ATTI AMMINISTRATIVI E CONTENZIOSO

ACCERTAMENTO CON ADESIONE, GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DEI CONTI E PRETESA "INDISPONIBILITÀ" DEL CREDITO TRIBUTARIO.

di Raffaello LUPI

1) Il quadro di riferimento e la ritrosia degli uffici verso le valutazioni;

2) La corte dei conti conferma la strutturale valutatività della determinazione dei tributi;

3) Accertamento con adesione, violazione dell'obbligo di motivazione e indebita valutazione di aspetti "esattivi";

4) La sentenza sull'accertamento con adesione in tema di agevolazioni fiscali.

1. Il quadro di riferimento e la ritrosia degli uffici verso le valutazioni

Le sentenze della Corte dei Conti della regione Sicilia, a proposito di "danno erariale" a seguito di accertamento con adesione, descrivono le ansietà e le preoccupazioni sempre palpabili nelle discussioni coi funzionari dell'amministrazione finanziaria; vicende come quella esaminata dalla corte dei conti siciliana sono però, tutto sommato, abbastanza rare, ma hanno un grande peso psicologico negli atteggiamenti dell'istituzione-fisco, e nella mentalità di migliaia di funzionari ivi operanti; vista la molteplicità di preoccupazioni che agiscono sugli atteggiamenti degli uffici, come di qualsiasi altra istituzione della convivenza sociale, anche una certa tendenza a "mettersi al riparo da responsabilità" è comprensibile; è però la sua intensità ad aver travalicato i livelli del periodo in cui era il fi-

sco ad assumersi l'iniziativa di determinare la capacità economica e riscuotere le imposte. Di indisponibilità del credito si parla infatti a partire dagli anni venti del secolo scorso, quando gli uffici valutavano, prendevano l'iniziativa, in quanto altrimenti in gettito non sarebbe affluito spontaneamente, come oggi accade grazie all'interposizione dei grandi enti erogatori, alla possibilità di segnalazioni informatiche, etc.. Il "danno erariale", in altri termini, era presente anche quando gli uffici valutavano, solo che è cambiato il contesto. Un tempo valutare era il solo modo di acquisire il gettito. Oggi la valutazione da parte degli uffici si inserisce infatti in una funzione "di controllo", mentre il gettito arriva dagli adempimenti spontanei dei contribuenti. Al desiderio di coprirsi le spalle, che è sempre esistito, si aggiunge, insomma, la consapevolezza che il gettito giunge a prescindere dall'intervento dell'amministrazione; valutare, esporsi, confrontare costi e benefici, non è insomma più necessario all'acquisizione della gran parte del gettito, che giunge spontaneamente dai grandi enti di erogazione e dalle loro segnalazioni. Il gettito arriva "a prescindere", e quindi riemerge la preoccupazione di essere valutati da tanti altri individui, con interconnessioni su cui sarebbe troppo lungo soffermarsi qui, relative ai rapporti interni con i dipendenti, con i superiori, con possibili controllori, coi *mass media* e con altre istituzioni come la Corte dei Conti.

Sono proprio le sentenze di questa particolare magistratura ad essere evocate dai funzionari, spiegando perché essi temono di abbandonare anche pretese insostenibili del fisco; il comportamento dei funzionari è assolutamente comprensibile, e dipende da un contesto ambientale in cui (secondo un motivo conduttore tipico di Dialoghi) ancora non si sono formate adeguate categorie concettuali per comprendere la fiscalità "aziendale" basata sull'autodeterminazione delle imposte; il perno dell'attuale sistema consiste nella segnalazione analitica, da parte del soggetto erogante, come abbiamo rilevato sul precedente numero 6 di Dialoghi 2007 (1), questa segnalazione analiti-

---

(1) SCARLATA GUIDO, COVINO EMILIANO, RL, *Dalla tassazione "in monte" alla segnalazione analitica individualizzata: un passato prossimo troppo spesso dimenticato*, in Dialoghi 6-2007. Nonchè il mio articolo sui grandi enti erogatori nel precedente numero 5.

ca, come tante volte rilevato, è per sua natura millimetricamente precisa, secondo un criterio aziendale, che toglie spazio alle antiche stime, utilizzate quando gli uffici prendevano l'iniziativa del prelievo. La pietra di paragone ormai è il CUD, il certificato del sostituto di imposta, in cui sono indicate al centesimo le somme percepite, mandando in soffitta quelle stime personalizzate, anche se opinabili, che caratterizzavano la fiscalità del passato. Quando tutti gli uffici stimavano i redditi, a nessuno veniva in mente, così facendo, di "disporre del credito tributario". Anzi, se l'ufficio non avesse stimato, non avesse valutato, non si fosse esposto, nulla sarebbe entrato nelle casse dello stato, ma nell'attuale sistema le cose stanno un po' diversamente. Prima di tutto perché il gettito arriva lo stesso, come sopra rilevato; inoltre, i criteri analitico-contabili sono stati assunti a pietra di paragone della determinazione dei tributi e circa il 60/70 percento dei contribuenti ha il proprio "CUD" o i propri "CUD", cioè le segnalazioni del sostituto di imposta, oppure è essa stessa un grande ente, presa nelle maglie della propria contabilità, nei termini descritti sul precedente numero 5 di Dialoghi (2); mentre in passato le valutazioni degli uffici erano la *conditio sine qua non* dell'acquisizione del gettito, oggi esse sembrano qualcosa di "atipico" rispetto alla normalità documentale/contabile. Il *benchmark* della fiscalità è cambiato, e quasi non ce ne siamo accorti, a causa del gradualismo che caratterizza le scienze sociali; così come le persone cambiano un po' per giorno, e invecchiano quasi senza accorgersene, passando da un'urgenza all'altra, da un aggiornamento all'altro (senza che in realtà vi fossero modelli concettuali meritevoli di essere aggiornati), la fiscalità si è trasformata senza rendersi davvero conto di quanto accadeva. L'indisponibilità del credito tributario, come messo in risalto da Crovato sul precedente numero 6, è stata teorizzata come un vero e proprio ostacolo a valutazioni e stime, trasfigurandosi rispetto al proprio ruolo di semplice disposizione di regolarità amministrativo – contabile (3). Si è genera-

(2) Lupi, Le grandi organizzazioni erogatrici come perno della fiscalità analitica, in Dialoghi 5-2007.

(3) Crovato Francesco, Lupi Raffaello, Indisponibilità del credito tributario, contabilità pubblica e giustizia tributaria.

to così un ambiente culturale che vede con diffidenza le determinazioni forfettarie, valutative e presuntive, sospettando sistematicamente di incostituzionalità le disposizioni legislative che le consentono. È la mentalità del CUD, che cerca di ricostruire attraverso gli studi di settore, per l'enorme platea dei "non segnalati", quella stessa precisione millimetrica esistente nell'ambito dei "segnalati" (dipendenti e simili). È una spiegazione palesemente insufficiente, rispetto alle caratteristiche della fiscalità aziendale, e che costituisce il presupposto per interpretazioni moralistiche del fenomeno dell'evasione fiscale; queste interpretazioni moralistiche, in termini di "senso civico" provocano vere e proprie lacerazioni sociali tra amplissime categorie della società (4); come detto nella prefazione a Dialoghi 7-8/2007, queste lacerazioni sociali, per ricomporsi, hanno bisogno di un capro espiatorio, su cui tutti siano d'accordo; nasce quindi la figura dei "grandi evasori", scomodo ruolo ricaduto proprio su quei "grandi enti erogatori" che in realtà sono gli indispensabili ausiliari del fisco!!. Sono le polpette avvelenate prodotte dall'insufficienza degli strumenti di comprensione, e che portano a quell'inferno dell'emerso di cui parliamo sempre su Dialoghi. Ma torniamo all'interno delle amministrazioni fiscali, dove le teorie sulla vincolatezza, indisponibilità del credito, etc., non potevano che assecondare tendenze spontanee a "non decidere" , a non esporsi, tipiche di qualsiasi grande organizzazione, spersonalizzata (simile ai "grandi enti erogatori" di cui abbiamo appena parlato). Sarebbe curioso approfondire in quale misura queste tendenze, generatrici di contenzioso e di mille rettifiche sul dichiarato, si congiungano oggettivamente con gli interessi degli evasori, interessati a sviare l'attività di controllo, e con quelli dei consulenti, cui appartengono in buona parte anche gli studiosi che avrebbero dovuto creare i modelli esplicativi, le categorie ordinamentali, per decifrare la nostra fiscalità; anzichè distinzioni tra cosa dovevano valutare, la dottrina ha oggettivamente fornito all'amministrazione una malintesa (ma gradita) indicazione di "non valutare". Il personale di tutte le grandi organizzazioni è per definizione restio ad esporsi, a non mettersi in gioco, ad arri-

(4)Diciamo "segnalati" e "non segnalati" .

vare al ventisette del mese, ed avrebbe bisogno di essere stimolato a decidere, non a trincerarsi dietro al solito "lei ha ragione ma faccia ricorso". Esistono poi minoranze sempre compiaciute di far apparire come un favore quello che, per l'interlocutore, non sarebbe altro che il riconoscimento di un diritto. Sarebbero stati quindi necessari stimoli all'attivismo, alla valutazione, alla stima della capacità economica sfuggente. Invece sono arrivati messaggi di segno opposto, che assecondano la tendenza spontanea al quieto vivere, diffusa nelle grandi istituzioni spersonalizzate tanto più se pubbliche. Le sentenze in rassegna, anche se il loro dispositivo può essere letto come ulteriore invito a "coprirsi le spalle", vanno in un 'altra direzione.

