

RASSEGNA TRIBUTARIA DELLA CASSAZIONE

Anno XX

V-VIII/2019

(circolare a cura di Mario Cicala)

CICALA RICCIONI & PARTNERS

studio legale e tributario

Mario Cicala

Via Propezio n. 5 - 00193 Roma
tel. 06.80.75.727 - fax 06.233.298.936
info@studiocr.com



chi desideri ricevere la rassegna per e-mail invii il suo indirizzo a
m.cicala@studiocr.com

la “**rassegna**” è uno strumento di rapida informazione, redatto in via artigianale da un operatore che ci lavora nei ritagli di tempo; sono quindi frequenti lapsus di battitura, imprecisioni ed anche veri e propri errori. Sarebbe però impossibile redigere testi più accurati, specie a fronte del crescente sforzo della Corte che emette un numero di provvedimenti, che non sembra eccessivo qualificare come “**enorme**” (ed in cui si manifestano numerosi “**contrast**”). Perciò i documenti vengono inviati “**con beneficio di inventario**”; mentre è assente una vera e propria “**massimazione**”. Del resto, l’unico pregio della Rassegna è la tempestività, utile in un momento di incertezze giurisprudenziali.

Anche questa rassegna esce in forma (ancor più) rudimentale. Impegni del redattore ed alcuni “**incidenti informatici**” la hanno poi reso occasionale la scelta delle sentenze sottoposte alla attenzione del lettore.

Mi scuso con i destinatari.



INCONTRI DI AGGIORNAMENTO PRATICO-PROFESSIONALE

PER UN CONFRONTO TRA GIUDICI DI MERITO E DI LEGITTIMITA'

(Con il patrocinio del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria)

Lunedì 7 ottobre 2019

Le “condizioni di parità” delle parti nella pratica giudiziaria. La rilevanza processuale degli atti della Pubblica Amministrazione ed il contraddittorio. Le dichiarazioni di terzo rese alla parte contribuente o al suo difensore.

Ne discutono **Mario Cicala – Angelo Martinelli – Sergio Santoro**

Aprire e coordinare i lavori **Tiziana Balduini**

Interverranno **Carla Romana Raineri e Luca Varrone**

Ulteriori incontri sono programmati

Il 9 dicembre 2019 (La falsa fatturazione di prestazioni; oggettivamente o soggettivamente inesistenti) **il 20 gennaio 2020** (La esecuzione delle sentenze, le misure cautelari)

Il 15 ottobre 2019 ore 15 (in collaborazione con l'Istituto Jemolo presso la sede dell'Istituto stesso Viale Giulio Cesare 31), sui rapporti dell'ordinamento fiscale italiano con altri ordinamenti (in particolare “**paradisi fiscali**” e **web tax**)

TUTTI I GIUDICI TRIBUTARI SONO INVITATI

Gli incontri si svolgeranno nella sala riunioni della Commissione Tributaria Provinciale di Roma (via Labicana 123), con inizio alle ore 15. Sarà rilasciato attestato di partecipazione

IL PRINCIPIO SECONDO CUI LA P.A. DEVE AGIRE SECONDO BUONA FEDE E NEL RISPETTO DEL LEGITTIMO AFFIDAMENTO POGGIA SU TRE PILASTRI: LA COSTITUZIONE, LA CARTA EUROPEA DEI DIRITTI, LA CARTA EUROPEA DEI DIRITTI DELL'UOMO

Ord. n. 12640 del 13 maggio 2019

(emessa il 26 febbraio 2019) della Corte Cass., Sez. Un - Pres. Mammone
Rel. Tria

Nella specie, il sig. F fa valere in giudizio la lesione del legittimo affidamento nutrito sul regolare esito della procedura concorsuale cui aveva vittoriosamente partecipato, senza proporre alcuna contestazione nei confronti della Regione che ha bandito il concorso e senza neppure impugnare la deliberazione del Comune di Sasso Marconi 18 aprile 2012, n. 40, con la quale è stata istituita ex novo la sede farmaceutica di Frazione Fontana del Comune stesso, previo parere favorevole sia della AUSL di Bologna sia dell'Ordine dei Farmacisti del Comune di Bologna (che poi è stata inserita tra le sedi da assegnare nell'ambito del concorso in oggetto);

che, invece, il ricorrente deduce l'illegittimità del comportamento materiale tenuto dal Comune;

che, com'è noto, il principio della tutela del legittimo affidamento nell'operato della Pubblica Amministrazione - cui è stato dato un ruolo centrale in ambito europeo sia dalla CGUE (vedi, per tutte: sentenza 17 ottobre 2018, C-167/17, punto 51; sentenza 14 ottobre 2010, C 67/09, punto 71) sia dalla Corte EDU (fra le altre: sentenza 28 settembre 2004, Kopecky c. Slovacchia; sentenza 13 dicembre 2013, Bélàné Nagy c. Ungheria) - in ambito nazionale, trovando origine nei principi affermati dagli artt. 3 e 97 Cost., è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle sue diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa ed amministrativa (Cass. 17 aprile 2013, n. 9308; Cass. 24 maggio 2017, n. 12991; Cass. 2 febbraio 2018, n. 2603);

che, in base all'art. 97 Cost., la P.A. è tenuta ad improntare la sua azione non solo agli specifici principi di legalità, imparzialità e buon andamento, ma anche al principio generale di comportamento secondo buona fede, cui corrisponde l'onere di sopportare le conseguenze sfavorevoli del proprio comportamento che abbia ingenerato nel cittadino incolpevole un legittimo affidamento;

che, nella specie, il ricorrente sulla base di un affidamento legittimo - e "qualificato" dall'avvenuto superamento positivo di un pubblico concorso - fa valere il proprio diritto al risarcimento dei danni derivanti da un comportamento materiale del Comune convenuto non riconducibile all'esercizio del pubblico potere dell'Amministrazione e, nella prospettiva del ricorrente, causativo di danno ingiusto;

***APPARTIENE ALLA GIURISDIZIONE ORDINARIA IL CONTENZIOSO
RELATIVO ALLE SANZIONI INFLITTE A CHI UTILIZZI PUBBLICI
DEPENDENTI SENZA LA APPOSITA AUTORIZZAZIONE***

Ord. n. 15899 del 13 giugno 2019

(emessa il 21 maggio 2019) della Corte Cass., Sez. U. - Pres. Tirelli Rel. Crucitti

a seguito di ricorso per riassunzione di processo già incardinato innanzi al Giudice di Pace di Modica (il quale aveva negato la propria giurisdizione), la Commissione tributaria provinciale di Ragusa denunciava questione di giurisdizione, che definiva con ordinanza del 10 settembre 2018 n.691, in forza della quale -rilevato trattarsi di opposizione avverso l'irrogazione della sanzione di cui all'art.6, primo comma, del decreto legge n.79/1997, convertito in legge n.140/1997, in relazione alla violazione dell'art.58, comma 9, del decreto legislativo n.29/1993, e che tale sanzione era, all'evidenza, amministrativa- sollevava regolamento d'ufficio della controversia che riteneva devoluta alla giurisdizione del giudice ordinario, ai sensi della legge n.689/1981;

a tale richiesta si è associato il Procuratore Generale;

le parti del giudizio di merito, alle quali l'ordinanza per il regolamento di giurisdizione è stata ritualmente comunicata, non hanno svolto attività difensiva.

Considerato che:

1.11 giudizio di merito, secondo quanto riportato dall'ordinanza denunciante il conflitto di giurisdizione, concerne un atto di contestazione e irrogazione di sanzioni, ai sensi dell'art.6, primo comma, del decreto legge n.79/1997, convertito in legge n.140/1997 per la violazione dell'art.58, comma 9, del decreto legislativo 3 febbraio 1993 n.29, per essersi la Società ricorrente avvalsa delle prestazioni professionali rese da un dipendente pubblico, senza autorizzazione del Ministero di appartenenza e senza comunicare a quest'ultimo l'entità dei compensi;

2.il Collegio ritiene che l'istanza proposta dalla Commissione tributaria provinciale di Ragusa debba essere accolta e che si debba, quindi, affermare la giurisdizione del giudice ordinario, dovendosi dare seguito al principio già espresso, nella specifica materia, da queste Sezioni Unite (seppur con riferimento alla norma che ha sostituito, a decorrere dal 24 maggio 2001, dopo la sua contestuale abrogazione, l'art.58, comma 9, del d.lgs. n.29/1993), con l'ordinanza n.11709 del 08/06/2016 secondo cui «l'opposizione avverso l'ordinanza ingiunzione emessa dall'Agenzia delle entrate a carico del privato che abbia conferito un incarico retribuito a un dipendente pubblico in violazione dell'art. 53 del d.lgs. n.165 del 2001 rientra nella giurisdizione del giudice ordinario e non in quella del giudice tributario, poiché La sanzione, anche se irrogata da un ufficio finanziario, inerisce al rapporto di pubblico impiego e non ad un rapporto tributario»

2.1 con sentenza n. 130 del 2008, la Corte costituzionale ha, infatti, dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 (come sostituita dall'art. 12, comma 2, della legge n. 448 del 2001), nella parte in cui attribuiva alla giurisdizione tributaria le controversie relative a tutte le sanzioni irrogate da uffici finanziari, anche quando conseguenti alla violazione di disposizioni non aventi natura fiscale; queste Sezioni Unite hanno, poi, ribadito l'irrilevanza della circostanza che la sanzione venga inflitta da un Ufficio Finanziario, in quanto la natura tributaria o no del rapporto deve essere accertata su un piano meramente oggettivo (Cass. Sez.Un. n. 3039 del 2013), chiarendo, ulteriormente, che rientra nella giurisdizione del giudice ordinario la controversia, in tutti i casi in cui non abbia ad oggetto l'esercizio del potere impositivo, suscumbibile nello schema potestà - soggezione, bensì un rapporto implicante un accertamento avente valore meramente incidentale (Cass. Sez. Un. n.14302 del 2013);

2.2 nella specie, risulta evidente che la disposizione violata, in relazione alla quale è stato emesso l'atto di contestazione e di irrogazione impugnato, è norma afferente alla disciplina del rapporto di pubblico impiego, trattandosi di disposizione (art. 58 del d.lgs. n. 29 del 1993) inserita nel testo comprendente le norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche; in relazione ai fini che qui rilevano, il citato art. 58, comma 9, d.lgs. n.29/1993, nel testo *ratione temporis* applicabile, prevedeva che «Gli enti pubblici economici e i soggetti privati non possono conferire incarichi retribuiti a dipendenti pubblici senza la previa autorizzazione dell'amministrazione di appartenenza dei dipendenti stessi. In caso di inosservanza si applica la disposizione dell'articolo 6, comma 1, del decreto legge 28 marzo 1997, n. 79, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 maggio 1997, n. 140, e successive modificazioni ed integrazioni. All'accertamento delle violazioni e all'irrogazione delle sanzioni provvede il Ministero delle finanze, avvalendosi della Guardia di finanza, secondo le disposizioni della legge 24 novembre 1981, n. 689, e successive modificazioni ed integrazioni. Le somme riscosse sono acquisite alle entrate del Ministero delle finanze»;

orbene, pur se dai commi successivi si evince che la disciplina in questione è finalizzata anche al controllo dei compensi percepiti dai pubblici dipendenti ai fini dell'assoggettamento degli stessi a imposizione, ciò non di meno la previsione dell'obbligo dell'autorizzazione dell'amministrazione di appartenenza per il conferimento di un incarico retribuito ad un pubblico dipendente inerisce strettamente allo svolgimento del rapporto di pubblico impiego e non è certamente riconducibile ad un rapporto tributario;

in conclusione, deve, quindi, affermarsi la giurisdizione del giudice ordinario;

LA CASSAZIONE INRPELLA LA CORTE EUROPEA DI GIUSTIZIA SULLA PORTATA DEL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITA' NEGLI ADEMPIMENTI FORMALI

Ord. n. 13344 del 17 maggio 2019

(emessa il 4 dicembre 2018) della Corte Cass., Sez. V Trib. - Pres. Cristiano Rel. Cirese

- per tutto quanto esposto il Collegio ritiene di dover sottoporre alla Corte di Giustizia dell'Unione europea, ai sensi dell'art. 267 del TFUE, la seguente questione pregiudiziale:

- "se siano compatibili con l'ordinamento comunitario il comma 1223 dell'articolo unico della legge 27 dicembre 2006 n. 296 (oggi art. art. 16 bis, comma 11, della l. n. 4 febbraio 2005 n. 11), ed il DPCM 23 maggio 2007, con riferimento all'art. 108 comma 3 TFUE come interpretato dalla giurisprudenza c. d. Deggenporf, alla decisione C (2008)380 della Commissione europea ed al principio comunitario di proporzionalità".

RILEVATO CHE:

- la Commissione Europea, con Decisione C (2008) 380 cor. dei 25 gennaio 2008, ha approvato l'agevolazione fiscale di cui l'art. 1, commi 271-279, della l. n. 296 del 2006;

- l'agevolazione consiste in un credito di imposta riconosciuto, nel rispetto degli Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale 2007/2013, per l'acquisizione di beni strumentali nuovi connessi ad un progetto di investimento iniziale, destinati a strutture produttive ubicate in aree svantaggiate del Mezzogiorno d'Italia, da utilizzarsi ai fini dei versamenti delle imposte sul reddito;

- successivamente, con l'art. 2 del d.l. 3 giugno 2008 n. 97, convertito con modifiche dalla l. 2 agosto 2008 n. 129, il legislatore italiano ha disciplinato la procedura di accesso al credito, prevedendo, al comma 1, lett. a) che "per i progetti di investimento che, sulla base di atti o documenti di data certa, risultino già avviati prima della data di entrata in vigore del presente decreto, i soggetti interessati inoltrano per via telematica alla Agenzia delle Entrate, entro trenta giorni dalla data di attivazione della procedura di cui al comma 4, a pena di decadenza dal contributo, un apposito formulario approvato dal Direttore dell'Agenzia; l'inoltro del formulario vale come prenotazione dell'accesso alla fruizione del credito d'imposta";

- entro il termine di decadenza previsto dalla norma predetta Commerciali Gicap s.p.a. ha inviato in via telematica al Centro operativo di Pescara dell'Agenzia delle Entrate il formulario, denominato FAS08, per ottenere il nulla-osta all'accesso alla fruizione del credito;

- il Centro operativo di Pescara ha però constatato che la società non aveva allegato al formulario la dichiarazione sostitutiva di atto notorio richiesta dall'articolo unico comma 1223 della l. 27.12.2006 n. 296 (oggi art. 16 bis comma 11 della l. 4 febbraio 2005 n.11), volta ad attestare di non aver usufruito di aiuti di Stato dichiarati incompatibili dalla Comunità europea, e, dopo aver inutilmente invitato Commerciali Gicap s.p.a. a regolarizzare la sua posizione, in data 31.7.2008 ha comunicato il diniego di nulla-osta;

- il provvedimento di diniego è stato impugnato da Commercial Gicap s.p.a. con ricorso respinto dalla Commissione provinciale di Pescara;

- l'appello proposto dalla soccombente contro la decisione di primo grado è stato respinto dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo, sez. staccata di Pescara, con sentenza in data 8 giugno 2011;

- la CTR ha rilevato a sostegno della decisione che "...va tenuto presente il c. d. "impegno Deggendorf" consistente nel subordinare la concessione degli aiuti di stato alla preventiva verifica che i richiedenti il beneficio non abbiano ricevuto e successivamente non restituito determinati aiuti che la Commissione Europea ha dichiarato incompatibili e dei quali ha ordinato il recupero: il Governo italiano al fine di garantire il rispetto del suddetto impegno ha individuato nello strumento della autocertificazione quello idoneo a tal fine. Mancando tale autocertificazione, per di più nella pratica sollecitata dal Centro Operativo con la concessione di ulteriore termine dilatorio di dieci giorni, è legittimo il provvedimento di diniego".

avverso la sentenza Commerciali Gicap s.p.a. ha proposto ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi e illustrato da memoria, cui l'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso;

- con il primo motivo, rubricato "Violazione e falsa applicazione dell'art. 108 TFUE, della Decisione della Commissione Europea C(2008) 380 e del principio comunitario di proporzionalità (art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c.)" parte ricorrente assume che la CTR ha erroneamente ritenuto legittimo il provvedimento di diniego;

- a sostegno della censura deduce che il comma 1223 dell'articolo unico della l. 27.12.2006 n. 296 (oggi art. 16 bis comma 11 della l. 4 febbraio 2005 n.11), ai sensi del quale "i destinatari degli aiuti di cui all'art. 87 del Trattato possono avvalersi di tali misure agevolative solo se dichiarano di non rientrare fra coloro che hanno ricevuto, e successivamente non rimborsato o depositato in un conto bloccato, gli aiuti che sono individuati quali illegali o incompatibili dalla Commissione europea" è illegittimo, per palese contrasto con l'art. 108. Par. 3 TFUE, con la Decisione della Commissione Europea C(2008) 380 e con il principio comunitario di proporzionalità, sicché il giudice interno sarebbe tenuto a disapplicarlo;

- in ordine alla questione posta nel motivo, che si palesa centrale ai fini della soluzione della controversia, questa Corte ritiene di richiedere, in via pregiudiziale, l'intervento interpretativo della Corte di Giustizia dell'Unione, sulla scorta delle considerazioni di seguito esposte;

1. Il credito d'imposta di cui si discute; la legislazione italiana:

- non appare superfluo precisare che il credito di imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate del Paese venne introdotto dall'art. 8 della legge finanziaria per il 2001 (legge n. 388/2000);

- il credito era stato previsto in favore delle imprese che, entro la chiusura del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2006, avessero effettuato nuovi investimenti nelle aree svantaggiate, individuate nelle aree destinatarie degli aiuti a finalità regionale di cui alle deroghe previste dall'articolo 87.3.a) e 87.3.c) del Trattato in materia di aiuti di Stato, individuate dalla Carta italiana degli aiuti per il periodo 2000-2006;

- l'agevolazione competeva sugli investimenti effettuati a decorrere dal 14 marzo 2001, vale a dire dal giorno successivo alla data di approvazione da parte dell'Unione europea del regime agevolativo;

- l'entità del beneficio non poteva essere superiore alla misura massima consentita nel rispetto dei criteri e dei limiti di intensità di aiuto stabiliti dalla Commissione europea;

- quanto alle modalità di fruizione del credito, il comma 5 del citato articolo 8 della legge n. 388/2000 consentiva l'applicazione del beneficio in via automatica in sede di dichiarazione dei redditi, disponendone l'utilizzo solo in compensazione con debiti tributari e contributivi, ai sensi del d.lgs. n. 241/1997;

- il successivo art. 10 del d.l. n. 138/2002 eliminò il carattere automatico dell'agevolazione e, al fine di attribuire all'Amministrazione finanziaria la possibilità di monitorare il grado di utilizzo del credito d'imposta, subordinò l'accesso al beneficio alla preventiva autorizzazione da parte dell'Agenzia delle entrate, prevedendo che, per gli investimenti effettuati a decorrere dall'8 luglio 2002, le aziende interessate dovessero inoltrare un'istanza preventiva al centro operativo di Pescara dell'Agenzia, contenente i dati dell'impresa, l'ammontare degli investimenti, la ripartizione regionale degli stessi e la dichiarazione di impegno ad avviare la realizzazione dell'investimento;

- l'Agenzia delle entrate, entro 30 giorni dalla presentazione delle domande, era tenuta a comunicare in via telematica il diniego dovuto alla mancanza di uno degli elementi identificativi sopra indicati, ovvero all'esaurimento dei fondi stanziati; trascorsi i 30 giorni, il beneficio si intendeva concesso;
- alla scadenza dell'originaria previsione, la legge finanziaria per l'anno 2007 (l. 27 dicembre 2006 n. 296) con i commi 271-279 dell'art. 1 ha introdotto una nuova versione dell'agevolazione, stabilendo la spettanza di un credito d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2013;
- il comma 279 dell'articolo 1 cit. ha subordinato l'efficacia della misura, ai sensi dell'articolo 88, paragrafo 3, del Trattato istitutivo della Comunità europea, all'autorizzazione della Commissione europea;
- come si è già precisato nella parte espositiva, il 25 gennaio 2008 la Commissione europea, con la decisione C(2008)380, ha ritenuto che il regime di aiuti è compatibile con il mercato comune in virtù dell'articolo 87, paragrafo 3, lettere a) e c), del Trattato CE;
- la medesima legge n. 296/06 ha recepito nel diritto interno, all'art. 1 comma 1223, l'impegno chiesto dalla Commissione europea agli Stati membri di subordinare la concessione di aiuti di stato alla preventiva verifica che i potenziali beneficiari non rientrino tra coloro che hanno ricevuto e non restituito determinati aiuti, dichiarati incompatibili, disponendo che: "destinatari degli aiuti di cui all' articolo 87 del Trattato che istituisce la Comunità europea possono avvalersi di tali misure agevolative solo se dichiarano, ai sensi dell'articolo 47 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, e secondo le modalità stabilite con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, di non rientrare fra coloro che hanno ricevuto e, successivamente, non rimborsato o depositato in un conto bloccato, gli aiuti che sono individuati quali illegali o incompatibili dalla Commissione europea e specificati nel decreto di cui al presente comma ";
- il legislatore italiano ha dunque identificato quale strumento per attuare il c.d. "impegno Deggendorf" la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà (articolo 47 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 445 del 28 dicembre 2000), con la quale i destinatari di nuovi aiuti attestano, sotto la propria responsabilità, di non rientrare tra coloro che hanno ricevuto e successivamente non rimborsato precedenti aiuti "bocciati" dalla Commissione;
- la disposizione di cui al cit. comma 1223 della l. n. 296/06 è stata abrogata dall'art. 6, comma 2, della l. 25 febbraio 2008 n. 34 ma è stata contestualmente riprodotta, nell'identica formulazione, nel comma 10 dell'art. 16 bis della l. n. 4 febbraio 2005 n. 11, introdotto dal medesimo art. 6 della l. n. 34 del 2008 ed attualmente vigente;
- il DPCM del 23 maggio 2007 ha poi disciplinato le modalità con cui deve essere effettuata la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, indicando specificamente, al comma 1 dell'art. 4, gli aiuti in relazione ai quali la Commissione europea ha ordinato il recupero;
- da ultimo, il legislatore interno ha emanato il d.l. 3 giugno 2008 n. 97 (convertito con modifiche dalla l. 2 agosto 2008 n. 129), con il quale, all'art. 2, ha determinato i tetti massimi delle risorse disponibili per le varie annualità ed ha disciplinato la procedura d'accesso al credito d'imposta da parte dei soggetti interessati, che devono inoltrare in via telematica all'Agenzia delle Entrate un formulario contenente i dati del progetto d'investimento agevolabile, valevole come prenotazione del diritto alla fruizione dell'agevolazione;
- in particolare, il comma 1 dell'articolo cit. pone, alle lettere a) e b), distingue gli interessati a seconda che abbiano o meno già avviato il progetto di investimento alla data di entrata in vigore del d.l.: ai primi (tenuti ad inviare il formulario, a pena di decadenza, entro il termine di 30 giorni dalla data della sua approvazione da parte del Direttore dell'Agenzia) è stata data precedenza nel diritto alla prenotazione rispetto ai secondi;
- il comma 2 stabilisce poi che l'Agenzia delle entrate, sulla base dei dati rilevati nei formulari pervenuti, esaminati rispettandone rigorosamente l'ordine cronologico di arrivo, comunica telematicamente agli

interessati: a) relativamente alle prenotazioni di cui al comma 1 lett. a) esclusivamente un nulla-osta ai soli fini della copertura finanziaria; b) relativamente alle prenotazioni di cui al comma 1 lett. b) la certificazione dell'avvenuta presentazione del formulano, l'accoglimento della relativa prenotazione, nonché, nei successivi 30 giorni, il rilascio del nulla-osta di cui alla lettera a);

2. Il diritto dell'Unione:

- l' articolo 87, paragrafo 1, del Trattato istitutivo della Comunità economica europea del 25 marzo 1957, dispone che sono "incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi degli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, fa/sino o minaccino di falsare la concorrenza l';

la Commissione europea ha indicato, ai fini della configurabilità dell'aiuto, quattro elementi essenziali, che debbono congiuntamente ricorrere: 1) origine statale delle risorse: gli aiuti, infatti, devono essere concessi dagli Stati ovvero con risorse statali; 2) conferimento di un vantaggio economico, a prescindere dalla forma con cui esso si realizza (es: contributi; crediti d'imposta e/o altre agevolazioni fiscali; tariffe preferenziali); 3) selettività: criterio di più difficile individuazione, che si ricorre qualora l'aiuto deroghi all'ordinario regime giuridico o alla natura o alla struttura del sistema, vigente nella materia oggetto dell'aiuto medesimo; 4) incidenza sugli scambi tra gli Stati membri: la Commissione ha chiarito che "quando lo Stato conferisce un'agevolazione, sia pure limitata, ad un'impresa che opera in un settore esposto alla concorrenza, si verifica una distorsione, o un rischio di distorsione, della concorrenza stessa. Per stabilire che tale distorsione incide sugli scambi tra gli Stati membri è sufficiente che l'attività esercitata, anche parzialmente, dal beneficiario sia oggetto di scambi tra gli Stati membri";

- in forza dell'articolo 88, paragrafo 3, del Trattato gli Stati membri hanno l'obbligo di informare la Commissione di ogni progetto diretto a istituire o modificare aiuti di Stato, prima di dare esecuzione alle misure in questione;

- la Commissione può, tuttavia, esonerare dal divieto generale introdotto dall'articolo 87, paragrafo 1, del Trattato citato alcune tipologie di aiuti di Stato, alle condizioni di cui all'articolo 87, paragrafo 3, lett. d), del Trattato stesso.

3. La giurisprudenza Deggendorf e la sua trasfusione nel diritto interno:

- il principio noto come "impegno Deggendorf" è stato enucleato dalla Corte di Giustizia Ue con la sentenza del 15 maggio 1997, relativa alla causa C355/95 (Textilwerke Deggendorf GmbH (TWD)/Commissione);

- nella citata sentenza la Corte ha affermato che la Commissione europea ha facoltà di ordinare la sospensione di un nuovo aiuto di Stato finché il beneficiario non abbia restituito allo Stato membro erogatore altri incentivi indebitamente fruiti in precedenza, poiché l'"effetto cumulativo degli aiuti" potrebbe comportare distorsioni notevoli della concorrenza nel mercato comune;

-secondo la Corte, la Commissione dispone di un "ampio potere discrezionale, il cui esercizio implica valutazioni di ordine economico e sociale che devono essere effettuate in un contesto comunitario"; in particolare, in sede di valutazione della compatibilità degli aiuti di stato con il mercato comune, la Commissione deve considerare, quale "elemento essenziale" il mancato rimborso degli incentivi dichiarati illegittimi;

- a giudizio della Corte, dunque, la Commissione, sospendendo il versamento del nuovo aiuto finché il beneficiario di un aiuto dichiarato illegittimo non lo abbia restituito, non abusa del proprio potere discrezionale, posto che ad essa compete l'attuazione di "un procedimento speciale per l'esame permanente e il controllo degli aiuti che gli stati membri intendono porre in essere" sotto il controllo della Corte.

4. La questione interpretativa:

- come osservato dalla ricorrente, dalla giurisprudenza Deggendorf sembra doversi enucleare il principio secondo il quale (i) in presenza di un precedente aiuto di Stato illegittimo del quale sia stato ordinato il

recupero (ii) un successivo aiuto può essere autorizzato, ma (iii) ne deve essere sospeso il versamento sino a quando il precedente aiuto non sia stato recuperato;

- coerentemente al dettato della citata giurisprudenza, la Decisione C(2008)380 della Commissione europea ha testualmente affermato che "sarà sospesa la fruizione dell'agevolazione ai beneficiari che sono destinatari di un ordine di recupero pendente conseguente a una decisione della Commissione di illegittimità e incompatibilità con il mercato comune di un precedente aiuto e che non hanno rimborsato (inclusi gli interessi) o perlomeno depositato in un conto bloccato aiuti dichiarati illegali e incompatibili";

-il principio enunciato nell'impegno Deggendorf è stato recepito nel Regolamento CE n. 800 del 6 agosto 2008 (regolamento generale di esenzione per categoria), che, nel dichiarare compatibili con il mercato comune alcune categorie di aiuti, in applicazione degli artt. 87 e 88 del Trattato, esclude, fra l'altro, dalle tipologie di aiuti ai quali il regolamento si applica, all'art. 1, par. 6 a) "i regimi di aiuti che non escludono esplicitamente il pagamento di aiuti individuali a favore di un'un'impresa destinataria di un ordine di recupero pendente a seguito di una precedente decisione della Commissione che dichiara un aiuto illegale e incompatibile con il mercato comune";

- nel caso di specie sono circostanze pacifiche: che Commerciali Gicap s.p.a. abbia inoltrato il formulario di cui all'art. 2, comma 1 lett. a) del d.l. 3 giugno 2008 n. 97 (convertito con modifiche dalla l. 2 agosto 2008 n. 129) entro il termine di decadenza di 30 giorni previsto dalla norma; che il nulla -osta le sia stato negato in ragione della mancata presentazione della dichiarazione sostitutiva di atto notorio di cui all'art. i comma 1223 della l. n. 296 del 2006 (oggi art. 16 bis, comma 10, della l. n. 4 febbraio 2005 n. il); che la società, tanto alla data di inoltro del formulano quanto alla data di presentazione del ricorso, non era destinataria di un ordine di recupero di uno degli aiuti di Stato elencati all'art. 4 comma 1 del DPCM 23 maggio 2007;

- la questione se sia in contrasto con l'ordinamento comunitario la previsione di cui al ripetuto art. 1 comma 1223 della l. n. 296 del 2006, con la quale il legislatore italiano ha previsto che "i destinatari degli aiuti di Stato di cui all'art. 87 del Trattato possono avvalersi di tali misure agevolative" solo "se dichiarano di non rientrare tra coloro che hanno ricevuto e successivamente non rimborsato o depositato in un conto corrente bloccato gli aiuti che sono individuati quali illegali o incompatibili dalla Commissione Europea" sembra dunque prospettarsi sotto un duplice profilo;

- sotto il primo occorre domandarsi se il contrasto sussista laddove la disposizione in esame ritiene sufficiente, ai fini del rifiuto dell'accesso al beneficio, che l'impresa abbia ricevuto uno degli aiuti di Stato elencati all'art. 4 comma i del DPCM 23 maggio 2007, ponendo per di più a carico della richiedente l'onere di presentazione di un'attestazione negativa presidiata da sanzione penale, e non subordina invece il rifiuto alla mera autocertificazione dell'impresa medesima di non essere destinataria di un ordine di recupero ancora pendente, per non aver effettuato il rimborso o non avere depositato le somme ricevute per uno ditali titoli su un conto corrente bloccato;

- sotto il secondo, occorre stabilire se il contrasto sussista per il fatto che la disposizione preclude tout court l'accesso al beneficio all'impresa che abbia, in tesi, ricevuto un aiuto di Stato illegittimo, anziché limitarsi a prevedere la sospensione dell'erogazione: rigettando l'istanza, anziché accoglierla ed eventualmente sospenderla, l'Amministrazione decide infatti definitivamente di non far partecipare all'assegnazione delle risorse un soggetto che, in seguito, potrebbe risultare idoneo ad usufruirne, o per non essere mai stato destinatario di un ordine di recupero o per aver successivamente provveduto al rimborso dell'aiuto di Stato illegittimo in precedenza ricevuto;

- sotto questo secondo (e, ad avviso del collegio, più rilevante) aspetto la norma interna sembrerebbe contrastare anche con il principio di proporzionalità, che esige che gli atti delle istituzioni comunitarie non superino i limiti di ciò che è idoneo e necessario al conseguimento degli scopi legittimamente perseguiti dalla normativa di cui trattasi, fermo restando che qualora sia possibile una scelta fra più misure appropriate si deve ricorrere a quella meno restrittiva e che gli inconvenienti causati non devono essere sproporzionati rispetto allo scopo perseguito;

- per tutto quanto esposto il Collegio ritiene di dover sottoporre alla Corte di Giustizia dell'Unione europea, ai sensi dell'art. 267 del TFUE, la seguente questione pregiudiziale:

- "se siano compatibili con l'ordinamento comunitario il comma 1223 dell'articolo unico della legge 27 dicembre 2006 n. 296 (oggi art. art. 16 bis, comma 11, della l. n. 4 febbraio 2005 n. 11), ed il DPCM 23 maggio 2007, con riferimento all'art. 108 comma 3 TFUE come interpretato dalla giurisprudenza c. d. Deggendorp, alla decisione C (2008)380 della Commissione europea ed al principio comunitario di proporzionalità".

