



REPUBBLICA ITALIANA  
 IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

ESENTE DA REGISTRAZIONE  
 AI SENSI DELL'ART. 26/4/86  
 N° 131 TAB. ALL. B - N. 5  
 MATERIA TRIBUTARIA

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

**SEZIONE TRIBUTARIA**

Oggetto

TRIBUTI-IVA-  
 ACCERTAMENTO

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

21941-07

- |                           |                  |
|---------------------------|------------------|
| dott. Enrico Altieri      | Presidente       |
| dott. Francesco Ruggiero  | Consigliere      |
| dott. Giuseppe Napoletano | Consigliere rel. |
| dott. Massimo Scuffi      | Consigliere      |
| dott. Camilla Di Iasi     | Consigliere      |

R.G.N. 29681/02

Cron. 21941

Rep.

Ud. 4/7/07

ha pronunciato la seguente:

**S E N T E N Z A**

sul ricorso proposto da **EUROSERVICE SOC. COOP. A.R.L.**, in persona del liquidatore Stefano Di Mambro, rapp.ta e difesa, giusta procura in calce, dall'avv.to Pierluigi Acquarelli presso il quale elett.te domicilia in Roma alla Via Oslavia, 6.

2091  
 97

-ricorrente-

Contro

**MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE** in persona del Ministro p.t. ed **AGENZIA DELLE ENTRATE**, in persona del Direttore p.t., rapp.ti e difesi dall'Avvocatura Generale dello Stato presso la quale elett.te domicilia in Roma alla via dei



Portoghesi, 12

-controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Commissione  
Tributaria Regionale del Piemonte n. 34/19/01  
pubblicata il 19/10/01.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica  
udienza del 4/7/07 dal Consigliere relatore dott.  
Giuseppe Napoletano;

Uditi i difensori delle parti;

Sentito il P.M. nella persona del Sostituto Procuratore  
Generale dott. Vincenzo Gambardella che ha concluso per  
il rigetto del ricorso;

#### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La Cooperativa Euroservice impugnava dinanzi alla CTP  
di Torino l'avviso di rettifica emesso dal competente  
Ufficio IVA in relazione alla dichiarazione IVA  
presentata nel 1996 per omessa fatturazione di  
operazioni imponibili, indebita detrazione d'imposta,  
omessa registrazione di operazioni imponibili ed  
irregolare tenuta della contabilità nonché per  
presentazione di dichiarazione annuale IVA infedele.



L'adita CTP rigettava il ricorso e la sentenza veniva confermata dalla CTR del Piemonte la quale riteneva legittima la rettifica parziale.

Avverso tale sentenza parte contribuente proponeva ricorso per cassazione sostenuto da sette motivi di censura ancorché indicati nella numerazione del ricorso come otto, illustrati da memoria.

Parte intimata si costituiva e resisteva al gravame.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

Premesso che nell'esame dei motivi di censura si segue la numerazione indicata nel ricorso dove dopo il quarto motivo viene illustrato immediatamente il sesto e non vi è alcun motivo contrassegnato sotto il numero cinque, osserva la Corte che con il primo motivo di censura parte ricorrente deducendo "illegittimo utilizzo dello strumento della rettifica parziale cioè di uno strumento non applicabile al caso qui in giudizio e illegittima della sentenza di secondo grado per difetto di motivazione e per violazione e falsa applicazione dell'art. 54, 5° comma, DPR 633/73" afferma che è stato adottato illegittimamente lo strumento dell'accertamento parziale avendo l'Ufficio sostanzialmente posto a base del suo accertamento un pvc redatto dalla Guardia di Finanza al termine di una verifica fiscale di carattere generale durata più di



cinque mesi e quindi sulla base di una compiuta indagine con conseguente "illegittimità della sentenza impugnata che va cassata per difetto di motivazione nel punto in cui ha affermato che l'Ufficio non ha effettuato alcuna attività istruttoria e per violazione falsa applicazione dell'art. 84 DPR 633/72".