2. *La corte dei conti conferma la strutturale valutatività della determinazione dei tributi*

Anche le sentenze della corte dei conti qui in rassegna, pur dicendo ben altro nella sostanza, saranno probabilmente utilizzate, nella vita quotidiana degli uffici, come supporto da parte di chi non vuole decidere, afferma di avere "le mani legate" e di essere esposto a grandi responsabilità qualora non adotti l'atteggiamento che nell'immediato appare maggiormente "pro fisco".

Esaminando invece queste sentenze senza simili (interessati) pregiudizi, emerge che esse ribadiscono la strutturale valutatività delle determinazioni effettuate in sede di concordato; per i giudici contabili, paradossalmente, è proprio la mancata esplicitazione dei motivi di una determinata scelta, in sede di accertamento con adesione, ad esser posta alla base dell'affermata responsabilità per danno erariale.

Tra le righe delle sentenze in rassegna si colgono due opposte patologie riscontrabili nell'attività degli uffici; da un lato emerge una distorta concezione del principio di legalità come desiderio di "farsi portare per mano" da una legge che determina tutto, e riduce ai minimi termini i margini di valutazione, e quindi le possibilità di critica; una opposta patologia è quella di presentare le proprie scelte come completamente libere, evitando anche in questo modo qualsiasi sindacato e potenziale responsabilità. Si tratta, all'evidenza, di due facce di una stessa medaglia, tendente a sottrarsi a possibili censure stendendo cortine fumogene sul proprio ragionamento. È un unico

atteggiamento, che oscilla tra la tendenza a presentare il proprio comportamento come "Interamente predeterminato dalla legge" e quella opposta, a presentarlo come "interamente libero". Sono due opposte strade per "non spiegarsi", per non mettersi in gioco, affermando una volta di avere solo applicato la legge, e l'altra di non avere alcunché di cui rendere conto, perché la legge non poneva vincoli. In entrambi i casi si cerca di sfuggire all'essenza della discrezionalità, che è –sia pure in ambiti più o meno ampi- bilanciamento tra opposte esigenze, in relazione a determinate risultanze del caso concreto: nel caso di specie bilanciamento di precisione, certezza, semplicità, alla luce della previsione dei possibili esiti di un contenzioso, dei relativi tempi e delle relative aleatorietà.

Opportunamente, quindi le sentenze in rassegna mettono in risalto il bilanciamento di esigenze diverse, la doverosità ragionata e motivata, che deve ricorrere anche nell'azione amministrativa delle autorità fiscali. Le sentenze considerano giustamente "discrezionale" l'accertamento con adesione, senza però riconoscerlo (passaggio anche questo "ovvio") come una "libera trattativa", svincolata da qualsiasi motivazione. Lo stesso giudice di primo grado dava atto che *in occasione dell'esame delle proposte di definizione, i competenti Uffici devono necessariamente operare valutazioni discrezionali,* proseguendo tuttavia con la condivisibile considerazione secondo cui tali valutazioni *non possono discostarsi da elementi fattuali e contabili concreti e ragionevoli, restando esclusa la possibilità di considerare il procedimento di accertamento con adesione una libera contrattazione tra le parti, secondo lo schema del vecchio concordato vigente in epoca anteriore alla riforma tributaria del 1973*. Anche questa affermazione è condivisibilissima, con una riserva relativa al regime anteriore alla riforma del 1973; in quell'epoca, infatti, la libera contrattazione tra le parti, di cui parlano le sentenze dei giudici contabili, era una degenerazione "di fatto", che non aveva fondamenti giuridici, né ritengo che avrebbe potuto averne, o potrebbe averne oggi.

È infatti una vera e propria contraddizione in termini parlare di "libera contrattazione tra le parti", come potrebbe avvenire tra due privati, a proposito della determinazione della capacità economica

cui commisurare la partecipazione alle pubbliche spese. Il senso dell'espressione, usata dalla Corte Siciliana, è quindi un altro, cioè quello secondo cui la determinazione dell'imponibile per adesione "poteva non essere motivata", cioè non essere oggetto, da parte dell'ufficio, di spiegazioni di sorta. Era una soluzione adatta, del resto, al contesto estimativo vigente all'epoca, e meno compatibile con la determinazione aziendalistico documentale che si è diffusa a decenni di distanza. Nessun dubbio, quindi, sull'esercizio di una funzione pubblicistica, anche nel concordato; c'era solo, nel regime anteriore al 1973, meno bisogno di esteriorizzare le relative determinazioni (5); L'espressione "libera contrattazione tra le parti" va quindi intesa come "assenza di vincoli motivazionali", che quindi sussistono e costituiscono lo strumento, a disposizione anche della magistratura contabile, per sindacare *ex post* l'esercizio del potere discrezionale.

3. Accertamento con adesione, violazione dell'obbligo di motivazione e indebita valutazione di aspetti "esattivi"

Proprio con riferimento all'obbligo di motivazione, le sentenze pongono giustamente in risalto che essa *doveva essere predisposta dal convenuto* (cioè il funzionario dell'ufficio) per valutare la correttezza del processo logico seguito per la definizione dell'imponibile da parte dello stesso.

Si tratta di richiami che confermano la già rilevata valutatività, anche agli occhi della Corte dei conti, dell'attività degli uffici. Nel caso in esame, questi ultimi non sono stati censurati per aver valutato, o per aver esercitato una discrezionalità loro preclusa, ma per averlo fatto in modo negligente, anche perché reticente.

Per quanto riguarda la prima sentenza, in effetti il dubbio sulla possibilità di esazione coattiva del credito erariale non giustifica un accertamento con adesione. Ricordiamo, infatti, che i profili "esattivi" non possono essere tenuti in considerazione nelle ordinarie

---

(5) Del resto, la motivazione delle decisioni giurisdizionali e amministrative, che oggi ci sembra fondamentale, è stata per secoli un fatto secondario, ed anche la motivazione delle sentenze è stata sancita, se ben ricordo, solo dopo la rivoluzione francese; non che si decidesse a caso, ma semplicemente, i passaggi logici restavano nel foro interno di chi li effettuava, con tutto quel che ne segue in termini di (non) sindacabilità.

procedure di accertamento con adesione, riferite solo alla determinazione del tributo e non alle sue difficoltà di riscossione. Questa puo' essere stata una scelta legislativa consapevole, dal momento che un conto è "transigere" su oggettive incertezze fattuali e giuridiche sulla quantificazione del tributo, ed un altro è transigere sulla difficoltà del fisco (o meglio dei concessionari) di individuare beni su cui rivalersi, magari per debiti fiscali regolarmente dichiarati dal contribuente. Potrebbe accadere infatti che, di fronte a un debito non contestato di 100, il contribuente abbia patrimonio "palese" per 20, patrimonio occulto per 50 e patrimonio futuro sperato (ad esempio eredità) per 40; il fisco, in questo caso, difficilmente riuscirebbe ad incassare piu' di 20, ma il contribuente potrebbe essere disponibile a sborsare qualcosa in piu', come contropartita per liberarsi dall'incertezza, per quanto improbabile, di esazioni successive, e per poter manifestare in futuro –alla luce del sole- il proprio patrimonio. In sé, queste valutazioni sulla "esigibilità" del credito erariale non hanno nulla di scandaloso, come sarebbe invece se gli uffici fiscali potessero intromettersi in valutazioni di meritevolezza politico sociale (ad esempio considerando interessi come lo sviluppo, l'istruzione, l'assistenza, ed altri non rientranti tra i compiti affidati all'Agenzia delle Entrate) (6). Gli uffici dovrebbero infatti solo stimare le probabilità di successo di un tentativo di recupero coattivo di un credito, nell'ottica delle disponibilità patrimoniali del debitore, di eventuali garanzie, etc.. In questo senso una "transazione" in vista delle possibilità di recupero del credito non è affatto estranea alle funzioni affidabili agli uffici fiscali, solo che non è prevista dalla legge. L'apprezzamento di questo profilo non è stato infatti in concreto affidato agli uffici fiscali, del che i funzionari possono solo prendere atto. Solo la disposizione sulla "transazione fiscale", commentata su Dialoghi n. 4-2006 apriva spiragli per accordi di questo tipo, confermandone invece l'impraticabilità nell'attuale regime.

---

(6) Per questo avrei qualche perplessità sulla valutabilità, da parte dell'amministrazione finanziaria, in sede di transazione fiscale nell'ambito delle procedure concorsuali, di valutare anche le esigenze produttive e occupazionali di "salvataggio dell'impresa in crisi", come suggerisce Tosi - *La transazione Fiscale*, in Rassegna tributaria nà 4/2006.

La sentenza dimostra comunque molte aperture nei confronti della tesi in esame, in quanto non si limita ad affermare, come pure avrebbe potuto, l'irrilevanza della situazione patrimoniale del contribuente. La sentenza, invece, afferma che il funzionario, su cui gravava il relativo onere, non aveva dato adeguate dimostrazioni della non utile esperibilità delle azioni che i creditori possono esercitare a tutela del proprio credito. Sembra di poterne desumere, quindi, che la definizione di un accertamento per motivi esattivi, pur essendo in linea di principio vietata, non darebbe luogo a responsabilità per danno erariale qualora il convenuto dimostri la mancanza di beni su cui l'erario avrebbe potuto rivalersi (è una prova negativa difficile, ma che spesso può essere data indirettamente, a fronte di sopravvenute procedure concorsuali). Insomma, dalla corte dei conti giungono indirette aperture persino ad una definizione basata sul fatto che il contribuente ha palesato risorse che il fisco non sarebbe mai riuscito ad aggredire in sede esattiva.