ALLE SEZIONI UNITE LE QUESTIONI RELATIVE AL BLOCCO DEL RIMBORSO DEL CREDITO IVA QUANDO L'AMMINISTRAZIONE ABBA CHIESTO ED OTTENUTO FIDEIUSSIONE DAL CONTRIBUENTE

Ord. Inter. n. 16567 del 20 giugno 2019

(emessa il 3 aprile 2019) della Corte Cass., Sez. V Trib. - Pres. Manzoni
Rel. D'Aquino

Il Collegio ritiene di rimettere al Primo Presidente gli atti perché valuti se rimettere la causa alle Sezioni Unite Civili sulle seguenti questioni:

- se, in caso di richiesta di rimborso di un credito IVA, l'amministrazione finanziaria che abbia chiesto e ottenuto fideiussione dal contribuente a termini dell'art. 38-bis, comma 1, d.P.R. n. 633/1972, possa fare uso dello strumento cautelare di cui all'art. 23, comma 1, d. lgs. n. 472/1997, ovvero anche di quello previsto dall'art. 69 r.d. n. 2440/1923, ove contesti al creditore un controcredito derivante dall'irrogazione di sanzioni, nella specie conseguenti ad imposte non armonizzate;

- se l'art. 23, comma 1, d. lgs. n. 472/1997 trovi applicazione in caso di atto di irrogazione delle sanzioni che sia stato annullato non definitivamente.

- A fronte della richiesta della società contribuente di rimborso di un credito IVA per l'anno di imposta 2008 e, su richiesta dell'Ufficio, della prestazione di fideiussione da parte della contribuente, l'Agenzia delle Entrate ha notificato provvedimento di sospensione del rimborso, sul presupposto che nei confronti della contribuente, in qualità di coobbligata, pendesse contenzioso in tema di imposta di registro.

La CTP di Varese ha accolto il ricorso della contribuente, sul presupposto che non sussistesse alcun carico pendente, in forza dell'annullamento dell'avviso di accertamento relativo all'imposta di registro. L'Ufficio, sul presupposto della non definitività, per interposta impugnazione, della sentenza di merito che aveva annullato l'avviso di accertamento nei confronti del coobbligato, ha impugnato la

pronuncia di prime cure, asserendo che l'art. 23, comma 2, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, norma posta nel provvedimento impugnato a fondamento della sospensione del rimborso, consenta all'Ufficio la sospensione facoltativa del rimborso.

La CTR della Lombardia, con sentenza in data 20 luglio 2012, ha rigettato l'appello, ritenendo che la sospensione del rimborso IVA sia disciplinata da una norma di diritto speciale (l'art. 38-bis d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), tale da escludere l'applicazione di altre norme di analogo contenuto. Ha, in particolare, ritenuto il giudice di appello che l'applicazione del fermo amministrativo (previsto dalla diversa norma dell'art. 69 r.d. 18 novembre 1923, n. 2440) contrasterebbe con il principio di «razionalità» stante l'applicazione della norma speciale di cui all'art. 38-bis d.P.R. n. 633/1972. Ha, inoltre, rilevato la contrarietà del fermo amministrativo sia al principio di neutralità dell'IVA, essendo il rimborso dell'IVA una diversa modalità della detrazione dell'imposta assolta, sia alla giurisprudenza unionale, laddove impone agli Stati membri di consentire il recupero dell'imposta armonizzata in condizioni adeguate. Ha ritenuto, ancora, il giudice di appello che l'art. 38-bis d.P.R. n. 633/1972 contempla un autonomo sistema di garanzie in grado di tutelare l'Erario, tale da rendere ultronea l'applicazione dell'istituto del fermo amministrativo. Infine la CTR ha rilevato come l'art. 23, comma 2, d. lgs. n. 472/1997, nella formulazione *ratione temporis* applicabile, consente la sospensione del rimborso in caso di contestazione di sanzioni, ma non anche laddove, come nel caso di specie, l'atto di irrogazione delle sanzioni sia stato annullato in primo e secondo grado, per quanto non definitivamente.

Propone ricorso l'Agenzia delle Entrate con un unico motivo di ricorso, cui resiste con controricorso la società contribuente, che propone ricorso incidentale in relazione alla domanda di condanna alle spese per colpa grave. La controricorrente ha depositato memoria, nonché istanza al Primo Presidente ex art. 376, comma 2, cod. proc. civ. di rimessione della causa alle Sezioni Unite, sollecitando anche la rimessione di questione interpretativa alla Corte di Giustizia UE a termini dell'art. 267 TFUE.

2 - Con l'unico motivo l'Ufficio ricorrente deduce violazione di legge in relazione all'art. 23 [comma 1] d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e dell'art. 38-bis d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, oltre che dell'art. 69 r.d. 18 dicembre 1923, n. 2440, nella parte in cui la CTR ha ritenuto di non fare applicazione, in presenza dell'art. 38-bis d.P.R. n. 633/1972, dell'art. 23 d. lgs. n. 472/1997, come anche del fermo amministrativo di cui all'art. 69 r.d. n. 2440/1923. Ritiene l'Ufficio ricorrente che l'applicazione dell'art. 38-bis d.P.R. n. 633/1972 non escluda la sospensione del rimborso secondo le disposizioni in tema di fermo amministrativo (con particolare riferimento all'art. 23, comma 1, d. lgs. n. 472/1997, norma di cui è stata fatta applicazione dall'amministrazione finanziaria nel caso di specie), in quanto disposizioni applicabili al rimborso dei crediti IVA. Ritiene che la disciplina della sospensione discrezionale del rimborso di cui agli artt. 23 d. lgs. n. 472/1997 e 69 r.d. n. 2440/1923, da un lato, e il sistema di prestazione di garanzie contemplato dall'art. 38-bis d.P.R. n. 633/1972,

dall'altro, hanno ambiti di applicazione diversi e che la applicazione dello strumento della sospensione non sia sproporzionata rispetto alle esigenze dell'amministrazione finanziaria. Ritiene, infine, che l'applicazione dell'art. 23 d. lgs. n. 472/1997 riguardi anche il caso degli atti irrogativi delle sanzioni non definitivi, ancorché gli stessi siano stati annullati con pronuncia non ancora passata in giudicato formale.

2.1 - Questo Collegio rileva un non recente e irrisolto contrasto all'interno della giurisprudenza della Quinta Sezione Civile in ordine al rapporto tra l'art. 23, comma 1, d.lgs. n. 472/1997 (che *ratione temporis* prevede la sospensione del rimborso di un credito in caso in cui venga notificato al contribuente atto di contestazione o di irrogazione di sanzione, quale strumento cautelare anticipatorio della successiva compensazione di cui all'art. 23, comma 2, d. lgs. ult. cit.), l'analoga disposizione di cui all'art. 69 r.d. n. 2440/1923 e l'art. 38-bis d.P.R. n. 633/1972 in caso di richiesta di rimborso di crediti.

In particolare, si rileva contrasto sulla questione se l'art. 38-bis d.P.R. n. 633/1972 (che contempla il rilascio in favore dell'amministrazione finanziaria di cauzioni, fidejussioni o altre garanzie e la sospensione *ope legis* del rimborso in caso di procedimento penale a carico del richiedente per emissione o utilizzo di fatture false per operazioni inesistenti) disciplini in maniera esaustiva il caso in cui l'amministrazione finanziaria vanti un controcredito nei confronti del contribuente, nella specie derivante dall'irrogazione di sanzioni nei confronti del richiedente ad altro titolo, atteso l'articolato sistema di garanzie da essa previsto, ovvero se persistano spazi di autonoma operatività dell'art. 23 d. lgs. cit., come anche dell'art. 69 r.d. n. 2440/1923 in caso di richiesta di rimborso di crediti IVA. Il contrasto è destinato, peraltro, ad aggravarsi a fronte dell'attuale testo della norma di cui all'art. 23, comma 1, d. lgs. cit., come modificato dall'art. 16 d. lgs. 24 settembre 2015 n. 158, ove prevede che il pagamento può essere sospeso non solo in caso di atti di contestazione o di irrogazione di sanzioni, ma anche in caso di atti accertamento di maggiori tributi, non più quindi limitato alle sole sanzioni ma esteso anche a tributi non armonizzati. A tale contrasto deve, inoltre, rilevarsi l'ulteriore contrasto circa l'operatività dell'art. 23, comma 1, d. lgs. cit. in presenza di atto non definitivamente annullato.

2.2 - L'interpretazione meno recente della giurisprudenza di legittimità è nel senso che l'art. 38-bis d.P.R. n. 633/1972 costituisca strumento autosufficiente a tutelare l'amministrazione finanziaria in caso di richieste di rimborso di crediti IVA, con esclusione di altri strumenti di tutela cautelari attribuiti all'amministrazione finanziaria, quali l'art. 23 d. lgs. n. 472/1997 e l'art. 69 r.d. n. 2440/1923. La Corte ha valorizzato la circostanza che l'art. 38-bis d.P.R. n. 633/1972 istituisce, oltre che un'ipotesi di sospensione dell'esecuzione dei rimborsi, azionabile in presenza di contestazioni penali, anche un complesso sistema di prestazioni di garanzie di varia natura, che assolve specificamente la funzione di tutela dell'interesse dell'Erario all'eventuale recupero di quanto dovesse risultare indebitamente percepito dal contribuente, con preclusione dell'applicazione del fermo amministrativo (Cass., Sez.

V, 26 giugno 2003, n. 10199; seguita da Cass., Sez. V, 26 aprile 2004, n. 7952; Cass., Sez. V, 20 dicembre 2006, n. 27265; Cass., Sez. V, 10 luglio 2009, n. 15424). Questa interpretazione qualifica come «sistema chiuso» l'art. 38-bis cit., in quanto norma che contempla «un sistema di prestazioni di garanzie, che assolve specificamente la funzione di tutelare l'interesse dell'Erario all'eventuale recupero di quanto dovesse risultare indebitamente percepito dal contribuente e che non giustifica l'applicazione alla fattispecie dell'istituto del fermo amministrativo».

Interpretazione, peraltro, conforme al principio eurounitario di neutralità, secondo cui l'IVA a credito non è un credito del contribuente oggetto di accertamento, ma è un debito dello Stato nei confronti del contribuente quale effetto dell'eccedenza risultante dall'esercizio del diritto di detrazione del contribuente, che costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere limitato (Corte di Giustizia UE, 14 dicembre 2017, Avon Cosmetics, C-305/16, punto 37; Corte di Giustizia UE, 12 luglio 2012, EMS Bulgaria Transport, C-284/11, punto 44; Corte di Giustizia UE, 19 settembre 2000, Ampafrance e Sanofi, C...177/99 e C,181/99, punto 34; Corte di Giustizia UE, 6 luglio 1995, BP Soupergaz, 062/93, punti 16 e 18). Il che spiegherebbe la ragione per cui il diniego di rimborso del credito è effetto di una sospensione ope legis (e non discrezionale come nel caso dell'art. 23, comma 1, d. lgs. n. 472/1997) a termini dell'art. 38-bis, comma 3, razione temporis vigente («quando sia stato constatato nel relativo periodo di imposta uno dei reati [...] l'esecuzione dei rimborsi prevista nei commi precedenti è sospesa, fino a concorrenza dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto indicata nelle fatture o in altri documenti illecitamente emessi od utilizzati, fino alla definizione del relativo procedimento penale»), in quanto vincolata al mero ricorrere di ipotesi penalmente rilevanti a termini degli artt. 2 e 8 d. lgs. n. 10 marzo 2000, n. 74, in forza delle quali il credito IVA è in nuce insussistente per effetto della contestata utilizzazione ovvero emissione di fatture false per operazioni inesistenti.

Va rilevato che questa interpretazione non è stata pacifica sin dalla sua adozione, essendosi affermato minoritariamente nella giurisprudenza di legittimità l'opposto principio secondo cui le due norme mirano a disciplinare situazioni diverse, garantendo la sospensione di cui all'art. 38-bis d.P.R. n. 633/1972 il caso in cui il rimborso sia insussistente, laddove il fermo amministrativo riguarda il caso in cui l'amministrazione vanta controcrediti, per cui il fermo assolve la funzione di anticipare cronologicamente gli effetti della futura compensazione (Cass., Sez. V, 5 marzo 2004, n. 4567).

Successivamente la giurisprudenza di legittimità ha mutato rotta a partire da Cass., Sez. V, 5 maggio 2011, n. 9853, la quale ha fatto proprio il principio da ultimo richiamato, secondo cui il fermo amministrativo previsto dall'art. 69, ultimo comma, del r.d. 18 novembre 1923, n. 2440, costituisce una misura cautelare volta ad anticipare gli effetti della futura compensazione ed è espressione del potere di autotutela della pubblica amministrazione; in tal caso l'amministrazione finanziaria sospende, in presenza di una qualunque ragione di

controcredito nei confronti del contribuente, un eventuale pagamento dovuto, a salvaguardia dell'eventuale futura compensazione legale dello stesso con un credito, anche se non attualmente liquido ed esigibile, purché l'amministrazione espliciti il *fumus boni iuris* della ragione del controcredito (conf. Cass., Sez. V, 17 aprile 2013, n. 9246; Cass., Sez. V, 28 marzo 2014, n. 7320; Cass., Sez. V, 2014, n. 5139; Cass., Sez. V, 2014, n. 4799; Cass. 2017, n. 25893).

Tale interpretazione fa leva sul diverso ambito applicativo delle due disposizioni, essendo la sospensione di cui all'art. 23 d. lgs. n. 472/1997 (come anche quella di cui alla norma generale di cui all'art. 69 r.d. n. 2440/1923) una sospensione discrezionale avente funzione cautelare e anticipatoria della futura compensazione del credito di parte contribuente con il controcredito dell'amministrazione in fase di accertamento, diversamente dalla sospensione vincolata di cui all'art. 38-bis d.P.R. n. 633/1972, conseguente a una assenta potenziale inesistenza dello stesso credito richiesto a rimborso.

Va, peraltro, segnalata una minoritaria (e sin anche radicale) giurisprudenza (Cass., Sez. V, 14 luglio 2010, n. 16535; Cass., Sez. VI, 25 marzo 2013, n. 7630), secondo cui l'art. 23 d. lgs. n. 472/1997 avrebbe abrogato implicitamente l'art. 30-bis d.P.R. n. 633/1972 in quanto norma entrata in vigore successivamente all'art. 38-bis cit.

Un nuovo cambio di giurisprudenza, che così è tornata sulle iniziali posizioni di «autosufficienza» del sistema normativo disciplinato dall'art. 38-bis d.P.R. n. 633/1972, è avvenuto con Cass., Sez. V, 31 ottobre 2018, n. 27784, ove è stata sostenuta una lettura eurounitaria dell'art. 38-bis cit., quale norma sufficiente a disciplinare esaustivamente i casi di sospensione del rimborso IVA, sia in forza della natura speciale della suddetta norma rispetto all'art. 23 d. lgs. n. 472/1997, sia in forza della struttura del credito IVA, sia, infine, del «sistema chiuso» rappresentato dall'articolato sistema di garanzie volto a tutelare l'interesse dell'Erario all'eventuale recupero di quanto dovesse risultare indebitamente percepito dal contribuente (conf. Cass., Sez. V, 9 novembre 2018, n. 28739; Cass., Sez. V, 31 gennaio 2019, n. 2893).

Giurisprudenza, peraltro, da ultimo contrastata da Cass., Sez. V, 12 febbraio 2019, n. 4038, la quale ha ribadito le superiori esigenze cautelari anticipatorie della futura compensazione tra i rispettivi controcrediti.

Con quest'ultima pronuncia si è, poi, aperto un ulteriore contrasto interpretativo anche in ordine all'ambito dell'applicazione dell'art. 23 d. lgs. n. 472/1997, ove riferito ad atti di irrogazione di sanzioni annullati benché non definitivamente, in quanto si è affermato che l'atto di irrogazione della sanzione mantiene il suo effetto anche in caso di annullamento dello stesso e sino «al sopraggiungere dell'eventuale giudicato negativo circa la concorrente ragione di credito vantata dall'erario» (Cass., n. 4038/2019, cit.), diversamente da quanto sostenuto dalla stessa giurisprudenza di legittimità, ove si è affermato che «qualora la decisione abbia annullato la pretesa, ancorché non definitivamente perché non passata in giudicato, ugualmente di quella

pretesa non può più tenersene conto ai fini della misura cautelare già adottata dalla Agenzia» (Cass., n. 2893/2019, cit.).

2.4 - Il contrasto in ordine all'applicazione della sospensione dell'art. 23, comma 1, d. lgs. n. 472/1997 ai rimborsi dei crediti IVA è, pertanto, non recente, strutturale e irrisolto. Contrasto interpretativo che, come si è rilevato supra 2.1, è destinato ad assumere in futuro una importanza ancora maggiore, in quanto l'applicazione dell'art. 23, comma 1, d. lgs. n. 472/1997, come modificato dall'art. 16, d. lgs. 24 settembre 2015 n. 158 - secondo cui « il pagamento può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione o provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi» - in caso di applicazione ai rimborsi di crediti IVA, è destinata ad interferire ulteriormente con il rimborso del suddetto tributo armonizzato, anche nel caso in cui l'amministrazione finanziaria rilevi l'esistenza di controcrediti derivanti non da sanzioni, ma anche da tributi non armonizzati; questione che può avere una importanza dirimpente in una prospettiva interpretativa orientata secondo la giurisprudenza unionale, come recentemente indicato dalla menzionata giurisprudenza di legittimità (Cass., n. 27784/2018, cit.).

Il Collegio ritiene, pertanto, di rimettere al Primo Presidente gli atti perché valuti se rimettere la causa alle Sezioni Unite Civili sulle seguenti questioni:

LE PRIME SENTENZE DELLA CASSAZIONE SUL "CATASTO ROMA" - verso un orientamento costante?

Sent. n. 19810 del 23 luglio 2019

(emessa il 7 maggio 2019) della Corte Cass., Sez. V T - Pres. De Masi
Rel. D'Oriano

"In tema di estimo catastale, il nuovo classamento adottato ai sensi dell'art. 1, comma 335, della l. n. 311 del 2004, soddisfa l'obbligo di motivazione se, oltre a contenere il riferimento ai parametri di legge generali, quali il significativo scostamento del rapporto tra il valore di mercato ed il valore catastale rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali, ed ai provvedimenti amministrativi su cui si fonda, consente al contribuente di evincere gli elementi, che non possono prescindere da quelli indicati dall'art. 8 del d.P.R. n. 138 del 1998 (quali la qualità urbana del contesto nel quale l'immobile è inserito, la qualità ambientale della zona di mercato in cui l'unità è situata, le caratteristiche edilizie del fabbricato e della singola unità immobiliare), che, in concreto, hanno inciso sul diverso classamento, ponendolo in condizione di conoscere ex ante le ragioni specifiche che giustificano il singolo provvedimento di cui è destinatario, seppure inserito in un'operazione di riclassificazione a carattere diffuso."

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la ricorrente censura la sentenza impugnata, denunciando violazione e falsa applicazione dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000 e dell'art. 1, comma 335, della l. n. 311 del 2004, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., per aver ritenuto sufficientemente motivato un accertamento fondato su valutazioni standardizzate, prive di riferimenti alle caratteristiche intrinseche di ciascun immobile;

2. con il secondo motivo lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 1, comma 335, della l. n. 311 del 2004 e dell'art. 53 Cost., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., rilevando che l'Amministrazione aveva proceduto alla revisione del classamento, in difetto di qualsiasi attività istruttoria in relazione alle caratteristiche specifiche dell'immobile, sulla base della mera appartenenza alla microzona;

3. con il terzo motivo denuncia la violazione dell'obbligo di valutare ogni elemento rilevante ai fini della decisione, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., conseguente alla omessa considerazione delle perizie di parte prodotte in giudizio.

4. Il primo e secondo motivo, da trattarsi congiuntamente per connessione, risultano fondati.

4.1 L'atto tributario del classamento delle unità immobiliari a destinazione ordinaria consiste nel collocare ogni singola unità in una data categoria e in una data classe, in base alle quali attribuire la rendita (d.P.R. n. 1142 del 1949, art. 61, e d.P.R. n. 138 del 1998, art. 8); categoria e classe costituiscono quindi i due distinti segmenti dell'unitaria operazione del classamento.

Ai sensi dei commi 2 e 3 dell'art. 8 del d.P.R. n. 138 del 1998. la categoria viene assegnata sulla base della normale destinazione funzionale dell'unità immobiliare, tenuto conto dei caratteri tipologici e costruttivi specifici e delle consuetudini locali, mentre la classe, rappresentativa del livello reddituale ordinario ritraibile nell'ambito del mercato edilizio della microzona, dipende dalla qualità urbana ed ambientale della microzona in cui l'unità è ubicata, nonché dalle caratteristiche edilizie dell'unità medesima e del fabbricato che la comprende.

Viene anche precisato che per qualità urbana della microzona si intende il livello delle infrastrutture e dei servizi e per qualità ambientale il livello di pregio o di degrado dei caratteri paesaggistici e naturalistici ancorché determinati dall'attività umana.

Ai fini della individuazione dell'esatto valore reddituale dell'immobile, indispensabile per l'attribuzione della classe, rileva sia il fattore posizionale, determinato dalla collocazione in una microzona e dalla qualità dei luoghi circostanti, sia il fattore edilizio, desumibile dai parametri distintivi del fabbricato e della singola unità immobiliare, quali dimensione e tipologia, destinazione funzionale, epoca di costruzione, dotazione impiantistica, qualità e stato edilizio, pertinenze comuni ed esclusive, livello di piano.(commi 6, 7 e 8 dell'art. 8 cit.).

L'atto di classamento va necessariamente motivato e l'obbligo motivazionale deve soddisfare il principio di cui all'art. 7 della l. n. 212 del 2000 (Statuto del contribuente), che a sua volta richiama l'art. 3 della l. n. 241 del 1990, secondo cui all'Amministrazione finanziaria è tenuta ad indicare nei suoi atti "i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione"

4.2 In tema di estimo catastale l'obbligo di motivazione a carico dell'Amministrazione si atteggia diversamente a seconda che la stessa operi d'iniziativa o su sollecitazione del contribuente.

La costituzione di nuovi immobili avvenuta per edificazione urbana o per una variazione nello stato degli immobili urbani, che influisce sul classamento o sulla consistenza (fusione o frazionamento, cambio di destinazione, nuova distribuzione degli spazi interni, ecc.) deve essere dichiarata in Catasto.

La dichiarazione, a carico degli intestatari dell'immobile, avviene con la presentazione all'Agenzia del Territorio competente di un atto di aggiornamento predisposto da un professionista tecnico abilitato (architetti, dottori agronomi e forestali, geometri, ingegneri, periti agrari e periti edili), attivando la procedura cd. DOCFA; a fronte di tali dichiarazioni l'ufficio può quindi effettuare i dovuti controlli e attivare eventuali rettifiche d'ufficio, che vanno notificate ai soggetti intestatari.

4.3 Nell'ipotesi in cui l'avviso di classamento consegua ad un'iniziativa del contribuente, questa Corte ha più volte ribadito che "In tema di classamento di immobili, qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito della cd. procedura DOCFA, l'obbligo di motivazione del relativo avviso è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita, quando gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano disattesi dall'Ufficio e l'eventuale differenza tra la rendita proposta e quella attribuita derivi da una diversa valutazione tecnica riguardante il valore economico dei beni, mentre, nel caso in cui vi sia una diversa valutazione degli elementi di fatto, la motivazione deve essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente e sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso. (Vedi Cass. n. 31809 del 2018; n. 12777 del 2018; n. 12497 del 2016).

4.4 L'obbligo di motivazione assume una connotazione più ampia anche quando l'Agenzia del territorio muta d'ufficio il classamento ad un'unità immobiliare che ne risulti già munita; in tal caso la dilatazione della componente motivazionale si giustifica per il fatto che, andando ad incidere su valutazioni che si presumono già verificate in termini di congruità, è necessario mettere in evidenza gli elementi di discontinuità che ne legittimano la variazione.

Costituisce infatti altro orientamento consolidato quello secondo cui "In tema di estimo catastale, quando procede all'attribuzione di

ufficio di un nuovo classamento ad un'unità immobiliare a destinazione ordinaria, l'Agenzia del Territorio, a pena di nullità del provvedimento per difetto di motivazione, deve specificare se tale mutamento è dovuto a trasformazioni specifiche subite dall'unità immobiliare in questione, oppure ad una risistemazione dei parametri relativi alla microzona in cui si colloca l'unità immobiliare. L'Agenzia dovrà indicare, nel primo caso, le trasformazioni edilizie intervenute, e nel secondo caso l'atto con cui si è provveduto alla revisione dei parametri relativi alla microzona, a seguito di significativi e concreti miglioramenti del contesto urbano. Tali specificazioni e indicazioni, infatti, sono necessarie per rendere possibile al contribuente di conoscere i presupposti del riclassamento, di valutare l'opportunità di fare o meno acquiescenza al provvedimento e di approntare le proprie difese con piena cognizione di causa, nonché per impedire all'Amministrazione, nel quadro di un rapporto di leale collaborazione, di addurre in un eventuale successivo contenzioso ragioni diverse rispetto a quelle enunciate. (Vedi Cass. n. 9626, n. 19814 e n. 19949 del 2012; n. 16643 e n. 21532 del 2013; n. 16887, n. 17335 e n. 23247 del 2014).

4.5 Il legislatore è intervenuto più volte in materia, nel tentativo di realizzare una riforma del catasto che consentisse di eliminare, o quanto meno di contenere, le sperequazioni impositive derivanti dallo squilibrio, per alcuni immobili, tra i valori catastali riferiti ad anni risalenti e i valori di mercato attuali, accresciuti notevolmente dalla collocazione in un mutato sistema economico-culturale dell'assetto urbano; sono stati dunque previsti dei meccanismi che consentissero di effettuare, in presenza di specifici presupposti e condizioni, degli interventi correttivi di portata generalizzata, sollecitando in tal modo l'amministrazione finanziaria a procedere a delle verifiche cd massive.

In relazione al contenuto minimo della motivazione di tali atti di riclassamento, di immobili quindi già muniti di rendita catastale ma oggetto di rettifica per iniziativa dell'Amministrazione finanziaria, questa Corte ha posto i seguenti principi:

a) se il nuovo classamento è stato adottato, ai sensi del comma 335 della l. n. 311 del 2004, art. 1, nell'ambito di una revisione dei parametri catastali della microzona in cui l'immobile è situato, giustificata dal significativo scostamento del rapporto tra valore di mercato e valore catastale in tale microzona rispetto all'analogo rapporto nell'insieme delle microzone comunali, l'atto deve indicare la specifica menzione dei suddetti rapporti e del relativo scostamento;

b) se la variazione è stata effettuata ai sensi della l. n. 311 del 2004, art. 1, comma 336, in ragione di trasformazioni edilizie subite dall'unità immobiliare, l'atto deve recare l'analitica indicazione di tali trasformazioni;

c) nell'ipotesi di riclassificazione avvenuta ai sensi della l. n. 662 del 1996, art. 3, comma 58, l'atto deve precisare a quale presupposto - il non aggiornamento del classamento ovvero la palese incongruità rispetto a fabbricati simili - la modifica debba essere associata, specificamente individuando, nella seconda ipotesi, i fabbricati, il loro classamento e le caratteristiche analoghe che li renderebbero simili all'unità immobiliare oggetto di riclassamento. (Vedi Cass. n. 19820 del 2012; n. 5784 e n. 10489 del 2013; n. 697 del 2015).

S. Giova anche evidenziare che la motivazione dell'atto di "riclassamento" non può essere integrata dall'Amministrazione finanziaria nel giudizio di impugnazione avverso lo stesso (vedi da ultimo Cass. n. 25450 del 2018 e n. 6065 del 2017), né il fatto che il contribuente abbia potuto svolgere le proprie difese vale a rendere sufficiente la motivazione, al fine di non legittimare un inammissibile giudizio ex post della sufficienza della motivazione, argomentata dalla difesa svolta in concreto dal contribuente, piuttosto che un giudizio ex ante basato sulla rispondenza degli elementi enunciati nella motivazione a consentire l'effettivo esercizio del diritto di difesa.

La giurisprudenza di questa Corte ha, infatti, affermato che l'obbligo di motivazione dell'atto impositivo "persegue il fine di porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa impositiva in misura tale da consentirgli sia di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, sia, in caso positivo, di contestare efficacemente l'atto ed il quantum debeatur. Detti elementi conoscitivi devono essere forniti all'interessato, non solo tempestivamente (e cioè inserendoli ab origine nel provvedimento impositivo), ma anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità che permetta al medesimo un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa" (cfr. Cass. n. 7056 del 2014; n. 15842 del 2006; n. 23009 del 2009).

6. Tanto premesso, nella specie è pacifico che l'Amministrazione abbia proceduto d'ufficio al mutamento di classamento ai sensi dell'art. 1, comma 335, della l. n. 311 del 2004, nell'ambito di una revisione dei parametri catastali della microzona in cui gli immobili sono situati, giustificata dal significativo scostamento del rapporto tra il valore di mercato ed il valore catastale in tale microzona rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali.

In queste ipotesi la ragione giustificativa del mutamento di rendita non è la mera evoluzione del mercato immobiliare, né la mera richiesta del Comune, bensì l'accertamento di una modifica nel valore degli immobili presenti nella microzona, attraverso le procedure previste dal successivo comma 339, ed elaborate con la determinazione direttoriale del 16 febbraio 2005 (G.U. n. 40 del 18 febbraio 2005), cui sono allegati le linee guida definite con il concorso delle autonomie locali.

Secondo il d.P.R. 23 marzo 1998, n. 138, art. 2, comma 1, la microzona è una porzione del territorio comunale che presenta omogeneità nei caratteri di posizione, urbanistici, storico-ambientali, socioeconomici, nonché nella dotazione dei servizi e infrastrutture urbane; in ciascuna microzona si

presume che le unità immobiliari siano uniformi per caratteristiche tipologiche, epoca di costruzione e destinazione prevalente.

Questo peculiare strumento, introdotto con la legge finanziaria 2005, ha già superato il vaglio di legittimità costituzionale; la Corte costituzionale, con la sentenza n. 249 dell'1 dicembre 2017, ha infatti ritenuto non irragionevole la scelta fatta dal legislatore di consentire una revisione del classamento per microzona, in quanto basata sul dato che la qualità del contesto di appartenenza dell'unità immobiliare rappresenta una componente fisiologicamente idonea ad incidere sul valore del bene, tanto che il fattore posizionale già costituisce una delle voci prese in considerazione dal sistema catastale in generale.

La modifica del valore degli immobili presenti in una determinata microzona ha una indubbia ricaduta sulla rendita catastale ed il conseguente adeguamento, in presenza di un'accresciuta capacità contributiva, mira ad eliminare una sperequazione a livello impositivo.

6.1 Posta la legittimità dello strumento in generale, se ne impone tuttavia un corretto utilizzo, che a giudizio di questa Corte non può prescindere da un adeguata valutazione, caso per caso, del singolo immobile, oggetto di riclassificazione.

Poiché non è sufficiente il rispetto dei criteri generali previsti dalla norma, ma si richiede che l'attribuzione della nuova rendita venga contestualizzata in riferimento alle singole unità immobiliari, anche gli oneri motivazionali devono adeguarsi ad esigenze di concretezza e di analiticità, senza che possa ritenersi sufficiente una motivazione standardizzata, applicata indistintamente, che si limiti a richiamare i presupposti normativi in modo assertivo.

Ebbene, con riferimento a tale specifica ipotesi questa Corte ha ripetutamente affermato, in relazione a contenziosi sorti in conseguenza di applicazioni fatte in diversi Comuni, che "In tema di estimo catastale, qualora il nuovo classamento sia stato adottato ai sensi dell'art. 1, comma 335, della l. n. 311 del 2004, nell'ambito di una revisione parziale dei parametri della microzona nella quale l'immobile è situato, giustificata dal significativo scostamento del rapporto tra il valore di mercato ed il valore catastale rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali, non può ritenersi congruamente motivato il provvedimento di riclassamento che faccia esclusivamente riferimento ai suddetti parametri di legge ed ai provvedimenti amministrativi a fondamento del riclassamento, allorché da questi ultimi non siano evincibili gli elementi (come la qualità urbana del contesto nel quale l'immobile è inserito, la qualità ambientale della zona di mercato in cui l'unità è situata, le caratteristiche edilizie del fabbricato) che, in concreto, hanno inciso sul diverso classamento, esigendosi che detto obbligo motivazionale sia assolto in maniera rigorosa in modo che il contribuente sia posto in condizione di conoscere le concrete ragioni che giustificano il provvedimento, avente carattere "diffuso" (Vedi Cass. n. 3156 del 2015; n. 22900 del 2017; n. 16378, n. 23129, n. 28035 e n. 28076 del 2018; n. 9770 del 2019), ed ancora che " In tema di estimo catastale, qualora il nuovo classamento sia stato adottato ai sensi dell'art. 1, comma 335, della l. n. 311 del 2004 nell'ambito di una revisione parziale dei parametri catastali della microzona nella quale l'immobile è situato, giustificata dal significativo scostamento del rapporto tra il valore di mercato ed il valore catastale rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali, il provvedimento di riclassamento, dovendo porre il contribuente in grado di conoscere le concrete ragioni che lo giustificano - come evidenziato anche dalla sentenza della Corte Cost. n. 249 del 2017 - deve indicare i motivi per i quali i valori considerati abbiano determinato il suddetto scostamento, facendo riferimento agli atti da cui ha tratto impulso l'accertamento, costituiti dalla richiesta del Comune e dalla determinazione del direttore dell'Agenzia del territorio, nonché ai dati essenziali del procedimento estimativo delineati da tali fonti normative integrative che abbiano inciso sul classamento. "(vedi Cass. n. 31829 del 2018).