Il motivo è infondato.

Invero, come questa Suprema Corte ha già affermato, sia pure con riferimento all'art. 41-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ( Cass. 11057/06), deve ritenersi, per la sovrapposibilità della relativa previsione, che anche in tema di accertamento dell'imposta sul valore aggiunto, l'utilizzazione dello strumento dell'accertamento parziale, ai sensi dell'art. 54, comma 5°, del DPR 633/72 è nella disponibilità degli uffici quando ad essi pervenga una segnalazione della Guardia di finanza che fornisca elementi per ritenere la sussistenza di un reddito non dichiarato, senza che tale strumento debba (neppure prima delle modificazioni apportate dalla legge 30 dicembre 2004, n. 311) essere subordinato ad una particolare semplicità della segnalazione pervenuta.

Peraltro la rilevanza nel presente giudizio del tipo di accertamento adottato, non incide sulla validità dello stesso potendo semmai rilevare solo ed in quanto



possa pregiudicare l'eventuale ulteriore esercizio dell'attività accertatrice.

Con il secondo mezzo di gravame la società contribuente, denunciando nullità dell'atto impositivo impugnato per difetto di motivazione, violazione e falsa applicazione dell'art. 56 DPR 633/72 e difetto di motivazione su un punto decisivo della controversia, rileva che il giudice del merito ritenendo esaustiva la motivazione dell'atto impositivo non ha considerato che detto atto pur fondandosi sul raffronto tra la documentazione contabile e le risposte ai questionari inviate alle ditte clienti e fornitrici non conteneva dette risposte che non erano note ad essa contribuente.

La censura è infondata.

Invero parte ricorrente muove dal presupposto pacifico che l'atto impositivo non contiene alcun riferimento alle risposte ai questionari ( di cui al n.4 dell'art.51 DPR 633/72), tuttavia tale presupposto non può affatto considerarsi acquisito incontestabilmente agli atti del processo. Anzi i giudici regionali rilevano che "esaminato l'atto così come formulato, l'Ufficio ha posto in notifica i rilievi a fronte dei quali risultano emerse e contestate differenze derivanti da notizie fornite a seguito di questionari



legittimamente prodotti con le trascrizioni rilevate dai libri obbligatori contabili". Inoltre dallo svolgimento del processo della sentenza impugnata si evince che l'Ufficio "ha prodotto avvisi di rettifica con preciso riferimento non solo al verbale della GdF ma anche agli allegati del pvc da cui si evince la violazione contestata". Tanto rende evidente che non può affatto considerarsi pacifico rectius non contestato quanto assunto da parte ricorrente. Il che porta a rilevare che esauendosi sostanzialmente la censura nella insufficiente valutazione dell'atto impositivo, avrebbe dovuto parte ricorrente, nel rispetto del principio di autosufficienza del ricorso, riportare il testo di tale atto.

E' infatti ius receptum nella giurisprudenza di questa Corte nel caso in cui, con il ricorso per Cassazione, venga dedotta l'incongruità o l'illogicità della sentenza impugnata per l'asserita mancata valutazione di risultanze processuali, è necessario, al fine di consentire al giudice di legittimità il controllo della decisività della risultanza non valutata (o insufficientemente valutata), che il ricorrente precisi, mediante integrale trascrizione della medesima nel ricorso, la risultanza che egli asserisce decisiva e non valutata o insufficientemente valutata, dato che



solo tale specificazione consente alla Corte di Cassazione, alla quale è precluso l'esame diretto degli atti, di deliberare la decisività della medesima, dovendosi escludere che la precisazione possa consistere in meri commenti, deduzioni o interpretazioni delle parti ( per tutte Cass. 14262/04).

