

Svolgimento del processo

Trento Car s.r.l., esercente l'attività di commercio di autoveicoli, propose ricorso avverso quattro avvisi di accertamento in rettifica delle dichiarazioni presentate per gli anni 2001-2004. Con l'atto impositivo si recuperava l'IVA detratta su acquisti di autovetture dalle società Auteveicoli V.M.C. di Pergine, MB Megastore di Verona, Eurowagen s.r.l., Italfleet s.p.a., Europe Car Import Export s.r.l., Tecnoraging s.r.l., Spazio Auto s.r.l., Star Trade s.r.l., per operazioni soggettivamente inesistenti relative ad una frode fiscale per scambi intracomunitari di vetture fra varie società cartiere. Si recuperavano inoltre i costi relativi al "conto lavoro eseguiti da terzi", e la relativa IVA detratta, non essendo nelle fatture indicato il numero di targa o di telaio delle vetture sulle quali tali lavori erano stati eseguiti, e si recuperava a tassazione il costo corrispondente al compenso corrisposto a V.C. per intermediazione, per mancanza del requisito della certezza non risultando dai documenti emessi dal V. gli estremi dei veicoli oggetto di intermediazione. La CTP accolse il ricorso della contribuente. L'appello dell'Ufficio venne accolto dalla Commissione Tributaria Regionale del Trentino-Alto Adige, con rigetto dell'appello incidentale della contribuente, sulla base della seguente motivazione.

Dalle indagini della G.d.F. è emerso che "un acquirente comunitario (S.) acquistava da un autosalone tedesco e poi rivendeva ad un intermediario comunitario (società cartiera portoghese). Questa rivendeva ai primi acquirenti nazionali (Intertrade e altri) pure cartiere che a loro volta rivendevano ai secondi acquirenti nazionali (Jubet) società filtro. Questa rivendeva alla terza acquirente nazionale (Star Trade), pure cartiera filtro che infine vendeva a Trento Car". Il sistema della frode a carosello e la fittizietà delle società cartiere "è stato accertato anche in sede penale con due sentenze di condanna passate in giudicato del Tribunale di Trento nei confronti di S.E. e C.F., con l'accertamento che "la Salvagnin SA e la Pinewood Com. International LDA (soc. inglese e portoghese) si frapponivano solo cartolarmente tra il venditore tedesco e l'acquirente italiano. La strumentalità di detto sistema è anche dimostrata dal fatto che, nonostante i numerosi passaggi commerciali delle autovetture, queste non hanno subito lievitazioni di prezzo..... In ultima analisi l'interposizione fittizia delle società cartiere (il soggetto interposto acquista da un fornitore comunitario senza versare l'IVA che però indica in fattura con cui cede al cliente italiano che porta in detrazione l'IVA) implica legittimamente la indetraibilità dell'IVA per la Trento Car. Per quanto concerne l'onere della prova, questa commissione precisa che, in questi casi, non spetta all'Agenzia delle Entrate ma al contribuente come recita la sentenza della Corte di Cassazione n. 2847 del 07/02/08". La CTR inoltre non condivide quanto affermato in primo grado "in merito alla non certa conoscenza tra il signor Sc. (Trento Car) e il signor C., quando invece dai verbali della G.d.F. emerge corrispondenza tra i due soggetti. Anche in merito all'affermazione dei primi giudici che le società emittenti operavano regolarmente ed erano soggette a IVA, non è condivisa da questa commissione perchè dagli atti risultano false dichiarazioni in atto notorio della signora F. e di C. in merito all'assoggettamento ad IVA dei veicoli acquistati da Paese UE e perchè dal fascicolo risulta che la Inter Trade è soggetto inesistente ed evasore totale; che alcuni titolari delle società cartiere

(Vitaoli) risultano senza fissa dimora ecc.". Quanto al condono fiscale proposto ai sensi della L. n. 289 del 2002, artt. 8 e 9, legittimo è il diniego dell'Agenzia delle Entrate perchè l'istanza di condono e la dichiarazione integrativa risultano incomplete, mancando di voci imponibili ai fini ILOR (1997) e IRAP (1998). Per quanto attiene al recupero dei costi e dell'IVA detratta sugli stessi, la CTR ritiene corretto l'operato dell'Ufficio trattandosi di spese per lavori di terzi non sufficientemente documentate quanto all'inerenza. "Analogo discorso vale per la parcella del signor V.. L'appello incidentale della Trento Car va respinto perchè illogico".