In applicazione dei suindicati principi, cui va data continuità, non può dunque ritenersi sufficientemente motivato il provvedimento di diverso classamento che faccia esclusivamente riferimento al suddetto rapporto di scostamento senza esplicitare gli elementi che in concreto lo hanno determinato, che non possono prescindere da quelli indicati dall'art. 8 del d.P.R. n. 138 del 1998 (qualità urbana ed ambientale della microzona nonché caratteristiche edilizie dell'unità medesima e del fabbricato che la comprende) e ciò al duplice fine di consentire, da un lato, al contribuente di individuare agevolmente il presupposto dell'operata riclassificazione ed approntare le consequenziali difese, e, dall'altro, per delimitare, in riferimento a dette ragioni, l'oggetto dell'eventuale successivo contenzioso, essendo precluso all'Ufficio di addurre, in giudizio, cause diverse rispetto a quelle enunciate nell'atto. (Vedi Cass. n. 25766 del 2018; n. 23789 del 2018; n. 17413 del 2018; n. 17412 del 2018; n. 8741 del 2018; n. 4903 e n. 10403 del 2019).

6.2 In particolare non può ritenersi sufficiente a tal fine il riferimento alla microzona ed alle sue caratteristiche come indistintamente individuate, quali nella specie il "livello dei servizi del trasporto pubblico e all'intensità dei flussi pedonali" ivi presenti o "alla migliorata qualità di tale contesto urbano che ne ha determinato un diverso apprezzamento sul mercato immobiliare".

Quanto ai casi in cui è disposto un mutamento di categoria dell'immobile, perché la mera collocazione nella microzona non incide sulla destinazione funzionale dell'immobile che condiziona l'attribuzione della categoria.

Quanto ai mutamenti di classe perché, se è vero che l'attribuzione di una 'determinata classe è indubbiamente correlata alla qualità urbana del contesto in cui l'immobile è inserito (infrastrutture, servizi, eccetera), e alla qualità ambientale (pregio o degrado dei caratteri paesaggistici e naturalistici) della zona di mercato immobiliare in cui l'unità stessa è situata, tali caratteristiche generali vanno sempre individuate in concreto, in riferimento alla specifica porzione di territorio in cui si inserisce la revisione, individuando gli effettivi interventi urbanistici e le attività realmente incidenti sulla migliore qualità dell'utilizzo degli immobili della zona.

Oltre al fattore posizionale, ai fini valutativi rileva anche il fattore edilizio, per cui non è possibile prescindere dalle caratteristiche edilizie specifiche della singola unità e del fabbricato che la comprende (l'esposizione, il grado di rifinitura, stato di conservazione, l'anno di costruzione, eccetera), non essendo sostenibile che tutti gli immobili di una stessa zona abbiano necessariamente la medesima classe.

6.3 Su tale punto va dunque disatteso altro precedente rimasto isolato (Cass. n. 21176 del 2016), secondo cui la revisione del classamento ex art. 1, comma 335, della l. n. 311 del 2004 non deve ritenersi condizionata alle specifiche tecniche dell'unità immobiliare, bensì esclusivamente ai parametri relativi alla microzona di appartenenza, salva la possibilità di prova contraria.

6.4 La soluzione interpretativa che privilegia una maggiore estensione degli obblighi motivazionali risulta, infatti, l'unica adeguata alle successive indicazioni ermeneutiche fornite dalla Corte costituzionale che, con la richiamata pronuncia n. 249 del 2017, se da un lato ha affermato che «la scelta fatta dal legislatore con il censurato comma 335 [art. 1 della legge n. 311 del 2004] non presenta profili di irragionevolezza [in quanto] la decisione di operare una revisione del classamento per microzone si basa sul dato che la qualità del contesto di appartenenza dell'unità immobiliare rappresenta una componente fisiologicamente idonea ad incidere sul valore del bene», nello stesso tempo ha evidenziato che «la natura e le modalità dell'operazione enfatizzano l'obbligo di motivazione in merito agli elementi che hanno, in concreto, interessato una determinata microzona, così incidendo sul diverso classamento della singola unità immobiliare; obbligo che, proprio in considerazione del carattere "diffuso" dell'operazione, deve essere assolto in maniera rigorosa in modo tale da porre il contribuente in condizione di conoscere le concrete ragioni che giustificano il provvedimento».

Il Giudice delle leggi ha così individuato nell'obbligo di motivazione rigorosa un elemento dirimente e qualificante ai fini della legittimità dell'operazione dal carattere "diffuso", escludendo che tale legittimità potesse affermarsi in via presuntiva; tale requisito va dunque soddisfatto ex ante, e senza che sia sufficiente la mera possibilità del contribuente di fornire prova contraria in sede contenziosa.

6.5 Va pertanto enunciato il seguente principio di diritto: "In tema di estimo catastale, il nuovo classamento adottato ai sensi dell'art. 1, comma 335, della l. n. 311 del 2004, soddisfa l'obbligo di motivazione se, oltre a contenere il riferimento ai parametri di legge generali, quali il significativo scostamento del rapporto tra il valore di mercato ed il valore catastale rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali, ed ai provvedimenti amministrativi su cui si fonda, consente al contribuente di evincere gli elementi, che non possono prescindere da quelli indicati dall'art. 8 del d.P.R. n. 138 del 1998 (quali la qualità urbana del contesto nel quale l'immobile è inserito, la qualità ambientale della zona di mercato in cui l'unità è situata, le caratteristiche edilizie del fabbricato e della singola unità immobiliare), che, in concreto, hanno inciso sul diverso classamento, ponendolo in condizione di conoscere ex ante le ragioni specifiche che giustificano il singolo provvedimento di cui è destinatario, seppure inserito in un'operazione di riclassificazione a carattere diffuso."

7. Ebbene la CTR non si è uniformata al predetto principio in quanto ha ritenuto sufficientemente motivato un atto basato esclusivamente sulla revisione generalizzata del classamento degli immobili compresi in una medesima microzona, e sul riferimento ad immobili simili non per caratteristiche catastali, ma per la mera collocazione nella medesima zona, in mancanza di qualsiasi specificazione in ordine ai vantaggi ritraibili concretamente dai singoli immobili interessati rispetto ad imprecisati miglioramenti dei servizi di trasporto pubblico e della qualità del contesto urbano, utilizzando una motivazione indistinta per la pluralità di appartamenti e negozi (ben 66) di proprietà della contribuente, senza alcun riferimento analitico per ogni singola unità immobiliare oggetto di variazione.

8. Da quanto esposto, accolti i primi due motivi, assorbito il terzo, segue la cassazione della sentenza impugnata, e, con decisione nel merito ex art. 384 c.p.c., non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, l'accoglimento del ricorso introduttivo.

9. In considerazione dell'esito finale della lite, tenuto conto che le questioni giuridiche hanno trovato soluzione alla luce di interventi legislativi e giurisprudenziali complessi, va disposta la compensazione delle spese processuali di tutti i gradi di giudizio.

Sent. n. 21132 del 25 luglio 2019

(emessa il 7 maggio 2019) della Corte Cass., Sez. V T - Pres. De Masi
Rel. Criscuolo

Ragioni della decisione

Si ritengono fondati, con assorbimento della altra censura, il secondo e il terzo motivo del ricorso, che possono essere trattati congiuntamente.

Infatti, l'avviso di accertamento per cui è causa è stato emesso a seguito dell'attivazione della procedura di cui all'art. 1, comma 335, della legge 311/2004 nell'ambito della revisione dei parametri catastali della microzona in cui l'immobile è situato, in ragione del presunto significativo scostamento del rapporto tra valore di mercato e valore catastale in tale microzona rispetto all'analogo rapporto nell'insieme delle microzone e non anche per intervenute variazioni edilizie nell'immobile classato, presupposto questo che è disciplinato dal comma 336 della stessa legge.

Orbene, è indubbio che detto procedimento di revisione, ove attuato esclusivamente sulla base del rilevato "scostamento", finirebbe per risolversi in apprezzamenti caratterizzati dalla più ampia discrezionalità da parte dell'Amministrazione, in evidente contrasto anche con i principi costituzionali desumibili ex artt. 23 e 53 - che, per l'appunto, impongono la regolazione per legge dei fattori che incidono sul sistema di concreta attuazione del principio del prelievo fiscale, in proporzione alla capacità contributiva individuale - oltre che con l'espressa previsione dell'art. 3, comma 154, lett. e) della legge n. 662/1996 secondo cui ai fini della attribuzione della rendita catastale alle unità appartenenti alle varie categorie occorre tener conto, nel medesimo contesto cronologico, dei caratteri specifici dell'unità immobiliare, del fabbricato e della microzona ove si trova l'immobile.

Proprio per questo, l'art. 9 del DPR n. 138/1998 prescrive che nell'operare il nuovo classamento gli Uffici debbano tenere conto di una serie di parametri tra i quali il livello di qualità urbana e ambientale di ciascuna microzona, l'attribuzione a ciascuna unità immobiliare della categoria individuata sulla base della disposizione del precedente art. 8 comma 2, e tenuto conto dei caratteri edilizi e dell'interno emergenti dagli atti descrittivi e censuari del classamento.

In definitiva, quindi, deve concludersi nel senso di dover considerare lo scostamento tra le medie dei valori riscontrati nella microzona di riferimento solo come un presupposto necessario per attivare il procedimento di revisione e, ancora, che la procedura prevista dal comma 335 non può sottrarsi all'applicazione della valutazione di tutti i parametri normativamente previsti ai quali si è fatto riferimento al fine di pervenire all'attribuzione agli immobili della corretta classe di qualificazione

Diversamente operando, verrebbe ad essere demandata all'Amministrazione la identificazione e la selezione degli elementi di giudizio che incidono direttamente sui presupposti impositivi e non solamente l'applicazione degli elementi di giudizio espressamente identificati dalla legge. Se così non fosse l'attività di classamento nelle fattispecie di revisione giustificate dall'esistenza dei presupposti ex comma 335 finirebbe per ridursi ad un indiscriminato elevamento del livello di classe degli immobili contenuti nell'ambito della microzona in ragione delle pure e semplici risultanze dei rapporti tra i valori di microzona.

A sostegno di quanto esposto vi è la più recente giurisprudenza di questa Corte che si è più volte espressa nel senso che il procedimento ex art. 1, comma 335, della legge n. 331 del 2004 resta soggetto alle stesse regole dettate ai fini della revisione del classamento dall'art. 9 del DPR n. 138/1998 al fine di sottrarne l'attuazione alla piena discrezionalità dell'Amministrazione, con la conseguenza che anche la procedura prevista dal comma 335 citato, pur a fronte del relativo presupposto (esistenza dello scostamento cui più volte si è fatto riferimento) non può sottrarsi all'applicazione dei parametri previsti, in via ordinaria, dall'art. 3, comma 154, lett. e) della legge 23.12.1996, n. 662 il quale impone che debba tenersi conto, nel medesimo contesto cronologico, dei caratteri specifici di ciascuna unità immobiliare, del fabbricato e della microzona ove l'unità è sita in quanto tutti elementi incidenti nella qualificazione della stessa (così, ex multis, Cass. Sent. n. 4712 del 2015). Conseguenza da tutto ciò che il classamento dell'immobile deve essere individuale e specifico e non standardizzato con riferimenti generici ad una presunta migliorata qualità del contesto urbano.

Ancora, con specifico riferimento al secondo motivo di censura riguardante la motivazione, la giurisprudenza della Corte (da ultimo, cfr. sent. n. 3107 in data 1.2.2019) è andata consolidandosi nel senso della necessità in materia di aggiornamento catastale di una adeguata e specifica motivazione da parte dell'amministrazione finanziaria in tutti i casi di revisione per microzona ex art. 1 comma 335-336 della legge 311 citata, anche in quelli nei quali il potere di rettifica sia esercitato su sollecitazione mirata dell'autorità comunale ex art. 3 della legge 662/1996, affermando (Cass. 5784/2013 e 2185/2015 e ord. 25037/2017) il principio per cui in tema di revisione del classamento catastale di immobili urbani la motivazione dell'atto, in conformità all'art. 3 della legge 23.12.1996 n. 662 non può limitarsi a contenere

l'indicazione della consistenza, della categoria e della classe attribuita dall'Agenzia del territorio, ma deve specificare, a pena di nullità ex ad. 7 della legge 27.7.2000, n. 212, a quale presupposto la modifica debba essere associata, se al non aggiornamento del classamento o, invece, alla palese incongruità rispetto a fabbricati similari, e, in questa seconda ipotesi, l'atto impositivo dovrà indicare la specifica indicazione ditali fabbricati, del loro classamento e delle caratteristiche analoghe che li renderebbero similari all'unità immobiliare oggetto del riclassamento, consentendo, in tal modo al contribuente il pieno esercizio del diritto di difesa nella successiva fase contenziosa conseguente alla richiesta di verifica dell'effettiva correttezza della riclassificazione.

Ne consegue che non può ritenersi congruamente motivato il provvedimento di riclassamento che faccia esclusivo riferimento al rapporto tra il valore di mercato e il valore catastale nella microzona considerata rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali, e al relativo scostamento e ai provvedimenti amministrativi a fondamento del riclassamento, allorchè da questi ultimi non risultino gli elementi (come la qualità urbana del contesto nel quale l'immobile è inserito, la qualità ambientale della zona di mercato in cui l'unità è situata, le caratteristiche edilizie del fabbricato) incidenti, in concreto, sul diverso classamento (Cass. 22900 del 29.9.2017). Peraltro, vi è da aggiungere che la Corte Costituzionale nella sentenza n. 2489/2017 ha, tra l'altro, affermato che "la natura e le modalità dell'operazione enfatizzano l'obbligo di motivazione in merito agli elementi che hanno, in concreto, interessato una determinata microzona, così incidendo sul diverso classamento della singola unità immobiliare: obbligo che, proprio in considerazione del carattere "diffuso" dell'operazione, deve essere assolto in maniera rigorosa in modo tale da porre il contribuente in condizioni di conoscere le concrete ragioni che giustificano il provvedimento", così ribadendo la necessità di un provvedimento specifico e puntuale in capo all'Amministrazione (Cass. N. 1435/2019).

Tanto premesso, va rilevato come nella sentenza impugnata non si sia tenuto in alcun modo conto dei criteri come ora delineati essendosi i giudici dell'appello limitati, dopo la mera enunciazione della normativa di riferimento, a prestare adesione ad un atto illegittimo in quanto operante una revisione massiva della qualificazione dell'intero comparto edilizio compreso nella microzona in contrasto, pertanto, con la necessità di attuare una procedura individuale che non può non essere effettuata cori la specifica considerazione combinata dei fattori di pertinenza di ciascuna unità immobiliare.

Non basta, quindi, affermare che nell'avviso di accertamento si sia dato atto dell'applicazione della normativa, si siano indicate le varie microzone nonché, per ciascuna di esse il valore medio catastale e il valore di mercato e, con particolare riferimento alla zona di ubicazione degli immobili oggetto di causa, si è spiegato che nella microzona è stata riscontrata una consistente rivalutazione del patrimonio immobiliare riconducibile ad interventi di riqualificazione urbana ed edilizia mentre i classamenti, rimasti fermi nel tempo, non rappresentavano più la effettiva redditività.

Il ricorso va, pertanto, accolto e, di conseguenza, cassata la sentenza impugnata. Non essendovi ulteriori accertamenti di fatto la causa può essere decisa nel merito ex art. 384, 2' comma, c.p.c. con l'accoglimento dell'originario ricorso del contribuente.

Il progressivo consolidamento dell'orientamento giurisprudenziale giustifica una pronuncia di compensazione delle spese dell'intero giudizio.

NOTA

Si riportano solo due delle numerose sentenze decise nella udienza del 7 maggio 2019, il che può far presumere che si è trattato di una "udienza pilota" destinata a tracciare un indirizzo della Corte.

Ord. n. 11799 del 6 maggio 2019 ,

(emessa il 14 marzo 2019) della Corte Cass., Sez. VI T -
Pres. Iacobellis Rel. Moccia

**IMPOSTA REDDITO PERSONE FISICHE E
GIURIDICHE. Accertamento**

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimità dell'accertamento analitico-induttivo, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600 del 1973, qualora la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente inattendibile in quanto confliggente con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo della antieconomicità del comportamento del contribuente. In ipotesi siffatte l'Ufficio può legittimamente dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, maggiori ricavi o minori costi. (Nella fattispecie la presunzione dell'Ufficio si fonda su un unico fatto noto, costituito dai ridotti prelevamenti dei due soci dai conti societari, che assume i connotati di un indizio grave e preciso, per contrastare il quale la CTR nulla ha detto circa l'eventuale prova contraria offerta dai contribuenti.)

***ACCERTAMENTI FISCALI E DIRITTI DELLA DIFESA:
UN BILANCIO DELUDENTE***

Ord. n. 12522 del 10 maggio 2019

(emessa il 4 aprile 2019) della Corte Cass., Sez.V T -
Pres. Manzon Rel. Putaturo Donati Viscido di Lucera

8. il primo motivo è fondato.

8.1. La sentenza impugnata, dopo avere illustrato le diverse controversie, alcune concluse anche con sentenza passata in giudicato, che erano collegate direttamente o indirettamente alla presente controversia poiché coinvolgevano altri soggetti interessati dalla stessa operazione della Guardia di Finanze per tributi sia pure diversi ma scaturiti dallo stesso processo verbale di constatazione, ha ritenuto (v. pag. 4 e pag. 6) che, in particolare, dalle sentenze nn. 213/01/06 e 214/01/06 dei giudici tributari di Palermo, che avevano annullato gli avvisi di accertamento emessi dalla Agenzia delle Entrate nei confronti dell'odierno contribuente, riguardanti le stesse annualità di imposta 2000 2001 e 2002, sia pure per diversi tributi (IRPEF, IRAP ed IVA), discendesse automaticamente la destituzione di fondamento della pretesa tributaria relativa alle accise, oggetto del presente giudizio, e ciò tanto più che la Commissione Tributaria Regionale aveva accolto le ragioni di altri soggetti (diversi da Salvatore D'Acquisto) per il tributo doganale, il che imponeva "per le superiori ragioni" l'accoglimento del ricorso iniziale del contribuente.

8.2. Il giudice di appello, al contrario di quanto sostenuto dall'intimato che ha adombrato trattarsi di un mero richiamo ad altre sentenze come elemento utile ai fini della decisione, ha quindi fatto applicazione del principio del giudicato, come lamentato dalla Agenzia delle Dogane, con riguardo a sentenze che, pur relative allo stesso ricorrente, coinvolgevano la Agenzia delle Entrate e riguardavano diversi tributi (IRPEF, IRAP e IVA) ed addirittura sentenze non ancora passate in giudicato, tanto è vero che ha annullato l'atto impugnato in primo luogo per tale assorbente motivo, richiamato sia al principio che alla fine della motivazione, pur prospettando poi altri cinque argomenti che avrebbero portato ugualmente ed autonomamente all'annullamento dello stesso atto.

8.3. La applicazione del principio del giudicato, da parte della sentenza di appello, si pone però in contrasto con il diverso principio, consolidato in giurisprudenza, per cui il giudicato, formatosi in materia di tributi diretti, non è, ad esempio, preclusivo delle questioni concernenti il diverso rapporto giuridico d'imposta in tema di IVA, anche se relativo alla stessa annualità e scaturente dalla medesima indagine di fatto e tanto più qualora si sia in presenza di tributi avente struttura diversa ed oggettivamente diversi, come ad esempio i tributi diretti e quelli doganali, accertati da diversa Agenzia fiscale, ancorché la pretesa impositiva sia fondata sui medesimi presupposti di fatto (v. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 25200 del 30/11/2009 Rv. 610389 - 01; Sez. 5, Sentenza n. 235 del 09/01/2014 Rv. 629378-01; Sez. 5 -, Ordinanza n. 14596 del 06/06/2018 Rv. 649015-01; Cass. n. 7884 del 20/4/16; n. 235 del 9/1/2014; n. 3756 dei 15/2/2013; n. 802 del 14/1/2011; n. 3706 del 17/2/2010).

8.4. Nella specie, con riguardo al ricorrente, non esisteva d'altronde neppure il giudicato, bensì solo una sentenza di primo grado - come risulta dalla sentenza impugnata - con riguardo all'accertamento effettuato dalla Agenzia delle Entrate, sia pure in base allo stesso pvc, per cui la applicazione della regola dell'automatico annullamento dell'avviso di pagamento delle accise, in conseguenza dell'annullamento dell'accertamento delle Agenzie delle Entrate, da parte della CTP di Palermo, si pone in palese violazione della regola iuris derivante dall'art. 2909 cc, con riguardo alla interpretazione del cd. giudicato esterno, offerta dalla giurisprudenza consolidata della Corte di cassazione che costituisce il cd. diritto vivente.

8. 5. In proposito questa Corte intende dare continuità al consolidato orientamento secondo il quale non ricorre comunque l'efficacia estensiva del

giudicato esterno qualora siano oggetto dei separati giudizi tributari diversi aventi diversità strutturale ed oggettivamente differenti, il che comporta l'accoglimento del primo motivo di ricorso. E' poi chiaramente da escludere che il giudicato esterno sia estensibile in caso di soggetti diversi.

10. E' fondato anche il terzo motivo con cui si deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 445 cpp e 116 cpc, in relazione all'ad, 360 n. 4 cpc, per avere la sentenza impugnata erroneamente escluso qualsiasi valenza probatoria della sentenza di patteggiamento nel processo tributario, benché l'ad. 445 cpp, nella interpretazione che ne avevano dato le sezioni unite della Corte Suprema, preveda, al contrario di quanto ritenuto dal giudice di appello (fra l'altro in contrasto con il decum del primo giudice che aveva invece fatto corretta applicazione della norma) che la sentenza di patteggiamento costituisce indiscutibile elemento di prova utilizzabile anche in via esclusiva, per la formazione del proprio convincimento, dal giudice civile o tributario, dovendosi altrimenti spiegare le ragioni per le quali l'imputato abbia ammesso una sua insussistente responsabilità ed il giudice penale abbia prestato fede ad una tale ammissione.

10.1. In effetti la sentenza penale di applicazione della pena ex art. 444 cod. proc.pen. (cosiddetto "patteggiamento") costituisce indiscutibile elemento di prova, addirittura se costituente unica prova, per il giudice di merito il quale, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione. Detto riconoscimento, pertanto, pur non essendo oggetto di statuizione assistita dall'efficacia del giudicato, ben può essere utilizzato come prova dal giudice tributario nel giudizio di legittimità dell'accertamento (v. per tutte Cass. Sez. 5, Sentenza n. 24587 dei 03/12/2010 Rv. 615119 - 01; Sez. 3, Sentenza n. 9456 del 18/04/2013 (Rv. 625807-01) Sez. 5-; Ordinanza n. 13034 del 24/05/2017 Rv. 644241 -01).

10.2. La sentenza impugnata ha invece apoditticamente affermato che dall'art. 445 cpp scaturiva la "non valenza probatoria" della sentenza di patteggiamento in altri giudizi, il che comportava l'accoglimento dell'appello e la riforma della sentenza di primo grado per "assoluta mancanza probatoria" della sentenza di patteggiamento nel giudizio tributario. Le argomentazioni sul punto della Commissione tributaria regionale sono palesemente errate, in quanto, ferma restando la irrilevanza del richiamo all'art. 445 c.p.p. che si limita ad escludere il valore di giudicato in un diverso processo, non è contestato che i fatti oggetto della sentenza penale siano gli stessi oggi considerati in sede tributaria, mentre il valore probatorio della sentenza di patteggiamento nel giudizio tributario fondato sugli stessi fatti deriva proprio dagli artt. 444 e 445 cpp nella interpretazione consolidata che ne ha dato questa Corte.

10.3. Ne consegue la rilevanza della sentenza di patteggiamento nel giudizio tributario, arbitrariamente negata dalla sentenza impugnata e la deducibilità del vizio ai sensi dell'ad. 360 n. 4 cpp, per violazione dell'ad. 116 c.p.c. (norma che sancisce il principio della libera valutazione delle prove, salva diversa previsione legale), così come prospettato con il quarto motivo di ricorso, posto che la violazione dell'ad. 116 cpc è idonea ad integrare il vizio di cui all'art. 360, n. 4, c.p.c. quando il giudice di merito disattenda tale principio in assenza di una deroga normativamente prevista, ovvero, all'opposto, valuti secondo prudente apprezzamento una prova o risultanza probatoria soggetta ad un diverso regime (v. per tutte Cass. Sez. 3, Sentenza n. 11892 dei 10/06/2016 Rv. 640193-01).

Poiché l'ad. 116 cod. proc. civ. prescrive come regola di valutazione delle prove quella secondo cui il giudice deve valutarle secondo prudente apprezzamento, a meno che la legge non disponga altrimenti, la sua violazione e, quindi, la deduzione in sede di ricorso per cassazione ai sensi del n. 4 dell'ad. 360 cod. proc. civ., è infatti concepibile quando il giudice di merito valuta una determinata prova ed in genere una risultanza probatoria, per la quale l'ordinamento non prevede uno specifico criterio di valutazione diverso dal suo prudente apprezzamento, pretendendo di attribuirle un altro e diverso valore ovvero il valore che il legislatore attribuisce ad una diversa risultanza probatoria (come, ad esempio, valore di prova legale) o ancora di escludere qualsiasi valore ad una prova prevista dall'ordinamento; ovvero quando il giudice di merito dichiara di valutare secondo prudente apprezzamento una prova o risultanza soggetta ad altra regola, così falsamente applicando e, quindi, violando la norma in discorso (oltre che quelle che presiedono alla valutazione secondo diverso criterio della prova di cui trattasi). E ciò è quanto appunto avvenuto nel caso in esame in cui la sentenza impugnata ha escluso qualsiasi valore ad una prova espressamente prevista dall'ordinamento, espungendola dal novero delle prove che il giudice avrebbe dovuto invece valutare.

11. Il motivo n. 4 è all'evidenza fondato stante la palese violazione di legge da parte della sentenza impugnata.

11.1. Premesso che, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto ad accertamenti fiscali, l'Amministrazione finanziaria non ha l'onere di comunicare preventivamente l'oggetto della verifica, atteso che nel procedimento tributario un obbligo di contraddittorio endoprocedimentale a pena d'invalidità dell'atto non sussiste al momento della raccolta delle informazioni e degli elementi di prova, ma solo, eventualmente e ove espressamente sancito, in una fase successiva, quando l'Amministrazione intenda adottare nei confronti di un contribuente, sulla base dei dati raccolti, un atto potenzialmente lesivo (v. per tutte Cass. Sez. 5 -¹ Sentenza n. 33572 del 28/12/2018 Rv. 651914 - 01), l'art. 12, comma 2, della legge 212/2000 - applicato dalla sentenza impugnata per farne discendere la illegittimità del pvc e la conseguente nullità dell'avviso di pagamento perché fondato su un atto illegittimo - nello stabilire obblighi informativi "quando viene iniziata la verifica", non li contempla espressamente a pena di nullità e peraltro, anche in materia tributaria, vale la regola della tassatività delle nullità (Cass. Sez. U., n. 3676 del 17/2/2010). L'onere di comunicare preventivamente l'oggetto della verifica fiscale neppure può desumersi, in via interpretativa, sul piano sistematico, poiché l'ordinamento tributario non prevede un generalizzato onere di procedere a preventivo contraddittorio endoprocedimentale al momento della mera raccolta degli elementi di prova, quale condizione della successiva utilizzabilità degli stessi.

11.2. In realtà (v., per tutte, Cass. Sez. 5, Sentenza n. 16354 del 26/09/2012 Rv. 62383501), in tema di accertamento tributario, le garanzie previste dall'art. 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212, che debbono appunto essere giustificati da "esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo" (art. 12, comma 1), si riferiscono espressamente agli accessi, ispezioni e verifiche fiscali eseguiti "nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali", e, quindi, sono assicurate esclusivamente al soggetto sottoposto ad accesso, ispezione o verifica (verificato), ma non si estendono al terzo a carico del quale emergano dati, informazioni o elementi utili per

l'emissione di un avviso di accertamento, con la conseguenza che tali garanzie operano esclusivamente nella predetta ipotesi, mentre non rilevano eventuali violazioni delle regole relative alla fase di accertamento perché eventuali irregolarità possono essere fatte valere solo da chi ha subito l'accesso; da altro lato, l'avviso di accertamento, non richiede un'autonoma attività istruttoria, il cui svolgimento contrasterebbe con i principi di economicità ed efficienza dell'attività amministrativa, nonché con le norme specifiche che, in materia tributaria, disciplinano l'istruttoria e la motivazione degli atti impositivi - L. n. 212 del 2000, art. 12 - e consentono all'Amministrazione di avvalersi dell'attività di altri organi (cfr. Corte Cass. 5A sez. 11.6.2009 n. 13486), per cui le dichiarazioni rilasciate da terzi, le risultanze delle indagini condotte nei confronti di altre società, gli atti trasmessi dalla guardia di finanza, risultanti dall'attività di polizia giudiziaria, senza esclusione dei verbali redatti a seguito di specifiche indagini disposte in sede penale, se contenuti negli atti (come il processo verbale di constatazione) allegati all'avviso di rettifica notificato o trascritti essenzialmente nella motivazione dello stesso, costituiscono parte integrante del materiale indiziario e probatorio, che il giudice tributario di merito è tenuto a valutare dandone adeguato conto nella motivazione della sentenza (cfr. Corte Cass. 5A sez. 23.2.2010 n. 4306).

11.3. Orbene, a tali principi, ampiamente consolidati nella giurisprudenza di questa Corte, non si è attenuto il giudice di appello, il quale ha ritenuto che l'avvertimento della facoltà di farsi assistere da un difensore fosse stato violato con riguardo al periodo precedente a quello in cui Salvatore D'Acquisto era stato convocato, nella fase procedimentale, per dare attuazione al contraddittorio davanti alla Guardia di Finanza, mentre invece avrebbe dovuto essere reso edotto ditale facoltà fin dall'inizio della attività di verifica, che peraltro, come risulta dal pvc, trascritto in parte qua a pagina 14 del ricorso, dava atto della circostanza che la verifica, iniziata sulla base di indagini della polizia giudiziaria e della polizia tributaria, era stata attivata nei confronti del deposito fiscale della Esso e, solo successivamente, sulla base di quanto emerso da essa, era stata estesa al D'Acquisto. Le garanzie di cui al comma 2 dell'art 12 della L. n. 212 del 2000 non potevano perciò essere applicate nel caso di attività di accertamento iniziata a seguito di segnalazioni, rapporti, comunicazioni ricevute da altri organismi od autorità, nell'ambito dei rapporti di cooperazione (D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 63 e 66), ovvero direttamente dalla Polizia giudiziaria che ha operato nell'ambito di indagini penali (su autorizzazione della AG: D.P.R. n. 633 del 1972, art. 63, comma 1, ultima parte), ovvero, ancora, nel caso di accertamento effettuato dagli Uffici finanziari in base a documenti ed elementi acquisiti a seguito di richieste, questionari od inviti disposti ai sensi dei D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2: in tutti questi casi, infatti, gli elementi posti a fondamento della pretesa tributaria formalizzata nell'avviso di pagamento risultano acquisiti "aliunde" e non comportano accessi, ispezioni e verifiche fiscali presso i locali di esercizio dell'impresa del soggetto interessato dall'atto impugnato, che, al contrario, in base alla sentenza impugnata, non era certamente il titolare dell'impresa, mentre era un soggetto che, insieme ad altri, risultava essersi impossessato, mediante atti fraudolenti, del prodotto petrolifero nell'ambito di un furto aggravato e di altri reati.

12. E' fondato pure il quinto motivo di ricorso laddove si deduce violazione di legge con riguardo al termine massimo delle operazioni di verifica di cui all'art. 12 comma 5 della legge n. 212 del 2000, la cui violazione, secondo la sentenza impugnata, determinerebbe ugualmente la nullità dell'atto impugnato per

illegittimità della verifica.

12.1. Anche in tal caso, a parte tutti i rilievi precedenti, la sentenza impugnata si è infatti posta in contrasto con la interpretazione della disposizione citata derivante dal diritto vivente per cui, in tema di verifiche tributarie, il termine di permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente è meramente ordinatorio, in quanto nessuna disposizione lo dichiara perentorio, o stabilisce la nullità degli atti compiuti dopo il suo decorso, né la nullità di tali atti può ricavarsi dalla "ratio" delle disposizioni in materia, apparendo sproporzionata la sanzione del venir meno del potere accertativo fiscale a fronte del disagio arrecato al contribuente dalla più lunga permanenza degli agenti dell'Amministrazione (v. Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 10481 del 27/04/2017 Rv. 643963 - 01 Sez. 5, Sentenza n. 17002 del 05/10/2012 Rv. 624025 - 01). Ed, al contrario di quanto sostiene l'intimato, non risultano voci dissonanti sul punto, mentre le controdeduzioni richiamano sentenze non pertinenti.