Va segnalato poi, a conferma della necessità strutturale di stime e valutazioni nella maggior parte delle determinazioni di circostanze economicamente rilevanti, che gli stessi giudici contabili effettuano una stima, nella prima sentenza in rassegna, per tener conto dell'ordine di grandezza dei costi che avrebbero dovuto essere riconosciuti al contribuente.

4. La sentenza sull'accertamento con adesione in tema di agevolazioni fiscali

Sono quindi apprezzabili gli inquadramenti concettuali dell'accertamento con adesione e della relativa discrezionalità, effettuati dalle sentenze dei giudici contabili siciliani. Essi si pongono infatti dal punto di vista dell'analisi del compito attribuito agli uffici finanziari, delle prerogative e dei doveri di cui essi sono investiti nella determinazione della capacità economica e nella riscossione delle imposte corrispondenti. I giudici contabili, per quanto "generalisti" rispetto al diritto tributario, si rendono conto che il diritto è studio di compiti, studio di funzioni, non parafrasi di legislazione o di dottrina. Opportunamente, essi non utilizzano, almeno mi sembra, le generiche locuzioni sulla disponibilità o indisponibilità del

credito tributario; spero che ciò sia perché essi si rendono conto che il credito tributario non è disponibile o indisponibile in assoluto, come fosse una sacra icona, ma che di esso possono farsi quelle disposizioni che sono conformi ai compiti affidati dall'ordinamento agli uffici finanziari. Mi riferisco ovviamente ai compiti di stima del possibile esito delle controversie, che sono connessi alle funzioni tipiche degli uffici pubblici:

I giudici della seconda sentenza hanno centrato i principi, con molto buonsenso, anche perché si tratta di aspetti di cui è facile rendersi conto, anche a prescindere dalle consulenze tecniche, che peraltro si erano appiattite sul PVC di verifica, come giustamente stigmatizzato dai giudici di appello. Questi ultimi riconoscono che il confezionamento di concime era una attività industriale, anche con riferimento ad alcune sentenze della Corte di Cassazione in tema di agevolazioni nel mezzogiorno. Analoghe considerazioni riguardano la cosiddetta "attività finanziaria non agevolabile", in quanto la sentenza mette in risalto che non era stato dimostrato trattarsi di proventi finanziari autonomi rispetto al resto della gestione aziendale.

La condanna deriva solo dall'applicazione dell'esenzione all'attività di vendita anche di buste di concime prodotte da altre aziende; è ovvio che in linea di principio le agevolazioni in questa ipotesi non spettano, in quanto l'agevolazione della "parte di reddito afferente all'attività commerciale" era stabilita dalla legge per i beni prodotti dall'impresa, non per quelli acquistati da terzi. L'attività di mera rivendita non è agevolabile, anche se occorre capire quanto incidesse sulla attività di confezionamento propria della ditta verificata. Nella complessa sentenza di primo grado, questo profilo della rivendita di beni acquistati da terzi, e rivenduti nello stato originario, non mi sembrava però autonomamente valorizzato rispetto al complesso degli addebiti. Forse è una concessione, magari permeata da istintiva coerenza istituzionale, rispetto alla pesante condanna comminata dai primi giudici, che altrimenti sarebbero stati totalmente smentiti. Chissà, i fattori che determinano le decisioni umane, ivi comprese quelle istituzionali, sono tanti, numerosi e variamente mischiati, che spesso non è possibile comprenderlidel tutto nè per i giudici dalle carte processuali nè per noi dalla lettura della sentenza.

Responsabilità per danno erariale- Accertamento con adesione basato sulla mancanza di beni cui indirizzare l'esecuzione fiscale- illegittimità – mancata dimostrazione dell'inesigibilità del credito- responsabilità per danno erariale – sussistenza.

Corte dei Conti- Sezione Giurisdizionale d'appello per la Regione Siciliana, pres. Savagnone rel. Sancetta.

SENTENZA N. 2/A/2006

Fatto

Con atto di citazione depositato il 22 marzo 2004, il Procuratore regionale conveniva in giudizio il sig. AB, dipendente dell'Ufficio locale di Castelvetrano dell'Agenzia delle Entrate, chiedendone la condanna al pagamento della somma di ? 757.082,93, per avere definito un accertamento con adesione, nei confronti della CA s.r.l., senza avere valutato i verbali redatti dalla Guardia di Finanza e sollevando la società dall'onere di fornire la prova della veridicità dei costi, ritenuti inesistenti.

Premetteva il Procuratore che gli Uffici finanziari, nell'utilizzare l'istituto dell'accertamento per adesione, devono attentamente considerare per ciascun caso concreto gli elementi posti a base dell'accertamento stesso, nonché gli oneri ed i rischi di soccombenza nell'eventuale contenzioso. L'indicazione degli elementi che concorrono a definire la base imponibile deve trovare sufficiente motivazione nella verbalizzazione redatta in contraddittorio con il contribuente, in cui si deve esplicitare l'intero processo logico seguito per la definizione dell'imponibile.

Nel caso in esame era stato accertato che la società aveva falsificato fatture per un importo complessivo di lire 1.751.833.000, al fine di documentare costi fittizi in corrispondenza dei ricavi contabilizzati. Così, in sede di accertamento con adesione, a detrazione dei ricavi, erano stati contabilizzati costi, secondo quanto affermato dall'Amministratore unico della società, sostenuti per attività lavorativa dipendente svolta "in nero", senza però che vi fosse alcuna acquisizione di elementi di riscontro. Riteneva, allora, il Procuratore che non sussistessero i presupposti per il perfezionamento dell'adesione, non emergendo agli atti elementi oggettivi che giustificassero il ridimensionamento della pretesa tributaria, sia con riferimento alle imposte dirette sia ai fini IVA. Affermava, quindi, che la condotta del AB, delegato alla firma da parte del direttore dell'Ufficio, era stata contrassegnata da estrema superficialità e noncuranza, cosicchè esclusivamente alla sua condotta gravemente colposa andava ascritto il danno di € 757.082,93, a titolo di maggiore IRPEG, ILOR, IVA e relative sanzioni. Riteneva, invece, il Procuratore che l'attività svolta dalla sig.ra BC, la quale aveva sottoscritto i verbali in contraddittorio con il contribuente, avesse avuto natura meramente istruttoria non sussistendo in capo alla stessa alcuna potestà decisionale.

Il Procuratore, tuttavia, ritenendo che nella specie sussisteva un rischio specifico relativo all'attività amministrativa di definizione di posizioni tributarie connesse ad accertamenti complessi, non si opponeva all'uso del potere riduttivo da parte del giudice.

Con sentenza n. 3055/2004, la Sezione giurisdizionale per la regione siciliana, condannava il sig. AB al pagamento, in favore del Ministero dell'Economia e delle Finanze, della somma di € 200.000 nonché degli interessi legali su detta somma a decorrere dalla data di pubblicazione della sentenza e fino al soddisfo. Premetteva il giudice di primo grado che in occasione

dell'esame delle proposte di definizione, i competenti Uffici devono necessariamente operare valutazioni discrezionali, le quali, tuttavia, non possono discostarsi da elementi fattuali e contabili concreti e ragionevoli, restando esclusa la possibilità di considerare il procedimento di accertamento con adesione una libera contrattazione tra le parti, secondo lo schema del vecchio concordato vigente in epoca anteriore alla riforma tributaria del 1973. Nel caso di specie mancherebbe completamente la motivazione degli atti di adesione ed in conseguenza non sarebbe possibile utilizzare la motivazione stessa, che doveva essere predisposta dal convenuto, per valutare la correttezza del processo logico seguito per la definizione dell'imponibile da parte dello stesso.

Affermava, quindi, il Collegio che si era verificato un danno erariale di € 757.082,93, pari alla differenza tra i tributi dovuti in relazione agli elementi accertati dalla Guardia di finanza e quelli concordati in sede di adesione. Sussisteva, inoltre, il nesso di causalità tra il danno e il comportamento del convenuto che non si era opposto all'accertamento per adesione nonostante mancassero chiaramente i presupposti per il perfezionamento dell'adesione medesima, dal momento che dagli atti non emergevano elementi oggettivi che giustificavano il ridimensionamento della pretesa tributaria, sia con riferimento alle imposte dirette, sia ai fini IVA. Peraltro nessun riscontro sussisteva circa l'avvenuta effettiva utilizzazione delle prestazioni lavorative in "nero", a prescindere da quanto dichiarato dalla società e neppure il convenuto aveva svolto alcuna attività istruttoria in tal senso. Affermava, poi, il collegio che il convenuto aveva agito con colpa grave, non avendo osservato neppure un livello minimo di diligenza, in quanto la particolare gravità delle fattispecie rappresentate dalla Guardia di finanza nonché la pendenza di un procedimento penale imponevano una diversa valutazione degli esiti dei verbali redatti in contraddittorio con la parte e certamente non lo autorizzavano a far ricorso a mere presunzioni, per definire l'accertamento con adesione. Riteneva, tuttavia, il giudicante di dover far uso del "c.d. potere riduttivo" previsto dall'art. 19, II comma, T.U. imp.civ.st., approvato con D.P.R. 10 gennaio 1957, n. 3, in quanto, come rilevato dal PM nell'atto di citazione, vi era uno specifico rischio relativo all'attività amministrativa di definizione di posizioni tributarie connesse ad accertamenti complessi, nonché una notevole sproporzione tra gli importi degli atti di pertinenza dell'Amministrazione finanziaria e la posizione economica dei funzionari preposti alla gestione di questo particolare settore. Riteneva, pertanto, equo il Collegio condannare il convenuto a risarcire la somma di Euro 200.000, comprensiva della rivalutazione monetaria e degli interessi legali.