Ha proposto ricorso per cassazione la contribuente sulla base di quindici motivi. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Motivi della decisione

Va premesso che in tema di giudizio di cassazione, l'intervenuta modifica dell'art. 43 L. Fall. per effetto del D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, art. 41, nella parte in cui recita che "l'apertura del fallimento determina l'interruzione del processo", non comporta una causa di interruzione del giudizio in corso in sede di legittimità posto che in quest'ultimo, che è dominato dall'impulso d'ufficio, non trovano applicazione le comuni cause di interruzione del processo previste in via generale dalla legge (Cass. 13 ottobre 2010, n. 211/53).

Con il primo motivo si denuncia contraddittorietà della motivazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5. Osserva la ricorrente che la CTR contraddittoriamente da un canto sostiene che la natura cartiera delle società da cui la contribuente avrebbe acquistato gli autoveicoli sarebbe dimostrata dagli accertamenti del giudice penale, dall'altro afferma che tali accertamenti riguardano solo Pinewood Comercio International LDA e Salvagnin SA. Il motivo è inammissibile. Risulta rispettato il requisito di cui all'art. 366 bis c.p.c. stante la chiara indicazione del fatto controverso rappresentato dalla natura cartiera delle società emittenti le fatture in contestazione. La ratio decidendi, incentrata sulla natura cartiera delle società emittenti le fatture nei confronti della contribuente, non è rappresentata solo dal giudicato penale, che avrebbe accertato la natura cartiera di Pinewood Comercio International LDA e Salvagnin SA. La CTR ha in primo luogo valorizzato le indagini della G.d.F e ha aggiunto che il sistema della frode a carosello e la fittizietà delle società cartiere "è stato accertato anche in sede penale", e dunque non in via esclusiva in sede penale. Ulteriori elementi concorrono ad integrare la ratio decidendi: la mancanza di lievitazioni del prezzo nonostante i numerosi passaggi della merce; la non condivisibilità dell'affermazione del giudice di primo grado secondo cui le società emittenti le fatture operavano regolarmente ed erano soggette a IVA, "perchè dagli atti risultano false dichiarazioni in atto notorio della signora F. e di C. in merito all'assoggettamento ad IVA dei veicoli acquistati da Paese UE e perchè dal fascicolo risulta che la Inter Trade è soggetto inesistente ed evasore totale", come si legge nella motivazione; la circostanza infine che alcuni titolari delle società cartiere (V.) risultassero senza fissa dimora. L'accertamento in fatto del giudice di merito, in ordine alla natura cartiera delle società emittenti le fatture, non

discende quindi meramente dal giudicato penale, ma da tale più articolata e complessa valutazione. La censura non intercetta pertanto la ratio decidendi della decisione.

Con il secondo motivo si denuncia contraddittorietà della motivazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5. Osserva la ricorrente che è contraddittorio confermare la pretesa fiscale, basata sull'accertamento di un'interposizione fittizia nella vendita, con la motivazione che l'illecito fiscale avrebbe natura di frode carosello, e cioè operazioni oggettivamente inesistenti.

Il motivo è inammissibile, sotto più profili. Non risulta rispettato il requisito di cui all'art. 366 bis c.p.c. perchè nel momento di sintesi non risulta la chiara indicazione del fatto controverso, ma è riprodotta solo la contraddizione che affetterebbe la motivazione. In secondo luogo il motivo è basato sul riconoscimento di operazioni oggettivamente inesistenti che nella motivazione della sentenza non è dato di individuare, essendo tutta la motivazione imperniata sul profilo delle operazioni soggettivamente inesistenti stante la natura cartiera delle società coinvolte nei vari passaggi della merce.

Con il terzo motivo si denuncia insufficiente motivazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5. Lamenta la ricorrente che nella motivazione risulta un salto logico, nella parte in cui si fa discendere la natura cartiera delle società emittenti la fattura dall'ipotizzata esistenza di un'unica regia che avrebbe diretto tutte le società presenti nella catena distributiva, dato che tale unicità di regia non implica l'inesistenza delle società.