13. Infine, sussiste la violazione di legge dedotta con l'ultimo motivo di ricorso, per avere la sentenza impugnata ritenuto che "il semplice richiamo al pvc nell'avviso di pagamento, senza alcun altro riferimento, non integra il requisito della motivazione previsto dall'art. 7 della legge n. 212 del 2000", e quindi la nullità dell'accertamento per difetto di motivazione.

13.1. Correttamente il ricorrente ha infatti sostenuto, da un lato, che non vi era l'obbligo di allegare all'accertamento il pvc, peraltro nella specie già notificato alla parte, bensì solo di richiamarlo nei suoi tratti essenziali, al fine della validità della motivazione per relationem, come peraltro espressamente previsto dall'art. 11, comma 5 bis della legge n. 374 del 1990, completamente ignorata dalla sentenza impugnata, che riguardava specificamente l'accertamento in materia doganale, e, da altro lato, che dall'avviso di pagamento risultava testualmente, in primo luogo, "Recupero accisa sugli oli minerali, a seguito di p.v. di constatazione della Guardia di Finanza Nucleo Regionale Polizia tributaria Sicilia del 31.7.2002, relativamente a oli minerali sottratti negli anni 2000, 2001 e 2002 presso il Deposito Costiero Esso Italiana Sri di Palermo. Sentenza n. 962/02 del 9.11.2002" e quindi una motivazione completa, basata su atti notificati e conosciuti dalla parte.

13.2. E' principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte, cui si ritiene di dare continuità in questa sede, quello per cui, in tema di avviso di accertamento, la motivazione "per relationem" con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio (v, per tutte, da ultimo, Cass. Sez. 5-, Sentenza n. 32957 del 20/12/2018 Rv. 652115— 01; Cass. Sez. 5 -' Sentenza n. 30560 del 20/12/2017 Rv. 646303 - 01). Così come è consolidato quello per cui non è necessario allegare all'accertamento un atto già notificato alla parte, essendo sufficiente in tal caso richiamarlo, poichè l'art. 7, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'Amministrazione finanziaria ogni documento richiamato nella motivazione di esso, non trova applicazione per gli atti di cui il contribuente abbia già avuto

integrale e legale conoscenza per effetto di precedente comunicazione (v. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 407 del 14/01/2015 Rv. 63424301 e precedenti conformi).

13.3. A tali principi non si è attenuta la sentenza impugnata la quale ha ritenuto - erroneamente - che il richiamo al pvc non fosse sufficiente ad integrare la motivazione dell'avviso di pagamento, senza peraltro considerare che anche il solo richiamo alla sentenza di patteggiamento sarebbe stato sufficiente ad integrare autonomamente la motivazione dell'accertamento, posto che non si deve confondere la sussistenza della motivazione dell'accertamento con la sua fondatezza, che deve essere verificata alla luce delle prove versate dalle parti nel giudizio, mentre la motivazione di un avviso di accertamento o di pagamento ha solo la funzione di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa, consentendo al contribuente l'esercizio del diritto di difesa.

14. Alla luce della fondatezza dei plurimi motivi di ricorso che hanno minato tutte le plurimi ragioni giustificatrici della sentenza impugnata, quest'ultima deve essere cassata e la causa rinviata per nuovo esame a diversa sezione della CTR della Sicilia, onde valuti la legittimità e la fondatezza dell'avviso di pagamento alla luce dei criteri di giudizio e di formazione della prova sopra indicati, previa esclusione dei vizi procedurali ritenuti sussistenti dalla sentenza impugnata ed esclusi con la presente sentenza di annullamento con rinvio.

***DIRITTO DOGANALE DELLA COMUNITA' EUROPEA
E CONTRADDITTORIO NELLA FASE
AMMINISTRATIVA: LA PROVA DI RESISTENZA***

***FALSITA' DEI DATI DEL CERTIFICATO DI ORIGINE
DELLA MERCE E BUONA FEDE DELL'IMPORTATORE***

Sent. n. 17501 del 28 giugno 2019

(emessa il 6 febbraio 2019) della Corte Cass., Sez. V T
- Pres. Cristiano Rel. D'Aquino

1.1 - In linea di massima è corretto affermare che il diritto dell'Unione Europea riconosce in materia doganale la necessità di un contraddittorio anticipato anche nella fase amministrativa, benché il Regolamento (CEE) 12 ottobre 1992, n. 2913/92 non lo richieda espressamente, trattandosi di principio generale, peraltro, affermato dall'art. 41, comma 2, primo alinea, della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (in vigore dal 1.12.2009).

Va tuttavia osservato che la Corte di Giustizia ha ritenuto che il principio

di audizione preventiva risulta rispettato «se la normativa nazionale che consente all'interessato di contestare l'atto nell'ambito di un ricorso amministrativo si limita a prevedere la possibilità di chiedere la sospensione dell'esecuzione di tale atto fino alla sua eventuale riforma rinviando all'articolo 244 del codice doganale, senza che la proposizione di un ricorso amministrativo sospenda automaticamente l'esecuzione dell'atto impugnato» (Corte di Giustizia, 20 dicembre 2017, Prequè, C-276/16).

E', inoltre, consentito, secondo la giurisprudenza eurolunitaria, omettere l'audizione preventiva del contribuente in materia di intimazioni di pagamento doganali, audizione non espressamente prevista dal Regolamento (CEE) n. 2913/1992, ove la presentazione di un ricorso avverso l'atto impositivo abbia «l'effetto di sospendere l'esecuzione dell'intimazione stessa soltanto quando vi siano motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata alla normativa doganale, o si debba temere un danno irreparabile per l'interessato» (Corte di Giustizia, 3 luglio 2014, Kamino, cause riunite C-129/13, 130/13).

La Corte di Giustizia ha, poi, esplicitamente affermato il principio della cd. prova di resistenza, secondo cui «una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso» (Corte di Giustizia, 3 luglio 2014, cit.; Corte di Giustizia, 14 febbraio 1990, Rep. Francese, C-301/87, punto 31; Corte di Giustizia, 5 ottobre 2000, Rep. Fed. di Germania, C-288/96, punto 101; Corte di Giustizia, 2 ottobre 2003, Thyssen, C-194/99, punto 31; Corte di Giustizia, 10 ottobre 2009, Foshan, C-141/08, punto 94); da quanto premesso, consegue che «una violazione del principio del rispetto dei diritti della difesa comporta l'annullamento della decisione di cui trattasi soltanto quando, senza tale violazione, il procedimento avrebbe potuto condurrpad un risultato differente» (sentenza Kamino, cit.).

1.2 - Queste conclusioni sono fatte proprie dalla giurisprudenza delle Sezioni Unite di questa Corte, la quale ha statuito che il principio dell'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale preventivo va affermato *ratione temporis* (anteriormente all'entrata in vigore del d.l. 24 gennaio 2012, n. 1) nel caso in cui chi se ne dolga non si limiti alla relativa formalistica eccezione, ma «assolva l'onere di prospettare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato» (Cass., Sez. U., 9 dicembre 2015, n. 24823; Cass., Sez. V, 15 marzo 2013, n. 6621; Cass., Sez. VI, 23 maggio 2018, n. 12832).

Né può sostenersi che la normativa interna vigente all'epoca dei fatti (2008) prevedesse un obbligo indiscriminato del contraddittorio, essendo stato chiarito dalla giurisprudenza di questa Corte che, relativamente agli avvisi di rettifica in materia doganale precedenti l'entrata in vigore del d.l. 24 gennaio 2012 n. 1, convertito dalla I. 24 marzo 2012, n. 27, che ha introdotto il comma 4-bis all'art. 11 del d. lgs. n. 374/1990, non trova applicazione retroattiva l'art. 12, comma 7, I. 20 luglio 2000, n. 212 (Cass.,

Sez. VI, 23 maggio 2018, n. 12832). Si è ritenuto in proposito che la disciplina doganale resti regolata *ratione temporis* dalla disposizione di diritto speciale costituita dall'art. 11, commi 1, 5 - 7, d. lgs. 374/1990, secondo cui, quando dalla revisione eseguita di ufficio dell'accertamento divenuto definitivo emergano inesattezze, omissioni, o errori relativi agli elementi presi a base dell'accertamento, l'ufficio procede alla relativa rettifica e ne dà comunicazione all'operatore interessato notificando apposito avviso. Successivamente, l'interessato può, entro trenta giorni dalla data della notifica dell'avviso, contestare la rettifica e in tal caso si procede alla redazione di apposito verbale dall'Ufficio doganale, ai fini della eventuale instaurazione dei procedimenti amministrativi per la risoluzione delle controversie previsti dagli artt. 66 e ss. TULD (d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43).

Pertanto, contrariamente a quanto osservato dalla ricorrente, è proprio il procedimento amministrativo, cui rinvia la norma, che consente la instaurazione, in via preventiva rispetto alla sede giurisdizionale (benché successiva rispetto alla adozione dell'atto impositivo), del pieno contraddittorio con il contribuente, essendo detto procedimento amministrativo preordinato a garantire un contraddittorio pieno in un momento anticipato rispetto all'impugnazione in sede giurisdizionale (Cass., Sez. V, 25 gennaio 2019, n. 2177).

2 - Il secondo motivo è infondato laddove deduce la violazione di legge e inammissibile laddove denuncia il vizio di motivazione.

E' principio consolidato quello secondo cui, ove venga accertata in sede di controllo la falsità o anche solo la non corrispondenza al vero dei certificati di origine della merce (fatto che abilita l'autorità doganale a procedere alla contabilizzazione a posteriori dei maggiori dazi dovuti), l'esimente della buona fede che consente all'importatore di andare esente da tale maggiore imposizione a termini dell'art. 220, par. 2, lett. b), Reg. (CEE) n. 2913/1992 prescinde del tutto dal suo stato soggettivo, ossia dalla sua effettiva consapevolezza della falsità delle informazioni fornite dall'esportatore alle autorità del proprio Stato.

Diversamente, costituisce onere del debitore doganale dimostrare che, per tutta la durata delle operazioni commerciali in questione, ha agito secondo uno standard oggettivo di diligenza qualificata - richiesta dall'art. 1176, comma 2, cod. civ. in ragione dell'attività professionale di importatore svolta - per verificare la ricorrenza delle condizioni per il trattamento preferenziale, mediante un controllo sull'esattezza delle informazioni rese dall'esportatore (Cass., Sez. V, 23 maggio 2018, n. 12719), che si estende al controllo dell'esattezza delle informazioni fornite dall'esportatore allo Stato di esportazione (Cass., Sez. V, 15 marzo 2013, n. 6621).

In sostanza, ai fini della sussistenza dell'esimente della buona fede quale fatto impeditivo all'applicazione dei maggiori dazi derivanti da un controllo a posteriori sulla origine non preferenziale della merce importata (e della verifica circa la sussistenza di questo standard oggettivo), occorre che - oltre all'osservanza di tutte le prescrizioni in vigore - ricorrano congiuntamente le circostanze del rilascio irregolare dei certificati di

origine a causa di un errore delle autorità competenti (ancorché del paese di esportazione) e della non riconoscibilità dell'errore da parte dell'importatore/dichiarante (ex multis Corte di Giustizia, 14 maggio 1996, Faroe Seafood, C153/94 e 204/94, punto 83; Corte Giustizia, 3 marzo 2005, Biegi Nahrungsmittel C-499/03 P, punto 46, Corte Giustizia, 18 ottobre 2007, Agrover, C-173/06, punto 30; Cass., Sez. V, 16 ottobre 2006, n. 22141).

Solo nel caso in cui il rilascio del certificato di origine sia dovuto ad errore (cd. attivo) delle autorità doganali occorre accertare che tale errore non fosse ragionevolmente riconoscibile secondo la diligenza professionale richiesta all'importatore al fine di ritenere che sussista il suo legittimo affidamento. Ed è onere di quest'ultimo provare, quale fatto impeditivo, oltre al rispetto delle prescrizioni normative, sia l'esistenza di questo errore da parte dell'autorità competente, sia la non riconoscibilità dello stesso secondo standard obiettivi di diligenza. (Cass., Sez. V, 14 marzo 2012, n. 4022).

Ne consegue che possono verificarsi sia casi di importatori tenuti al pagamento dei maggiori dazi, a seguito di controllo a posteriori, per errori attivi delle autorità doganali competenti al rilascio dei certificati di origine riconoscibili secondo la diligenza professionale richiesta dall'art. 1176, co. 2, cod. civ, sia casi di debitori doganali in capo ai quali non è necessario accertare alcun rispettp degli standard oggettivi di diligenza, in quanto non sussiste, all'atto del rilascio della dichiarazione di origine preferenziale, alcun errore attivo da parte dell'autorità doganale competente, che si è limitata a recepire le inesatte dichiarazioni rese dell'esportatore.

2.2 - La CTR ha accertato che il caso ricadeva, per l'appunto, in tale fattispecie, laddove ha rilevato che esso era disciplinato dal terzo comma della lettera b) del par. 2 del Reg. CE 2700/00 (recte: dell'art. 220 del Reg. CE 2913/92) secondo cui "il rilascio di un certificato inesatto non costituisce un errore in tal senso (ovvero, ai sensi del primo comma della medesima disposizione, un errore dell'autorità doganale che non poteva ragionevolmente essere scoperto dal debitore) se il certificato si basa su una situazione fattuale inesatta riferita dall'esportatore, salvo se è evidente che le autorità che hanno rilasciato il certificato erano informate o avrebbero dovuto essere informate che le merci non avevano diritto al regime preferenziale".

Nel qual caso, come si è detto, non occorre interrogarsi sul rispetto dello standard di diligenza dell'importatore, perché non costituisce errore rilevante ai fini della esimente in oggetto quello ingenerato dalle inesatte dichiarazioni rilasciate dall'esportatore, circostanza la quale rientra nel normale rischio commerciale dell'importatore, costretto a sopportare eventuali irregolarità o falsità di un documento commerciale rivelatosi tale in occasione di un successivo controllo (Cass., Sez. V, 16 ottobre 2016, n. 22141; Cass., Sez. V, 6 luglio 2016, n. 13770).

2.3 - Né potrebbe, diversamente da quanto intende parte ricorrente, concorrere all'errore attivo il "silenzio" serbato dalle autorità doganali competenti, ancorché ripetuto, in ordine alle dichiarazioni rese dall'esportatore, posto che l'attività rimessa alle autorità competenti al

rilascio del certificato di origine non può ritenersi preconstituita a garanzia della pubblica fede (Cass., Sez. V, 6 marzo 2013, n. 5531).

Il certificato di origine viene rilasciato, a termini dall'art. 81, comma 7, Regolamento (CEE) 2 luglio 1993, n. 2454, in base ad una mera richiesta scritta dell'esportatore o del suo rappresentante autorizzato sulla base di un formulano, spettando all'autorità doganale del Paese esportatore accordista, beneficiario del trattamento preferenziale, di verificare solo «che il formulano del certificato e la domanda siano debitamente compilati» (art. 81, comma 7, Reg. cit.). La dichiarazione di origine viene, quindi, resa dall'ufficio doganale di esportazione sulla base sostanzialmente di una autocertificazione dell'esportatore, con la quale questi si assume la responsabilità che la merce rispetti i requisiti di origine preferenziale previsti dagli accordi di libero scambio.

Non essendovi alcuna presunzione di legittimità nel rilascio del certificato da parte dell'autorità doganale competente, non può costituire errore attivo il mero silenzio, ovvero il comportamento "passivo" anche per un lungo periodo di tempo, serbato dalla autorità doganale competente circa la dedotta origine preferenziale.

Il che è conforme al principio secondo cui il rischio della inesattezza della dichiarazione di origine non può ricadere sull'Unione Europea - la quale non è tenuta a subire le conseguenze di comportamenti scorretti dei fornitori dei suoi cittadini - bensì sull'importatore o, comunque, sul dichiarante in dogana il quale, salve le ipotesi di cui all'art. 220, par. 2, cit., è il soggetto che sopporta il rischio dell'accertamento ex post della inesattezza o della falsificazione dei certificati avvenute a propria insaputa (Cass., Sez. V, 19 settembre 2012, n. 15758) e che ben può premunirsi da tali eventi nell'ambito dei propri rapporti negoziali (Cass., Sez. V, 10 marzo 2013, n. 5199).

3 - Il terzo motivo è inammissibile.

Il mezzo risulta infatti indirizzato verso l'originario avviso di accertamento, laddove invece avrebbe dovuto censurare il capo della sentenza che ha ritenuto l'avviso pienamente motivato sulla base dei risultati di una indagine svolta da ben due autorità (MITI e OLAF), le quali hanno accertato la falsità dell'origine delle lampade fluorescenti CFL-i.

4 - Il quarto motivo è infondato. La stessa ricorrente menziona la consolidata giurisprudenza di questa Corte, dalla quale non v'è motivo di discostarsi, secondo cui la sanzione amministrativa in oggetto, a termini dell'art. 303 d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 attiene alle ipotesi contemplate dal primo comma, ovvero alle "dichiarazioni relative alla qualità, alla quantità ed al valore delle merci" che non corrispondano all'accertamento dell'Ufficio, tra cui ricadono anche le dichiarazioni sull'origine della merce, quali ipotesi specifiche di qualità di una merce (Cass., sez. V, 25 gennaio 2019, n. 2169; Cass., sez. V, 20 dicembre 2018 n. 32956; Cass., sez. V, 27 settembre 2016, n. 15872; Cass., sez. V, 14 febbraio 2014, n. 3467). L'irrogazione della sanzione è legata alla mera "non corrispondenza" della merce alla dichiarazione di origine preferenziale, la quale a sua volta viene meno per effetto degli esiti del controllo a

posteriori che, ove non consenta di confermare l'origine delle merci, comporta che dette merci siano di origine ignota, il che rende indebita la concessione della tariffa preferenziale (Corte di Giustizia, 7 dicembre 1993, Huygen, C -12/92, Corte di Giustizia 14 maggio 1996, Faroe Seafood, C-153/94 e C-204/94, cit., Corte di Giustizia, 15 dicembre 2011, Hauptzollamt Hamburg-Hafen, C-409/10).

Il ricorso va pertanto rigettato,

***IL QUINTO COMMA DELL'ART. 12 DELLO STATUTO
DEL CONTRIBUENTE: IL CALCOLO DEL PERIODO
DI PERMANENZA DEGLI ACCERTATORI NELLA
AZIENDA***

***CONTABILITA' IN NERO E FILES REPERITI NEL
COMPUTER***

Sent. n. 18608 del 9 luglio 2019

(emessa il 16 maggio 2019) della Corte Cass., Sez. V T
- Pres. Cirillo Rel. Di Marzio

2.1. - Mediante il primo motivo di ricorso il contribuente si duole della violazione di legge in cui sarebbe incorsala Commissione Tributaria Regionale impugnata per aver ritenuto, relativamente all'asserita eccessiva durata delle indagini fiscali, che "il termine ... attiene alla permanenza dei verificatori nei locali dell'azienda e non alla durata della procedura ispettiva (...) Nella fattispecie, le operazioni di verifica si sono esaurite nel previsto termine di legge. In ogni caso, per il principio di legalità, giammai la ipotetica violazione del termine avrebbe implicato la nullità degli elementi raccolti, non essendo tale sanzione espressamente prevista dalla legge (nulla poena sine /ege praevia)" (sent. CTR p. 2).

Nello specifico, il ricorrente deduce che la verifica fiscale, iniziata in data 18.09.2006, si è protratta per oltre 30 giorni, essendosi conclusa solo in data 18.12.2006, con la stesura del processo verbale di costatazione. Pertanto, a dire del ricorrente, vertendosi in materia di violazione di un termine perentorio, "al contrario di quanto asserito dalla CTR di Bari il superamento del termine comporta, inevitabilmente, la nullità del successivo avviso di accertamento" (nic. pp. 12 e 13).

La doglianza risulta infondata in quanto, come correttamente osservato dal contestato giudice dell'appello sul fondamento della stessa giurisprudenza di legittimità, "il termine di cui all'art. 12, comma 5, L. n. 212/2000 si riferisce alla "permanenza" dei verificatori nei locali del contribuente, e non alla durata della procedura di verifica", Cass. sez. V, sent. 27.09.2011 n. 19692. Costituisce, infatti, orientamento ormai consolidato e condivisibile di questa Corte, cui s'intende pertanto assicurare continuità, il principio secondo cui "in tema di verifiche tributarie, il comma 5 dell'art. 12 della I. n. 212 del 2000, nel fissare agli operatori civili o militari

dell'Amministrazione finanziaria il termine di trenta giorni lavorativi (successivamente prorogabile) di permanenza presso la sede del contribuente, si riferisce ai soli giorni di effettiva attività lavorativa ivi svolta, escludendo, quindi, dal computo quelli impiegati per verifiche ed attività eseguite in altri luoghi; né, in materia, assumono ancora rilevanza le disposizioni, peraltro di natura meramente amministrativa, assunte - come il d.m. Finanze 30 dicembre 1993 - per mere finalità di autorganizzazione e di coordinamento della capacità operativa dell'Amministrazione finanziaria da destinare all'azione accertatrice", Cass. sez. V, sent. 12.05.2017 n. 11878.

Tanto più, è opportuno rammentare, che il cit. art. 12, al comma 5 così recita: "la permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi" e, per quanto di nostro interesse, "prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni".

In sostanza, deve escludersi che il termine di trenta giorni sia, come invece sostiene il verificato, un termine perentorio di durata del complessivo accertamento, dovendo lo stesso riferirsi soltanto ai giorni di effettiva permanenza dei verificatori presso il contribuente, e potendo anche essere prorogato in ipotesi di "particolari complessità", che rendano necessario la procrastinazione dell'accertamento fiscale.

In tal senso, questa Corte ha già avuto modo di precisare che "la violazione del termine di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente, previsto dall'art. 12, comma 5, della legge 27 luglio 2000, n. 212, non determina la decadenza del fisco dal potere-dovere di accertare il debito del contribuente e, quindi, non inficia la validità dell'accertamento, poiché non si tratta di un termine perentorio, in mancanza di una specifica disposizione in tal senso e attesa l'incongruità di una siffatta qualificazione rispetto alla sua ratio ed alla possibilità di deroga con il mero consenso motivato del dirigente interno", Cass. sez. V, sent. 17.07.2014 n. 16323.

Neppure può ritenersi che il mancato rispetto di detto termine possa di per sé comportare la nullità del successivo Avviso di accertamento, atteso che, in materia tributaria, non qualsiasi irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento comporta, di per sé, l'inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso, eccetto i casi in cui venga in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale, come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio.

Questi principi sono stati più volte ribaditi dal giudice di legittimità, il quale ha chiarito che la violazione del termine di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente "non determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento

ispettivo, né l'invalidità degli atti compiuti o l'inutilizzabilità delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni è stata prevista dal legislatore, la cui scelta risulta razionalmente giustificata dal mancato coinvolgimento di diritti del contribuente costituzionalmente tutelati", Cass. sez. V, sent. 15.04.2015 n. 7584 (in senso conforme, cfr. anche Cass. sez. V, sent. 16.12.2011 n. 27149).

Alla luce di quanto precedentemente argomentato, il primo motivo di ricorso risulta infondato e deve essere, pertanto, respinto.

2.2. - 2.3. - 2.4.- 2.5. - Il secondo, terzo, quarto e quinto motivo di impugnazione possono essere trattati congiuntamente, stante la loro intima connessione, attenendo tutti alla affermata illegittima applicazione dell'accertamento induttivo dei redditi d'impresa, conseguendone l'impropria inversione dell'onere della prova.

L'odierno ricorrente censura l'impugnata CTR per aver sostenuto che "l'assenta tenuta regolare della contabilità aziendale stride apertamente con quanto riportato nel p.v.c. redatto dalla G.d.F all'esito della verifica fiscale, dal quale - al contrario - è dato evincere la sussistenza di gravi, numerose e ripetute irregolarità contabili, rese ancor più evidenti dal rinvenimento nel PC aziendale di una contabilità parallela, ex se idonea e sufficiente a giustificare il ricorso al metodo induttivo utilizzato dall'Ufficio" (sent. CTR. p. 3).

In particolare, la Commissione Tributaria d'appello, a dire del contribuente, non avrebbe valutato "in maniera approfondita", le risultanze del Pvc redatto dalla Guardia di Finanza, atteso che nel caso de quo non sarebbe stata rinvenuta alcuna contabilità aziendale parallela, "ma solo un 'file' con la dizione elenco preventivi, da cui sono desumibili gli importi preventivati ai singoli clienti nonché gli importi denominati 'di cui' che trovano corrispondenza con gli importi fatturati (cfr. pag. 6 dell'avviso di accertamento), tanto che la determinazione della merce venduta in evasione d'imposta è stata determinata sulla scorta dell'applicazione di una percentuale di ricarico (cfr. pagg. 30, 31, 32 e 33 del p.v.c.)" (ric. p. 13).

L'elenco preventivi, rinvenuto nel computer aziendale, non costituirebbe una contabilità "in nero" - rinvenendosi, invero, solo lievissime irregolarità, riscontrate dai militari verificatori, del tutto ininfluenti ai fini della determinazione del reddito d'impresa - tale da giustificare l'accertamento induttivo, e consentire la conseguente inversione dell'onere della prova.

In definitiva, il verificato asserisce che "nel caso in esame, non sussistendo alcuna contabilità in nero, come già in precedenza evidenziato, non è possibile procedere all'accertamento del reddito in via induttiva, con inversione dell'onere della prova a carico del contribuente" (ric. pp. 14 e 15).

Le suddette contestazioni risultano infondate. Questa Corte ha già chiarito che "in tema di accertamento delle imposte sui redditi, le presunzioni semplici costituiscono una prova completa alla quale il giudice di merito può attribuire rilevanza ai fini della formazione del proprio convincimento e la "contabilità in nero", costituita da documenti informatici (cosiddetti

"files"), estrapolati dai computers nella disponibilità dell'imprenditore, costituisce elemento probatorio, sia pure meramente presuntivo, legittimamente valutabile, in relazione all'esistenza di operazioni non contabilizzate. Ne deriva che tali documenti informatici non possono essere ritenuti dal giudice, di per sé, probatoriamente irrilevanti, senza che a tale conclusione conducano l'analisi dell'intrinseco valore delle indicazioni da essi promananti e la comparazione delle stesse con gli ulteriori dati acquisiti e con quelli emergenti dalla contabilità ufficiale del contribuente", Cass. sez. V, sent. 03.10.2014 n. 20902.

In merito, come più volte ribadito da questo Giudice, nella prova per presunzioni i requisiti di gravità, precisione e concordanza, richiesti dall'art. 2729 cod. civ. affinché gli indizi possano assurgere al rango di prova presuntiva, debbono valutarsi con riferimento ai fatti noti, dai quali risalire con deduzioni logiche ai fatti ignorati, e la relazione tra il fatto noto e quello ignoto non deve avere carattere di necessità, essendo sufficiente che l'esistenza del fatto da dimostrare derivi come conseguenza del fatto noto alla stregua di canoni di ragionevole probabilità.

Orbene nel caso che ci occupa, il "fatto noto" è costituito dai molteplici dati rinvenuti nel personal computer senza che vi sia un riscontro nella documentazione cartacea. Rispetto a questo fatto noto la contestata CTR ha valutato sussistenti i requisiti di gravità, concordanza e precisione degli indizi, unitamente ad una pluralità di ulteriori elementi inerenti l'attività commerciale (quali l'irregolarità delle scritture, derivante dal raffronto della documentazione acquisita con quella contabile (registro IVA vendite); versamenti nel conto cassa effettuati dal verificato al fine di fornire una provvista alla cassa, che altrimenti avrebbe assunto un saldo negativo; le numerose e gravi incongruenze rinvenute dall'esame delle fatture attive, degli estratti conto bancari e dei pagherò cambiari; nonché le giacenze fisiche delle merci sintomo di vendite effettuate in evasione dell'imposta) e, con valutazione che ad essa compete e non è sindacabile in sede di legittimità ove correttamente motivata, la CTR ha ritenuto sussistenti i presupposti per l'accertamento effettuato ai sensi dell'art. 39, comma 1, Dpr n.600 del 1973.

Del resto, costituisce principio ormai consolidato, in seno alla giurisprudenza di legittimità, quello secondo cui "nell'accertamento delle imposte sui redditi, la c.d. "contabilità in nero", costituita da appunti personali ed informazioni dell'imprenditore, rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dall'art. 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dovendo ricomprendersi tra le scritture contabili disciplinate dagli artt. 2709 e ss. cod. civ. tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa, ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta. Ne consegue che detta "contabilità in nero", per il suo valore probatorio, legittima di per sé, ed a prescindere dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento, il ricorso all'accertamento induttivo di cui al citato art. 39, incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria, al fine di contestare l'atto impositivo notificatogli", Cass. sez. V, sent. 16.11.2011 n. 24051 (ex multis, cfr. anche Cass. sez. V, ord. 30.10.2018, n. 27622; Cass.

sez. V, ord. 23.05.2018, n. 12680; Cass. sez. VI-V, ord. 11.07.2016, n. 14150). Quanto appena evidenziato deve trovare applicazione anche in riferimento ai documenti informatici, estrapolati legittimamente, nel corso delle operazioni ispettive, dal computer nella disponibilità dell'imprenditore accertato, nel quale sia contenuta una contabilità non ufficiale.

A fronte degli elementi indiziari raccolti dai verificatori verbalizzanti, al giudice tributario di merito, investito della controversia sulla legittimità e fondatezza della pretesa impositiva, è demandato il compito di valutare, singolarmente e complessivamente, gli elementi presuntivi forniti dall'Amministrazione, dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio e solo in un secondo momento, qualora ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, deve dare ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, che ne è onerato ai sensi degli articoli 2727 e ss. e 2697, secondo comma, cod. civ.

Nella specie risulta pacifico, come rilevato dalla gravata Commissione, che "né, a fronte delle plurime condotte evasive contestate, il contribuente ha mai addotto, - neppure in sede contenziosa - eventuali cause giustificative di merito, essendosi limitato ad eccepire la presunta irrivalenza del metodo induttivo adottato, ovvero, a qualificare come "lievissime ed ininfluenti" le contestate violazioni di legge configurate in relazione ad una contabilità aziendale tenuta in maniera del tutto surrettizia, come analiticamente scandagliata dalla G.d.F e descritta nel p.v.c redatto a conclusione della citata verifica fiscale" (sent. CTR p. 3). Parimenti, nel Pvc reso dalla Guardia di Finanza di Trani, si dà atto che il contribuente "non è stato in grado di fornire, ai verbalizzanti richiedenti, alcun chiarimento circa la provenienza della liquidità".

Tale dato deve considerarsi accertato, in quanto il contribuente non ha avuto cura di contrastare quanto verificato, prima dai militari verbalizzanti e poi dai giudici di primo e secondo grado, esponendo a questa Corte gli elementi di fatto dai quali dedurre la natura non elusiva dell'attività economica.

