per l'inammissibilità di entrambi i ricorsi nei confronti del Ministero dell'economia e delle finanze e per l'accoglimento nei confronti dell'Agenzia dei motivi sesto e settimo, assorbito l'ottavo e respinti e restanti del ricorso iscritto al n. 3350 del 2008 nonchè per l'accoglimento, sempre nei confronti dell'Agenzia, del ricorso iscritto al n. 6905/09.

Svolgimento del processo

La società contribuente ricevette la notifica, dapprima, di due avvisi di accertamento ai fini IRPEG ed Ilor, relativi agli anni d'imposta 1994 e 1995 e, poi, di un avviso di accertamento relativo, quanto all'anno d'imposta 1994, al contributo straordinario di solidarietà previsto dall'articolo 11 del decreto legge 691/94, ragguagliato all'1 % del suo

reddito complessivo, che prendeva le mosse dalla precedente rettifica compiuta dall'ufficio ai fini IRPEG ed ILOR. Rettifica, che era scaturita da un processo verbale di constatazione della guardia di finanza, il quale aveva accertato prelevamenti e versamenti non giustificati.

La contribuente impugnò tutti e tre gli avvisi e la locale Commissione tributaria provinciale, previa riunione dei primi due ricorsi, annullò gli avvisi che ne erano oggetto; in seguito, la Commissione tributaria provinciale annullò anche il terzo avviso, facendo leva sulla separata, precedente sentenza di annullamento del prodromico avviso di accertamento di rettifica.

La Commissione tributaria regionale con le due sentenze impugnate ha riformato entrambe le sentenze di primo grado, ritenendo, quanto alla prima, sufficiente la motivazione per relationem degli avvisi nonchè applicabile la presunzione stabilita dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, e facendo leva, quanto alla seconda, appunto sulla riforma della sentenza che aveva annullato l'avviso di accertamento in rettifica.

La contribuente propone distinti ricorsi, per ottenere la cassazione di entrambe le sentenze, affidando il primo ad otto motivi e il secondo a tre motivi, ed illustrandoli altresì con memorie proposte ex art. 378 c.p.c..

L'Agenzia delle entrate sede centrale si difende con controricorso in relazione al ricorso rubricato al n. 3350 del 2008, senza proporre difese scritte in relazione all'altro, là dove il ministero e l'Agenzia delle entrate sede di Busto Arsizio non spiegano alcuna difesa.

Motivi della decisione

1.- Preliminarmente, va disposta la riunione dei ricorsi, perchè soggettivamente ed oggettivamente connessi.

2.- Ciò posto, ne va dichiarata l'inammissibilità, là dove evocano in giudizio il Ministero, peraltro estraneo alle precedenti fasi dei giudizi e comunque privo di legittimazione attiva e passiva a seguito dell'istituzione delle Agenzie fiscali.

3.- Col primo e col secondo motivo del ricorso iscritto al numero 3350/08, da esaminare congiuntamente, perchè afferenti a diversi profili della medesima censura, la società si duole:

- ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, della violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, reputando che siano malamente motivati gli avvisi di accertamento indicati in narrativa, essendo la motivazione per relationem, senza specifica indicazione

dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso all'accertamento induttivo - primo motivo;

- ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa o comunque insufficiente motivazione circa i fatti controversi e decisivi dell'utilizzo della motivazione per relationem e della violazione del diritto di difesa - secondo motivo.

3.1.-La complessiva censura è infondata e va in conseguenza respinta.

E' pacifico tra le parti (e, del resto, la motivazione della sentenza ne da specificamente conto) che tutti gli atti impugnati richiamassero il processo verbale di constatazione della guardia di finanza, dal quale è scaturito l'accertamento. Altresì pacifico fra le parti (e anche della circostanza da conto la sentenza) è che la contribuente abbia avuto conoscenza del contenuto di questo processo verbale, che è stato ad essa notificato.

3.2. - Ebbene, la società non contesta che gli elementi contenuti nel processo verbale di constatazione fossero sufficienti ad evidenziare in modo chiaro e non equivoco l'iter logico seguito, limitandosi a censurare la sentenza, là dove ha reputato adeguata la motivazione per relationem dell'avviso di accertamento.

3.3. - Così formulata, la doglianza è insufficiente in fatto ed errata in diritto:

- è insufficiente in fatto, perchè la contribuente avrebbe dovuto riportare testualmente nel ricorso stesso la motivazione dell'avviso di accertamento e indicare nei motivi di ricorso in concreto, non già con generico riferimento alla motivazione per relationem in sè, le cause della sua inadeguatezza (specificamente in termini, Cass. 4 aprile 2012, n. 5382);

- è errata in diritto, giacchè - e il principio vale finanche in base alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 -, l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche per relationem, ovvero sia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, quando questi ultimi, puntualmente indicati, siano già a conoscenza del destinatario (tra varie, Cass., ord. 15 marzo 2013, n. 9032; 25 marzo 2011, n. 6914).

3.4.- Là dove non è richiesta l'indicazione, nell'avviso, ai fini della sufficienza della sua motivazione, delle fonti di convincimento, che attengono al piano, logicamente e cronologicamente successivo, della prova.