Avverso questa sentenza il sig. AB, rappresentato e difeso dall'avv. F.G, ha proposto appello, affermando l'erroneità della pronuncia per avere il giudice di primo grado ritenuto integrata un'ipotesi di responsabilità per il solo fatto del difetto di motivazione degli atti di adesione compilati dagli uffici, trattandosi, invece, di una mancanza lievissima, anche dal punto di vista disciplinare, come dimostrato dalla blanda sanzione (multa pari a quattro ore di retribuzione) irrogata dall'Amministrazione. Ha rilevato, altresì, l'insussistenza del danno erariale dato che è stato accertato che né la società né il suo amministratore unico possedevano beni suscettibili di esecuzione e, pertanto, se non si fosse pervenuti all'adesione l'erario non avrebbe recuperato nulla. L'appellante ha chiesto, quindi, l'accoglimento dell'appello e l'annullamento della pronuncia.

Il Procuratore Generale, con memoria del 31 gennaio 2005, ha depositato le conclusioni scritte contestando i motivi di ap-

pello. Con il medesimo atto ha proposto appello incidentale impugnando la pronuncia nella parte in cui il giudice di primo grado ha fatto uso del potere riduttivo dell'addebito, sostenendo che la riduzione del danno appare eccessiva e contraria al principio di equità. Ha chiesto, pertanto, una condanna al pagamento di una somma non inferiore ai 500.000 euro.

Con ordinanza n. 57/A/2005, questa Sezione ha disposto un supplemento istruttorio affinchè, anche alla luce della relazione contabile prodotta dalla parte nel corso del giudizio di primo grado, venisse specificato analiticamente come si è giunti alla determinazione dell'imposta dovuta.

Espletata l'istruttoria il Procuratore generale, facendo riferimento alla nota n. 54599 del 4 luglio 2005 della Direzione Regionale della Sicilia della Agenzia delle entrate ha precisato che sul calcolo dell'imponibile, trattandosi di acquisti non riconosciuti in quanto riferiti ad operazioni inesistenti, non vi erano nuovi imponibili da indicare ma solo maggiore imposta e costi non detraibili. Per quanto riguarda la possibilità di riconoscere un costo in nero, il Procuratore ha affermato che tale possibilità non è consentita e che comunque, con riferimento alle imposte dirette manchi un ragionamento contabile che individui il quantum dei costi da riconoscere; mentre in materia di IVA se viene emessa fattura per operazioni inesistenti l'imposta è interamente dovuta.

All'udienza dibattimentale il Procuratore generale ha insistito nelle domande proposte.

Diritto

Con l'appello proposto il sig. AB ha contestato la pronuncia di condanna emessa dal giudice di primo grado, sostenendo, anzitutto, che la mancanza della motivazione negli atti di adesione costituisce un'infrazione lievissima non integrante gli estremi della responsabilità amministrativo-contabile.

Il motivo di appello è infondato.

Osserva il Collegio che, come è noto, in attuazione dei principi e dei criteri direttivi indicati nell'articolo 3, comma 120, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, il decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, ha operato una revisione organica dell'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto. Rispetto agli istituti precedenti - accertamento con adesione per gli anni pregressi e accertamento con adesione per il periodo di imposta 1994 - la normativa non limita l'ambito di applicazione dell'accertamento con adesione ai soli redditi d'impresa e di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni, ma lo estende a tutti i contribuenti e a tutte le categorie reddituali. Inoltre, la nuova disciplina ha attribuito agli uffici finanziari un più ampio margine di azione e di proposta per definire, in via amministrativa ed in contraddittorio con il contribuente, le pretese tributarie, al fine anche di deflazionare il contenzioso tributario ed anticipare la riscossione dei tributi con conseguenti concreti risultati positivi dell'azione di accertamento.

La mancata previsione normativa di parametri cui informare l'adesione e l'ampliamento dell'ambito di applicazione dell'istituto, non devono però indurre a ritenere che tutte le fattispecie, anche quelle nelle quali l'esistenza dell'obbligazione tributaria è determinabile sulla base di elementi certi, debbano formare oggetto di transazione con il contribuente, né che non vi siano criteri obiettivi da seguire da parte dell'Amministrazione per la definizione del procedimento.

Non deve, infatti, dimenticarsi che lo scopo dell'istituto è quello di garantire, anche se attraverso l'instaurazione di uno stretto rapporto di collaborazione con il contribuente, una maggiore efficienza ed efficacia dell'azione accertatrice. La fase del contraddittorio assume, così, grande

rilevanza ai fini della completezza dell'intero iter procedimentale dell'accertamento con adesione, dovendo gli uffici, in quella sede, operare una attenta valutazione del rapporto costi-benefici dell'operazione, tenendo conto della fondatezza degli elementi posti a base dell'accertamento, nonché degli oneri e del rischio di soccombenza di un eventuale contenzioso.

In proposito, l'art. 7, 1° comma, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, prevede che "l'accertamento con adesione è redatto con atto scritto in duplice esemplare, sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'ufficio o da un suo delegato. Nell'atto sono indicati, separatamente per ciascun tributo, gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda, nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale".

Si rende, così, necessario redigere per ciascun incontro una sintetica verbalizzazione con la quale sarà dato atto, tra l'altro, della documentazione eventualmente prodotta dal contribuente e delle motivazioni addotte.

Gli elementi essenziali dell'atto unico di definizione ai fini delle imposte sui redditi e dell'I.V.A. sono costituiti, quindi, anche secondo le indicazioni fornite dalle circolari appositamente emanate dall'Amministrazione finanziaria, da:

- l'indicazione, separatamente per ciascun tributo, degli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda; sarà in particolare evidenziato quanto dichiarato dal contribuente, quanto proposto in rettifica dall'ufficio e quanto definito in contraddittorio;
- la liquidazione delle maggiori imposte, interessi e sanzioni dovute in dipendenza della definizione;
- la liquidazione delle altre somme eventualmente dovute, compreso il Contributo al Servizio Sanitario Nazionale.

La mancanza di tali elementi nell'atto di accertamento e soprattutto la mancanza della motivazione, in una ipotesi, come quella in esame, di accoglimento totale della proposta di definizione del contribuente, non si pone quale irregolarità formale dell'atto ma è causa di sostanziale inesistenza dello stesso, configurando, in definitiva, una rinuncia da parte dell'ufficio finanziario ai suoi poteri di accertamento.

Nel caso in questione, infatti, risulta che a seguito delle ispezioni disposte dalla Guardia di finanza, era stato accertato che la società Castelcable s.r.l. aveva falsificato fatture, per un importo complessivo di lire 1.751.833.000, al fine di documentare costi fittizi in corrispondenza dei ricavi contabilizzati. In sede di accertamento per adesione l'appellante, quale funzionario delegato alla firma da parte del Direttore dell'Ufficio, a fronte dei ricavi contabilizzati aveva ammesso costi sostenuti per manodopera svolta "in nero", ritenendo attendibili le affermazioni espresse in tal senso dall'Amministratore unico della società, senza richiedere riscontri probatori al contribuente né svolgere alcuna attività istruttoria in merito.

Il comportamento gravemente colpevole del funzionario, improntato alla massima leggerezza e tenuto in violazione delle norme di legge e delle circolari in materia, ha così comportato la non individuazione della imposta realmente dovuta da parte della Società e del suo mancato introito egli deve rispondere dinanzi a questo giudice.

Con riferimento alla quantificazione del danno, ritiene, anzitutto, il Collegio che non possa trovare accoglimento la doglianza dell'appellante circa l'inesistenza del danno stesso per la mancanza di beni, sia della società che del suo amministratore, sui quali potere fare valere maggiori pretese creditorie da parte dell'erario. Invero, ove si considerino non solo le azioni esecutive sui beni mobili ed

immobili, ma altresì tutte le azioni civili che i creditori possono esercitare a tutela del proprio credito, una prova esaustiva in tal senso non è stata fornita.

Ciò posto, ritiene il Collegio che la determinazione del danno in ? 757.082,93, come effettuata nell'atto di citazione, esattamente corrispondente all'imposta evasa indicata nella relazione dell'Ufficio ispettivo della Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate, del 26 maggio 2003, non sia esatta.

Secondo la circolare n. 271 del 1997, infatti, in presenza di fatture false, l'Ufficio finanziario deve preliminarmente ricorrere alla ricostruzione analitica del reddito ma, "qualora si pervenga ad un risultato irrealistico sul piano economico, è opportuno procedere ad accertamento induttivo, tenendo conto di tutti gli elementi utili a quantificare un reddito ragionevole ed attendibile".