Ed è, altresì, acquisito nella giurisprudenza di questa Corte che in base al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, sancito dall'art. 366 cod. proc. civ., qualora il ricorrente censuri la sentenza di una commissione tributaria regionale sotto il profilo della congruità del giudizio espresso in ordine alla motivazione di un avviso di accertamento - il quale non è atto processuale, bensì amministrativo, la cui motivazione, comprensiva dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che lo giustificano, costituisce imprescindibile requisito di legittimità dell'atto stesso -, è necessario, a pena di inammissibilità, che il ricorso riporti testualmente i passi della motivazione di detto atto che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi dal giudice di merito, al fine di consentire alla Corte di cassazione di esprimere il suo giudizio sulla suddetta congruità esclusivamente in base al ricorso medesimo ( Cass.



15867/04).

Con il terzo mezzo di gravame parte ricorrente deducendo "illegittimità della ,pretesa fiscale perché sfornita di un supporto probatorio sufficiente, nella parte in cui si articola nella ripresa a tassazione di elementi asseritamene non fatturati e/o non registrati, illegittimità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione degli artt. 54 DPR 633/72 e 2729 cc", assume che le risposte ai questionari sono state fornite senza contraddittorio e quindi costituiscono meri indizi e pertanto è sfornita di prova l'affermazione dell'Ufficio che essa ricorrente ha emesso nel corso dell'anno in esame n. 7 fatture nei confronti di clienti diversi senza provvedere alla loro registrazione sul prescritto registri IVA delle fatture emesse e nulla motiva la sentenza impugnata circa le doglianze espresse in tema di mancato rispetto delle regole dell'onere probatorio.

Il mezzo è fondato.

Questa Suprema Corte, infatti, ha di recente ribadito che in tema di IVA, l'Ufficio, quando ritiene che l'imposta dovuta sia superiore a quella dichiarata, procede a rettifica ai sensi dell'art. 54, primo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ed accerta tale presumibile infedeltà sulla scorta dei dati indicati



dal secondo comma della medesima disposizione, acquisendoli nei modi previsti dagli artt. 51 e 52; in base alla somma delle risultanze, dei dati e delle notizie acquisiti, è poi legittimo quantificare, ai fini della rettifica, le omissioni e le false o inesatte indicazioni, tanto mediante presunzioni legali, previste dall'art. 53, quanto mediante presunzioni semplici, ricavate da indizi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza; queste ultime costituiscono esse stesse, senza necessità di altre prove, una fonte di convincimento del giudice, il quale è pertanto tenuto ad accertare se gli elementi indiziari a disposizione presentino i predetti caratteri, mediante un prudente apprezzamento, insindacabile in sede di legittimità se adeguatamente motivato ( Cass. 1575/07).

Ora nella specie il giudice del merito ritiene la fondatezza, in parte qua, della rettifica senza accertare che gli elementi indiziari a disposizione, per accreditare la tesi della emissione di "sette fatture attive" non annotate nel prescritto registro, abbiano carattere di gravità, precisione e concordanza (art. 2729 c.c.).



Invero i fatti noti, costituiti dai risultati delle indagini e dai calcoli compiuti dalla polizia tributaria e dalle risposte ai questionari di cui al n.3 dell'art. 51 DPR633/72, sono sì elementi idonei a fondare una valida presunzione di maggiore imponibile, ma solo nei limiti in cui il Giudice di merito li riconosca come indizi gravi, precisi e concordanti.

Con il quarto motivo di censura la società, denunciando "illegittimità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 26 DPR 633/72 in merito all'asserita indebita detrazione di note di credito, prospetta l'illegittimità della sentenza impugnata laddove afferma che l'insussistenza in contabilità della controparte delle note di credito emesse dalla ricorrente non avrebbe consentito la loro detrazione, operando così una indebita equiparazione della mancata registrazione delle note di credito da parte del cessionario con la mancanza di emissione da parte del cedente, in aperta violazione e falsa applicazione dell'art. 26 denunciato.

La censura è infondata.