Il motivo è inammissibile. Il momento di sintesi illustra le specifiche ragioni per le quali l'insufficienza della motivazione la rende inidonea a giustificare la decisione. Anche con riferimento a tale censura la ricorrente non intercetta la ratio decidendi. Nella motivazione della sentenza è assente il riferimento all'esistenza di un'unica regia che avrebbe diretto tutte le società presenti nella catena distributiva.

Con il quarto motivo si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4. Lamenta la ricorrente che la CTR ha ommesso di pronunciare in ordine alla questione dell'inesistenza dell'asserito vantaggio fiscale della società contribuente per il fatto di aver partecipato all'asserita frode fiscale.

Il motivo è inammissibile. Il rapporto tra le istanze delle parti e la pronuncia del giudice, agli effetti dell'art. 112 cod. proc. civ., può dare luogo a due diversi tipi di vizi: se il giudice omette del tutto di pronunciarsi su una domanda od un'eccezione, ricorrerà un vizio di nullità della sentenza per "error in procedendo", censurabile in Cassazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4; se, invece, il giudice si

pronuncia sulla domanda o sull'eccezione, ma senza prendere in esame una o più delle questioni giuridiche sottoposte al suo esame nell'ambito di quella domanda o di quell'eccezione, ricorrerà un vizio di motivazione, censurabile in Cassazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5; l'erronea sussunzione nell'uno piuttosto che nell'altro motivo di ricorso del vizio che il ricorrente intende far valere in sede di legittimità, comporta l'inammissibilità del ricorso (Cass. 11 maggio 2012, n. 7268). La questione dell'inesistenza del vantaggio fiscale della società contribuente rappresenta non un'autonoma domanda o eccezione, ma è una questione posta nell'ambito dell'impugnativa dell'avviso di accertamento, nella parte relativa al recupero di detrazione dell'IVA per operazioni soggettivamente inesistenti, tendente a dimostrare, nell'insieme delle deduzioni poste dalla contribuente, l'estraneità di quest'ultima all'ipotizzata frode fiscale. La censura andava quindi posta come vizio motivazionale.

Con il quinto motivo si denuncia omessa motivazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5. Lamenta la ricorrente che il giudice di merito non ha illustrato le ragioni per le quali la contribuente avrebbe ricavato un vantaggio fiscale dalla partecipazione alla frode IVA. Il motivo è inammissibile. Il requisito di cui all'art. 366 bis c.p.c. risulta rispettato per la chiara indicazione del fatto controverso rispetto al quale la motivazione sarebbe omessa, e cioè l'indebito vantaggio fiscale. La circostanza, rispetto alla quale viene denunciato il vizio di motivazione, è priva di decisività, e ciò sia alla stregua di quanto reputato dal giudice di merito, sia di quanto emerge dal significato che la stessa circostanza può astrattamente assumere. Ciò che rileva, alla stregua della valutazione del giudice di merito, è la partecipazione del soggetto ad una frode per evasione fiscale. E' sufficiente secondo il giudice di merito, per accogliere l'appello dell'Agenzia delle Entrate, l'esistenza del sistema fraudolento, costituito dalla moltiplicazione dei livelli di passaggio della merce. La circostanza della mancanza di un vantaggio fiscale non è, poi, un elemento che con certezza avrebbe condotto ad un diverso esito la valutazione della CTR posto che, astrattamente, non c'è incompatibilità fra la partecipazione ad un sistema concepito per l'evasione di imposta e la mancanza di vantaggio fiscale per l'ultimo acquirente della filiera, potendo il vantaggio essere configurato in termini di abbassamento del prezzo di vendita della merce, grazie al mancato versamento dell'IVA, come dedotto nel controricorso.

Con il sesto motivo si denuncia violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'art. 360, n. 4. Lamenta la ricorrente che la CTR ha omesso di pronunciare in ordine all'esistenza o meno di un accordo simulatorio cui avrebbe preso parte anche la contribuente.