Considerato che, a causa del comportamento scorretto del funzionario, l'Ufficio finanziario non ha eseguito alcuna procedura di accertamento del reddito della Società, né, d'altra parte, il Pubblico Ministero ha individuato alcun elemento dal quale si possa pervenire ad una più realistica determinazione dell'imposta dovuta, anche in considerazione della circostanza che nella relazione citata l'Ufficio ispettivo aveva precisato che la quantificazione dell'imposta era solo teorica, non resta, allora, a questo Collegio, essendo certo l'an, che calcolare l'ammontare del danno in via equitativa.

Rideterminata, pertanto, l'imposta evasa tenendo conto delle spese necessarie per la produzione del reddito, sicuramente sostenute dalla società, si ritiene di confermare la condanna dell'appellante al pagamento della somma di € 200.000,00, non, quindi, in applicazione del potere riduttivo dell'addebito, come operato dal giudice di primo grado, ma quale minor danno da porre a carico del responsabile.

In virtù delle medesime considerazioni non si ritiene di potere accogliere l'appello incidentale proposto dal Procuratore generale, che ha chiesto una condanna per un importo superiore a quello indicato nella sentenza impugnata.

In considerazione della soccombenza di entrambe le parti, non si fa luogo a condanna alle spese.

Corte dei conti- sezione giurisdizionale d'appello per la regione siciliana n.56 del 2006
Sancetta – presidente, Cozzo, Relatore

Con processi verbali del 16.12.98 e del 22.1.99 la G.F. accertava a carico della Siriac s.r.l., per il periodo 1992 - 1997, maggiori ricavi non deducibili per un ammontare complessivo di £. 451.413.968.000 e maggiori costi per £.49.479.000. I maggiori ricavi contestati riguardavano: attività aziendale che, secondo valutazioni dei verificatori, la società avrebbe ritenuto di natura industriale, anziché commerciale, considerandola, pertanto, indebitamente esente da ILOR ai sensi del testo unico delle leggi sugli interventi nel Mezzogiorno; operazioni finanziarie, considerate dai militari verbalizzanti estranee al ciclo industriale e, come tali, concorrenti alla formazione della base imponibile. In relazione al primo rilievo, era richiesto il parere della Direzione regionale entrate, la quale, con nota prot. 98/60880 del 21.12.98, confermava l'operato della G.F. Ricevuti i verbali, l'Ufficio entrate di Vittoria emetteva, per l'annualità 1992, avviso di accertamento, notificato il 7.6.99. La società contribuente, in data 23.8.99, inviava alla D.R.E. una relazione tecnica (redatta dall'ing. Noto) allo scopo di dimostrare la

natura industriale dei cicli di lavorazione della SIRIAC e, quindi l'esistenza dei presupposti per la fruibilità integrale delle agevolazioni previste dalla legge. In data 14.9.99, la D.R.E., al fine di approfondire gli aspetti tecnici evidenziati dalla parte contribuente, chiedeva una relazione all'Ufficio tecnico erariale di Ragusa, che, in data 24.7.89, affermava che l'opificio della Siriac s.r.l. aveva caratteristiche di funzionalità strutturali ed organizzative industriali.

La società presentava, quindi, un'istanza di accertamento con adesione per l'anno 1992. Successivamente, richiedeva l'accertamento con adesione anche per gli anni seguenti, unitamente ad una proposta contenente, per ciascuno dei periodi d'imposta interessati, l'indicazione degli imponibile da prendere in considerazione. Con nota prot. 99/75922 del 14.12.99 la D.R.E. rappresentava con riferimento ai verbali della G.F., l'eventuale possibilità di procedere alla formulazione della proposta di adesione, precisando che le agevolazioni non potevano essere riconosciute in relazione al reddito derivante da operazioni di natura puramente commerciale. L'Ufficio imposte dirette di Vittoria, in data 15.12.99, concludeva la procedura di adesione per il periodo 1992 - 1996, motivandola, per relationem, con un mero riferimento al parere espresso dalla D.R.E. e con analoga motivazione, il successivo 23.3.00, definiva l'adesione anche per l'annualità 1997.

In relazioni ai fatti sopra esposti, il P.M. notificava l'invito a dedurre, tra gli altri, ai Sig.ri Appellante1 e appellante2 , nella rispettiva qualità di direttore dell'ufficio imposte dirette di Vittoria e di funzionario assegnato al servizio accertamenti, contestando il danno erariale provvisoriamente quantificato in £. 1.315.392.000 (679.343 euro), per la mancata considerazione, nella fase della definizione del procedimento di adesione, di proventi reddituali di natura finanziaria evidenziati nei processi verbali redatti dalla G.F. e ritenuti esclusi dall'applicazione della normativa di favore.

Con atto di citazione depositato il 28.3.02, lo stesso P.M. citava in giudizio i predetti per avere omesso di valutare e determinare le imposte dovute in relazione agli imponibili derivanti da proventi di natura finanziaria ed applicato a quelli di natura meramente commerciale, una percentuale di incidenza variabile sui ricavi totali di ciascuna annualità, da un minimo del 2,41% ad un massimo del 4,20%, che non trova alcuna ragionevole giustificazione nei dati accertati nei verbali di constatazione della G.F. e nelle indicazioni fornite dalla D.R.E. I convenuti, in sostanza, avrebbero recepito in maniera acritica e senza alcuna motivazione gli imponibili contenuti nella proposta informale di accertamento con adesione presentata dalla società, senza svolgere ulteriori accertamenti. La loro condotta sarebbe stata, perciò, connotata da estrema superficialità e noncuranza.

Sulla base della complessiva ricostruzione degli imponibili effettuata dal suo consulente, il P.M. determinava il danno erariale in 934.694,05 euro. Tuttavia, nel formulare la richiesta di condanna riteneva che l'importo risarcibile potesse essere ridotto, anche applicando il principio costituzionale di adeguatezza e proporzionalità a 258.228,45 euro, da ripartirsi in quota uguale tra i convenuti, oltre rivalutazione monetaria e interessi legali.

Entrambi i convenuti, costituitisi in primo grado, eccepivano l'inammissibilità dell'azione a causa del mutamento della causa petendi tra l'invito a dedurre, riguardante i soli redditi di natura finanziaria, e la citazione che comprendeva anche quelli di natura commerciale. Nel merito, sostenevano di avere correttamente tenuto conto nell'accertamento con adesione soltanto dell'attività meramente commerciale svolta dalla SIRIAC, e non

anche della rivendita dopo la vagliatura, selezionatura, depolverizzazione e confezionamento delle materie prime acquistate alla rinfusa. I predetti hanno poi osservato che la pratica Siriac era stata sostanzialmente avocata dalla D.R.E., negando la sussistenza sia della colpa grave sia del dolo, e contestando, infine, la quantificazione del danno.

Il giudice di primo grado, dopo un'istruttoria complessa, in gran parte delegata ad un suo componente, con la sentenza appellata condannava i Sig.ri ….. e ……. al pagamento in favore del Ministero dell'economia e delle finanze della somma di 934.694,05 euro, in ragione del 50% per ciascuno, oltre rivalutazione monetaria della medesima, da calcolarsi secondo gli indici ISTAT, dalla data del 23.3.00 e sino alla pubblicazione della sentenza ed agli interessi legali sulle somme così rivalutate da quest'ultima data sino al soddisfo, nonché, in ragione del 50% ciascuno, al pagamento in favore dello Stato delle spese del giudizio liquidate in complessivi 54.784,59 euro. In particolare, detto giudice rigettava l'eccezione di inammissibilità dell'atto di citazione proposta in relazione alla difformità di quanto contestato con l'invito a dedurre, ritenendo immutato il fatto costitutivo, e interpretava la richiesta del P.M. di contenimento della condanna, come semplice proposta di applicazione del potere riduttivo. Nel merito, premessa la ricostruzione una preliminare analisi della normativa relativa alle agevolazioni fiscali per il Mezzogiorno, riteneva corretta la metodologia seguita dal C.T.U., che, in difformità dell'incarico ricevuto, sostanza, non aveva proceduto ad accertamenti autonomi ai fini della individuazione degli elementi della responsabilità amministrativa, così come invece gli era stato richiesto; condivideva, quindi, tale parere, affermando che il consulente aveva correttamente escluso dalla tassazione una serie di redditi finanziari. Infine, riteneva che la SIRIAC s.r.l. nell'ambito del proprio stabilimento svolgesse attività di natura industriale, attività di natura accessoria all'attività commerciale (vaglio e confezionamento fertilizzanti) e attività meramente commerciale. L'azienda, pertanto, avrebbe legittimamente beneficiato delle agevolazioni in materia di IRPEG per tutto il reddito prodotto all'interno dello stabilimento. I benefici dell'esenzione decennale ILOR, invece, avrebbero dovuto riguardare esclusivamente quella parte di reddito di impresa riconducibile all'attività di natura puramente industriale, nella quale non rientrerebbero il cd. reddito da attività di confezionamento e quello derivante dall'attività meramente commerciale. Il giudice di primo grado, conclusivamente, dichiarava sussistente la colpa grave dei convenuti e, determinato il danno in 1.318.856,58 euro, li condannava nei limiti dell'importo massimo indicato dal P.M.