ANCORA SULLA SCRIMINANTE DELLA INCERTEZZA NORMATIVA

Ord. n. 17529 del 28 giugno 2019

(emessa il 14 marzo 2019) della Corte Cass., Sez.V T -
Pres. Perrino Rel. Catalozzi

con l'ultimo motivo di ricorso la società lamenta la violazione o falsa applicazione degli artt. 8, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, 6, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, e 10, l. 27 luglio 2000, n. 212, per aver il giudice di appello escluso l'obiettiva incertezza della normativa in oggetto e, conseguentemente, la non punibilità della condotta della contribuente;

- il motivo è infondato;

- in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, l'incertezza normativa oggettiva, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, postula una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, riferita non già ad un generico contribuente, né a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata, né all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere - dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (cfr. Cass. 23 novembre 2016, n. 23845; Cass. 22 febbraio 2013, n. 4522);

- tale condizione ricorre quando la disciplina normativa, della cui applicazione si tratti, contenga una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione, il cui onere di allegazione grava sul contribuente (cfr. Cass. 14 gennaio 2015, n. 440; Cass. 14 marzo 2012, n. 4031);

- nel caso in esame, non è ravvisabile una simile incertezza normativa oggettiva, avuto riguardo alla possibilità di individuare con sicurezza ed univocamente la norma giuridica in oggetto e, al tempo stesso, alla mancata allegazione da parte della ricorrente di indici - quali, ad esempio, l'esistenza di specifici e rilevanti contrasti giurisprudenziali - sintomatici della ricorrenza di un siffatto stato;

- pertanto, immune da vizi è, in relazione al motivo di censura in esame, la statuizione della Commissione regionale che ha escluso la sussistenza dell'esimente invocata in ragione dell'assenza di previsioni normative «equivoche, tale da mettere interpretazioni diverse e da non consentire, in un determinato momento, l'individuazione certa di significato determinato»;

- la sentenza impugnata va, dunque, cassata, nei limiti di cui in motivazione, con riferimento al motivo accolto e rinviata, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia, in diversa composizione

***VENDITA DI AUTORIMESSA CON ATTO SEPARATO
RISPETTO ALLA UNITA' ABITATIVA –
APPLICAZIONE DELL'IVA***

Ord. n. 17275 del 27 giugno 2019

(emessa il 15 maggio 2019) della Corte Cass., Sez. V T
- Pres. Locatelli Rel. Condello

4.1.1. ai fini dell'IVA, nel caso in cui un box-autorimessa sia venduto con atto separato rispetto all'unità abitativa, l'aliquota ridotta del 4%, di cui al punto 21 della parte I della tabella A, allegata al d.P.R. n. 633/1972, non è applicabile in virtù della semplice dichiarazione del vincolo pertinenziale tra essi esistente, in quanto, trattandosi di un'eccezione a quella ordinaria generalmente prevista, il contribuente deve dimostrare la ricorrenza dei relativi presupposti, ossia, per quanto adesso rileva, del vincolo di pertinenzialità rispetto alla "prima casa";

è indubbio, infatti, che la ratio della norma agevolativa consiste nel favorire, attraverso un carico fiscale attenuato, l'acquisizione della "prima casa", normalmente destinata a costituire l'abitazione principale dell'acquirente e che la presenza di quelle norme che estendono l'agevolazione anche all'acquisto di pertinenze per la prima casa costituisce un'ulteriore conferma dell'intento legislativo;

4.1.2. tornando alla controversia tributaria, è il caso di richiamare il radicato indirizzo di questa Corte (Cass. 2/03/2012, n. 3291), al quale s'intende aderire, secondo cui l'esecuzione di operazioni imponibili ai fini dell'IVA comporta "ex lege" l'instaurazione di due autonomi rapporti giuridici: il primo tributario, di natura pubblicistica, tra il fisco e il cedente o prestatore, per il versamento dell'imposta (art. 17 decreto IVA); l'altro, di natura prettamente civilistica, tra il cedente o prestatore e il cessionario o committente, riguardo alla rivalsa (art. 18);

sorto l'obbligo di fatturazione (art. 6), sorge contemporaneamente l'obbligo di addebitare l'IVA alla controparte distinguendola dall'imponibile (Cass. 12882/2010), così il soggetto passivo del rapporto tributario diventa soggetto attivo del rapporto civilistico;

la rivalsa è obbligatoria ed è nullo ogni patto contrario (art. 18), mentre la legge vieta al cedente/prestatore di rivalersi nei confronti del cessionario/committente in relazione all'imposta o alla maggiore imposta pagata in conseguenza di un accertamento o di una rettifica (art. 60 originario);

la relazione illustrativa al decreto sull'IVA chiarisce, quanto ai limiti della rivalsa, che si tratta di previsione dettata per ovviare alla riapertura di remoti rapporti contrattuali oramai esauriti, al solo scopo di poter recuperare, a posteriori, l'IVA non addebitata al tempo della fatturazione;

la giurisprudenza maggioritaria conferma che il cedente/prestatore non ha diritto di rivalsa verso il cessionario/committente per l'imposta o la maggiore IVA dovuta al fisco per effetto di accertamento o rettifica (Cass. ult. cit.; conf. Cass. 14578/2010, 24794/2005, 6714/1996);

in altri termini, l'esigenza di stabilità dei rapporti giuridici assume, per legge, carattere assolutamente prevalente rispetto al principio di neutralità dell'IVA e dell'imposizione a carico del consumatore finale, con ciò realizzandosi l'equo contemperamento di opposti interessi che, da un lato, garantisce la certezza del gettito fiscale (rapporto pubblicistico), dall'altro salvaguarda la certezza dei costi

finali nella circolazione dei beni e dei servizi (rapporto civilistico);

il soggetto passivo, cioè chi cede beni o presta servizi, non resta privo di tutela, giacché egli può bene esercitare la rivalsa, fino all'emissione dell'atto impositivo (accertamento o rettifica), integrando la fattura originaria ovvero emettendo una fattura tardiva (art. 26; conf. Cass. 1212/1992 e Circ. 131/1986);

per di più restano salvi, non incorrendo nel divieto di rivalsa, i pagamenti spontaneamente effettuati dal soggetto passivo sulla base del solo processo verbale di constatazione;

nemmeno è opponibile al fisco la buona fede del cedente/prestatore o la correlativa malafede del cessionario/committente, proprio in virtù dell'autonomia del rapporto tributario rispetto a quello civilistico;

il sistema dell'IVA nazionale, infine, per conseguire l'obiettivo comunitario della Direttiva 2006/112/CE, artt. 1 e 2, di "un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi", non può che fondarsi, secondo lo schema della tassazione analitico-aziendale, sulla presunzione assoluta di diligenza professionale del soggetto passivo nella verifica della posizione dei terzi con i quali ha operato e dai quali possono provenire dichiarazioni e/o informazioni e/o dati adoperati per la determinazione dell'imposta e della sua aliquota, della cui esattezza la parte contribuente è unica responsabile verso il fisco;

4.1.3. nel caso di specie, la CTR, laddove ha riconosciuto la legittimità dell'accertamento fiscale, in assenza di dimostrazione, da parte della società cedente (quale parte del rapporto tributario, pubblicistico, con l'erario), che i box auto erano pertinenze di unità immobiliari adibite a "prima casa", si è uniformata a questi principi e ha fatto altresì corretta applicazione di quello secondo cui, in materia di IVA, le norme che prevedono aliquote agevolate costituiscono un'eccezione rispetto alle disposizioni che stabiliscono, in via generale, le aliquote ordinarie, sicché spetta al contribuente, che voglia fare valere tali circostanze - le quali, pur non escludendola, riducono sul piano quantitativo la pretesa del fisco -, provare l'esistenza dei presupposti per la loro applicazione, e cioè dei fatti costituenti il fondamento della sua eccezione (Cass. 9/05/2003, n. 7124);

5. alla stregua di queste considerazioni, inammissibile il primo motivo, infondati il secondo, il terzo e il quarto, il ricorso è rigettato;

***VENDITA DI AUTORIMESSA CON ATTO SEPARATO
RISPETTO ALLA UNITA' ABITATIVA –
APPLICAZIONE DELL'IVA***

Ord. n. 17275 del 27 giugno 2019

(emessa il 15 maggio 2019) della Corte Cass., Sez.V T

- Pres. Locatelli Rel. Condello

4.1.1. ai fini dell'IVA, nel caso in cui un box-autorimessa sia venduto con atto separato rispetto all'unità abitativa, l'aliquota ridotta del 4%, di cui al punto 21 della parte I della tabella A, allegata al d.P.R. n. 633/1972, non è applicabile in virtù della semplice dichiarazione del vincolo pertinenziale tra essi esistente, in quanto, trattandosi di un'eccezione a quella ordinaria generalmente prevista, il contribuente deve dimostrare la ricorrenza dei relativi presupposti, ossia, per quanto adesso rileva, del vincolo di pertinenzialità rispetto alla "prima casa";

è indubbio, infatti, che la ratio della norma agevolativa consiste nel favorire, attraverso un carico fiscale attenuato, l'acquisizione della "prima casa", normalmente destinata a costituire l'abitazione principale dell'acquirente e che la presenza di quelle norme che estendono l'agevolazione anche all'acquisto di pertinenze per la prima casa costituisce un'ulteriore conferma dell'intento legislativo;

4.1.2. tornando alla controversia tributaria, è il caso di richiamare il radicato indirizzo di questa Corte (Cass. 2/03/2012, n. 3291), al quale s'intende aderire, secondo cui l'esecuzione di operazioni imponibili ai fini dell'IVA comporta "ex lege" l'instaurazione di due autonomi rapporti giuridici: il primo tributario, di natura pubblicistica, tra il fisco e il cedente o prestatore, per il versamento dell'imposta (art. 17 decreto IVA); l'altro, di natura prettamente civilistica, tra il cedente o prestatore e il cessionario o committente, riguardo alla rivalsa (art. 18);

sorto l'obbligo di fatturazione (art. 6), sorge contemporaneamente l'obbligo di addebitare l'IVA alla controparte distinguendola dall'imponibile (Cass. 12882/2010), così il soggetto passivo del rapporto tributario diventa soggetto attivo del rapporto civilistico;

la rivalsa è obbligatoria ed è nullo ogni patto contrario (art. 18), mentre la legge vieta al cedente/prestatore di rivalersi nei confronti del cessionario/committente in relazione all'imposta o alla maggiore imposta pagata in conseguenza di un accertamento o di una rettifica (art. 60 originario);

la relazione illustrativa al decreto sull'IVA chiarisce, quanto ai limiti della rivalsa, che si tratta di previsione dettata per ovviare alla riapertura di remoti rapporti contrattuali oramai esauriti, al solo scopo di poter recuperare, a posteriori, l'IVA non addebitata al tempo della fatturazione;

la giurisprudenza maggioritaria conferma che il cedente/prestatore non ha diritto di rivalsa verso il cessionario/committente per l'imposta o la maggiore IVA dovuta al fisco per effetto di accertamento o rettifica (Cass. ult. cit.; conf. Cass. 14578/2010, 24794/2005, 6714/1996);

in altri termini, l'esigenza di stabilità dei rapporti giuridici assume, per legge, carattere assolutamente prevalente rispetto al principio di neutralità dell'IVA e dell'imposizione a carico del consumatore finale, con ciò realizzandosi l'equo

contemperamento di opposti interessi che, da un lato, garantisce la certezza del gettito fiscale (rapporto pubblicistico), dall'altro salvaguarda la certezza dei costi finali nella circolazione dei beni e dei servizi (rapporto civilistico);

il soggetto passivo, cioè chi cede beni o presta servizi, non resta privo di tutela, giacché egli può bene esercitare la rivalsa, fino all'emissione dell'atto impositivo (accertamento o rettifica), integrando la fattura originaria ovvero emettendo una fattura tardiva (art. 26; conf. Cass. 1212/1992 e Circ. 131/1986);

per di più restano salvi, non incorrendo nel divieto di rivalsa, i pagamenti spontaneamente effettuati dal soggetto passivo sulla base del solo processo verbale di constatazione;

nemmeno è opponibile al fisco la buona fede del cedente/prestatore o la correlativa malafede del cessionario/committente, proprio in virtù dell'autonomia del rapporto tributario rispetto a quello civilistico;

il sistema dell'IVA nazionale, infine, per conseguire l'obiettivo comunitario della Direttiva 2006/112/CE, artt. 1 e 2, di "un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi", non può che fondarsi, secondo lo schema della tassazione analitico-aziendale, sulla presunzione assoluta di diligenza professionale del soggetto passivo nella verifica della posizione dei terzi con i quali ha operato e dai quali possono provenire dichiarazioni e/o informazioni e/o dati adoperati per la determinazione dell'imposta e della sua aliquota, della cui esattezza la parte contribuente è unica responsabile verso il fisco;

4.1.3. nel caso di specie, la CTR, laddove ha riconosciuto la legittimità dell'accertamento fiscale, in assenza di dimostrazione, da parte della società cedente (quale parte del rapporto tributario, pubblicistico, con l'erario), che i box auto erano pertinenze di unità immobiliari adibite a "prima casa", si è uniformata a questi principi e ha fatto altresì corretta applicazione di quello secondo cui, in materia di IVA, le norme che prevedono aliquote agevolate costituiscono un'eccezione rispetto alle disposizioni che stabiliscono, in via generale, le aliquote ordinarie, sicché spetta al contribuente, che voglia fare valere tali circostanze - le quali, pur non escludendola, riducono sul piano quantitativo la pretesa del fisco -, provare l'esistenza dei presupposti per la loro applicazione, e cioè dei fatti costituenti il fondamento della sua eccezione (Cass. 9/05/2003, n. 7124);

5. alla stregua di queste considerazioni, inammissibile il primo motivo, infondati il secondo, il terzo e il quarto, il ricorso è rigettato;

***SANZIONI AMMINISTRATIVE PER LA VIOLAZIONE DI
NORME TRIBUTARIE: NON OCCORRE IL DOLO DI
EVASIONE***

Sent. n. 17254 del 27 giugno 2019

(emessa il 14 maggio 2019) della Corte Cass., Sez. V T
- Pres. Cristiano Rel. Corradini

in tema di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, ai fini dell'affermazione di responsabilità del contribuente, ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. n. 472 del 1997, è sufficiente una condotta cosciente e volontaria, senza che occorra, da parte dell'Amministrazione finanziaria, la concreta dimostrazione del dolo o della colpa (o di un intento fraudolento) o ancora di una "volontà diretta alla evasione" (per usare la precisa espressione della sentenza impugnata), atteso che la norma pone una presunzione di colpa per l'atto vietato a carico di colui che lo abbia commesso (Cass., Sez. 5, 13.9.2018, n. 22329, Rv. 650506-01); né - contrariamente a quanto sostenuto espressamente dalla sentenza impugnata - l'accesso all'istituto disciplinato dall'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 rappresenta un elemento idoneo a comprovare l'assenza dell'elemento soggettivo in capo alla contribuente (tale comportamento - e cioè il ravvedimento operoso - porta ad escludere la volontà diretta all'evasione, venendo così a mancare le condizioni di cui al comma 1 del TUA", sempre per usare le precise espressioni contenute nella sentenza impugnata), giacché, anzi, l'istituto del ravvedimento operoso implica, al contrario, proprio il riconoscimento della violazione e della ricorrenza dei presupposti di applicabilità della sanzione (Cass., Sez. 5, 30.3.2016, n. 6108, Rv. 639432-01): dunque, in ultima analisi, il riconoscimento, proprio, della coscienza e volontarietà della condotta sottesa alla contestazione.

5.5. Sul punto è erroneo anche l'argomento riproposto con maggiore completezza con il controricorso dalle società Idroenergia ed Idroelettrica, per cui l'art. 59 del TUA prevederebbe come condotta sanzionabile esclusivamente quella sostenuta dal dolo di evasione, poiché dalla lettura della prima parte della norma, come sopra riportata, emerge invece che il riferimento alla imposta evasa o che si è tentato di evadere riguarda soltanto la quantificazione della somma non versata o non dichiarata e quindi la somma "evasa", mentre la condotta che interessa nel caso in esame, e cioè quella di cui alla lettera c), è costituita dalla omissione o dalla incompletezza della dichiarazione ai sensi di cui all'art. 55 del TUA, senza altri connotati.

5.6. Il che comporta il fondamento del primo motivo di ricorso poiché la sentenza impugnata ha erroneamente escluso la sussistenza della violazione di cui all'art. 59 comma 1 lett. c appunto perché il comportamento emendativo farebbe venire meno la volontà diretta all'evasione, peraltro non prevista dalla fattispecie contestata lett. c) che riguarda la omessa o incompleta presentazione della dichiarazione, indipendentemente dalle finalità della condotta, non menzionate e tanto meno valorizzate dalla disposizione sanzionatoria.

5.7. Neppure può - con ciò venendo all'esame del secondo motivo di ricorso - fondatamente sostenersi che, per il tramite del ravvedimento operoso, la violazione oggetto di contestazione (consistente nella presentazione della dichiarazione "incompleta") avrebbe assunto natura meramente formale, in quanto la condotta ascritta alle contribuenti ha inciso sulla determinazione della

base imponibile dell'imposta e quindi sul, successivo, omesso versamento del tributo, così integrando una violazione sostanziale, per nulla incisa, in tale essenza, dall'operato menzionato ravvedimento, il quale rappresenta, piuttosto, una scelta del contribuente, volta unicamente al pagamento della sanzione in misura ridotta (v. Cass., Sez. 5, 30.3.2016, n. 6108, Rv. 63943201, cit.), senza che vengano meno i presupposti della pregressa violazione che, attraverso il ravvedimento operoso, vengono riconosciuti dal contribuente il quale è, così, ammesso a pagare una somma ridotta in luogo della sanzione completa prevista dalla normativa.

5. 8. Quanto al terzo motivo di ricorso, la sentenza impugnata è ugualmente incorsa in violazione di legge laddove ha ritenuto applicabile l'art. 13 del D. Lgs. n. 471 del 1997, in luogo dell'art. 59 del TUA, sotto il profilo che l'art. 13 costituirebbe una previsione sanzionatoria di carattere generale per tutte le ipotesi di omesso versamento e successiva a quella dell'art. 59 del TUA che sarebbe rimasta in tal modo caducata dalla nuova disposizione.

5.9. Non è in discussione il fatto che, in tema di sanzioni amministrative tributarie, il d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 detta una disciplina destinata a valere, in generale, per tutti i tributi, che però - ed anche tale principio è pacifico - deve essere integrata dalle disposizioni normative speciali di imposta (con riferimento alle accise, il d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504), con la conseguenza che, nel caso di violazione di disposizioni previste per particolari tipologie di imposte (come ad esempio le accise che qui interessano), trovano applicazione anche altre disposizioni pienamente compatibili, che non realizzano un cumulo di sanzioni, in ragione della loro diversità funzionale, afflittiva (con riferimento alla sanzione amministrativa) o anche, in ipotesi reintegrativa del patrimonio leso (v. Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 8553 del 14/04/2011 Rv. 617698 - 01; conforme Cass. Sez. 5 n. 16165 del 03/08/2016 Rv. 640651 - 01; cfr. Cass. 23919/09, 14303/09, 23517/08).

5.10. Occorre poi aggiungere che la disposizione che riguarda il ravvedimento operoso (art. 13 del D. Lgs. n. 472 del 1997) fa riferimento alla necessità del pagamento della sanzione gradualmente ridotta, ma non contiene alcun riferimento alla tipologia della sanzione, per la quale opera evidentemente un richiamo alle diverse tipologie previste per i casi di mancato pagamento della imposta (a), di regolarizzazione di errori o di omissioni (b) o di omessa presentazione della dichiarazione (c) e cioè alla sanzione appropriata con riguardo alle diverse condotte; per cui non appare fondata la tesi che vorrebbe ritenere che la sanzione prevista per tutti i casi di ravvedimento operoso sia sempre quella di cui all'art. 13 del D. Lgs. n. 471 del 1997 (che disciplina i soli casi di mancato versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione....."), poiché tale sanzione, la più favorevole, è prevista solo per i casi più lievi e cioè quelli di mancato versamento alla scadenza delle imposte dichiarate. Né può sostenersi che l'art. 13 del D. Lgs. n. 471 del 1997 abbia abrogato tutte le pregresse discipline sanzionatorie, anche quelle previste da speciali disposizioni di imposta, fra l'altro per condotte diverse dall'omesso versamento delle imposte dichiarate, poiché ciò è stato respinto dalla giurisprudenza consolidata, sopra indicata.

5.11. A tali principi non si è attenuta la sentenza impugnata che deve essere

pertanto annullata.

6. Il quarto motivo di ricorso resta assorbito e sarebbe comunque infondato.

6.1. Le controricorrenti hanno dedotto che il motivo sarebbe inammissibile poiché richiama, in modo inappropriato, l'art. 360 n. 3 cpc, però è principio consolidato quello per cui, in tema di giudizio di cassazione, qualora il vizio di omessa pronuncia sia erroneamente denunciato ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5 o 3, c.p.c. e non in virtù del n. 4 della medesima disposizione normativa, il motivo proposto non è inammissibile, ove prospetti con chiarezza la questione dell'omessa pronuncia quale specifico vizio processuale della sentenza impugnata, come nel caso in esame in cui il motivo pone la questione dell'omessa pronuncia, quale specifico vizio procedurale della sentenza impugnata, con univoca chiarezza là dove afferma (a pagg. 13, 14 e 15 del ricorso) che la sentenza oggetto del presente gravame non ha deciso alcunché sulla questione (in termini, Cass. n. 4289 del 2018).

6.2. Il motivo, come sopra rilevato, sarebbe peraltro infondato poiché il giudice di appello (sia pure con argomentazione erronea e censurata con gli altri motivi di ricorso che sono stati accolti) ha sostenuto che riteneva applicabile l'art. 13 del D. Lgs. n. 471 del 1997, in quanto, attraverso il ravvedimento operoso, veniva rimossa la anti giuridicità della condotta, il che conteneva una statuizione implicita di rigetto sul medesimo in quanto «indissolubilmente avvinta» alle domande sul merito della pretesa fiscale, di cui costituisce «il necessario antecedente logico - giuridico» (Cass. n. 17580 del 2014; conf. Cass. n. 5351 del 2007 e n. 29191 del 2017).

7. In accoglimento dei primi tre motivi di ricorso, assorbito il quarto, considerata la necessità di determinazione degli importi dovuti dalle due società, avuto pure riguardo ai versamenti già eseguiti, la sentenza impugnata deve essere pertanto cassata con rinvio, anche per le spese di questo giudizio di cassazione, alla Commissione Tributaria Regionale della Valle d'Aosta, che si uniformerà ai principi di diritto sopra esposti.

***IL DEBITO TRIBUTARIO NON AMMESSO ALLO STATO
PASSIVO DEL FALLIMENTO CEDENTE NON E'
OPPONIBILE AL CESSIONARIO***

Ord. n. 18142 del 5 luglio 2019 ,

(emessa il 19 febbraio 2019) della Corte Cass., Sez. V T
- Pres. Bruschetta Rel. D'Aquino

Decisivo appare il rilievo secondo cui la decisione impugnata si fonda su una ratio decidendi concorrente, secondo cui il credito erariale opposto in compensazione non era stato ammesso allo

stato passivo del fallimento cedente, di tal ch , non essendo stato oggetto di accertamento all'interno della procedura fallimentare, non sarebbe stato opponibile al cessionario in quanto privo dei requisiti di «certezza, omogeneit , liquidit  ed esigibilit », requisiti essenziali ai fini della eccezione di compensazione (Cass., Sez. U., 15 novembre 2016, n. 23225);

che questa seconda statuizione, che postula la non deducibilit  della eccezione di compensazione nei confronti di una procedura fallimentare, ovvero di suoi aventi causa, davanti al giudice tributario (come anche davanti al giudice ordinario), ove quel credito opposto in compensazione nei confronti della procedura fallimentare (ovvero dei suoi aventi causa) non sia stato oggetto di preventivo accertamento all'interno dello stato passivo del fallimento - in termini con quanto prevede l'art. 7, comma 8, lett. e) della L. 19 ottobre 2017, n. 155, che ha previsto il principio di delega legislativa di «attrarre nella sede concorsuale l'accertamento di ogni credito opposto in compensazione ai sensi dell'articolo 56 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267», ma non anche con l'art. 155 del d. lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 (codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza), che ha mantenuto l'attuale struttura della disciplina della compensazione nel procedimento fallimentare - non   stata oggetto di specifica censura;

che questa seconda statuizione, non oggetto di impugnazione,   idonea a sorreggere la sentenza impugnata, con la conseguente inammissibilit  del ricorso per cassazione nel suo complesso;

L'OMOLOGA DEL CONCORDATO FALLIMENTARE DETERMINA IL VENIR MENO DELLA MATERIA DEL CONTENDERE PER UNA RAGIONE CHE NON E' ASSIMILABILE ALLA DEFINIZIONE NEGOZIALE DEL RAPPORTO

Ord. n. 18128 del 5 luglio 2019 ,

(emessa il 5 febbraio 2019) della Corte Cass., Sez. V T -
Pres. Bruschetta Rel. Chiesi

Ord. n. 18125 del 5 luglio 2019 ,

(emessa il 5 febbraio 2019) della Corte Cass., Sez. V T -
Pres. Bruschetta Rel. Succio

- con istanza successivamente sottoscritta in calce, per adesione, dall'Agenzia, la contribuente ha chiesto dichiararsi cessata la materia del contendere, depositando altresì: 1) copia dell'informativa al G.D. (da questi vistata) in ordine alla chiesta estinzione del presente giudizio; 2) delibera di approvazione del Comitato dei Creditori; 3) decreto di omologa del concordato fallimentare del 10.7.2018 del Tribunale di Milano;

- che preliminarmente va osservato come alcun dubbio possa sorgere quanto all'ammissibilità del deposito delle predette istanze e correlata documentazione, avendo la giurisprudenza di legittimità chiarito che l'art. 372 cod. proc. civ., in tema di deposito di documenti nuovi in sede di legittimità, nonostante il testuale riferimento alla sola inammissibilità del ricorso, consente la produzione di ogni documento incidente sulla proponibilità, procedibilità e perseguibilità del ricorso medesimo, inclusi quelli diretti ad evidenziare l'acquiescenza del ricorrente alla sentenza impugnata per comportamenti anteriori all'impugnazione, ovvero la cessazione della materia del contendere per fatti sopravvenuti che elidano l'interesse alla pronuncia sul ricorso purché riconosciuti ed ammessi da tutti i contendenti (cfr., da ultimo, Cass., Sez. 1, 26.2.2018, n. 4516, Rv. 648249-01 e Cass., Sez. 1, 18.10.2018, n. 26299, Rv. 651303-01);

- che, ciò doverosamente premesso, il deposito dell'istanza congiunta dei difensori delle parti, nella quale si rappresenta l'intervenuta cessazione della materia del contendere, in ragione dell'intervenuta omologazione del concordato fallimentare ex art. 129 I. fall., impone a questa Corte di prendere atto che la materia ad essa devoluta non necessita più di essere regolata con una decisione che debba esaminare i ricorsi (principale ed incidentale) ed i loro motivi, essendo venuto meno il bisogno di tutela giurisdizionale in ragione della composizione, in via stragiudiziale, della lite;

-che in tal caso, nel quale la cessazione della materia del

contendere consegue alla omologazione del concordato fallimentare, non può farsi applicazione del principio affermato da Cass., Sez. U., 11 aprile 2018, n. 8980 in tema di cessazione della materia del contendere conseguente ad accordo negoziate - secondo cui la cessazione della materia del contendere in sede di giudizio di legittimità comporta il venir meno della sentenza impugnata - per un duplice ordine di ragioni, che di seguito si illustrano;

- in primo luogo, la natura pubblicistica del decreto di omologa fa sì che l'avvenuta composizione della controversia non deriva dal venir meno delle ragioni di contrasto fra le parti, ma per effetto della omologazione giudiziale dell'approvazione della proposta di concordato fallimentare, ossia previa verifica da parte dell'autorità giudiziaria delle condizioni di legge per l'omologazione (art. 129, comma 4, 1. fall. e salve le opposizioni ex art. 129, comma 5, I. fall.);

- in secondo luogo, la proposta di concordato fallimentare prevede (come in questo caso) la partecipazione di un assuntore in veste di esecutore del concordato fallimentare, assuntore che rimane terzo rispetto alla lite pendente (Cass., Sez. III, 30 novembre 2010, n. 24263), salvo che la proposta preveda il suo subingresso nelle singole posizioni debitorie facenti capo al fallito e alla massa con contestuale liberazione del debitore originario (Cass., Sez. I, 8 agosto 2013, n. 18967), in costanza della quale l'assuntore succede a titolo particolare nei diritti controversi o, al più, gli si affianca in qualità di garante e coobbligato (Cass., Sez. I, 2 dicembre 2003, n. 18382); sicché l'assuntore, soggetto attraverso il quale si attua l'accordo tra le parti processuali, rimane terzo rispetto all'accordo ovvero, ancorché assuma astrattamente il ruolo di successore a titolo particolare, non può comunque intervenire nel giudizio di legittimità (Cass., Sez. I, 23 marzo 2016, n. 5759), salvo che non sia costituito il dante causa (Cass., Sez. V, 27 dicembre 2018, n. 33444);

- che, pertanto, per effetto della cessazione della materia del contendere in questo caso deve espressamente disporsi la rimozione della sentenza emessa oramai non più attuale, perché inidonea a regolare il rapporto fra le parti (Cass., Sez. VI, 18

aprile 2017, n. 9753, Cass., Sez. V, 23 settembre 2011, n. 19533);

- che, pertanto, va dichiarata la cassazione senza rinvio della decisione originariamente impugnata;

-che, quanto alle spese del giudizio di legittimità, le parti hanno altresì -concordemente concluso per la loro integrale compensazione;

ai sensi dell'art. 13 comma 1-quater d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, si deve dare atto della insussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente incidentale dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma del comma 1-bis citato art. 13; invero il meccanismo sanzionatorio del raddoppio del contributo unificato di cui all'art. 13, comma 1- quater, del d.P.R. n. 115/2 2, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della I. 21 dicembre 2012. n. 228, è applicabile qualora il procedimento per cassazione si concluda con integrale conferma dell'efficacia della statuizione impugnata, cioè con il rigetto dell'impugnazione nel merito ovvero con la dichiarazione di inammissibilità o improcedibilità del ricorso, mentre in questo caso l'adottanda declaratoria della cessazione della materia del contendere, pur determinando la caducazione di tutte le pronunce emanate nei precedenti gradi di giudizio, accerta, come s'è veduto, la rimozione della sentenza impugnata in forza di un intervenuto accordo fra le parti (Cass., Sez. U., n. 8980/2018, cit.);

QUANDO NEL PROCESSO TRIBUTARIO E' AMMESSO IL RICORSO CUMULATIVO?

Ord. n. 10150 del 11 aprile 2019 ,

(emessa il 21 marzo 2019) della Corte Cass., Sez. V T
- Pres. Chindemi Rel. Balsamo

RITENUTO

che la Commissione Tributaria Regionale della Campania, con la suindicata sentenza, ha confermato la decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Napoli con cui era stato dichiarato inammissibile il ricorso proposto da Lucia Di Spigno ed altri dodici contribuenti, che avevano chiesto al Comune di Casamicciola Terme, nonché alla A.M.CA. s.r.l., il rimborso dell'IVA versata negli anni dal 2006 al 2009 sulla tassa smaltimento rifiuti solidi urbani (TARSU), poi tassa igiene ambientale (TIA);

che la CTR rilevava, in particolare, che il ricorso introduttivo era stato proposto da contribuenti diversi, destinatari di atti impositivi distinti, accomunati solo dalla tipologia del tributo, "che ognuno è stato chiamato a pagare autonomamente dagli altri, sulla base di presupposti di fatto diversi, quali superficie dell'immobile occupato o il numero degli occupanti", per cui non sussistevano i presupposti del "litisconsorzio tributario", non assumendo rilievo, sul piano processuale, "l'avvenuta presentazione di una istanza di rimborso collettivo, trattandosi di una scelta operativa delle parti che non può condizionare l'ammissibilità dell'azione e che soprattutto non muta la diversità dei fatti storici posti a fondamento delle plurali e distinte pretese tributarie";

che avverso la sentenza propongono ricorso i contribuenti, affidato a due motivi, cui resistono con le parti intimata;

CONSIDERATO

che i ricorrenti denunciano violazione di legge, ai sensi dell'art. 360 cp.c., n. 3, in relazione agli artt. 1, 14, 18, 19, d.lgs. n. 546 del 1992 e all'art. 103 cpc., e deducono, con il primo motivo, che deve ritenersi ammessa la proposizione di un ricorso collettivo nel caso di litisconsorzio facoltativo attivo, istituto applicabile anche nel processo tributario, essendo del tutto ininfluenza la rilevata disegualianza della superficie degli immobili occupata e del numero degli occupanti, dati che attengono al calcolo della base imponibile, e, con il secondo motivo, che nella presentazione dell'istanza collettiva di restituzione dell'IVA deve ravvisarsi una importante contingenza di fatto, in quanto dal relativo documento si ricava la data di avvio di ciascun procedimento di rimborso, così come

quella di formazione del relativo provvedimento di silenzio-rifiuto;

che le censure, scrutinabili congiuntamente, sono fondate per le ragioni di seguito esposte;

che il Collegio intende dare continuità al condivisibile principio espresso da questa Corte, con le sentenze n. 3692/2009, n. 4490/2013 e n. 7940 e 7941/2016, secondo cui nel processo tributario, non prevedendo il d.lgs. n. 546 del 1992 alcuna disposizione in ordine al cumulo dei ricorsi, e rinviando il suo art. 1, co. 2, alle norme del codice di procedura civile per quanto da esso non disposto e nei limiti della loro compatibilità con le sue norme, deve ritenersi applicabile l'art. 103 c.p.c., in tema di litisconsorzio facoltativo, conseguendone l'ammissibilità della proposizione di un ricorso congiunto da parte di più soggetti, anche se in relazione a distinte cartelle di pagamento, ove abbia ad oggetto identiche questioni dalla cui soluzione dipenda la decisione della causa;

che il principio, affermato dalla pronuncia di legittimità (Cass. 10578/2010) richiamata dalla CTR, secondo cui nel processo tributario, di regola, non è ammissibile il ricorso collettivo (proposto da più parti) e cumulativo (proposto nei confronti di più atti impugnabili), essendo necessaria, per la configurazione del litisconsorzio facoltativo, la comunanza delle questioni sia in diritto, sia in fatto, nel caso di specie, non appare applicabile atteso che la contestazione dell'ente impositore rispetto alle istanze di rimborso (dell'IVA applicata sulla TIA) proposto dai contribuenti si fonda - come risulta anche dal presente ricorso - su questioni di diritto, e non di fatto, comuni ai contribuenti medesimi, cosicché il richiamo alla necessaria identità in fatto delle questioni appare ultroneo (Cass. n. 21955/2010);

che, per quanto è dato comprendere dagli scritti difensivi, non sono messi in discussione i presupposti degli obblighi tributari dei ricorrenti, ma piuttosto la natura tributaria o meno della prestazione pecuniaria richiesta dal Comune per finanziare un servizio dal quale traggono beneficio tutti i contribuenti, sia pure in misura diversa, questione dalla cui soluzione dipende il preteso diritto a ripetere quanto indebitamente versato a titolo di IVA;

che la sentenza impugnata appare, sul punto, non corretta e va cessata con rinvio alla medesima Commissione Tributaria Regionale che, in diversa composizione, deciderà nel merito, oltre che sulle spese del giudizio di legittimità.