Il motivo è inammissibile. Così come rilevato a proposito del quarto motivo, la questione dell'esistenza o meno di un accordo simulatorio rappresenta non un'autonoma domanda o eccezione, ma è una questione posta nell'ambito dell'impugnativa dell'avviso di accertamento, nella parte relativa al recupero di detrazione dell'IVA per operazioni soggettivamente inesistenti, tendente a dimostrare, nell'insieme delle deduzioni poste dalla contribuente, l'estraneità di quest'ultima all'ipotizzata frode fiscale. La censura andava quindi posta come vizio motivazionale.

Con il settimo motivo si denuncia omessa motivazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5. Lamenta la ricorrente che il giudice di merito non ha illustrato le ragioni per le quali doveva ritenersi provata l'adesione della contribuente ad un accordo simulatorio trilaterale, costituente elemento imprescindibile per ritenere che vi sia stata interposizione fittizia.

Il motivo è inammissibile. Ha affermato il giudice comunitario (Corte giust. 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e 142/11) che va negato il beneficio del diritto a detrazione dell'IVA ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo, al quale sono stati forniti i beni o i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte. Per la corte comunitaria è legittimo "esigere che un operatore adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare ad un'evasione fiscale", ma la diligenza esigibile dall'operatore dipende essenzialmente dalle circostanze della fattispecie. Così "qualora sussistano indizi che consentono di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasioni, un operatore accorto potrebbe, secondo le circostanze del caso di specie, vedersi obbligato ad assumere informazioni su un altro operatore, presso il quale prevede di acquistare beni o servizi, al fine di sincerarsi della sua affidabilità". Fatto impeditivo del diritto alla detrazione dell'IVA non è dunque soltanto la consapevolezza dell'iscrizione dell'operazione, a fondamento del diritto a detrazione, in un'evasione a monte nella catena di prestazioni, ma anche il fatto che l'operatore, sulla base della diligenza esigibile dall'operatore accorto in relazione alle circostanze, avrebbe dovuto sapere dell'esistenza dell'evasione. La circostanza della prova dell'adesione della contribuente ad un accordo simulatorio trilaterale non appare quindi decisiva. Pur ipotizzando l'inesistenza del detto accordo, la conclusione del giudice di merito non sarebbe stata con certezza diversa, ove si consideri che l'elemento determinante è il fatto che l'operatore avrebbe dovuto sapere dell'esistenza dell'evasione. Va comunque precisato, ai fini dell'identificazione della ratio decidendi, che nella motivazione non si rinviene un'affermazione nel senso di una provata adesione della contribuente ad un accordo simulatorio trilaterale.

Con l'ottavo motivo si denuncia violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 64 e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 60-bis, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3. Lamenta la ricorrente che illegittimo è il seguente passaggio motivazionale: "in ultima analisi l'interposizione fittizia delle società cartiere (il soggetto interposto acquista da un fornitore comunitario senza versare l'IVA che però indica in fattura con cui cede al cliente italiano che porta in detrazione l'IVA) implica legittimamente la indetraibilità dell'IVA per la Trento Car.". Osserva in particolare che inconfigurabile è l'indetraibilità in assenza di colpa, posto che il dovere di controllo da parte del cessionario presuppone che la frode sia conoscibile.

Il motivo è fondato. L'affermazione citata della CTR è errata sul piano giuridico. Come sottolineato con riferimento al motivo precedente, sulla base della giurisprudenza comunitaria fatto impeditivo

del diritto alla detrazione dell'IIVA è che l'operatore, sulla base della diligenza esigibile dall'operatore accorto in relazione alle circostanze, avrebbe dovuto sapere dell'esistenza dell'evasione. A tale principio si è attenuta questa Corte, affermando che, qualora l'amministrazione contesti ad un operatore il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto in ragione di una supposta inesistenza soggettiva delle operazioni oggetto dell'accertamento, è onere della medesima amministrazione provare, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo interessato sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva - per l'esistenza nella specie di indizi idonei ad avvalorare il sospetto in tal senso indicati dall'amministrazione - in un'evasione commessa dall'emittente delle fatture contestate o da un altro operatore intervenuta a monte nella catena di prestazioni (Cass. 20 dicembre 2012, n. 23560). Il giudice del merito, facendo discendere l'indetraibilità dell'IIVA dal mero dato dell'interposizione fittizia di società cartiere, senza alcuna valutazione del profilo soggettivo, ha violato il menzionato principio di diritto.