Difatti nella motivazione della sentenza impugnata l'asserita indebita detrazione delle note di credito poggia non già sulla denunciata indebita equiparazione della mancata registrazione delle note di credito da



parte del cessionario con la mancanza di emissione da parte del cedente, quanto piuttosto sul rilievo che "la risposta ai questionari concretizza la non ricezione e quindi l'insussistenza in contabilità di controparte delle note di credito in questione". Si tratta quindi non di una conseguenza derivata dai giudici regionali dal mancato rispetto di una prescrizione di legge, bensì di un accertamento di fatto che come tale può essere censurato in sede di legittimità sotto il profilo del difetto di motivazione che nella specie non è dedotto.

Con il sesto motivo parte ricorrente denunciando violazione e falsa applicazione dell'art. 3 DPR 444/97 in merito all'asserita indebita detrazione dell'imposta assolta sull'acquisto di carburante per autotrazione, rileva che la mancanza di firma del gestore sulla schede di carburante, che costituisce violazione di carattere meramente formale, non incidendo sulla verità dei costi in questione non impedisce la detrazione dell'IVA relativa all'acquisto.

Il motivo è infondato.

Dispongono rispettivamente l'art. 2 e l'art. 3 del dpr 444/97, che disciplina gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di



distribuzione da parte di soggetti all'imposta sul valore aggiunto, che:

Art. 2. caratteristiche della scheda carburante 1

. Per ciascun veicolo a motore utilizzato nell'esercizio dell'attività d'impresa, dell'arte e della professione, è istituita una scheda mensile o trimestrale contenente, oltre agli estremi di individuazione del veicolo, la ditta, la denominazione o ragione sociale, ovvero il cognome e il nome, il domicilio fiscale ed il numero di partita iva del soggetto d'imposta che acquista il carburante, nonché, per i soggetti domiciliati all'estero, l'ubicazione della stabile organizzazione in Italia. nell'ipotesi di cui all'articolo 17, secondo comma, del citato decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, la scheda contiene gli estremi di individuazione del veicolo ed i dati identificativi del soggetto residente all'estero e del rappresentante residente nel territorio dello Stato.2 .

I dati di cui al comma 1 possono essere indicati anche a mezzo di apposito timbro.

Art. 3. Adempimenti inerenti la scheda 1. L'addetto alla distribuzione di carburante indica nella scheda di cui all'articolo 2 all'atto di ogni rifornimento, con



firma di convalida, la data e l'ammontare del corrispettivo al lordo dell'imposta sul valore aggiunto, nonché, anche a mezzo di apposito timbro, la denominazione o la ragione sociale dell'esercente l'impianto di distribuzione, ovvero il cognome e il nome se persona fisica, e l'ubicazione dell'impianto stesso.

Alla stregua di tale formulazione è chiaro che la previsione dell'apposizione della firma sulla scheda da parte l'esercente l'impianto di distribuzione avendo una funzione, definita dallo stesso legislatore, di "convalida" del rifornimento costituisce elemento essenziale senza del quale la scheda non può assolvere alla finalità prevista dalla legge. Devesi del resto considerare che ai sensi del comma 2 dell'art.1 del DPR in parola " le annotazioni di cui al comma 1 sono sostitutive della fattura di cui al terzo comma dell'articolo 22 del decreto del presidente della repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".

E' corretta quindi in diritto la sentenza impugnata che ha ritenuto integrare la firma del gestore dell'impianto di distribuzione elemento essenziale per la legittima detrazione dell'imposta di cui alle schede di carburante.