Nell'atto di appello i Sig.ri M. e M. hanno eccepito la nullità e/o inammissibilità della citazione per mutamento non consentito della domanda, la nullità della C.T.U. e l'inutilizzabilità delle testimonianze rese dai funzionari della Direzione regionale entrate. Nel merito, hanno sostenuto che il giudice di primo grado ha eluso la questione principale nell'economia del giudizio, relativa alla individuazione della nozione di industrialità riferita ai redditi di impresa, limitandosi a condividere le asserzioni del C.T.U.; hanno affermato, la natura industriale dei redditi derivanti dall'attività di vagliatura, selezionatura, polverizzazione e insaccatura del concime svolta dalla Siriac; hanno osservato che anche il reddito meramente commerciale è esente dall'ILOR in virtù dei commi 1 e 3 dell'art. 101 del d.p.r. n. 218 del 1978; hanno ritenuto che l'accertamento con adesione comporti delicate valutazioni discrezionali nel merito insindacabili ai sensi dell'art. 1 del d.l. n. 453 del 1993; hanno lamentato che il primo

giudice, pur sostenendo che in sede di accertamento con adesione si debba tenere conto degli esiti di un possibile futuro contenzioso, non ha poi applicato questa sua iniziale asserzione; hanno rilevato che nel giudizio prognostico di un ipotetico giudizio tributario, si deve tenere conto del fatto che l'attività degli appellanti ha consentito all'amministrazione di incassare 194.558,61 euro per IRPEG non dovute , oltre a 250.000,00 euro, per crediti di imposta, relativi alla ritenute sui redditi di capitale e sui dividendi, la cui perdita è dipesa, oggettivamente dalla definizione dell'atto di accertamento con adesione; hanno affermano l'insussistenza dell'elemento psicologico della responsabilità amministrativa per la particolare complessità dell'interpretazione delle norme (desumibile da numerosi atti processuali, per la sollecitazione scaturente dalle norme interne e dagli della D.R.E. ad evitare un contenzioso dall'esito incerto, per le difficoltà dipendenti dal fatto che essi hanno operato nel bel mezzo di un trasloco e in un arco di tempo brevissimo e facendo affidamento sul parere dell'U.T.E. Infine, gli appellati hanno contestato la determinazione del danno per l'incompletezza del processo verbale della G.F., la mancata valutazione dei vantaggi conseguiti dall'amministrazione, la genericità delle argomentazioni contenute nella sentenza impugnata e la difformità di conclusioni cui sono pervenuti i consulenti ed hanno invocato, in subordine, l'esercizio del potere riduttivo.

Il P.M., nelle conclusioni scritte, ha sostenuto l'infondatezza dell'eccezione di nullità e/o inammissibilità della citazione per mutamento non consentito della domanda. L'approccio metodologico seguito dal C.T.U. sarebbe stato assolutamente corretto e coerente con i quesiti posti. L'eccezione di invalidità delle testimonianze sarebbe da respingere, sia perché l'eventuale corresponsabilità dei funzionari escussi come testimoni fu ben presto esclusa dal primo giudice, sia perché l'eccezione di incapacità a testimoniare sarebbe dovuta essere sollevata in sede di assunzione della prova o nella prima difesa successiva, sia ancora perché le testimonianze sarebbero state comunque irrilevanti. Nel merito, secondo il P.M.: non potrebbe che accogliersi la definizione fatta propria dal primo giudice sul concetto di "attività industriale"; l'art. 101, comma 3, del d.P.R. n. 218 del 1978, come chiarito dalla Suprema Corte (cfr. Cass.civ. sent.n.6431 del 23 luglio 1987), si riferirebbe soltanto al reddito derivante dall'eventuale attività di commercio esplicata in via accessoria e complementare; l'accertamento con adesione non attribuirebbe ai dipendenti alcun margine di discrezionalità amministrativa, ma soltanto di discrezionalità tecnica, per cui dovrebbe essere respinta l'asserita violazione del rispetto dell'insindacabilità nel merito delle scelte discrezionali; gli appellanti si sono limitati ad aderire alla proposta fatta dal contribuente, con un atto privo di motivazione e con riferimento ad una "motivazione per relationem " inesistente; ….. sussiste la colpa grave degli appellanti perché l'interpretazione della legge dalla quale discendeva l'esenzione ILOR non presenterebbe difficoltà; Il P.M. si è opposto, infine, all'uso del potere riduttivo, sia per la particolare entità della colpa, sia perché il giudice di primo grado avrebbe già fatto una sorta di riduzione delle somme di cui l'erario è stato vulnerato.

Con memoria di replica gli appellanti, circa la qualità industriale dell'attività espletata dalla Siriac hanno insistito su tutto quanto dedotto ed argomentato in seno all'appello. L'obiettivo della Siriac (e, dunque, del suo ciclo produttivo) sarebbe quello di produrre concimi minerali complessi in formulati variabili di macro elementi (azoto-fosforo-potassio) finalizzati al miglior apporto di tali sostanze alle piante in relazione allo stadio di

sviluppo e produzione. Ciò imporrebbe necessariamente l'espletamento di un (pur elementare) ciclo produttivo di carattere industriale, tale da assicurare al prodotto finale la certa, reale, quantità del titolo delle sostanze in miscela, la pronta solubilità, la sicura purezza e l'assoluta assenza di sostanze fitotossiche. Tutto ciò, dimostrerebbe che, prima di giungere alla miscelazione e conseguente confezionamento, i vari materiali subiscono dei trattamenti fisici e meccanici. Da qui una sicura trasformazione del prodotto (qualitativa e/o, quantomeno, quantitativa), decisiva ai fini della sua utilizzabilità. Per quel che concerne la corretta interpretazione da fornire all'art. 101 d.P.R. n. 218 del 1978, gli appellanti hanno richiamato la sentenza della Corte di cassazione n. 6431 del 1987, che, a loro avviso, riconoscerebbe l'esenzione delle imposte per cicli produttivi analoghi a quello della SIRIAC. In merito ai rilievi sollevati riguardo l'illegittimità del procedimento, hanno rilevato che l'esenzione decennale fu concessa su parere dell'U.T.E. di Ragusa del 24.7.1989, che esplicitamente fa riferimento alla miscelazione e al confezionamento di concimi misti organici. Grazie all'accertamento con adesione l'amministrazione finanziaria avrebbe incassato somme per IRPEG non dovute dalla Siriac per un totale di 194.558,61 euro); né questo sarebbe stato il solo vantaggio per l'amministrazione finanziaria, poiché quest'ultima avrebbe anche evitato di rimborsare alla società crediti di imposta per un importo di 250.000,00 euro. Gli appellanti, in conclusione, hanno contestato la misura del risarcimento, ribadendo: a) come la CTU (per ammissione dello stesso consulente) non abbia per nulla fatto riferimento alle scritture contabili dell'impresa; b) che più che evidenti appaiono i vantaggi comunque conseguiti dall'amministrazione sol che si abbia riguardo alle somme incassate ai fini Irpeg, ai crediti di imposta non soddisfatti, ai rischi del contenzioso al quale l'amministrazione sarebbe con certezza andata incontro ed a quant'altro sopra evidenziato. Subordinatamente, poi, hanno confermato anche la richiesta di esercizio del potere riduttivo, e ciò per le ragioni già esposte nell'appello.

Diritto

Omissis…..

Un motivo di nullità della CTU discende dal fatto che il consulente, apparentemente di sua iniziativa, abbia modificato completamente il tema di indagine che gli era stato assegnato. Egli avrebbe dovuto determinare il danno erariale attraverso l'analisi delle scritture contabili della Siriac, in maniera indipendente dagli accertamenti compiuti dalla G.F. e, invece, ha assunto a fondamento delle sue valutazioni proprio e soltanto tali accertamenti. Come si legge peraltro nella stessa sentenza appellata, infatti, al C.T.U. non è apparso utile procedere alla ricognizione analitica delle singole scritture contabili, stante la copiosità dell'archivio documentale da passare al vaglio, e ritenendo, d'altro canto, ripetitivo il rifare il complesso lavoro di indagine già posto in essere da numerosi militari della G.F. in circa un anno di attività, e contenuto nei processi verbali di constatazione del 16 dicembre 1998 e del 22 gennaio 1999. In tal modo è stato concretamente violato il diritto di difesa degli appellanti, che, se fossero stati avvertiti del cambiamento del campo di indagine affidato al CTU, avrebbero potuto nominare propri consulenti al fine di fare accertare asserite manchevolezze contenute nei verbali della G.F.

Pertanto, l'eccezione di nullità sollevata dagli appellanti deve essere accolta, tenuto conto anche della circostanza che tale consulenza è stata determinante ai fini

della decisione di primo grado e, per l'effetto, deve essere dichiarata la nullità di tutti gli atti conseguenti, ivi compresa la sentenza pronunciata.

Tale causa di nullità, peraltro, non integrando alcuna delle ipotesi tassative per le quali il giudice di appello deve rimettere la causa in primo grado (art. 353, 354 c.p.c.), rende operante il suo potere - dovere di decidere nel merito. Ovviamente, non vale a sanare l'invalidità della consulenza quella sorta di ratifica postuma che ha posto in essere il giudice di primo grado, prima, con l'ordinanza del 21.10.2004 e, poi, con la sentenza appellata, perché la violazione del contraddittorio una volta verificatasi sarebbe potuto essere riparata soltanto attraverso una rinnovazione della CTU. Oltre tutto è da osservare che, anche quando non fosse stata nulla, la CTU era da considerare inutile perché l'analisi dei processi verbali della G.F. sarebbe potuto essere facilmente effettuata dal giudice di primo grado senza necessità di ricorrere alla CTU, e inattendibile, perché, pur nell'assenza di una contabilità industriale per centri di costo, diversamente dalla G.F. e dai periti di parte, ha assunto come dato definitivo ai fini della tassazione il reddito esposto dall'azienda in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa a ciascun anno, senza tenere conto né della sua distribuzione reale in relazione ai ricavi (finanziari, industriali e commerciali), né della probabile distribuzione dei componenti di costo medio.