E ciò in quanto la funzione della motivazione sta nell'esigenza di garantire da una parte alla società interessata di conoscere le giustificazioni degli atti per poter difendere i propri diritti e verificare se la decisione sia fondata o non e, dall'altra, al giudice di esercitare il suo controllo di legittimità: la motivazione non deve necessariamente specificare tutti gli elementi di fatto e di diritto pertinenti, occorrendo soltanto verificare se essa assolve la funzione di esternare il percorso logico posto a fondamento della decisione. L'atto amministrativo in generale, del quale quello tributario mutua le forme, in definitiva, è adeguatamente motivato allorquando adempia due finalità concorrenti:

consentire l'interpretazione dell'atto e facilitarne il controllo da parte degli interessati e del giudice. I due profili dell'interpretazione e del controllo, con specifico riguardo all'atto impositivo, vanno coordinati in funzione della verifica dell'adeguata identificazione della fattispecie impositiva e dei presupposti che ne consentono l'applicazione.

4.- Col terzo motivo e col quarto motivo del ricorso n. 3350/08, da esaminare congiuntamente, perchè afferenti per diversi profili alla medesima censura, la società lamenta:

- ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, nn. 2 e 7, e art. 37, comma 3, là dove la sentenza impugnata ha affermato che fosse onere della società contribuente dimostrare che i conti correnti intestati a soggetti terzi non fossero ad essa imputabili, invece di addossare all'ufficio l'onere della dimostrazione dell'intestazione fittizia di tali conti - terzo motivo;

- ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa il fatto controverso e decisivo della riconducibilità a TCBNE dei conti correnti intestati a soggetti diversi dalla società - quarto motivo.

4.1. - La complessiva censura è infondata, perchè verte su circostanza di per sè influente, nell'impianto della decisione.

4.2. - La sentenza impugnata non fa affatto leva, come vorrebbe la contribuente, sulla fittizietà dell'intestazione a terzi dei conti correnti bancari, i dati dei quali hanno sostanziato le presunzioni valorizzate a norma del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, sibbene sulla "connessione" tra tali conti correnti e quello della società;

connessione emergente, secondo la sentenza, dall'impostazione contabile della contribuente, che evidenzia la riferibilità a quest'ultima dei movimenti bancari appostati nei conti correnti in esame.

4.3. - Così formulata, l'impostazione della sentenza è conforme a diritto.

Non è difatti necessario, ai fini dell'operatività del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 7, che risulti, perchè l'ufficio ne abbia dato prova, che i conti correnti siano fittiziamente intestati a terzi, sufficiente essendo che i conti, se pure a costoro intestati nella realtà, siano comunque utilizzati, anche in parte, per operazioni riferibili alla contribuente (in termini, Cass. 30 novembre 2009, n. 25142; 12 settembre 2003, n. 13391).

4.4. - Là, dove, nel caso in esame, per un verso, la società non contesta quanto riferito dalla guardia di finanza, ossia che "i conti utilizzati dall'ufficio per l'emissione dei provvedimenti di accertamento fossero riconducibili a TBNE ed alla signora L. E., amministratrice di TBNE ed al signor H.C...." (così si legge a pag. 20 del ricorso); per altro verso, quanto al vizio di motivazione, la censura si appunta non già sul contenuto della sentenza, bensì sulle considerazioni svolte dall'ufficio (pag. 26 del ricorso).

La censura va quindi respinta.

5. - Col quinto, col sesto, col settimo e con l'ottavo motivo del ricorso in esame, da esaminare congiuntamente, perchè strettamente avvinti, che comunque riescono ad individuare correttamente le questioni controverse, la società lamenta:

- ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2, allorquando la Commissione tributaria regionale ha reputato automaticamente applicabili le presunzioni da tale norma stabilite con riferimento ai movimenti dei conti bancari intestati a soggetti terzi - quinto motivo;

- ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa o insufficiente motivazione circa il fatto controverso e decisivo rappresentato dalla ricostruzione di meri giroconti come sopravvenienze attive, pure al cospetto dell'indicazione dei relativi beneficiari - sesto motivo;

- ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa il fatto controverso e decisivo per il giudizio costituito dalla circostanza che l'importo di lire 200milioni contabilizzato dalla società nell'anno 2004 come restituzione del prestito L.- J. è stato considerato come sopravvenienza attiva - settimo motivo;

- ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, là dove la sentenza impugnata ha considerato sopravvenienza attiva un costo considerato come indeducibile in sede di accertamento - ottavo motivo

5.1. - La complessiva censura si riferisce ad alcune poste che, secondo la società, non possono essere annoverate tra i ricavi, in quanto la contribuente ne avrebbe dato congrua e adeguata giustificazione.

5.2.-Sul punto la sentenza si mostra effettivamente carente.

Pur dando atto, in narrativa, delle contestazioni mosse anche in appello dalla società in ordine all'"attribuibilità alla società accertata delle movimentazioni bancarie effettuate sul conto corrente di soggetti terzi senza neanche tener conto delle partite di giro...", la sentenza si limita, in motivazione, ad affermare che "non è stato illustrato il rapporto" tra i ricavi e i debiti "nè il sistema concreto di raccolta delle offerte o degli eventuali ricavi pubblicitari nè le spese in relazione all'organizzazione produttiva della società", senza dar conto degli elementi di fatto concernenti le disposizioni di giroconto e di prestito illustrati in ricorso.