SOCIETA' ESTINTA : LA LEGITTIMAZIONE DEL SOCIO LIQUIDATORE

Sent. n. 15437 del 11 giugno 2019

(emessa il 22 gennaio 2019) della Corte Cass., Sez. V Trib. - Pres. Virgilio Rel. Fuochi Tinarelli

Pietro Carlo Besostri GB, nella qualità di ex socio e di ex liquidatore della società Italrice Srl, cancellata dai registro delle imprese il 28 dicembre 2007, chiedeva, previo deposito del modello VR/2008 in data 27 febbraio 2008, il rimborso del credito Iva di € 48.313,00 già maturato dalla società, che veniva negato dall'Agenzia delle entrate per difetto di legittimazione dell'istante attesa la mancata indicazione del credito nel bilancio finale di liquidazione ex art. 5 d.m. 26 febbraio 1992 o la prova dell'avvenuta cessione.

L'impugnazione del diniego, accolta dalla Commissione tributaria provinciale di Pavia, era rigettata dal giudice d'appello.

Il contribuente ricorre per cassazione con due motivi, cui resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso, proponendo altresì ricorso incidentale condizionato con due motivi.

CONSIDERATO CHE

1. Il primo motivo denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. per aver la CTR, in extra ed ultrapetizione, negato la legittimazione del contribuente, in proprio quale ex socio e nella qualità di ex liquidatore, a ricevere il rimborso del credito Iva in relazione all'avvenuta cancellazione della società dal registro delle imprese.

1.1. Il secondo motivo denuncia violazione degli artt. 30 d.P.R. n. 633 del 1972 e 2495 cc, nonché del principio di neutralità dell'Iva, per aver negato il diritto dell'ex socio di chiedere e riscuotere il rimborso del credito Iva, verificandosi, da un lato,

per effetto dell'estinzione della società, un fenomeno di tipo successorio nei suoi confronti, e, dall'altro, dovendosi considerare irrilevante, e meramente formale, l'omesso inserimento del credito Iva nel bilancio finale di liquidazione.

2. Il primo motivo non è fondato.

Il profilo preso in considerazione dalla CTR, infatti, investe la problematica della *legitimatio ad causam* del ricorrente, invero declinata promiscuamente dal giudice d'appello sia sul versante dell'effettiva titolarità del rapporto controverso (profilo che attiene all'assenta mancanza di prova della cessione: «non risulta neppure provata la cessione del credito Iva») sia sulla carente titolarità del potere di promuovere (o subire) un giudizio in ordine al rapporto sostanziale dedotto (in specie poiché «alla cancellazione della società ... consegue l'effetto dell'estinzione della società medesima»), da cui la conclusione che «il sig. Besostri non è soggetto legittimato a ricevere il rimborso del credito né in proprio né quale liquidatore de/la cessata società».

Tale profilo, che riguarda la valutazione e le conseguenze derivanti dall'estinzione della società, è, tuttavia, suscettibile d'esame d'ufficio da parte del giudice (ex multis Cass. n. 11744 del 15/05/2018), sicché resta esclusa l'assenta violazione dell'art. 112 c.p.c.

3. Il secondo motivo è fondato nei termini che seguono.

3.1. Occorre distinguere, invero, tra la domanda fatta valere da Pietro Carlo GB come ex socio e quella introdotta nella veste di ex liquidatore.

3.2. Rispetto agli ex soci, infatti, costituisce ormai "diritto vivente" che «qualora all'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale: a) l'obbligazione della società non si estingue, ciò che sacrificerebbe ingiustamente il diritto del creditore sociale, ma si trasferisce ai soci ...; b) i diritti e i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa» (Sez. U, 12 marzo 2013, n. 6070 e n. 6072).

3.3. Va dunque affermata, contrariamente a quanto statuito dalla

CTR, la legittimazione attiva dell'ex socio.

3.4. Diversa, invece, è la soluzione rispetto al liquidatore, la cui attività è confinata alla fase di esistenza della società e nei cui confronti non si realizza alcuna forma di successione.

Giova sottolineare, sul punto, che anche nel caso della diversa (e opposta) ipotesi della sopravvivenza di obbligazioni tributarie, l'eventuale responsabilità del liquidatore si fonda sulla inosservanza degli obblighi suoi propri attinenti alla fase della liquidazione e non sulla mera qualità di liquidatore.

Ne consegue che, in parte qua, il ricorso va rigettato ancorché la sentenza d'appello debba essere corretta ex art. 384 c.p.c., dovendosi dichiarare inammissibile l'originario ricorso limitatamente alla domanda proposta dal contribuente in qualità di ex liquidatore.

3.5. Dal riconoscimento della titolarità del socio a far valere il diritto al rimborso del credito Iva, invece, deriva altresì la fondatezza della pretesa.

L'Agenzia delle entrate, infatti, non ha in alcun modo contestato la sussistenza dei requisiti sostanziali del diritto invocato, limitandosi solo - sia nell'atto di diniego, sia nel corso del giudizio - a negare la legittimazione del ricorrente.

Occorre osservare, del resto, che, da un lato, è irrilevante la mancata iscrizione del credito Iva nel bilancio finale di liquidazione (neppure potendosi invocare la previsione di cui all'art. 5 del d.m. 26 febbraio 1992, privo di effetti attesa la mancata conversione in legge del d.l. n. 47 del 1992 di cui costituiva attuazione: v. Cass. n. 13086 del 15/06/2011 in motivazione), mentre, dall'altro, il diritto al rimborso (insieme al diritto alla detrazione, qui non esperibile attesa l'avvenuta estinzione della società) assolve alla funzione specifica di assicurare la neutralità dell'Iva e, inoltre, ove siano rispettate le condizioni sostanziali, l'eventuale inosservanza di adempimenti che siano meramente formali e la cui assenza non impedisca la prova dei requisiti sostanziali (v. Cass. n. 19938 del 27/07/2018; v. anche Corte di Giustizia, sentenza 12 maggio 2011, in C-107/10, Enel Maritsa Iztok; sentenza 6 luglio 2017, in C254/16, Glencoure; v. anche sentenza, 19 ottobre 2017, in C-101/16, Paper Consult), non può incidere sul riconoscimento del diritto alla detrazione e, correlativamente, del diritto al rimborso.

4. Passando al ricorso incidentale condizionato. Il secondo

motivo denuncia nuovamente nullità delle sentenze di primo e secondo grado per violazione del litisconsorzio necessario tra tutti i soci superstiti della estinta Italice Srl, essendo stato il ricorso proposto da uno solo di essi.

6. Il motivo è infondato.

In tema di legittimazione degli ex soci di società estinta ad agire in relazione a questioni ancora pendenti dopo la cancellazione dell'ente dal registro delle imprese, le già citate Sez. U, nn. 6070 e 6072 del 2013, hanno distinto l'ipotesi che l'ex socio agisca per debito o per un credito della società.

In quest'ultimo caso, le Sezioni Unite hanno rilevato che, pur rimanendo immutato il meccanismo successorio, «il fatto che sia mancata la liquidazione di quei beni o di quei diritti, il cui valore economico sarebbe stato altrimenti ripartito tra i soci, comporta soltanto che, estinta la società, si instauri tra i soci medesimi, ai quali quei diritti o quei beni pertengono, un regime di con titolarità o di comunione indivisa, onde anche la relativa gestione seguirà il regime proprio della contitolarità o della comunione», tra cui l'esclusione di ipotesi di litisconsorzio per l'eventualità di azione individuale di uno dei comunisti (v. Cass. n. 15894 del 11/07/2014; Cass. n. 17492 del 04/07/2018).

7. In conclusione, deve essere rigettato il ricorso proposto dal contribuente in qualità di ex liquidatore, dovendosi, peraltro, correggere, limitatamente a tale domanda, la sentenza d'appello dichiarandosi l'inammissibilità del ricorso originario proposto dall'ex liquidatore.

Va invece accolto il secondo motivo del ricorso proposto dal contribuente in qualità di ex socio nei termini di cui in motivazione, rigettato il primo motivo.

In relazione al motivo accolto, la sentenza va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, va accolto l'originario ricorso proposto dall'ex socio.

***AVVISO DI ACCERTAMENTO IN RETTIFICA E
ACCERTAMENTO NEGATIVO DELLA SUSSISTENZA DI
UN CREDITO IVA***

Sent. n. 20466 del 30 luglio 2019

(emessa il 19 febbraio 2019) della Corte Cass., Sez. V Trib.

- Pres. Cristiano Rel. Succio

- con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata per violazione dell'art. 38 bis d.P.R. n. 633 del 1972, dell'art. 2935 c.c., dell'art. 19 d. lgs. n. 546 del 1992, con riferimento all'art. 360 c. 1 n. 3 c.p.c., per avere la CTR erroneamente ritenuto il credito IVA chiesto a rimborso estinto per intervenuta prescrizione;

- il motivo è fondato;

- ritiene questa Corte che, per logica necessità, debba esser ricompreso nell'avviso di accertamento in rettifica della dichiarazione IVA 1995 anche l'accertamento negativo dell'esistenza del credito esposto da LA.VE.CO per la medesima annualità, che aveva formato oggetto dell'originaria istanza di rimborso, non potendo all'evidenza coesistere, con riferimento allo stesso periodo d'imposta ed alla stessa dichiarazione annuale IVA, un debito per maggiore imposta inevasa ed un credito per eccedenza d'imposta;

- non emergendo dalla sentenza di appello, né dalle difese delle parti, che la ripresa fiscale fosse fondata su presupposti di fatto e di diritto diversi da quelli che avevano determinato il mancato rimborso del credito per eccedenza Iva esposto da LA.VE.CO. nella dichiarazione oggetto di controllo, ovvero su una diversa causa petendi, la contestazione mossa alla società dall'Ufficio nell'avviso di rettifica comportava dunque, necessariamente, il disconoscimento del credito predetto;

- in altri termini, sussisteva una relazione di biunivoca corrispondenza tra il credito IVA chiesto a rimborso e il debito IVA accertato dall'Ufficio finanziario per il medesimo anno, atteso che il riconoscimento della debenza dell'imposta avrebbe comportato indefettibilmente il correlativo azzeramento del credito per eccedenza, che sarebbe risultato inesistente; per contro, la ritenuta insussistenza della pretesa dell'amministrazione avrebbe determinato l'automatico accertamento dell'esistenza del credito chiesto a rimborso;

- deve in conseguenza ritenersi che il giudizio devoluto alla cognizione del Giudice tributario avesse ad oggetto la verifica della sussistenza, in via alternativa, di una delle due

contrapposte pretese;

- deve allora concludersi che il decorso del termine prescrizione decennale per l'esercizio del diritto al rimborso è stato interrotto dalla domanda giudiziale proposta da LA.VE.CO. contro l'avviso di accertamento (art. 2943, 20 comma c.c.) ed è rimasto sospeso, ai sensi dell'art. 2945, 20 comma c.c., sino al passaggio in giudicato della sentenza che ha definito il giudizio;

- la conclusione raggiunta trova indiretta conferma nell'orientamento (Sez. 5, Sentenza n. 3827 del 18/02/2010; Civile Sent. Sez. 5 Num. 6324 Anno 2016) per cui "in tema di rimborso dell'eccedenza dell'IVA, così come prevista dall'art. 30 del d.P.R. 633 del 1972, l'impugnazione in sede giurisdizionale delle sole "poste" (considerate nell'eccedenza" complessiva chiesta dal contribuente) disconosciute dall'Ufficio non produce gli effetti di cui agli artt. 2944 e 2945 cod. civ. sulle poste non contestate e, quindi, non interrompe nè sospende il decorso, per queste ultime, del termine di prescrizione decennale; (in applicazione del principio, la S.C. ha ritenuto che, avendo una società presentato ricorso avverso un avviso di rettifica che riduceva il credito IVA richiesto a rimborso, ed essendo stato tale ricorso accolto, l'effetto interruttivo della domanda giudiziale si fosse verificato solo sulla parte del credito in contestazione e non su quella incontestata)";

- dal richiamato principio può infatti ricavarsi, a contrario, che ove l'Ufficio, come nel presente caso, contesti - adottando l'accertamento induttivo - la ricostruzione globale del reddito e delle operazioni rilevanti a fini IVA in capo al contribuente, disconoscendo in toto, attraverso l'accertamento di un debito d'imposta inevaso, la sussistenza del credito da questi esposto, l'effetto interruttivo/ sospensivo della prescrizione derivante dalla proposizione della domanda giudiziale si produce;

- è evidente, poi, come subordinare il mancato decorso della prescrizione del diritto al rimborso all'instaurazione di un autonomo, ulteriore giudizio (indubitatamente connesso al primo o quantomeno da questo pregiudicato) implicherebbe l'imposizione a carico del contribuente di un onere processuale ingiustificatamente gravoso, in violazione anche dei principi del c.d. "giusto processo" di cui all'art. 111 Cost.;

- all'accoglimento del ricorso consegue la cassazione della sentenza impugnata; non essendo necessari accertamenti in fatto- posto che non sono più in contestazione l'esistenza, la certezza e la liquidità del credito chiesto a rimborso- la causa va decisa nel merito, con l'accoglimento del ricorso originario del contribuente e l'annullamento dell'atto di diniego di rimborso impugnato;

PRESCRIZIONE DECADENZA E CARTELLA DI PAGAMENTO NON IMPUGNATA

Ord. n. 10549 del 15 aprile 2019

(emessa il 7 febbraio 2019) della Corte Cass., Sez. V Trib.
- Pres. Greco Rel. Dell'Orfano

1. con il ricorso, l'Agenzia delle Entrate lamenta che la CTR abbia erroneamente ritenuto che la cartella di pagamento, relativa a crediti erariali (IRPEF), si prescrivano nel termine quinquennale in mancanza di impugnazione;

2.2. con la sentenza n. 23397 del 2016 le Sezioni Unite della Corte di Cassazione si sono pronunciate sancendo che la mancata o tardiva impugnazione di una cartella esattoriale non determina da sola l'effetto della c.d. conversione del termine di prescrizione breve eventualmente previsto in quello lungo decennale, in quanto tale conversione opera solo in presenza di un titolo derivante da sentenza passata in giudicato;

2.3. in altri termini è stato ribadito come l'effetto della c.d. «conversione» del termine di prescrizione breve eventualmente previsto in quello ordinario decennale, ai sensi dell'art. 2953 c.c.; tale principio, pertanto, si applica con riguardo a tutti gli atti - comunque denominati - di riscossione mediante ruolo o comunque di riscossione coattiva di crediti degli enti previdenziali ovvero di crediti relativi ad entrate dello Stato, tributarie ed extratributarie, nonché di crediti delle Regioni, delle Province, dei Comuni e degli altri Enti locali nonché delle sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie o amministrative e così via, con la conseguenza che, qualora per i relativi crediti sia prevista una prescrizione (sostanziale) più breve di quella ordinaria, la sola scadenza del termine concesso al debitore per proporre l'opposizione, non consente di fare applicazione dell'art. 2953 c.c., tranne che in presenza di un titolo giudiziale divenuto definitivo (cfr. in tal senso anche Cass. n. 11800/2018);

2.4. va, tuttavia, posto in rilievo che, secondo un'altrettanto consolidata interpretazione di questa Corte (cfr. Cass. nn. 16713/2016¹, 24322/2014², 22977/2010³, 2941/2007⁴), «il credito erariale per la riscossione dell'imposta (a seguito di accertamento divenuto definitivo) è soggetto non già al termine di prescrizione quinquennale previsto all'art. 2948, n. 4, c.c. «per tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi», bensì all'ordinario termine di prescrizione decennale di cui all'art. 2946 c.c., in quanto la prestazione tributaria, attesa l'autonomia dei singoli periodi d'imposta e delle relative obbligazioni, non può considerarsi una prestazione periodica, derivando il debito, anno per anno, da una nuova ed autonoma valutazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi»;

2.5. da queste pronunce di diritto si ricava la conclusione che i crediti di imposta sono soggetti alla prescrizione ordinaria decennale, ex art. 2946 c.c., a meno che la legge disponga diversamente (come, ad esempio, l'art. 3, comma 9, legge n. 335 del 1995, per i contributi previdenziali) e salvo l'actio iudicati;

2.6. la sentenza impugnata, laddove afferma che il credito erariale scaturente dalle cartelle esattoriali relative a mancato pagamento «IRPEF 2000, addizionali, sanzioni ed interessi», in quanto non impugnate, sarebbe sottoposto alla prescrizione quinquennale, non si è attenuta ai suddetti principi atteso che il credito IRPEF è soggetto alla prescrizione decennale;

2.7. la sentenza impugnata non risulta peraltro conforme a diritto neppure con riguardo all'affermata applicazione del termine quinquennale relativamente alle sanzioni, parimenti oggetto della cartella impugnata, atteso che il termine di prescrizione entro il quale deve essere fatta valere l'obbligazione tributaria principale e quella accessoria relativa alle sanzioni non può che essere di tipo unitario (cfr. Cass. S.U. n. 25790/2009, Cass. n. 8814/2008);

3. quanto sin qui illustrato comporta l'accoglimento del ricorso con conseguente cassazione dell'impugnata sentenza e rinvio per nuovo esame alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in diversa

¹ La citazione non appare pertinente.

² Non resta che esaminare la questione del termine quinquennale di prescrizione infondatamente invocato dal ricorrente. 6.2. Si osserva che il credito erariale per la riscossione dell'imposta è soggetto non già al termine di prescrizione quinquennale previsto dall'[art. 2948, n. 4, cod. civ.](#) - "per tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi" - bensì all'ordinario termine di prescrizione decennale di cui all'[art. 2946 c.c.](#), in quanto la prestazione tributaria, attesa l'autonomia dei singoli periodi d'imposta e delle relative obbligazioni, non può considerarsi una prestazione periodica, derivando il debito, anno per anno, da una nuova ed autonoma valutazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi (Sez. 5, Sentenza n. [2941](#) del 09/02/2007, Rv. 596843).

³ Sentenza relativa all'IVA.

⁴ Sentenza relativa all'IVA.

composizione, cui resta demandata anche la pronuncia sulle spese del giudizio di legittimità

La Corte accoglie il ricorso

NOTA

Cfr. la sentenza delle Sezioni unite n. 25790 del 10 dicembre 2009:

TRIBUTI (IN GENERALE) - REPRESSIONE DELLE VIOLAZIONI DELLE LEGGI FINANZIARIE - SANZIONI CIVILI E AMMINISTRATIVE - PRESCRIZIONE - Sanzioni amministrative pecuniarie - Sentenza passata in giudicato - Diritto alla riscossione - Prescrizione - Termine decennale - Applicabilità - Fondamento.

Il diritto alla riscossione delle sanzioni amministrative pecuniarie previste per la violazione di norme tributarie, derivante da sentenza passata in giudicato, si prescrive entro il termine di dieci anni, per diretta applicazione dell'art. 2953 cod. civ., che disciplina specificamente ed in via generale la cosiddetta "actio iudicati", mentre, se la definitività della sanzione non deriva da un provvedimento giurisdizionale irrevocabile vale il termine di prescrizione di cinque anni, previsto dall'art. 20 del d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, atteso che il termine di prescrizione entro il quale deve essere fatta valere l'obbligazione tributaria principale e quella accessoria relativa alle sanzioni non può che essere di tipo unitario.

Vedi altresì la sentenza della sezione tributaria n. 2941 del 9 febbraio 2007:

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (I.V.A.) - ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE - IN GENERE - Accertamento definitivo - Riscossione - Relativo credito erariale - Prescrizione - Termine ordinario decennale - Applicabilità - Fondamento.

In tema di IVA, il credito erariale per la riscossione dell'imposta (a seguito di accertamento divenuto definitivo) è soggetto non già al termine di prescrizione quinquennale previsto dall'art. 2948, n. 4, cod. civ. "per tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi", bensì all'ordinario termine di prescrizione decennale di cui all'art. 2946 cod. civ., in quanto la prestazione tributaria, attesa l'autonomia dei singoli periodi d'imposta e delle relative obbligazioni, non può considerarsi una prestazione periodica, derivando il debito, anno per anno, da una nuova ed

autonoma valutazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi.

In senso conforme vedi Cass. 12 novembre 2010 n. 22977.

**TRANSAZIONI INFRAGRUPPO INTERNE –
ALTERAZIONE DEI PREZZI DI MERCATO-
COSTITUISCE UN MERO INDIZIO DI
ANTIECONOMICITA’**

Sent . n. 16948 del 25 giugno 2019

(emessa il 18 aprile 2019) della Corte Cass., Sez.V T -
Pres. Cristiano Rel. Fuochi Tinarelli

Le transazioni infragruppo interne non sono soggette alla valutazione del valore normale ex art. 9 tuir, né una eventuale alterazione rispetto al prezzo di mercato può, di per sé, fondare una valutazione di elusività dell'operazione.

Lo scostamento dal valore normale del prezzo di transazione può assumere rilievo, anche per operazioni infragruppo interne, quale elemento indiziario ai fini della valutazione di antieconomicità delle operazioni.

2. L'unico motivo di ricorso denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 39, primo comma, lett. d, d.P.R. n. 600 del 1973, 9 tuir, 2727 e 2697 c.c.

Lamenta l'Agenzia che la sentenza avrebbe escluso, in base alla sola riconducibilità dell'operazione ad un gruppo societario, il carattere antieconomico della transazione, attuata per un valore distante da quello normale ex art. 9 tuir e, dunque, in funzione solo di un mero risparmio fiscale, sì da dover essere ricondotta al cd. transfer pricing domestico.

3. Il motivo non è fondato.

3.1. Le questioni centrali del giudizio sono la configurabilità, nel nostro ordinamento, dell'istituto del transfer pricing domestico e in quale modo possa rilevare, nell'ambito delle transazioni infragruppo interne, la nozione di "valore normale".

4. Quanto alla prima questione, la nozione di transfer pricing domestico è affermata in alcune decisioni (v. in particolare Cass. n. 17955 del 24/07/2013, seguita poi da Cass. n. 8449 del 16/04/2014, Cass. n.

13475 del 13/06/2014 e Cass. n. 12844 del 12/06/2015).

4.1. Secondo tali pronunce, nella valutazione a fini fiscali delle manovre sui prezzi di trasferimento interni, ossia tra società appartenenti al medesimo gruppo operanti sul territorio nazionale, deve essere applicato il principio stabilito dall'art. 9 tuir «che non ha soltanto valore contabile e impone, quale criterio valutativo, il riferimento al normale valore di mercato per corrispettivi e altri proventi, presi in considerazione dal contribuente» e discende dal divieto di abuso del diritto, che trova fondamento nella disciplina UE e nei principi costituzionali di capacità contributiva e imposizione progressiva, precludendo «al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei a ottenere agevolazioni o risparmi d'imposta, in difetto di ragioni diverse dalla mera aspettativa di quei benefici».

4.2. Va sottolineato, peraltro, che, a fronte di tale affermazione di principio, nelle sentenze n. 17955 del 2013 e n. 8449 del 2014 la fattispecie concreta era, di per sé, riconducibile ad una condotta potenzialmente elusiva poiché la società destinataria della cessione infragruppo godeva di una regolamentazione, territoriale nel primo caso e per regime giuridico nel secondo, di favore e agevolativa, sicché il trasferimento determinava una ingiustificata alterazione del regime impositivo.

Nella sentenza n. 13475 del 2014, invece, la vicenda aveva ad oggetto una cessione dalla controllante alla controllata a costi eccessivi e, dunque, riguardava, in realtà, la congruità dei costi ai fini della loro deducibilità.

Di minore rilievo, invece, è la decisione n. 12844 del 2015 che si limita ad ipotizzare, in astratto, l'applicazione del principio e dei criteri di cui all'art. 9 tuir, atteso che, nella vicenda concreta, era dubbia «la prova dell'operazione economica».

3.4. Per completezza, infine, va ricordata la sentenza Cass. n. 23551 del 20/12/2012, che, invece, ha escluso l'utilizzabilità del criterio del valore normale di cui all'art. 9 tuir per determinare i ricavi derivanti da cessioni di beni avvenute tra società del medesimo gruppo tutte aventi sede in Italia sul duplice assunto che detto criterio è dettato dalla legge «solo per le cessioni tra una società nazionale ed una estera» e, facendo riferimento ai listini del cedente ed agli "sconti d'uso", «presuppone che la cessione sia avvenuta in regime di libera concorrenza, verso soggetti estranei al gruppo di appartenenza del cedente».

4.3. Dalle ipotesi sopra illustrate emergono, dunque, due diversi oggetti a fondamento del transfer pricing domestico: da un lato, esso connota la fattispecie quale condotta elusiva; dall'altro, interviene nella valutazione dell'operazione realizzata in termini di antieconomicità.

Sussiste una evidente differenza tra le due situazioni poiché solo nel primo caso il valore normale è apprezzato quale parametro di valutazione delle transazioni in sé, mentre nel secondo opera sul diverso piano della congruità dei costi e/o dei profitti.

4.4. Con riguardo al primo profilo occorre rilevare, in primo luogo, che la Corte ha ormai da tempo escluso che la stessa disciplina del transfer pricing internazionale (art. 110, comma 7, tuir, *ratione temporis* vigente) abbia natura antielusiva in senso proprio in quanto finalizzata, in realtà, alla repressione del fenomeno economico (spostamento d'imponibile fiscale a seguito di operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti) in sé considerato.

La ratio della normativa, infatti, va rinvenuta nel principio di libera concorrenza, sicché la valutazione in base al valore normale investe la sostanza economica dell'operazione, che va confrontata con analoghe operazioni realizzate in circostanze comparabili in condizioni di libero mercato tra soggetti indipendenti e prescinde dalla capacità originaria di produrre reddito e da qualsiasi obbligo negoziale (Cass. n. 7493 del 15/4/2016; Cass. n. 13387 del 30/6/2016; Cass. n. 27018 del 15/11/2017; da ultimo Cass. n. 898 del 16/01/2019).

4.5. La discrepanza rispetto al valore normale, dunque, non può neppure fondare - e a maggior ragione - una valutazione di elusività della transazione per le operazioni infragruppo tra società residenti.

4.6. La divergenza rispetto al valore normale potrebbe, in ipotesi, legittimare una contestazione dell'operazione in sé, ossia in quanto lesiva del principio di libera concorrenza.

Manca, tuttavia, una norma che giustifichi un simile esito, neppure potendosi ritenere applicabile, in via analogica, l'art. 110 tuir.

4.7. Sul punto, del resto, è conclusivo che l'art. 5, comma 2, d.lgs. n. 147 del 2015, ha sancito che «la disposizione di cui all'articolo 110, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si interpreta nel senso che la disciplina ivi prevista non si applica per le operazioni tra imprese residenti o localizzate nel territorio dello Stato».

La disposizione, di espressa interpretazione autentica, ribadisce che è preclusa la possibilità di estendere l'applicazione delle regole sul valore normale alle transazioni interne infragruppo e chiarisce, dunque, che il valore normale è una regola particolare che deroga a quella generale del corrispettivo pattuito solo ove espressamente richiamata.

4.8. Esclusa, pertanto, l'applicabilità del principio di cui all'art. 9 tuir, si deve ritenere che la stessa nozione di transfer pricing domestico sia

estranea al nostro ordinamento.

A ben considerare, del resto, nelle decisioni n. 17955/2013 e n. 8449/2014 le condotte contestate, come sopra rilevato, erano, di per sé, elusive, per cui la divergenza rispetto al valore normale finiva, in sostanza e al di là della formale enunciazione di principio generale, solo con il rappresentare un ulteriore elemento di riscontro.

L'adeguatezza del prezzo, in questa diversa prospettiva, è suscettibile, dunque, solo di integrare un elemento aggiuntivo, di eventuale conferma, della fattispecie di elusione, la quale, peraltro, deve essere già esaustiva nella sua integrità.

5. Con riguardo al secondo profilo, la questione investe, invece, l'incidenza del valore normale sulla valutazione di antieconomicità e si intreccia con le condizioni per l'accertamento da parte degli uffici finanziari.

5.1. Costituisce infatti principio consolidato che, a fronte di una valutazione di antieconomicità dell'operazione, l'Amministrazione finanziaria è legittimata a procedere ad accertamento ex art. 39, primo comma, lett. d, d.P.R. n. 600 del 1973 (v. Cass. n. 9084 del 07/04/2017; Cass. n. 26036 del 30/12/2015), in base al principio secondo cui chiunque svolga un'attività economica dovrebbe, secondo l'id quod plerumque accidit, indirizzare le proprie condotte verso una riduzione dei costi ed una massimizzazione dei profitti. 5.2. La valutazione di antieconomicità ha due versanti.

Se i costi sostenuti dall'impresa siano eccessivi e sproporzionati l'Amministrazione finanziaria può contestare - in materia di imposte dirette (e, in termini più limitati e rigorosi, di Iva) l'antieconomicità della spesa, che assume rilievo, sul piano probatorio, come indice sintomatico della carenza di inerenza, con la conseguenza che, in tal caso, spetta al contribuente dimostrare la regolarità delle operazioni in relazione allo svolgimento dell'attività d'impresa e alle scelte imprenditoriali (v. Cass. n. 18904 del 17/07/2018).

Ove, invece, i profitti siano eccessivamente bassi, l'incongruità costituisce indice di un possibile occultamento (parziale) del prezzo, che legittima, anche qui, la ricostruzione induttiva.

5.3. Orbene, a questi limitati fini lo scostamento dal cd. valore normale appare suscettibile di assumere rilievo quale parametro meramente indiziario: l'operazione che si pone fuori dai prezzi di mercato costituisce una possibile anomalia, sì da poter giustificare in assenza di elementi contrari l'accertamento, con conseguente onere in capo al contribuente di dimostrare che essa non sussiste.

Parallelamente al giudizio di inerenza, va tuttavia ricordato che, in specie per le operazioni imprenditoriali di maggiore complessità od inserite in una più lata strategia aziendale (in tal senso, non è del tutto privo di rilievo il contesto di gruppo in cui l'operazione si inserisce, e ciò anche al di là della possibilità di fruire del consolidato fiscale), il cui

articolarsi in concreto può comportare, anche per scelta, il compimento di atti non onerosi, la contestazione dell'Ufficio non può tradursi in una mera "non divisibilità della scelta" perché apparentemente lontana dai canoni di normalità del mercato, che equivarrebbe ad un sindacato sulle scelte imprenditoriali, ma deve consistere nella positiva affermazione che l'operazione, sulla base di elementi oggettivi, era inattendibile.

5.4. Ed è in questa specifica prospettiva, del resto, che appare apprezzabile il precedente di cui alla sentenza n. 13475/2014, sopra citata, che riguardava una fattispecie dove l'elevato prezzo della transazione, fuori dal valore normale, era funzionale «alla finalità di pareggiare i risultati di bilancio della partecipata, così evitando l'emersione di un risultato negativo, spostandosi il carico fiscale sui costi patiti dalla controllante, disponibile ad acquisirne le prestazioni ad un valore alterato».

6. In conclusione vanno pertanto affermati i seguenti principi:

"le transazioni infragruppo interne non sono soggette alla valutazione del valore normale ex art. 9 tuir, né una eventuale alterazione rispetto al prezzo di mercato può, di per sé, fondare una valutazione di elusività dell'operazione"

"lo scostamento dal valore normale del prezzo di transazione può assumere rilievo, anche per operazioni infragruppo interne, quale elemento indiziario ai fini della valutazione di antieconomicità delle operazioni"

7. Alla luce dei principi sopra esposti, va innanzitutto rilevato che, nella vicenda in esame, non sussiste alcun elemento che porti a ritenere configurabile una condotta elusiva, neppure oggetto di considerazione da parte della CTR (che parla di evasione e non di elusione).

Ne deriva che la doglianza, nella parte in cui ripropone la tematica del transfer pricing domestico e dell'abuso del diritto, è inammissibile, trattandosi di questione estranea al decisum.

7.1. Quanto alla contestata antieconomicità per aver la contribuente venduto alla consociata operando in perdita, va evidenziato che dallo stesso avviso di accertamento, riprodotto in ricorso, emerge che la perdita deriva «da un errato ribaltamento di una nota di credito», sicché l'incongruità va, in realtà, apprezzata in quanto operazione non produttiva di profitto.