Con il nono motivo si denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3.

Osserva la ricorrente che la CTR ha negato il diritto di detrazione sul presupposto che fosse stato provato dall'Ufficio il carattere illecito delle vendite fatturate alla contribuente e che tale diritto può essere negato solo se si provi la consapevole partecipazione dell'acquirente alla frode. Aggiunge che l'Ufficio non ha provato che le operazioni di vendita in favore della contribuente fossero fittizie e che la medesima contribuente avesse consapevolezza degli illeciti compiuti dalle società a monte.

Il motivo è inammissibile. La motivazione è censurata per il profilo di merito attinente al mancato assolvimento dell'onere probatorio che incombeva sull'Agenzia delle Entrate. Trattasi di profilo la cui valutazione è preclusa nella presente sede di legittimità.

Con il decimo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3. Osserva la ricorrente, con riferimento al passaggio motivazionale secondo cui l'onere della prova spetterebbe non all'Agenzia delle Entrate ma al contribuente, che, sulla base della giurisprudenza di legittimità, era onere dell'Ufficio dimostrare la sussistenza di operazioni soggettivamente inesistenti, e cioè la fittizietà dell'interposizione e la consapevole partecipazione del cessionario alla frode, sulla base di quanto affermato da Cass. n. 2779 del 2009.

Il motivo è fondato. Come rilevato a proposito dell'esame del settimo motivo, qualora l'amministrazione contesti ad un operatore il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto in ragione di una supposta inesistenza soggettiva delle operazioni oggetto dell'accertamento, è onere

della medesima amministrazione provare, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo interessato sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva - per l'esistenza nella specie di indizi idonei ad avvalorare il sospetto in tal senso indicati dall'amministrazione - in un'evasione commessa dall'emittente delle fatture contestate o da un altro operatore intervenuta a monte nella catena di prestazioni (Cass. 20 dicembre 2012, n. 23560).

L'affermazione in motivazione, secondo cui grava sul contribuente l'onere della prova, contrasta con tale principio di diritto.

Un'indagine di merito disciplinata dall'enunciata regola probatoria è comunque del tutto mancata, alla stregua della motivazione della sentenza impugnata. Nè può ritenersi svolta tale indagine mediante il richiamo alla corrispondenza fra il legale rappresentante della contribuente ed il C., non essendo tale circostanza univocamente riferibile al profilo della conoscibilità dell'esistenza del meccanismo fraudolento sulla base della diligenza dell'accorto operatore.

Con l'undicesimo motivo si denuncia insufficiente motivazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5. Con riferimento alla non condivisione di quanto affermato in primo grado "in merito alla non certa conoscenza tra il signor Sc. (Trento Car) e il signor C., quando invece dai verbali della G.d.F. emerge corrispondenza tra i due soggetti", osserva la ricorrente di avere dedotto innanzi alla CTR che la corrispondenza costituiva un unico fax con un nome di battesimo (" F.") e che il giudice di appello non spiega perchè l'elemento di una "certa conoscenza" possa fondare il convincimento di una consapevole partecipazione alla frode.

L'accoglimento del decimo motivo determina l'assorbimento del motivo.

Con il dodicesimo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione della L. n. 289 del 2002, artt. 8 e 9, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3. Osserva la ricorrente, con riferimento al rilievo di incompletezza dell'istanza di condono e della dichiarazione integrativa per la mancanza di voci imponibili ai fini dell'ILOR (1997) e dell'IRAP (1998), che l'indicazione nella dichiarazione integrativa di maggiori imponibili in relazione a ciascuna imposta, al fine di perfezionare la definizione automatica, non è richiesta dalla L. n. 289 del 2002, art. 8, trattandosi di indicazione irrilevante della determinazione dell'importo dovuto dal contribuente per la definizione automatica per gli anni pregressi.

Il motivo è infondato. La L. n. 289 del 2002, art. 9, prevede, ai fini del perfezionamento del condono, la presentazione di una dichiarazione concernente, a pena di nullità, tutti i periodi

d'imposta per i quali i termini per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi sono scaduti entro il termine del 31 ottobre 2002, e ciò proprio in considerazione della natura di "condono tombale" della fattispecie prevista dalla L. n. 289 del 2002, art. 9, a differenza della diversa ipotesi prevista dall'art. 9 bis stessa legge.