5.3. - Per questi aspetti, dunque, il ricorso va accolto e la sentenza che ne è oggetto cassata, con rinvio ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Lombardia, per nuovo esame.

6.- Col primo motivo del ricorso n. 6905 del 2009, proposto ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 e 5, la ricorrente deduce violazione o falsa applicazione dell'art. 111 Cost., del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 1 e 36, e dell'art. 295 c.p.c., sostenendo che, una volta che sia stato riconosciuto il vincolo della consequenzialità necessaria tra due giudizi, nell'ipotesi in cui non sia possibile operarne la riunione, sia necessario sospendere ex art. 295 c.p.c., il procedimento dipendente sino al passaggio in giudicato della sentenza che definisce quello principale: di qui la violazione o falsa applicazione delle norme indicate ad opera della sentenza che sia stata pronunciata in violazione di tale principio.

6.1.- Il motivo è infondato e va in conseguenza respinto.

Sul punto, le sezioni unite (con sentenza 19 giugno 2012, n. 10027;

conformi, Cass., sez.un., 30 novembre 2012, n. 21348, che applicano il principio pure se la sentenza di primo grado, la cui autorità è invocata, sia stata emessa dal giudice amministrativo e, da ultimo, Cass. ord. 19 settembre 2013, n. 21505) hanno avuto modo di chiarire che, fuori dai casi in cui sia espressamente disposto che un giudizio debba rimanere sospeso sino a che un altro da cui dipenda sia definito con decisione passata in giudicato (come, esemplificando, nel caso previsto dall'articolo 75, 3 comma, del codice di procedura civile), quando tra due giudizi esista rapporto di pregiudizialità, e quello pregiudicante sia stato definito con sentenza non passata in giudicato, è possibile la sospensione del giudizio pregiudicato soltanto ai sensi dell'art. 337 c.p.c..

7.- Col secondo e col terzo motivo del ricorso n. 6905/2009, da esaminare congiuntamente, perchè riguardano la medesima questione sotto differenti profili, la società si duole:

- ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, della nullità della sentenza impugnata, la motivazione della quale è stata redatta per relationem rispetto ad un'altra sentenza, senza un'autonoma valutazione critica nel contesto della diversa causa sub iudice - secondo motivo;

- ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, dell'omessa o contraddittoria motivazione circa il fatto controverso dell'accertamento o attestazione del passaggio in giudicato della sentenza richiamata da quella impugnata, priva di autonoma valutazione - terzo motivo.

7.1. - I motivi sono fondati.

La Corte ha in più occasioni chiarito che:

- a) il vizio di nullità della sentenza per omessa motivazione, sussiste soltanto allorchè essa sia priva dell'esposizione dei motivi in diritto sui quali è basata la decisione;

- b) la motivazione della sentenza, per relationem ad altra sentenza è legittima purchè il giudice, facendo proprie le argomentazioni del primo giudice, esprima, sia pure in modo sintetico, le ragioni della conferma della pronuncia in relazione ai motivi di impugnazione proposti, in modo che il percorso argomentativo desumibile attraverso la parte motiva delle due sentenze risulti appagante e corretto (per tutte, vedi Cass., sez.un., 18 ottobre 2010, n. 6538).

7.2. -Il punto è che, nel caso in questione, in cui la sentenza impugnata non ha giudicato la medesima questione oggetto della sentenza richiamata, ma una questione a questa sentenza pregiudizialmente connessa, il giudice d'appello avrebbe dovuto dar conto degli elementi in base ai quali ha ritenuto di attenersi all'autorità della sentenza pregiudiziale, non ancora passata in giudicato: al giudice della causa dipendente è difatti richiesta la prodromica valutazione funzionale alla decisione se mantenere in stato di sospensione il processo di cui una delle parti abbia sollecitato la ripresa. E tale valutazione andrà svolta in base agli elementi emersi dal confronto tra la decisione intervenuta e la critica che ne è stata svolta.

7.3. - Valutazione che, nel caso in esame, manca del tutto.

8.- La sentenza va in conseguenza cassata, con rinvio, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Lombardia, che procederà agli accertamenti ed alle valutazioni omissi.

P.Q.M.

La Corte:

- dispone la riunione dei ricorsi;
- dichiara l'inammissibilità dei ricorsi, là dove sono proposti nei confronti del Ministero dell'economia e delle finanze;
- rigetta il primo, il secondo, il terzo ed il quarto motivo del ricorso n. 3350/08 ed il primo motivo del ricorso n. 6905/09;
- accoglie nel resto i ricorsi nei confronti dell'Agenzia delle Entrate;
- cassa entrambe le sentenze impugate;
- rinvia per nuovo esame nonchè per la regolazione delle spese ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Lombardia.

Così deciso in Roma, il 26 marzo 2014.

Depositato in Cancelleria il 13 giugno 2014