7.2. La CTR, peraltro, con apprezzamento in fatto, ha escluso che la cessione avesse, in concreto, carattere antieconomico, poiché nella specie sussisteva «un rapporto di intermediazione ... in forza del quale la contribuente ha acquistato e poi rivenduto ad altra società del medesimo gruppo l'energia elettrica, applicando un margine pressappoco simbolico», ma che, tuttavia, «non era da quella transazione infragruppo che la società doveva trarre reddito» collocandosi l'operazione «all'interno di una strategia economica

diretta a raggiungere un risultato nell'interesse di tutte le società del gruppo».

- 7.3. Tale conclusione non è scalfita dalla censura che ancora la diseconomia della condotta alla sola divergenza dal valore normale della transazione, rilievo che, in linea con i principi sopra esposti, se può anche far ritenere, alla stregua di un giudizio ex ante e in astratto, giustificata la contestazione, non supera la valutazione operata dal giudice d'appello.
8. Il ricorso va pertanto rigettato. L'esistenza di diversi orientamenti giustifica la compensazione delle spese.

GRUPPI AZIENDALI ED OPERAZIONI INFRAGRUPPO: E' LEGITTIMO IL SOSPETTO DI ELUSIONE

ANCORA SUI "COSTI DI REGIA"

Sent . n. 17535 del 28 giugno 2019

(emessa il 14 maggio 2019) della Corte Cass., Sez.V T
- Pres. Crucitti Rel. D'Orazio

2.2. Va premesso che il fenomeno giuridico ed economico dei gruppi aziendali, operanti in collegamento nel territorio dello Stato, ha comportato il diffondersi di operazioni aziendali di tipo difensivo che, nate per la più conveniente allocazione dell'imponibile tra le società associate, sono spesso sfociate in vere e proprie operazioni elusive (Cass., 17955/2013), il che comporta una particolare rigore, in linea generale, nella valutazione delle operazioni intercompany che hanno destato anche l'attenzione dell'OCSE (Cass., 16480/2014).

Costituisce, infatti, principio giurisprudenziale consolidato quello per cui, in materia di costi c.d. infragruppo, ovvero laddove la società capofila di un gruppo di imprese decida di fornire servizi o curare direttamente le attività di interesse comune alle società del gruppo, ripartendone i costi tra di esse, al fine di coordinare le scelte operative delle aziende formalmente autonome e ridurre i costi di gestione, l'onere della prova in ordine all'esistenza ed all'inerenza dei costi sopportati incombe sulla società che affermi di aver ricevuto il servizio, occorrendo, affinché il corrispettivo riconosciuto alla capogruppo sia detraibile, che la controllata tragga dal servizio remunerato un'effettiva utilità e che quest'ultima sia obiettivamente determinabile ed adeguatamente documentata (Cass., 14 dicembre 2018, n. 32422; Cass., 23027/2015; Cass., 8808/2012; Cass., 11949/2012).

2.3. Da ciò consegue che la deducibilità dei costi derivanti da accordi

contrattuali e sui servizi prestati dalla controllante (cost sharing agreements) è subordinata all'effettività ed inerenza della spesa in ordine all'attività di impresa esercitata dalla controllata ed al reale vantaggio che ne sia derivato a quest'ultima, non ritenendosi sufficiente l'esibizione del contratto riguardante le prestazioni di servizi forniti dalla controllante alle controllate e la fatturazione dei corrispettivi (Cass., 18 luglio 2014, n. 16480), richiedendosi, al contrario, la specifica allegazione di quegli elementi necessari per determinare l'utilità effettiva o potenziale conseguita dalla consociata che riceve il servizio (Cass., 16480/2014; Cass., 14016/1999; in relazione ai costi di regia cfr. Cass., 4 ottobre 2017, n. 23164).

2.4. Spetta, dunque, alla contribuente, secondo i criteri generali, fornire tutti gli elementi atti a supportare la deducibilità dei costi sostenuti per ottenere i servizi prestati dalla controllante, tra i quali l'effettiva utilità dei costi stessi per la controllata, anche se a quei costi non corrispondono direttamente ricavi in senso stretto (Cass., 5 dicembre 2018, n. 31405)

2.5. Peraltro, è stata ritenuta legittima la prassi amministrativa (C.M. n. 32/9/2267 del 22 settembre 1980) che, al di là della forfettizzazione percentuale dei costi di addebitati dalla capogruppo alle controllate, subordina la deducibilità dei costi derivanti da accordi contrattuali sui servizi prestati dalla controllante (cost sharing agreements) all'effettività e all'inerenza della spesa all'attività di impresa esercitata dalla controllata ed al reale vantaggio che deriva a quest'ultima (Cass., 23027/2015), senza che rilevino in proposito quelle esigenze di controllo della capogruppo, peculiari della sua funzione di shareholder (Cass., 18 luglio 2014, n. 16480).

2.6. A tal fine non è sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore, occorrendo anche che esista una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa, e risultando legittima, in difetto, la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa (Cass., 8 ottobre 2014, n. 21184; Cass., 9466/2017).

3. Nella specie, la Commissione regionale ha ritenuto che non fosse stata "documentata" l'effettiva erogazione dei costi sostenuti dalla contribuente per i servizi resi dalla ASI controllante, benchè la ricorrente, sia in primo grado che in appello, avesse indicato con precisione i singoli elementi di prova tesi a documentare l'effettività delle prestazioni di servizi da parte della controllante, con documenti analiticamente indicati nel ricorso, pur se nel loro contenuto essenziale, nel pieno rispetto del principio di autosufficienza

In particolare, la ricorrente ha prodotto in giudizio, già nel corso del primo grado, non solo il contratto del 2-1-2004, con il quale la holding ASI si impegnava a mettere a disposizione della committente una serie di servizi relativi a diverse aree funzionali della AFM, quali l'area vendite e marketing, l'area affari legali e recupero crediti, l'area amministrazione e

finanza, l'area risorse umane, l'area direzione logistica e l'area direzione tecnica, ma anche altra copiosa documentazione, in alcun modo menzionata dalla Commissione regionale, che ha ritenuto del tutto omessa tale documentazione. La ricorrente ha, infatti, prodotto il materiale pubblicitario relativo alla organizzazione delle fiere, quello relativo alla realizzazione del sito internet da utilizzare per la distribuzione on line dei farmaci, i listini e le brochure elaborati ed inviati, i contratti di lavoro predisposti per il personale, le email scambiate nell'esercizio 2004 per risolvere problemi informatici.

In particolare, sono stati prodotti il depliant predisposto in occasione di Cosmofarma, con pubblicizzazione dei servizi offerti dal gruppo ai farmacisti, lo scadenziario dei crediti verso clienti di AFM alla data del 31-12-2004 redatto da ASI, una copia dei conti economici mensili di AFM predisposti dalla direzione amministrazione e finanza di ASI nel 2004, le statistiche predisposte da ASI in ordine al fatturato mensile nel 2004 e lo scostamento rispetto al 2003 di alcune delle società del gruppo, la lettera inviata dall'amministratore di AFM al responsabile di ASI con la trasmissione dei contratti di lavoro stipulati, predisposti dal responsabile risorse umane del gruppo ASI, le statistiche predisposte dalla Holding riguardanti la rotazione del magazzino, il livello delle scorte, la produttività media, le vendite ed altri indicatori di efficienza, copia della documentazione di alcuni progetti realizzate da ASI relativi alla procedura operativa per effettuare l'inventario di magazzino, copia dei prospetti predisposti mensilmente nel 2004 dal reparto logistica con indicazione del budget mensile, l'importo effettivamente fatturato, il numero dei prodotti ordinati.

La Commissione regionale, dinanzi ai documenti allegati, si è limitata ad affermare l'inesistenza dei documenti e la non inerente dei costi, senza in alcun modo dare conto della rilevante produzione documentale prodotta in giudizio dalla ricorrente (cfr. CTR "si trattava di costi indicati per una somma complessiva di circa € 500.000 - ...esposti dalla società controllata senza che ne sia stata documentata l'effettiva erogazione e senza che, per effetto di ciò, fosse possibile ricostruirne l'inerente con l'attività svolta"). Pertanto, il giudice di appello non si è confrontato con la questione dei "costi di regia" e con il contenuto del cost sharing agreement, oltre che con la natura e la rilevanza dei servizi di gestione centralizzati ed i criteri di ripartizione delle spese adottati nel caso specifico, limitandosi ad affermare che i costi, in assenza di documentazione, potevano riferirsi sia alla controllante che alla controllata e che le spese di management per € 285.000,00, anch'esse non documentate, erano poco plausibili in una società controllata in toto e priva di una propria autonomia.

IVA E FATTURAZIONE PER OPERAZIONI INESISTENTI

Sent. n. 14613 del 29 maggio 2019

(emessa il 16 aprile 2019) della Corte Cass., Sez. V Trib. -
Pres. Cristiano Rel. Catalozzi

2. Il giudice di appello ha rilevato che tali operazioni si sono concretizzate con l'interposizione fittizia della Generaltractor s.r.l. - società ritenuta «cartiera» - la quale, dopo aver acquistato dal contribuente i beni strumentali usati, li ha rivenduti al medesimo prezzo, ma come nuovi, alla Generalcredit S.p.A., la quale, infine, ha provveduto alla sua rivendita al medesimo contribuente, originario venditore.

È, dunque, giunto alla conclusione che le fatture in oggetto hanno avuto il solo scopo di creare il presupposto per procurare al contribuente un finanziamento mediante lo sconto delle cambiali rilasciate per il pagamento del prezzo dei beni compravenduto e, dunque, attengono ad operazioni simulate ed idonee ad integrare gli estremi dell'abuso del diritto.

3. Il ricorso è affidato a sette motivi.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso proposto il contribuente denuncia la violazione degli artt. 6 e 19, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e 1376 e 1472 c.c., per aver la sentenza impugnata escluso il diritto di detrazione dell'Iva assolta con riferimento ad operazioni realmente accadute, affermato che le stesse fossero oggettivamente e soggettivamente inesistenti e ritenuto necessario, al fine di produrre l'effetto traslativo, la consegna dei beni oggetto di tali operazioni.

Con il medesimo motivo ha, altresì, dedotto l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio, che avrebbero escluso l'inesistenza soggettiva delle operazioni.

1.1. Quanto al vizio motivazionale il motivo è inammissibile.

Il giudice di appello ha ritenuto che le operazioni in esame fossero inesistenti in ragione del fatto che le stesse si sono concretizzate con l'interposizione fittizia di una società cartiera, in quanto priva di una sede reale, di lavoratori dipendenti o collaboratori e di strutture e mezzi operativi, e il riacquisto da parte del contribuente dei medesimi beni apparentemente

ceduti, considerati come nuovi, al medesimo prezzo.

Ha, altresì evidenziato, a sostegno del suo assunto, che l'emissione delle fatture relative alle operazioni in oggetto non è stata supportata né da «movimentazione materiale dei beni» coinvolti, né «da regolare movimentazione di mezzi finanziari».

1.2. Parte ricorrente si duole del fatto che la sentenza impugnata non prende in considerazione quanto affermato in altra decisione di appello del giudice tributario, intervenuta in un giudizio promosso, in relazione alla medesima operazione, dalla Generaltractor s.r.l., secondo cui sarebbe stata esclusa la natura di cartiera di tale società, nonché l'esistenza di un contratto di locazione da questa stipulato avente ad oggetto locali che sarebbero stati adibiti a sede sociale.

Tali circostanze di fatto - che si assume non essere state prese in esame dalla Commissione regionale - si presentano prive del carattere della decisività, necessario ai fini della ammissibilità del vizio dedotto, il quale richiede che gli elementi fattuali non esaminati abbiano portata idonea da invalidare, con un giudizio di certezza e non di mera probabilità, l'efficacia delle altre risultanze istruttorie che hanno determinato il convincimento del giudice di merito, di modo che la ratio decidendi venga a trovarsi priva di fondamento (cfr. Cass., ord., 26 giugno 2018, n. 16812; Cass., ord., 28 settembre 2016, n. 19150).

Infatti, l'esistenza di valutazioni diverse in ordine alla natura del soggetto primo cessionario - peraltro, non avente autorità di cosa giudicata nel presente giudizio per diversità dei soggetti processualmente coinvolti - e l'intervenuta conclusione di un contratto di locazione - di cui la Generaltractor s.r.l. non è parte e da cui non emerge che i locali concessi in locazione siano destinati allo svolgimento di attività sociali di quest'ultima - non presentano una valenza probatoria tale da condurre necessariamente all'affermazione dell'effettivo svolgimento di un'attività economica da parte della Generaltractor s.r.l. medesima.

1.3. Infondato è il motivo in relazione alla violazione di legge ivi formulata.

La parte contesta che i fatti accertati dalla Commissione regionale siano sufficienti a condurre ad una valutazione di

inesistenza delle operazioni, ritenendo irrilevanti la mancata consegna materiale o documentale dei beni e l'illiceità dello scopo perseguito. Tale assunto non è persuasivo, in quanto benché la fattura, di regola, costituisce titolo per il contribuente ai fini del diritto alla detrazione dell'IVA e alla deducibilità dei costi, l'Ufficio può dimostrare il difetto delle condizioni per l'insorgenza di tale diritto e tale onere probatorio può essere assolto anche mediante il ricorso a presunzioni semplici, poiché la prova presuntiva non è collocata su un piano gerarchicamente subordinato rispetto alle altre fonti di prova e costituisce una prova completa alla quale il giudice di merito può attribuire rilevanza anche in via esclusiva ai fini della formazione del proprio convincimento (cfr. Cass., ord., 5 luglio 2018, n. 17619; Cass. 30 ottobre 2013, n. 24426).

A tal fine, gli indizi assunti dal giudice di appello a fondamento della sua valutazione di inesistenza delle operazioni, consistenti, come già rilevato, nella assenza di struttura organizzativa, risorse umane e materiali della Generaltractor s.r.l. e nella mancata consegna materiale dei beni interessati dall'operazione e/o dei relativi documenti, sono sufficienti a fondare la presunzione dell'inesistenza di tali operazioni.

La prova indiziaria così formata non risulta essere inficiata da concludenti elementi indiziari di segno opposto, non essendo a tal fine utili idonei la sola dimostrazione della regolarità formale della relativa documentazione contabile (cfr., altresì, Cass., ord., 19 ottobre 2018, n. 26453).

2. Con il secondo motivo il ricorrente si duole dell'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, in relazione alla mancata valutazione di dati pacifici tra le parti e di dato probatori dal medesimo offerti in ordine alla inesistenza oggettiva delle operazioni.

Evidenzia, in particolare, che la Commissione regionale avrebbe omesso di valutare il contenuto dei contratti con la Genercredit S.p.A., delle relative fatture da questa ultima emesse e degli effetti cambiari rilasciati in pagamento, nonché dei verbali di apposizione di sigilli sui beni venduti e delle note di trascrizione dei contratti (formalizzare queste ultime inchieste per la fruizione di contributi pubblici).

2.1. Il motivo è inammissibile, in quanto l'esistenza di

documentazione contrattuale e fiscale non è idonea, per le ragioni suindicate, a condurre ad un diverso della controversia e, in particolare, a dimostrare l'esistenza, sotto il profilo oggettivo, delle operazioni.

Né a diversa conclusione può pervenirsi con riferimento al rilascio di effetti cambiari - del cui pagamento, peraltro, non vi è evidenza-ovvero dell'esecuzione degli altri adempimenti richiesti per la fruizione dei contributi pubblici, non potendosi escludere che questi ultimi fossero strumentali allo scopo che, secondo la Commissione regionale, le parti coinvolte nell'operazione avrebbero perseguito, consistente nell'indebito accesso a tali contributi.

3. Con il terzo motivo il ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 19 e 21, d.P.R. n. 633 del 1972, per aver il giudice di appello escluso il diritto di detrazione dell'Iva assolta pur in assenza di un pregiudizio per l'erario.

3.1. Il motivo è infondato.

Ai sensi degli artt. 10, par. 2, e 17, paragrafo 1, della sesta direttiva 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, applicabile alle operazioni in esame ratione temporis, il diritto alla detrazione nasce quando l'imposta detraibile diventa esigibile, ossia all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi.

Da ciò consegue che il diritto a detrazione è legato alla realizzazione effettiva della cessione di beni o della prestazione di servizi di cui trattasi, per cui in difetto della cessione effettiva dei beni o della prestazione dei servizi un siffatto diritto non può sorgere, non essendo sufficiente la sua indicazione della relativa fattura.

Ne consegue che il diritto alla detrazione è subordinato alla condizione che le operazioni corrispondenti siano state effettivamente realizzate, non ostandovi il principio della neutralità fiscale, il quale, costituendo la traduzione del principio generale della parità di trattamento, consente un trattamento differenziato degli operatori economici per l'assenza di operazioni imponibili rispetto a quelli che hanno posto in

essere un'operazione imponibile effettivamente realizzata (cfr. Corte UE, 27 giugno 2018, SGI).

Può aggiungersi, inoltre, che il principio della neutralità fiscale non osta al diniego di detrarre l'IVA a monte opposto al destinatario di una fattura, a causa dell'assenza di un'operazione imponibile, anche se, nell'avviso di accertamento in rettifica indirizzato all'emittente della fattura, l'IVA dichiarata da quest'ultimo non è stata rettificata (Corte UE, 31 gennaio 2013, LVK).

4. Con il quarto motivo il ricorrente censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione di articoli 2697 e 2729 C.C., per aver ritenuto fondato la pretesa erariale pur in assenza di documenti di prova dei relativi fatti costitutivi e ponendo erroneamente a suo carico l'onere di dimostrare il fatto contrario.

4.1. Il motivo è infondato, in quanto, come già osservato in precedenza (sub 1.3.), il giudice di appello ha fatto corretta applicazione del principio dell'onere della prova e del conseguente riparto tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, ponendo a carico della prima l'onere di dimostrare, anche mediante presunzioni, l'inesistenza delle operazioni contestate e, quindi, evidenziando l'assenza di elementi probatori offerti dal secondo idonei ad inficiare la prova presuntiva ritenuta formatasi.

5. Con il quinto motivo il contribuente si duole della falsa applicazione degli articoli 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168, lett. a), 178, lett. a), 220, punto 1, e 226 della direttiva 2006/112/CE, 17 e 19, d.P.R. n. 633 del 1972, e 1189 e 2697 c.c., nonché dei principi in tema di prova della buona fede, per aver la sentenza impugnata escluso il diritto alla detrazione senza previamente verificare la consapevolezza del contribuente di partecipare alla presentazione.

6. Con il sesto motivo il ricorrente si duole dell'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, in relazione alla mancata valutazione delle prove circa la buona fede ricorrente.

6.1. I motivi, esaminabili congiuntamente, sono infondati.

Come già evidenziato, il diritto alla detrazione dell'i.v.a. richiede, quale sua condizione sostanziale, che l'operazione imponibile sia effettivamente realizzata, indipendentemente dagli scopi e dai risultati della stessa, per cui l'amministrazione tributaria non è obbligata a procedere ad indagini per accertare la volontà del soggetto passivo o a tener conto dell'intenzione di un operatore, diverso da tale soggetto passivo, che intervenga nella stessa catena di cessioni (cfr. Corte UE, 27 giugno 2018, SGI; Corte UE, 21 novembre 2013, Dixons Retail).

La buona o la malafede del soggetto passivo che chiede la detrazione dell'IVA non incide, infatti, sulla questione se la cessione sia effettuata, ai sensi dell'articolo 10, par. 2, della sesta direttiva.

Sotto altro aspetto può osservarsi che, una volta accertata l'assenza dell'operazione, non è configurabile la buona fede dell'operatore, che sa certamente se ed in quale misura ha effettivamente ricevuto il bene o la prestazione per la quale ha versato il corrispettivo (così, Cass., ord., 14 settembre 2016, n. 18118).

7. Con l'ultimo motivo di ricorso si critica la decisione impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 7, legge 27 luglio 2000, n. 212, per aver ritenuto soddisfatti i requisiti motivazionali essenziali dell'atto impugnato.

REVOCAZIONE PER CONTRASTO DELLA SENTENZA CON ALTRI GIUDICATI

Ord. n. 13331 del 17 maggio 2019

(emessa il 3 luglio 2018, 27 marzo 2019) della Corte Cass., Sez. V Trib. - Pres. Perrino Rel. Fichera

Con l'unico motivo deduce l'Agenzia delle Entrate la violazione dell'art. 64, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e dell'art. 595 (rectius 395), n. 3), c.p.c., in quanto la commissione tributaria regionale ha erroneamente giudicato ammissibile la revocazione della sua sentenza, fondata su sentenze pubblicate dopo il passaggio in giudicato della medesima, ovvero formatesi in precedenza e, quindi, già accessibili a chiunque.

3. **Il motivo è fondato** Il motivo è fondato, dovendosi anzitutto respingere l'eccezione preliminare di inammissibilità

del ricorso, sollevata dal controricorrente, essendo evidente - ai più - che la citazione inserita nella rubrica del motivo di ricorso dell'Agenzia delle Entrate «dell'art. 595, n. 3 c.p.c.», anziché «del'art. 395, n. 3), c.p.c.», sia frutto di un mero lapsus calami; com'è confermato dall'integrale lettura del medesimo motivo, ove appunto correttamente è dedotta (alle pagine 4 e 5) la violazione dell'art. 395, n. 3), c.p.c.

3.1. dalla lettura della sentenza impugnata si ricava chiaramente che il giudice della revocazione ha posto a fondamento della decisione due sentenze (una di un giudice civile e altra di uno tributario), pronunciate successivamente al passaggio in giudicato (in data 5 maggio 2002) di quella oggetto di revocazione e altre due sentenze (una sempre di un giudice tributario e l'altra di un giudice penale) divenute invece definitive prima ancora della pubblicazione della ridetta pronuncia (21 marzo 2001).

Ora, com'è noto, secondo le Sezioni Unite di questa Corte, il carattere di impugnazione eccezionale della revocazione, per i soli motivi tassativamente indicati nell'art. 395 c.p.c., comporta l'inammissibilità di ogni censura non compresa in detta tassativa elencazione ed esclude di conseguenza anche la deduzione di vizi e di nullità afferenti alle pregresse fasi processuali, che restano deducibili con le ordinarie impugnazioni, se e nei modi in cui possano essere ancora proposte.

In particolare, il presupposto della domanda di revocazione di cui all'art. 395, n. 3), c.p.c. è che il documento decisivo, non potuto produrre in giudizio per causa di forza maggiore o per fatto dell'avversario, preesista alla sentenza impugnata (Cass. s.u. 25/07/2007, n. 16402; vedi anche, più di recente, Cass. 13/10/2015, n. 20587; Cass. 20/02/2015, n. 3362; Cass. 08/06/2011, n. 12530).

Ne discende che la sentenza pronunciata dopo il passaggio in giudicato della sentenza da revocare, anche quando i fatti in essa accertati siano preesistenti a quest'ultima, non costituisce atto idoneo ad ottenere la revocazione, poiché è necessario che il documento decisivo, non potuto produrre in giudizio per causa di forza maggiore o per fatto dell'avversario, preesista alla sentenza impugnata (Cass. 10/02/2017, n. 3591; Cass. 22/04/2016, n. 8144; Cass. 07/05/2014, n. 9865).

Dunque, erroneamente la commissione tributaria regionale ha ritenuto che fosse consentito porre a fondamento della decisione di accogliere la revocazione, quelle sentenze formatesi solo successivamente al passaggio in giudicato della sentenza oggetto di revocazione, trattandosi pacificamente di documenti rispetto ad essa non preesistenti.

3.2. Quanto alle altre sentenze preesistenti alla sentenza revocata, va osservato che non è configurabile l'ipotesi della forza maggiore, ex art. 395, n. 3), c.p.c., che determina l'impossibilità di produrre nel giudizio di merito un documento decisivo - il cui onere probatorio è a carico di colui che agisce in revocazione - qualora, trattandosi di un documento depositato presso un ufficio pubblico e a disposizione di chiunque abbia interesse a prenderne visione, di cui la parte avrebbe potuto acquisire la disponibilità, la mancata produzione in giudizio è ascrivibile alla negligenza della stessa parte (Cass. 02/02/2004, n. 1814).

E allora, ha nuovamente errato il giudice della revocazione nell'ammettere senz'altro l'utilizzabilità delle cennate sentenze, pure preesistenti a quella revocata, solo perché provenienti "da terzi" (rectius pronunciate nei confronti di soggetti diversi dal Benenati), senza considerare che trattandosi di pronunce giurisdizionali assunte dai giudici in epoca precedente alla decisione impugnata, esse dovevano ritenersi - una volta rese pubbliche - nella disponibilità di chiunque ne avesse avuto interesse, restando esclusa l'esistenza di una causa di forza maggiore che ne potesse giustificare l'uso come mezzo di revocazione della successiva sentenza.

4. In definitiva, in accoglimento dell'unico motivo di ricorso, la sentenza impugnata deve essere cassata; non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, ex art. 384 c.p.c., il ricorso per revocazione proposto da Filippo Benenati può senz'altro essere respinto, in difetto di documenti decisivi preesistenti e non prodotti dalla parte per causa di forza maggiore,

***CLASSAMENTO DI UN CENTRO POSTALE
MECCANIZZATO E APPLICAZIONE DELLE
SANZIONI***

LA RECIDIVA IN MATERIA TRIBUTARIA

Sent. n. 13330 del 17 maggio 2019

(emessa il 6 novembre 2018) della Corte Cass., Sez. V
Trib. - Pres. Di Iasi Rel. Stalla

1. Va preliminarmente evidenziato che è passata in giudicato la sentenza della CTR di Milano che aveva respinto l'appello della società avverso l'atto di classamento e la attribuzione di rendita in relazione al centro postale meccanizzato, definitivamente accertati in categoria, le censure oggetto di questo giudizio hanno riguardo solo alla pretesa sanzionatoria.

2. Con il primo motivo di ricorso Poste Italiane s.p.a. deduce la illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui ha rigettato le doglianze della società in ordine alla illegittimità delle sanzioni per errore sul fatto ex art. 6 primo comma d.lgs 472/1997. Violazione e falsa applicazione dell'art. art. 6 primo comma d.lgs 472/1997 in relazione all'art.360 comma 1 n.3 c.p.c. Motivazione insufficiente in ordine a un fatto controverso e decisivo per il giudizio in relazione all'art.360 comma 1 n.5 c.p.c.

In particolare lamenta che la CTR non avrebbe tenuto conto dell'errore della contribuente che non aveva presentato la dichiarazione ICI e non aveva pagato l'imposta essendo convinta che l'immobile fosse da accatastare in categoria "E" e che fosse dunque, esente da ICI.

La censura non è fondata.

2.1. Il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 5, applicando alla materia fiscale il principio sancito, più in generale, dalla L. 24 novembre 1981, n. 689, art. 3, statuisce che, in materia di violazioni tributarie punite con sanzioni amministrative, non è (più) sufficiente la mera volontarietà del comportamento sanzionato, ma è richiesta anche la colpevolezza del contribuente, cui deve potersi rimproverare di avere tenuto un comportamento, se non necessariamente doloso, quanto meno negligente. La norma deve essere tuttavia intesa nel senso della sufficienza dei suddetti estremi (coscienza e volontà), senza che occorra la concreta dimostrazione del dolo o della colpa, atteso che essa pone una presunzione di colpa per l'atto vietato a carico di colui che lo abbia commesso, lasciando a costui

l'onere di provare di aver agito senza colpa (Cass. 22890/2006; Cass. 12331/2003, Cass.10607/2003, Cass.13068/11; Cass. 4171/09, sulla non necessità di un intento fraudolento). Mentre l'esimente della buona fede, rileva solo se l'errore sia inevitabile, occorrendo che l'ignoranza dei presupposti dell'illecito sia incolpevole, cioè non superabile con l'uso della normale diligenza (Cass.10607/03, in tema d'importazione di valuta).

La CTR ha escluso la buona fede della società, motivando sul punto con il richiamo alla sentenza di primo grado: la CTR ha evidenziato "il comportamento scarsamente collaborativo della società che per anni non ha presentato la dichiarazione, non ha pagato l'imposta e neppure richiesto attribuzione della rendita catasta le.....persistendo nel suo atteggiamento anche dopo aver ricevuto gli avvisi di accertamento per annualità pregresse, fornendo al comune, solo dopo reiterati solleciti, la documentazione contabile su cui l'ufficio impositore ha determinato, per l'anno 2001, la base imponibile".

Non può ritenersi che Poste Italiane potesse credere, in buona fede, di godere di un regime impositivo di favore per il solo fatto di continuare a svolgere, pur dopo la trasformazione in società per azioni, il medesimo servizio di pubblico interesse.

Infatti, con la trasformazione dell'Amministrazione delle poste e delle telecomunicazioni prima in ente pubblico economico e successivamente in società per azioni, alla stessa è stata affidata la gestione in termini privatistici ed imprenditoriali del servizio; per ciò solo un imprenditore normalmente diligente non poteva ritenere di continuare a godere di un regime di esenzione.

Tanto più ove si consideri che l'espletamento su concessione del servizio postale universale è stato controbilanciato dalla concessione di svolgimento di una tipica attività bancaria per la raccolta e gestione di risorse finanziarie dei privati ai quali sono offerte dalla ricorrente tutti i servizi tipici dell'attività bancaria.

3. Con il secondo motivo di ricorso Poste Italiane s.p.a. deduce la nullità della sentenza impugnata nella parte in cui non si è pronunciata sul motivo relativo alla illegittimità della irrogazione delle sanzioni per errore di diritto ex art. 6 secondo comma d.lgs 472/1997. Violazione dell'art. 112 c.p.c. in

relazione all'art.360 comma 1 n. 4 c.p.c.

Lamenta che la CTR non avrebbe tenuto alcun conto della incertezza normativa derivante dalla circostanza che nonostante la trasformazione in società per azioni, Poste italiane continuava a svolgere il medesimo servizio di pubblico interesse in regime di concessione e che quindi potesse ritenere vigente l'agevolazione tributaria.

La censura non è fondata.

3.1. In materia di sanzioni l'art. 8 del D. Leg. 546/1992 recita: "la commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce".

A sua volta l'art. 10 terzo comma dello Statuto del contribuente, con parole non del tutto identiche, ribadisce: "le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria". L'art. 6 20 comma del D. Lgs. 472/1997, afferma "non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono"

Questa Corte (cfr. Cass. n. 13076 del 24/06/2015; Cass. n. 4394 del 24/2/2014; Cass. n. 3113 del 12/2/2014; Cass. n. 24670 del 28/11/2007) è ripetutamente intervenuta a definire l'ambito di non debenza delle sanzioni enunciando i seguenti principi di diritto: per "incertezza normativa oggettiva tributaria" deve intendersi la situazione giuridica oggettiva, che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie; l'incertezza normativa oggettiva costituisce una situazione diversa rispetto alla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto come emerge dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6 che distingue in

modo netto le due figure dell'incertezza normativa oggettiva e dell'ignoranza (pur ricollegandovi i medesimi effetti) e perciò l'accertamento di essa è esclusivamente demandata al giudice e non può essere operato dalla amministrazione; l'incertezza normativa oggettiva non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria. Costituisce, quindi, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ossia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso la sua interpretazione (da ultimo Cass. n. 18405 del 12/07/2018).

La Categoria catastale E comprende, tra l'altro, Costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche, Fabbricati destinati all'esercizio pubblico dei culti, stazioni per servizi di trasporto, terrestri, marittimi ed aerei. Nessuno degli edifici pubblici classificati in E è produttivo di reddito.

Un immobile ricade nella categoria E/3 (costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche) se è di proprietà di una pubblica amministrazione o di un ente pubblico che lo utilizza per l'esercizio di una pubblica funzione. È di tutta evidenza che non ricorrea alcun elemento incerto in base al quale il cmp potesse essere classificato in categoria "E", piuttosto che "D".

La CTR non ha omesso la motivazione ma ha motivato sulla mancanza di esimenti che avrebbero potuto escludere le sanzioni, affermando che la società non aveva presentato la dichiarazione, non aveva pagato l'imposta, non aveva richiesto l'attribuzione di rendita, né aveva fornito la documentazione contabile. Tale condotta, la quale manifesta la volontà di non pagare, escluderebbe in radice tanto una situazione di incertezza normativa oggettiva tanto una condizione soggettiva.

3.3. La motivazione omessa o insufficiente è configurabile soltanto qualora dal ragionamento del giudice di merito, come risultante dalla sentenza impugnata, emerga la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione, ovvero quando sia evincibile l'obiettiva carenza, nel complesso della medesima sentenza, del procedimento logico che lo ha indotto, sulla base degli elementi

acquisiti, al suo convincimento, ma non già quando, invece, vi sia difformità rispetto alle attese ed alle deduzioni della parte ricorrente sul valore e sul significato dal primo attribuiti agli elementi delibati, risolvendosi, altrimenti, il motivo di ricorso in un'inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e del convincimento di quest'ultimo tesa all'ottenimento di una nuova pronuncia sul fatto, certamente estranea alla natura ed ai fini del giudizio di cassazione (Cass. 24198/2013).

4. Con il terzo motivo di ricorso Poste Italiane s.p.a. deduce la nullità della sentenza impugnata nella parte in cui non si è pronunciata sul motivo relativo alla illegittimità delle modalità di irrogazione/quantificazione della sanzione per violazione dell'art.7, comma 3 D.lgs 18 dicembre 1997, n.472 relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c..