L'adesione al condono comporta dunque necessariamente la definizione di tutti i periodi d'imposta indicati dall'art. 9. La definizione agevolata è fondata sull'essenziale presupposto della sua efficacia onnicomprensiva, (per il periodo considerato) che ne giustifica l'effetto preclusivo, e si estende all'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione per taluna delle annualità ivi comprese (da ultimo Cass. 8 ottobre 2014, n. 21164). La dichiarazione mancante per talune annualità di alcune voci imponibili è in contrasto con l'efficacia onnicomprensiva del condono tombale.

Con il tredicesimo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1, e art. 75 (ora 109), comma 5, TUIR, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3. Osserva la ricorrente, in relazione ai costi relativi ai lavori eseguiti da terzi su veicoli di proprietà della contribuente, che i lavori in esame (carrozzeria, lavaggi, cambio gomme, ecc.) sono talmente insiti nell'attività di rivendita che non è ragionevole metterne in dubbio l'inerenza e che la CTR avrebbe dovuto prendere in esame lo stretto nesso funzionale esistente fra le prestazioni, ivi compresa l'intermediazione svolta da V.C., e l'attività esercitata.

Il motivo è inammissibile. Ha affermato la CTR che le spese per lavori di terzi non sono sufficientemente documentate, sotto il profilo dell'inerenza, e che analogo discorso va fatto per la dedotta attività d'intermediazione. Nel motivo di censura si giustappone, in funzione probatoria dell'inerenza, "lo stretto nesso funzionale esistente fra le prestazioni e l'attività esercitata". Trattasi di apprezzamento di merito, contrapposto a quello della CTR, il cui esame è precluso nella presente sede di legittimità.

Con il quattordicesimo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3. Osserva la ricorrente che nel ricorso di primo grado, e successivamente in grado di appello, è stato evidenziato che all'avviso di accertamento non erano state allegate in modo completo sia le sentenze cui il medesimo avviso faceva riferimento (erano stati allegati solo i capi di imputazione), che le risultanze di indagini effettuate menzionate nel medesimo atto impositivo, e che l'atto non riportava comunque il contenuto essenziale delle sentenze.

Lamenta che la CTR, con motivazione del tutto insufficiente, ha ritenuto "illogico" l'appello incidentale della contribuente, laddove invece l'atto impositivo era illegittimo dal punto di vista della normativa sopra richiamata.

Il motivo è inammissibile. La censura ha ad oggetto la sentenza nei limiti del passaggio motivazionale in cui si disattende l'appello incidentale perchè "illogico". Per il resto punto di riferimento della censura non è la sentenza ma l'atto impositivo. Nella misura in cui oggetto di censura è non la sentenza, ma l'atto impositivo, il motivo è inammissibile. Ma l'inammissibilità emerge anche con riferimento alla censura indirizzata alla sentenza, laddove la stessa, con riferimento all'inciso della "illogicità" dell'appello incidentale, viene criticata non sotto il profilo del vizio motivazionale (art. 360, n. 5) o per nullità per carenza del requisito motivazionale (art. 360, n. 4), ma mediante la contestazione della legittimità dell'atto impositivo.

Con il quindicesimo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3. Espone la ricorrente che nell'originario ricorso di primo grado era stato impugnato anche il provvedimento di irrogazione delle sanzioni sotto il profilo del vizio di motivazione e dell'illegittima applicazione delle norme sul c.d. cumulo giuridico e che la questione era stata riproposta in appello in sede di controdeduzioni. Lamenta che la CTR ha ommesso di pronunciare sulla questione di illegittimità del provvedimento sanzionatorio.

Il motivo è fondato. Il giudice di appello ha ommesso all'evidenza di pronunciare sulla questione richiamata nel motivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie l'ottavo, il decimo ed il quindicesimo motivo, con assorbimento dell'undicesimo motivo, rigetta il dodicesimo motivo e dichiara per il resto inammissibile il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale del Trentino-Alto Adige, che provvederà anche sulle spese del giudizio di cassazione.