Ciò che precede consentirebbe di passare direttamente all'esame del merito del giudizio. Omettiamo la parte, peraltro interessante, sulla possibilità del giudice contabile di citare di sua iniziativa testimoni e di utilizzare le forze dell'ordine (Omettiamo la pubblicazione in questo questo brano non è necessario alla comprensione della nota)

Nel merito, deve anzitutto, osservarsi che il giudice di primo grado ha ritenuto corretta l'esclusione dal regime di esenzione ILOR di tutti i redditi finanziari conseguiti dalla Siriac nel periodo interessato, con argomenti in parte errati (l'inerenza della gestione finanziaria all'attività aziendale non significa che tutti i redditi finanziari siano anche redditi "industriali") e in parte astratti (il richiamo fatto notorio, secondo cui gli istituti di credito a fronte della concessione di prestiti richiederebbero garanzie di vario genere, prescinde del tutto dalla fattispecie di causa) non condivisi dalla sezione. Nei verbali della G.F. e nelle consulenze del P.M. i redditi finanziari risultano, infatti, analiticamente individuati e specificamente distinti secondo la loro accessorietà o meno all'attività industriale, con esclusione di quelli già esenti da imposte alla fonte. Tuttavia, in mancanza di appello sul punto, le statuizioni contenute nella sentenza di primo grado sono ormai passate in giudicato.

Con la sentenza appellata, poi, i convenuti sono stati condannati per avere illegittimamente consentito alla Siriac, attraverso l'accertamento con adesione, di beneficiare delle agevolazioni in materia di ILOR per tutto il reddito prodotto all'interno dello stabilimento. Il beneficio, secondo il giudice di primo grado, avrebbe dovuto, invece, riguardare esclusivamente quella parte del reddito d'impresa riconducibile all'attività di natura puramente industriale, nella quale non rientrerebbero né il cd. reddito da attività di confezionamento, né quello derivante dall'attività meramente commerciale. In assenza di una definizione del concetto di industrialità ufficialmente riconosciuta, dovrebbe ritenersi, infatti, alla stregua di quanto precisato nel parere del comitato tecnico consultivo 488/92 del ministero dell'industria allegato alla relazione del CTU, che il requisito dell'industrialità debba rinvenirsi nelle attività ove "… si determina una trasformazione della materia prima anche se solo dal punto di vista

microstrutturale o organolettico ma purché, in quest'ultimo caso, attraverso processi diversi da quello naturale". Lo stesso Ministero definisce le attività manifatturiere come quelle "... tese alla lavorazione di materie prime e/o semilavorati per l'ottenimento di altri semilavorati e/o prodotti finiti". Considerato che la Siriac ha svolto negli esercizi finanziari 1992 - 1997 le attività di vendita di prodotti derivanti dal ciclo produttivo dello stabilimento, oggetto quindi di un processo di lavorazione industriale, di vendita di prodotti finiti acquistati alla rinfusa, confezionati in sacchi di plastica presso lo stabilimento, di natura puramente commerciale consistenti nell'acquisto di prodotti finiti alla rinfusa e cessione degli stessi nello stato originario, senza alcun tipo di lavorazione o trasformazione e nell'acquisto di prodotti finiti già confezionati in sacchi di nylon e nella loro rivendita, la sezione di primo grado, recependo sostanzialmente le argomentazioni del CTU, ha ritenuto che soltanto la prima lavorazione, in quanto propriamente industriale, sia esente dall'ILOR; le altre lavorazioni sarebbero, invece, riconducibili, rispettivamente, ad un'attività accessoria a quella commerciale e all'attività commerciale vera e propria.

Secondo gli appellanti, la pronuncia di primo grado non accenna minimamente alla ricerca di un'interpretazione dell'articolo 101 del d.P.R. n. 218 del 1978, secondo gli ordinari criteri dell'ermeneutica, ovvero alla disamina delle letture, non certamente univoche, fornite da giurisprudenza e dottrina su tale disposizione, appiattendosi, in sostanza, sul contenuto di un parere emesso con riferimento ad un ambito normativo diverso da quello fiscale. In realtà, l'orientamento dottrinale e giurisprudenziale decisamente prevalente sembrerebbe preferire quale accezione corrente del termine industriale quella di un'attività che conferisca alla materia utilizzata, anche senza interferire significativamente con la sua struttura, un quid pluris, in termini di pregio ed utilità, sì da renderla più idonea all'immissione nel mercato con caratteristiche meglio rispondenti alle esigenze del consumatore. Pertanto, nella specie, le attività volte a immettere sul mercato concimi previa loro vagliatura, selezionatura, polverizzazione ed insaccatura dovrebbero essere ritenute attività industriali e, come tali, esenti da ILOR. Anche quando, poi, non si volesse concordare con quanto appena affermato, aggiungono gli appellanti, l'esenzione ILOR di cui all'art. 101 del d.P.R. n. 218 del 1978 sarebbe stata correttamente applicata nella specie per il combinato disposto commi 1 e 3, che farebbe rientrare nel reddito esente dall'ILOR anche il reddito derivante dall'attività commerciale svolta nell'ambito di uno stabilimento tecnicamente organizzato.

Il problema, in pratica, si incentra sul significato da attribuire al concetto di "redditi industriali" cui fa riferimento la normativa di esenzione dall'ILOR. Per l'esenzione decennale ILOR, infatti, diversamente dall'esenzione IRPEG, la norma pone espressamente la condizione che il beneficio debba riguardare i soli redditi industriali derivanti specificamente da un'attività produttiva di beni e servizi, per cui ai fini dell'imposta locale la norma agevolativa non poteva trovare applicazione nei confronti delle componenti patrimoniali che pur concorrendo a formare il reddito di impresa derivassero da altre fonti, come investimenti patrimoniali, disinvestimenti, interessi da attività meramente speculativa. Del pari l'agevolazione non poteva trovare applicazione per le attività di natura puramente commerciale, o per le attività produttive artigianali e/o manuali, per tutte le attività cioè non connesse a processi produttivi di natura industriale. Ad avviso della sezione, nel concetto di "redditi industriali" di cui all'art. 101, c. 1, del d.P.R. n. 218 del

1978, deve farsi rientrare anche il reddito prodotto dalla Siriac attraverso quelle attività volte a immettere sul mercato concimi previa la loro vagliatura, selezionatura, polverizzazione e insaccatura, ma non quello derivante dalla mera commercializzazione del concime acquistato. Per quanto riguarda il primo tipo di reddito, le principali fasi del processo produttivo sono le seguenti. Le materie prime acquistate vengono sistemate in appositi contenitori (c. d. tramogge), collegati ad una bilancia; un computer programma le quantità e ne controlla il peso. In seguito un nastro rotante svuota in un carter i prodotti che vengono alzati da un elevatore per finire, attraverso una cassa a filtro, in un miscelatore rotante che fa da dosatore. Tramite un elevatore, il prodotto arriva al cilindro granulatore, da dove passa, prima ad un essiccatore (a temperature da 170° a 70°) e poi ad un raffreddatore ed, infine, al vaglio per la cernita delle difformità di granulazione. In un'ulteriore fase di produzione, il prodotto finito passa da un letto fluido ad un cilindro, in cui viene miscelato con polvere amminica-grassa ed olio anti impaccante. Infine, viene "stoccato" per almeno 48 ore, prima di passare alla fase conclusiva dell'insaccamento. I prodotti, già granulati, vengono sistemati in quattro "tramogge", collegate ad una bilancia; un nastro rotante li fa confluire in una betoniera che girando miscela i diversi prodotti. Il prodotto ottenuto dalla miscelazione viene scaricato in una tramoggia e, tramite un elevatore, si deposita su una bilancia. Raggiunta la quantità di 50 kg. prevista per riempire i sacchi, si chiude il contatto ed il prodotto é pronto per il confezionamento. L'attività di confezionamento riguarda sia i prodotti fabbricati nello stabilimento, mediante i procedimenti di granulazione e di miscelazione, sia i prodotti finiti acquistati dall'azienda. Questi ultimi, acquistati alla rinfusa, vengono stoccati nei capannoni dello stabilimento in attesa del successivo confezionamento. Il materiale preso alla rinfusa, a seguito di richiesta dell'ufficio vendite, viene posto su delle tramogge e quindi, mediante un nastro trasportatore, viene sottoposto al "vaglio". Una bilancia elettronica, già programmata nel peso, chiude i contatti ed automaticamente si aprono le botole e si confeziona il prodotto. Secondo l'ing. Noto, consulente di parte, dall'esame di tale ciclo di produzione e dalla tipologia dei materiali trattati emerge che non si tratta di una semplice attività di confezionamento di prodotti, in quanto gli stessi non potrebbero essere immessi sui mercato così come sono stati acquistati. Tale processo non ha, dunque, lo scopo di garantire ai prodotti soltanto un'uniformità estetica, ma ha finalità espressamente tecniche e funzionali al loro successivo utilizzo, cosicché, pur non modificando la composizione chimica o biologica dei prodotti, é indispensabile per il loro utilizzo: il ciclo di lavoro esaminato non ha solo lo scopo di trasferire il prodotto "alla rinfusa" in sacchi, ma "é indispensabile per trasformare una materia prima grezza in prodotto finito, rendendo utilizzabile il prodotto, altrimenti non commercializzabile". Considerato che quanto affermato dall'ing. Noto non è stato concretamente contraddetto da alcuno (in particolare, il CTU nel corso del giudizio di primo grado si è limitato a qualificare l'attività in questione come accessoria a quella commerciale, senza giustificare tale sua affermazione), il reddito prodotto dalla Siriac deve essere qualificato ai fini che qui interessano come reddito industriale, intendendosi per tale l'attività diretta alla trasformazione di materie prime o di semilavorati in prodotti finiti (come d'altra parte è scritto nella seconda parte del parere del comitato tecnico consultivo 488/92 del ministero dell'industria sopra citato), in grado di produrre profitti aggiunti, basata sulla centralizzazione dei