Con il settimo motivo di ricorso la Cooperativa denunciando violazione e falsa applicazione dell'art. 19 bis DPR 633/72 in merito all'asserita indetraibilità dell'imposta assolta sui servizi relativi agli autoveicoli d'impresa, premesso che l'Ufficio afferma che la ricorrente ha indebitamente detratto un'imposta pari lire 2.781.165 relativa a pedaggi autostradali, riparazione e manutenzione autoveicoli ai sensi dell'art. 19 bis 1, comma 1°, lettera c) DPR 633/72, argomenta che le spese contestate si riferiscono ad autoveicoli che costituiscono beni oggetto dell'attività propria dell'impresa. In considerazione di ciò appare decisamente errata in diritto la sentenza impugnata in quanto all'epoca dei fatti non era stata ancora emanata la norma che ha introdotto l'art. 19 bis al DPR 633/72.

Il motivo è fondato.

Invero la CTR nel considerare esclusa dalla detrazione l'imposta relativa a pedaggi autostradali, manutenzione e riparazione autoveicoli ha applicato il testo del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 non nella versione vigente "ratione temporis", ma in quella poi modificata (di cui all'art. 19bis.-1) con D.Lgs. n. 337 del 1997, entrato in vigore il 1 gennaio 1998.



Con l'ottavo mezzo di gravame la società deducendo, "illegittimità dell'atto impugnato nella parte in cui contesta l'omessa fatturazione di operazioni imponibili pari a lire 65.400.000 in quanto sfornito di apparato probatorio e comunque infondato nel merito; omessa motivazione su punto determinante della controversa; violazione e falsa applicazione dell'art7, comma 4°, DLgs 546/92" assume che l'atto impositivo in parte qua viene redatto assumendo come prova dichiarazioni di natura testimoniale o confessoria e come tale è viziato in radice perché emesso utilizzando nel processo fiscale prove non ammissibili ed è errata l'osservazione dei verbalizzanti che considerano le prestazioni de quibus alla stregua di prestazioni effettuate in nome e per conto e nonostante le anzidette considerazioni e argomentazioni, i giudici a quo hanno omesso ogni motivazione affermando, tout court "si riconosce legittima la risposta ai questionari".

Il mezzo è infondato per motivo inammissibile.

La questione non è tratta in alcun modo nella sentenza impugnata, del resto lo riconosce lo stesso ricorrente il quale tuttavia, in violazione del richiamato principio di autosufficienza del ricorso, non indica in quale atto del giudizio di merito e con quali modalità



ha dedotto la questione.

Infatti secondo giurisprudenza consolidata di questa Suprema Corte qualora una determinata questione giuridica - che implichi un accertamento di fatto - non risulti trattata in alcun modo nella sentenza impugnata, il ricorrente che proponga la suddetta questione in sede di legittimità, al fine di evitare una statuizione di inammissibilità, per novità della censura, ha l'onere non solo di allegare l'avvenuta deduzione della questione dinanzi al giudice di merito, ma anche, per il principio di autosufficienza del ricorso per Cassazione, di indicare in quale atto del giudizio precedente lo abbia fatto, onde dar modo alla Corte di controllare "ex actis" la veridicità di tale asserzione, prima di esaminare nel merito la questione stessa (Cass. 6542/04).

In conclusione il terzo e settimo motivo del ricorso vanno accolti, mentre gli altri vanno rigettati ed in relazione ai motivi accolti la sentenza impugnata va cassata con rinvio, anche per le spese del giudizio di legittimità, ad altra sezione della CTR del Piemonte.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo e settimo motivo del ricorso, rigetta gli altri motivi, cassa, in relazione ai motivi accolti, la sentenza impugnata e rinvia,



anche per le spese del giudizio di legittimità, ad  
altra sezione della CTR del Piemonte.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 4  
luglio 2007

Il Presidente

Dott. Enrico Altieri

Il Consigliere estensore

Dott. Giuseppe Napoletano

ESISTENTE DA REGISTRAZIONE  
AI SENSI DELL'ART. 26/1/85  
N° 101/2007/REG. B - N. 5  
MATERIA TRIBUTARIA

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

19 OTT. 2007

IL CANCELLIERE

IL CANCELLIERE

Maria Di Nuzzo