mezzi di produzione e sull'uso di tecnologie spesso avanzate. Conseguentemente, per questa parte deve ritenersi insussistente il danno all'erario. Il secondo tipo di reddito deriva, invece, da una mera attività di scambio di merci posta in essere dalla Siriac attraverso l'acquisto e la cessione di buste di concime prodotte da altre aziende, che in quanto tale, mancando cioè totalmente le condizioni predette perché possa qualificarsi industriale, non gode dell'esenzione dell'ILOR. L'art. 101, comma 3, del d.P.R. n. 218 del 1978, secondo cui l'esenzione si applica "anche alla parte di reddito afferente all'attività commerciale" - dato lo scopo della normativa di favore che è quello di favorire l'insediamento nel mezzogiorno delle aziende industriali e non delle aziende commerciali - deve intendersi, peraltro, riferita all'attività di scambio posta in essere dall'azienda dei beni da essa stessa prodotti attraverso una struttura commerciale funzionalmente autonoma, anche se collegata all'attività produttiva. Diversamente ragionando, si dovrebbe ammettere che l'esenzione ILOR si applichi perfino quando l'azienda esercita il commercio di prodotti differenti da quelli che direttamente produce. Per questa parte, dunque, deve ritenersi sussistente il danno all'erario.

Passando ad esaminare il comportamento degli appellanti, deve, anzitutto, rilevarsi che l'accertamento con adesione non implica alcuna rinuncia totale o parziale dello Stato alla pretesa fiscale, ma costituisce soltanto un modo di risoluzione in via preventiva di una lite tributaria potenziale, inerente sia alla individuazione del fatto costitutivo dell'obbligazione tributaria, sia alla corretta applicazione delle nome di settore. La natura e il contenuto dell'atto di accertamento in questo caso non sono diversi da quello dell'ordinario accertamento tributario. Ciò che li distingue, in sostanza, è semplicemente il fatto che, mentre il primo ha l'attitudine a divenire stabile e definitivo, il secondo soggiace al normale regime delle impugnazioni amministrative e giurisdizionali. Non si tratta certamente, come hanno affermato gli stessi appellanti, di "atti di grazia o di arbitrio, ma di un'attenta e consapevole ponderazione che lascia fuori (come correttamente precisato nelle istruzioni ministeriali sull'istituto) gli evidenti errori o le palesi illegittimità compresi nella pretesa, da far oggetto di spontaneo annullamento, ed assume invece come obiettivo quelle questioni il cui carattere interpretativo controverso o le cui difficoltà probatoria consigliano di non avventurarsi nel confronto dinanzi al Giudice tributario con l'eventuale rischio di una condanna alle spese o anche di un'azione risarcitoria". Nell'accertamento con adesione, l'amministrazione finanziaria può optare tra più questioni di fatto o di diritto, purché si tratti oggettivamente di res dubia e la determinazione dell'obbligazione e del debito d'imposta sia accompagnata da una motivazione dell'atto razionale e giustificabile, oltre che improntata al principio di imparzialità; motivazione che, si badi, nel giudizio di responsabilità amministrativa viene in rilievo, non sotto il profilo dell'illegittimità dell'atto amministrativo di accertamento, bensì come sintomo dell'illiceità dell'azione posta in essere dai dipendenti convenuti.

Considerato quanto precede, il comportamento degli appellanti deve ritenersi illecito perché per la parte riguardante il reddito da attività meramente commerciale, che qui solo interessa, non vi era in pratica alcun dubbio, come sopra si è dimostrato, sulla inapplicabilità del regime di esenzione ILOR. Prova ne sia che gli stessi appellanti hanno sostenuto di avere in qualche modo tenuto conto di ciò negli accertamenti con adesione sottoscritti (v. allegato al verbale M.E.F., DRE Palermo, ufficio analisi e ricerca, del 29.3.2000), applicando ai redditi degli

anni d'imposta interessati percentuali variabili dal 4,12 del 1992 al 2,41 per cento del 1996. Né, d'altra parte, possono condividersi le osservazioni degli appellanti secondo cui nella specie, per la natura degli atti di accertamento con adesione, la motivazione dovrebbe ricavarsi indirettamente attraverso il rinvio agli atti del procedimento, sia perché negli atti di accertamento con adesione vi è soltanto un generico rinvio ad un imprecisato parere della DRE che, in realtà, non giustifica affatto il loro operato. Lo stesso discorso vale per i pareri e i provvedimenti dell'UTE di Ragusa, nonché per la nota dell'ufficio distrettuale delle imposte dirette di Vittoria del 7.9.1995, che hanno affrontato il caso sempre su un piano generale e che, dunque, sono stati assolutamente ininfluenti ai fini delle concrete decisioni assunte dell'amministrazione finanziaria a proposito degli accertamenti con adesione della Siriac. Irrilevanti sono, inoltre, le osservazioni connesse al possibile esito di un ipotetico processo tributario, perché, indipendentemente dalla loro fondatezza o meno, essendo inerenti ad un processo che non c'è, sono evidentemente astratte. In particolare, è indifferente, ai fini della determinazione del danno erariale, il fatto che, secondo quanto sostengono gli appellanti, lo Stato, attraverso gli accertamenti in questione, abbia conseguito imposte non dovute, perché in ogni caso l'acquisizione di tali maggiori entrate non può in questa sede andare a vantaggio dei responsabili. Resta da dire che nella specie non trattandosi di scelte discrezionali, né tanto meno di merito, il comportamento degli appellanti è sindacabile nel giudizio di responsabilità amministrativa.

Il comportamento degli appellanti deve ritenersi connotato da colpa grave. Essi, infatti, ciascuno nel proprio ruolo, pur avendo ben presente le risultanze dei processi verbali di constatazione della G.F. e la rilevanza tributaria della vicenda, hanno aderito ad una proposta della Siriac con un atto del tutto privo di motivazione e, anzi, attraverso un mero rinvio ad un parere della DRE che non giustifica affatto le loro decisioni. Nel verbale del M.E.F., DRE Palermo, ufficio analisi e ricerca, del 29.3.2000 citato, assente il direttore dell'ufficio, il dott. Appellante2 ha integrato la motivazione, indicando percentuali di incidenza del reddito commerciale in misura notevolmente inferiore a quello stimato nei p.v. della G.F., ai quali peraltro ha fatto espresso riferimento.

Il danno erariale relativamente ai redditi da attività meramente commerciale realizzati dalla Siriac nel periodo d'imposta in discussione, può essere stimato equitativamente, in mancanza di una contabilità aziendale specifica, che sola avrebbe consentito una precisa determinazione delle imposte, e indirettamente del danno predetto, giusta i verbali di accertamento della G.F. e la perizia del consulente del Pubblico Minisrtero, non contraddetti sul punto specificamente dagli appellanti, in complessivi 626.188,68 euro, detratti 42.042,18 euro versati dalla Siriac a titolo d'imposta in sede di accertamento con adesione. Tuttavia ritiene la sezione che nella specie sussistano le condizioni per la riduzione del risarcimento nella misura indicata in dispositivo, tenuto conto della complessità delle questioni che i funzionari si sono trovati costretti a trattare, nel sostanziale silenzio della DRE pure direttamente interessata alla vicenda (complessità che ha richiesto in sede amministrativa e giurisdizionale la redazione di notevole numero di relazioni e perizie) del grave rischio e responsabilità che gli appellanti sono stati costretti ad accollarsi in condizioni di accentuata difficoltà.

Le spese processuali, escluso il costo della C.T.U. per le ragioni sopra espresse, sono poste a carico degli appellanti ai sensi dell'art. 91, comma 1, c.p.c.

P.Q.M.

La Corte dei conti, sezione giurisdizionale d'appello della regione siciliana

Dichiara

nulla la sentenza della sezione giurisdizionale della Corte dei conti per la regione siciliana n. 512/2005 del 16.12.2004 - 16.3.2005. Condanna i Sig.ri Appellante1 e Appellante2 al pagamento in favore del Ministero dell'economia e delle finanze della somma di 100.000,00 euro, in ragione del 50% per ciascuno, oltre interessi legali dalla data di pubblicazione della presente decisione sino al soddisfo. Condanna, altresì, i predetti convenuti al pagamento delle spese di entrambi i gradi di giudizio, che liquida in complessivi 35.652,78 euro