5. Con il quarto motivo di ricorso Poste Italiane s.p.a. deduce l'illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui ha respinto il motivo relativo alla illegittimità delle sanzioni per indebita applicazione della recidiva. Violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 3 comma 133, lett. F) legge 662/1996; dell'art.7, comma 3 D.lgs 18 dicembre 1997, n.472 e dell'art. 99 c.p. in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c..

Lamenta che la CTR avrebbe contraddittoriamente affermato la legittimità dell'aumento della sanzione per la recidiva nonostante la condotta precedentemente contestata non fosse stata accertata con sentenza passata in giudicato e non fosse stata individuata la persona fisica che aveva posto in essere il comportamento irregolare e non avrebbe motivato sulle modalità di calcolo della sanzione.

5.a. Le censure sono suscettibili di trattazione unitaria. Esse sono fondate nei limiti che si vanno a precisare.

Con il D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito nella legge 24 novembre 2003, n. 326, è stata introdotta la regola della applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie alla sola persona giuridica e non più alla persona fisica autrice o coautrice della violazione (art. 7). La riforma del sistema comporta che il carattere afflittivo delle sanzioni amministrative tributarie non esige più l'applicazione delle stesse soltanto in capo alla persona fisica autrice materiale dell'illecito. In questo

sensu è stata modificata la riforma tributaria del sistema sanzionatorio realizzata col D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 che, accogliendo il modello penalistico di sanzione, aveva optato per l'applicabilità della stessa esclusivamente in capo all'autore materiale dell'illecito (art. 2, comma 2), secondo la impostazione già adottata in sede di riforma delle sanzioni amministrative (legge 6 novembre 1981, n. 689).

5.b. La recidiva in materia tributaria è disciplinata dall'art. 7 comma 3 del D.Lgs. n. 472 del 1997.

La norma, nel testo vigente *ratione temporis*, prevedeva: "La sanzione può essere aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi degli articoli 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all'accertamento. Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità".

Nella specie è incontestato che le medesime violazioni fossero state contestate nei tre anni precedenti e la CTR ha ritenuto sussistere il presupposto per l'applicazione della recidiva nella quantificazione della sanzione 1Cl, senza verificare se le precedenti violazioni fossero state definitivamente accertate o non fossero state oggetto di impugnazione.

5.c. Lo stesso decreto legislativo, all'art. 12, detta le disposizioni in materia di concorso di violazioni e continuazione. Al proposito, l'art. 12, al secondo comma, prevedeva che fosse soggetto al cumulo giuridico delle sanzioni "chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo". La norma ha rimosso il previgente regime del cumulo materiale disponendo l'applicazione della sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio. A differenza dell'art. 81 cpv. c.p., l'art. 12, comunque ispirato alla disciplina penalistica, non prevede la ricorrenza del medesimo disegno tipico della continuazione di reati, privilegiando invece il profilo oggettivo della vicenda. L'interruzione della continuazione (art. 12, sesto comma) preclude l'applicazione del trattamento sanzionatorio di favore

previsto dall'art. 12, comma primo, dal momento in cui l'agente abbia avuto contezza della contestazione relativa alla illiceità del comportamento, ossia quando l'amministrazione si sia attivata per comunicare all'autore le verificate violazioni. Di conseguenza, il soggetto potrà beneficiare del cumulo giuridico per tutte le violazioni antecedenti alla comunicazione, tornando invece operante la separata valutazione per quelle successive.

Il comma 5 dell'art. 12 nel testo vigente *ratione temporis* prevedeva che "Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo.

Se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate".....

5.d. Gli artt. 7 comma 3 e 12 del dlgs n.472/1997 prevedono la compatibilità tra la "recidiva" in materia tributaria e la continuazione.

In particolare tanto il comma 3 dell'art. 7 che il comma 5 dell'art. 12 fanno espressamente riferimento a "violazioni della stessa indole" reiterate nel tempo.

L'astratta compatibilità tra i due istituti impone di valutare il fondamento della recidiva e della continuazione nel sistema tributario (tanto più alla luce della modifica, in vigore dal 1.1.2016 sebbene non applicabile a questo giudizio *ratione temporis*, dell'art. 7 comma 3 del dlgs n.472/1997 operata dal Decreto legislativo del 24/09/2015 n. 158 che ha previsto l'obbligatorietà dell'applicazione della recidiva).

La questione della compatibilità e la contestuale coniugabilità di diversi valori e riferimenti non è dato pretorio, bensì è voluta dalla legge, la quale dunque ha, per criterio interpretativo dogmatico, ben considerato le differenze di struttura ontologica

dei due istituti, ovvero la diversa considerazione dei fatti che essi suppongono.

Il cumulo giuridico rappresenta, infatti, un beneficio che discende dalla sostanziale unitarietà della trasgressione; la recidiva, al contrario, punisce con più rigore chi si ostini a commettere consecutivamente la stessa violazione. A dispetto dell'espressione "stessa indole", usata con disinvoltura dal legislatore all'art. 7 ed all'art. 12, le prospettive dei due istituti sono completamente diverse e non possono essere sovrapposte in maniera acritica.

Ciò trova, del resto, autorevole conferma nella giurisprudenza della Cassazione penale, in parte già richiamata (Cass. 9148/1996; Cass.49658/2014; Cass.21043/2018), secondo cui il trattamento sanzionatorio più mite è giustificato dal minor disvalore sociale associato al reato continuato.

Non appare dirimente, tuttavia, il riferimento al sistema della recidiva penale il quale presuppone, in coerenza con la presunzione di non colpevolezza, un accertamento giudiziale definitivo della responsabilità. Invece l'azione amministrativa per sua natura si fonda sulla presunzione di legittimità del suo atto e su questa la autoritarità e la esecutività immediata del suo agire organizzativo. In altri termini, le due recidive, al di là delle assonanze logiche dovute all'operare in entrambe del rilievo del precedente, sono predisposte a tutela di diverso valore e di distinti riferimenti costituzionali. Essendo la esecutività dell'atto amministrativo sussistente fino a che esso non venga dichiarato invalido o revocato, e dunque i suoi effetti permanenti nel mondo del diritto fino a quel momento, ed essendo invece la condanna del giudice penale pienamente efficace nei suoi riflessi sostanziali solo a giudicato intervenuto.

5.e. Notevoli difficoltà derivano all'interprete, come si è visto dall'utilizzo dell'espressione "stessa indole" sia in tema di recidiva, sia in tema di violazione ultrannuale.

Il comma 3 dell'art. 7, infatti, presenta un'importante differenza rispetto alle norme previgenti sulla recidiva, rispettivamente contenute nell'art. 54, comma 2, del DPR 600/1973 e nell'art. 49, comma 2, del DPR 633/1972: mentre queste ultime configuravano la recidiva nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, fosse incorso in un'altra violazione della stessa

indole, per la quale fosse stata inflitta la pena pecuniaria, la nuova norma sembra prescindere dall'intervento di una contestazione o irrogazione tra la prima violazione e le successive.

Ciò assume rilievo ai fini della compatibilità tra recidiva e cumulo giuridico delle sanzioni: se infatti la recidiva non necessitasse di una precedente irrogazione definitiva di sanzioni, essa non sarebbe mai applicabile unitamente alla continuazione la quale, viceversa, è interrotta dalla punizione delle violazioni pregresse.

Se, pertanto, si individuasse il fondamento della recidiva nella reiterazione di una violazione, contestata ma non definitivamente accertata, la compatibilità tra i due istituti non potrebbe essere ritenuta. Lo escluderebbe l'unificazione dovuta al vincolo della continuazione cui sono soggette violazioni

della stessa indole commesse in periodi di imposta diversi. L'incompatibilità tra tali istituti sarebbe determinata dalle loro differenti strutture logiche. Infatti l'unicità delle violazioni della stessa indole si contrappone, in via di principio alla pluralità di violazioni che fungono da presupposto della recidiva.

Se invece si afferma, come ritiene questo Collegio che la recidiva si fonda sulla sussistenza di un precedente accertamento definitivo la preclusione costituita dall'inserimento nella vicenda della continuazione viene meno: il soggetto può ben aver commesso più violazioni della stessa indole ed è in tal caso possibile tener conto contemporaneamente delle valutazioni operate dal legislatore corrispondenti alla continuazione e alla recidiva.

Il compimento di un'altra violazione incarnante il superamento di quel momento di valore rappresentato dall'accertamento giudiziale della violazione (o della definitività della stessa per mancata impugnazione) potrà coniugarsi col disvalore proprio della perpetrazione di una ripetuta condotta di violazioni della stessa indole.

Consegue che, per giustificare la recidiva, nel sistema delineato dall'art. 7 comma 3 e dall'art. 12 comma 5 del d.lgs 472/92 è necessario, quanto alla azione amministrativa e dunque al rilievo fiscale, che la violazione sia stata definitivamente accertata dal

Giudice Tributario, ovvero sia divenuta definitiva per la mancata impugnazione della contestazione della violazione.

5.f. Quanto alla misura della sanzione base la CTR ha, invece correttamente ed adeguatamente motivato esaminando il comportamento di Poste Italiane s.p.a. come già evidenziato definito "scarsamente collaborativo" in considerazione del fatto che "la società per anni non ha presentato la dichiarazione, non ha pagato l'imposta e neppure richiesto attribuzione della rendita catasta le.....persistendo nel suo atteggiamento anche dopo aver ricevuto gli avvisi di accertamento per annualità pregresse" ed ha ritenuto "la fondatezza delle sanzioni così come irrogate".

5.g. Il terzo e il quarto motivo del ricorso principale devono essere, conseguentemente accolti nei limiti precisati e affermato il seguente principio di diritto: la recidiva di cui all' art 7 comma 3 dlgs del D LGS n. 472 del 1997 può essere applicata quando le violazioni antecedenti quella della cui sanzione si controverte risultano definitivamente accertate dal giudice tributario o siano divenute definitive per mancata impugnazione della contestazione della violazione.

6. Con il quinto motivo di ricorso Poste Italiane deduce la nullità della sentenza impugnata nella parte in cui non si è pronunciata sul motivo relativo alla illegittimità delle modalità di irrogazione della sanzione per mancata applicazione dell'istituto della continuazione. Violazione dell'art.112 c.p.c. in relazione all'art.360 comma 1 n.4

La censura è fondata.

La CTR non si è pronunciata sulla applicazione della continuazione, sebbene richiesta sin dal ricorso introduttivo.

Questa Corte dopo avere riconosciuto l'applicabilità all'ICI della disciplina del cumulo giuridico obbligatorio (Cass. n.19650/2008), ha espressamente affermato che: "In tema di sanzioni amministrative per violazioni tributarie, il principio della continuazione, sancito dall'art.12, comma 5, del D.Lgs 18 dicembre 1997 n. 472, secondo il quale quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata della metà al triplo, è applicabile anche all'ICI" (Cass. n. 26077/2015; Cass.

n.3265/2012; Cass. n. 15554/2009) ed ha, pure, chiarito che la richiesta di applicazione del regime del cumulo giuridico delle sanzioni di cui all'art.12 citato, può essere riproposta anche in sede di legittimità (Cass.27085/2016; Cass. n. 26457/2014, n.28354/2005).

La sentenza va conseguentemente cassata in relazione ai motivi accolti.

ANCORA IN TEMA DI “FRODI CAROSELLO”

IVA ED OPERAZIONI INESISTENTI: RIPARTIZIONE DELL'ONERE DELLA PROVA

Ord. n. 13338 del 17 maggio 2019

(emessa il 17 dicembre 2018) della Corte Cass., Sez. V Trib. - Pres. Virgilio Rel. Triscari

Il fallimento della contribuente (comunicato con atto depositato il 16 novembre 2018), intervenuto in data successiva alla pronuncia del giudice del gravame, non comporta l'interruzione del presente giudizio; questa Corte (Cass. civ. Sez. V, 28 settembre 2016, n. 19119) ha costantemente affermato che, nel giudizio di cassazione, l'intervenuta modifica dell'art. 43 della legge fallimentare, per effetto dell'art. 41, del decreto legislativo 9 gennaio 2006, n. 5 (ora art. 143 del d. legs. 14/2019) nella parte in cui dispone 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. civ., n. 21153/10; Cass. civ., n. 17450/13; Cass. civ., n. 24635/15);

1. Sui motivi di ricorso principale i motivi, che possono essere esaminati unitamente, sono infondati;

dall'esame del contenuto degli avvisi di accertamento, riprodotti nel ricorso, si evince che la contestazione operata nei confronti della contribuente riguardava la ritenuta esistenza di una frode carousel, caratterizzata sia dall'inesistenza oggettiva delle

operazioni di acquisto da parte della medesima dalla Coming s.r.l., che dalla inesistenza soggettiva dei soggetti a monte dell'operazione;

in particolare, era stato evidenziato che la suddetta Coming s.r.l., nonché i soggetti (Confezioni Carol s.r.l., ditta individuale Sauron, Aslek s.l.) che, a propria volta, avevano rifornito quest'ultima società, erano mere cartiera, in quanto solo formalmente esistenti; la questione, pertanto, dell'onere della prova, prospettato con il presente motivo di ricorso, va inquadrato alla luce dell'orientamento espresso da questa Corte;

in particolare, si è precisato (Cass. civ., 20 aprile 2018, n. 9851) che il diniego del diritto di detrazione segna un'eccezione al principio di neutralità dell'Iva che tale diritto costituisce: incombe, dunque, in primo luogo, sull'Amministrazione finanziaria provare che, a fronte dell'esibizione del titolo, difettano le condizioni, oggettive e soggettive, per la detrazione; una volta raggiunta questa prova, spetterà al contribuente fornire la prova contraria, ossia di aver svolto le trattative in buona fede, ritenendo incolpevolmente che le merci acquistate fossero effettivamente rifornite dalla società cedente;

nel caso di operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti, quale quelle in esame, è quindi onere dell'amministrazione finanziaria fornire, anche in via presuntiva, la prova che le operazioni non erano state realizzate e che, sotto il profilo soggettivo, il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente, con l'emissione della relativa fattura, aveva evaso l'imposta o partecipato a una frode, e cioè che il contribuente disponeva di indizi idonei ad avvalorare un tale dubbio ovvero, con espressione efficace, T'a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente" (Corte di Giustizia 6 dicembre 2012, Bonik, C-285/11; Corte di Giustizia, Ppuh, C-277/14, par. 50);

va precisato, in questo contesto, che la prova che l'amministrazione è tenuta a fornire può anche essere offerta mediante attendibili indizi idonei ad integrare una presunzione semplice e, dunque, non occorre la prova "certa" e incontrovertibile di ogni operazione e dettaglio: quindi, l'ufficio

finanziario può assolvere al suo onere probatorio anche mediante presunzioni;

ciò posto, il giudice del gravame, con la pronuncia in esame, ha escluso che l'ufficio finanziario avesse assolto al proprio onere di prova, avendo ritenuto non provato che le merci non erano state trasportate e la sussistenza di operazioni fraudolente a monte dell'operazione finale;

preme evidenziare che, in tal modo, non ha escluso che l'ufficio finanziario non potesse fornire la prova anche in via presuntiva, ma

ha ritenuto che gli elementi forniti non consentissero di pervenire alla valutazione della legittimità della pretesa;

è quindi sulla non sufficienza degli elementi di prova, anche presuntivi, forniti dall'amministrazione finanziaria, che il giudice del gravame ha ritenuto che fosse priva di riscontri l'ipotizzata esistenza della operazione fraudolenta in esame, senza alcuna alterazione del regime sulla prova, nella materia in esame, sopra delineata;

quanto sopra precisato ha riflessi anche con riferimento al secondo motivo di censura, relativo alla irrilevanza della prova dei pagamenti;

è vero che, di per sé, come precisato da questa Corte con la pronuncia sopra citata, nella individuazione dell'onere di prova gravante sul contribuente, è priva di rilievo tanto la prova sulla regolarità formale delle scritture, quanto quella sulle evidenze contabili dei pagamenti essendo circostanze già insite nella stessa nozione di operazione soggettivamente inesistente (e relative a dati e documenti facilmente falsificabili);

tuttavia, tenuto conto del complessivo contenuto motivazionale della pronuncia in esame, il profilo relativo ai pagamenti è stato inserito nell'ambito di una valutazione degli elementi di prova a disposizione relative alla dimostrazione della effettività delle operazioni contestate, avendo affermato, sul punto che dalla documentazione depositata emerge in modo non equivoco che i trasporti delle merci sono stati effettivamente effettuati, come dimostrato anche dai pedaggi e che i vari pagamenti sono stati

disposti a ricevuti a mezzo bonifici bancari;

la censura in esame, quindi, attiene A- solo profilo del contenuto motivazionale della sentenza, che non inficia, sotto il profilo formale, la complessiva valutazione operata dal giudice, sulla base della documentazione a disposizione, circa la effettiva esistenza dell'operazione di acquisto delle merci;

1.4. Con il terzo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5), cod. proc. civ., per insufficienza della motivazione sul fatto, decisivo e controverso, in ordine alla esistenza delle cessioni di merci compiute dalla Coming s.r.l. alla contribuente e delle successive cessioni dalla contribuente alla Aslek, società spagnola ritenuta fittizia;

il motivo è fondato;

in ordine alla questione relativa alla inesistenza oggettiva delle operazioni, il giudice del gravame si limita ad affermare che dalla documentazione depositata emerge in modo non equivoco che i trasporti delle merci sono stati effettivamente effettuati - come dimostrato anche dai pedaggi - e che i vari pagamenti sono stati disposti e ricevuti a mezzo bonifici bancari; successivamente, inoltre, afferma che correttamente i primi giudici hanno ritenuta provata l'esistenza del cliente spagnolo da identificarsi nella Aslek import-export s.l.; infine, precisa che con i documenti depositati la contribuente ha in definitiva provato che reali e concrete risultano le operazioni commerciali poste in essere;

in primo, luogo, va rilevato che il giudice del gravame, nel suo percorso motivazionale, deduce la esistenza delle operazioni sulla base della documentazione depositata, ma tale fonte di convincimento non viene precisata nei suoi specifici contenuti, non avendo fatto alcuna indicazione di quale documento in concreto ha ritenuto di dovere utilizzare per addivenire alla valutazione finale;

in questo contesto, va osservato che la effettività dei trasporti delle merci aveva una significativa rilevanza ai fini della valutazione della oggettiva sussistenza delle operazioni, in quanto, logicamente, costituiva un elemento presuntivo utilizzato dalla ricorrente per dare prova della propria tesi circa il fatto che le merci non erano mai state trasferite dalla cedente

Coming s.r.l. alla contribuente e da questa, secondo un percorso circolare, nuovamente alla Aslek s.l. (già, a sua volta, cedente della medesima merce);

con il presente motivo di ricorso parte ricorrente evidenzia una serie di elementi non tenuti in considerazione dal giudice del gravame, ed allo stesso prospettati in sede di giudizio di appello, e che hanno, effettivamente, una valenza decisiva ai fini della verifica della inesistenza oggettiva delle operazioni, in particolare: la modifica della data riportata nei cronotachigrafi per farla diventare compatibile con quella della data di presa in carico delle merci, risultante dai documenti di trasporto internazionali (CMR); la non corrispondenza della data di presa in carico risultante dai suddetti documenti; la mancata specifica indicazione dei documenti da cui evincere che i pedaggi erano stati pagati; la circostanza che in taluni casi la merce risultava, dai documenti di trasporto, presa in carico in Italia da automezzi che, invece, risultavano essere, a tale data, in Francia o Spagna; un automezzo utilizzato per effettuare trasporti dal 2001 risultava acquisito solo nel 2003; diversi documenti di trasporto esibiti non risultavano ricollegabili a cessioni fatte dalla contribuente alla società spagnola Aslek;

effettivamente, di tali circostanze, dedotte e documentate dalla ricorrente nel giudizio di appello, la pronuncia in esame non tiene in alcun modo conto, limitandosi, come detto, ad affermare, genericamente, che l'effettività dei trasporti trovava fondamento sulla documentazione depositata, senza alcuna ulteriore specificazione, di modo che non risulta che, nella valutazione del complesso degli elementi di prova proposti dalle parti, il giudizio finale espresso dal giudice del gravame è stato reso a seguito di una debita selezione degli elementi di prova dedotti dalle parti, escludendo quelli offerti dalla ricorrente e dando rilevanza, invece, a quelli prodotti dalla contribuente;

d'altro lato, rispetto alla rilevata insufficiente motivazione sui fatti sopra indicati, non può ritenersi che l'affermazione che risultano provati i pagamenti possa sorreggere la medesima motivazione, posto che, come già rilevato, è priva di rilievo la prova dei pagamenti, essendo circostanza che, di per sé, non prova che le operazioni siano state effettivamente eseguite, tanto più ove inserite, come nel caso di specie, in una complessiva operazione di inesistenza oggettiva e soggettiva;

in secondo luogo, anche la questione relativa all'esistenza o meno della società Aslek s.l. e della esecuzione delle operazioni nei confronti della diversa società Aslek import-export s.l., non risulta sufficientemente argomentata dalla motivazione della pronuncia in esame, posto che la stessa si limita ad affermare che correttamente i primi giudici hanno ritenuto provata l'esistenza del cliente spagnolo da identificarsi nella Aslek import-export sl.;

la pronuncia in esame, sul punto, ha fatto un mero richiamo alle considerazioni espresse dal giudice di primo grado, senza, tuttavia, riproporre un autonomo procedimento valutativo che consenta di ritenere che sia stato reso evincibile dalla motivazione il percorso logico giuridico seguito per addivenire alla valutazione finale;

con il quarto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5), cod. proc. civ., per omessa o insufficiente motivazione su un fatto decisivo e controverso per il giudizio, in particolare sulla natura soggettivamente ed oggettivamente inesistente delle operazioni realizzate, sussistendo elementi presuntivi sulla cui base ritenere che, a monte dell'operazione di acquisto di merci da parte della contribuente, le stesse, apparentemente in origine cedute dalla Aslek s.l. a varie ditte (Caro] s.r.l. e ditta Sauron), e da queste alla Coming s.r.l. e poi alla contribuente, successivamente erano state riacquistate, anche in questo caso apparentemente, dalla medesima società Aslek s.l. o Aslek import-export s.l., in un contesto in cui tutte le suddette società erano risultate fittizie ed in cui la Coming s.r.l., seppure formalmente regolare, risultava esistere solo al fine di assicurare la concreta realizzazione dell'operazione fraudolenta in esame;

il motivo è fondato;

va evidenziato, in particolare, che la questione di fondo della controversia in esame, tenuto conto del contenuto degli avvisi di accertamento riprodotti dalla ricorrente, riguardava la esistenza di operazioni fraudolente caratterizzate dalla costituzione di plurime società cartiere, a monte dell'operazione finale di acquisto delle merci da parte della contribuente, e dalla inesistenza della operazione di acquisto delle medesime da parte della contribuente; pertanto, la pretesa dell'amministrazione finanziaria aveva a suo fondamento la ritenuta inesistenza

oggettiva e soggettiva delle operazioni di cui alle fatture;

in questo contesto, con riferimento al profilo relativo alla inesistenza soggettiva delle operazioni, la pronuncia in esame si limita ad affermare che le contestazioni formulate dall'ufficio risultano semplici ipotesi di supposte fraudolenti transazioni a catena, ma non risultano supportate da validi elementi probatori, e, inoltre, che poco pertinenti risultano i riferimenti a ditte j cui la s.r.l. Freesport mai ha avuto contatti;

il suddetto contenuto motivazionale si rivela, tenuto conto della questione su cui il giudice del gravame era tenuto a decidere, del tutto privo di indicazione delle ragioni logico-giuridiche seguite al fine di addivenire alla considerazione della non idoneità delle prove offerte dall'ufficio per sostenere la pretesa fatta valere nei confronti della contribuente;

in particolare, non si dà conto delle indicazioni fornite dall'amministrazione finanziaria in ordine alla natura di società cartiera dei soggetti sopra indicati nonché della peculiarità della circostanza che la medesima società, la Aslek s.l. (o Asiek import-export s.l.), aveva prima ceduto la merce e poi nuovamente acquistata, sicché la motivazione della sentenza in esame risulta non sufficientemente motivata sul punto in esame;

1.5. Conclusioni

In conclusione, il primo e secondo motivo sono infondati, vanno accolti il terzo e quarto motivo.

2. Sul motivo di ricorso incidentale della controricorrente

2.1. Con l'unico motivo di ricorso incidentale la controricorrente censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5), cod. proc. civ., per omessa pronuncia su un fatto decisivo e controverso per il giudizio, non avendo il giudice del gravame pronunciato sulla domanda di illegittimità dell'irrogazione delle sanzioni relative agli avvisi di accertamento impugnati, atteso che la stessa aveva presentato tempestiva dichiarazione integrativa, ai sensi dell'art. 9 della legge 289/2002, sicché, ai sensi del comma 10, lett. b), del medesimo articolo, doveva comunque essere dichiarata l'estinzione delle sanzioni;

il motivo di ricorso incidentale in esame è inammissibile, in

quanto, anche se qualificato come condizionato, presuppone la soccombenza e non può, quindi, essere proposto dalla parte che sia risultata, come nel presente caso, completamente vittoriosa nel giudizio di appello; quest'ultima, del resto, non ha l'onere di riproporre le domande e le eccezioni non accolte o non esaminate dal giudice d'appello, poichè l'eventuale accoglimento del ricorso principale comporta la possibilità che dette domande o eccezioni vengano riesaminate in sede di giudizio di rinvio;

3. Conclusioni

Per quanto sopra esposto, vanno accolti il terzo e quarto motivo di ricorso principale, rigettati il primo e il secondo, dichiarato inammissibile il ricorso incidentale, con cassazione della sentenza sui motivi accolti e rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il terzo e quarto motivo di ricorso, rigettati il primo e secondo motivo di ricorso principale e dichiarato inammissibile il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata sui motivi accolti

IVA ED OPERAZIONI INESISTENTI: RIPARTIZIONE DELL'ONERE DELLA PROVA

Ord. n. 13340 del 17 maggio 2019

(emessa il 17 dicembre 2018) della Corte Cass., Sez. V Trib. - Pres. Virgilio Rel. Triscari

ai fini della legittima detrazione dell'Iva, punto di partenza è l'esistenza di una fattura che sia conforme ai requisiti di forma e contenuto richiesti dalla vigente disciplina (d.P.R. n. 633/1972, art. 21 e, con riguardo al diritto unionale, art. 22, par. 3, della

Sesta direttiva): essa, in quanto tale, fa presumere la verità di quanto ivi rappresentato, sicchè costituisce titolo per il contribuente ai fini del diritto alla detrazione dell'Iva;

in questo contesto, l'art. 168, lett. a), della Direttiva 2006/112, puntualizza le condizioni sostanziali per beneficiare di tale diritto: occorre, da un lato, che l'interessato sia un soggetto passivo ai sensi di tale direttiva e, dall'altro, che i beni o servizi invocati a base di tale diritto siano utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta e, a monte, che detti beni o servizi siano forniti da un altro soggetto passivo (v. tra le tante Corte di Giustizia 6 settembre 2012, Toth, C-324/11; Corte di Giustizia 22 ottobre 2015, Ppuh, C-277/14; Corte di Giustizia 19 ottobre 2017, SC Paper Consult, C-101/16);

pertanto, la falsità della fattura, circostanza non posta in discussione nella presente fattispecie, è idonea ad escludere la riconoscibilità del diritto di detrazione;

in particolare, nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, in cui le operazioni sono state rese al destinatario, che le ha effettivamente ricevute, da un soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o la prestazione rappresentata nella fattura l'Iva non è, in linea di principio, detraibile, perchè versata ad un soggetto non legittimato alla rivalsa, nè assoggettato all'obbligo di pagamento dell'imposta, per cui non entrano nel conteggio del dare ed avere ai fini Iva le fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate, in quanto tali fatture

riguardano operazioni, per quanto lo riguarda, inesistenti, senza che rilevi che le stesse fatture costituiscano la "copertura" di prestazioni acquisite da altri soggetti (v. Cass. civ., 7 ottobre 2015, n. 20060);

è, quindi, sulla base di quanto sopra evidenziato che, correttamente, il giudice del gravame ha ritenuto che era legittima la pretesa fatta valere dall'amministrazione finanziaria nei confronti della contribuente, non riconoscendo il diritto alla detrazione per la ritenuta realizzazione di operazioni soggettivamente inesistenti;

con riferimento al secondo profilo, va osservato, come già detto,

che il giudice del gravame ha espresso una propria valutazione in ordine alla mancanza di buona fede della società contribuente;

vanno, a questo punto, fatte due considerazioni:

in primo luogo, parte ricorrente non censura espressamente la parte motivazionale della sentenza con cui si è ritenuta non sussistente la buona fede della società contribuente, ma si limita a evidenziare che, nei precedenti atti difensivi e documenti prodotti, aveva evidenziato circostanze che avrebbero dovuto condurre il giudice del gravame ad escludere la consapevolezza della medesima società all'operazione fraudolenta posta in essere;

si tratta, tuttavia, di circostanze che, eventualmente, avrebbero dovuto essere prospettate quali ragioni di censura per vizio motivazionale della sentenza, ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5), cod. proc. civ., avendo, sul punto, la pronuncia censurata valutato gli elementi a disposizione e ritenuto di dovere escludere la buona fede della contribuente;

in secondo luogo, il motivo di ricorso in esame non ha prospettato una eventuale violazione del riparto dell'onere probatorio di cui all'art. 2697 cod. civ., profilo sul quale questa Corte (Cass. civ., 20 aprile 2018 n. 9851) ha chiarito, nella materia in esame, quali siano gli oneri di prova gravanti sull'amministrazione finanziaria e sul contribuente sotto il profilo della sussistenza delle condizioni soggettive per il non riconoscimento del diritto alla detrazione;

questo profilo, pertanto, non è stato coltivato dalla ricorrente con il presente motivo di censura e, proprio alla luce di tale considerazione, non può darsi rilievo a quanto esposto nella memoria ove, nel richiamare la giurisprudenza unionale e interna sul punto, viene prospettata la questione del mancato assolvimento dell'onere probatorio gravante sull'amministrazione finanziaria, dovendo dimostrare che la contribuente sapesse che i fornitori non avevano provveduto al versamento dell'Iva;

con il terzo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 109 (già art. 75) del d.P.R. n. 917/1986,

per avere, implicitamente, rigettato il motivo di ricorso relativo di diritto alla deducibilità dei costi;

il motivo è fondato;

questa Corte ha precisato che, ai fini delle imposte sui redditi, a norma della legge 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4 bis, nella formulazione introdotta con il decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, comma 1, (convertito con la L. 26 aprile 2012, n. 44), l'acquirente dei beni può dedurre i costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti (non utilizzati direttamente per commettere il reato) anche per l'ipotesi in cui sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi che, a norma del Testo Unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità;

la nuova normativa, invero, espressamente applicabile (cit. decreto-legge n. 16 del 2012, ex art. 8, comma 3) ove più favorevole, anche per atti, fatti o attività poste in essere prima dell'entrata in vigore dello stesso comma 1 (Cass. 24426/2013; 10167/2012; 3258/2013), comporta che non è più sufficiente, per ritenere indeducibili, ai fini delle imposte dirette, i costi di dette operazioni, il coinvolgimento (anche consapevole) dell'acquirente in operazioni fatturate da soggetto diverso dall'effettivo venditore, ferma restando, tuttavia (come detto), la verifica della concreta deducibilità dei costi stessi in relazione ai requisiti generali di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità;

la pronuncia censurata, quindi, non avendo riconosciuto il diritto alla deduzione dei costi, non è in linea con lo ius superveniens sopra indicato, sicché deve trovare accoglimento il motivo di censura in esame, con conseguente necessità, in sede di giudizio di rinvio, di accertamento della concreta deducibilità dei costi;

PROCESSO TRIBUTARIO E DISCONOSCIMENTO DELLE SCRITTURE PRIVATE

Ord. n. 13333 del 17 maggio 2019

(emessa il 15 novembre 2018) della Corte Cass., Sez. V Trib. - Pres. Virgilio Rel. Antezza

2. Con il motivo n. 1, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., si deduce vizio di ultrapetizione (112 c.p.c.) per aver la CTR, in assenza di impugnazione sul punto, pronunciato in merito al disconoscimento delle firme apposte per girata sugli assegni da V. M. (legale rappresentante di M. M. s.n.c.), effettuato dal difensore in primo grado ed in sede di udienza di trattazione.

La Commissione ha in particolare ritenuto quella di cui innanzi «questione di diritto posta dalla ricorrente a sostegno del ricorso di 1° grado, da intendersi implicitamente richiamata con la proposizione dell'appello».

2.1 Il motivo in esame è fondato.

Occorre premettere, come già chiarito da Cass. sez. 5, 31/03/2011, n. 7355, Rv. 617445-01, che nel processo tributario, in forza del rinvio operato alle norme del c.p.c. (dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546), trova applicazione l'istituto del disconoscimento delle scritture private (artt. 214 e ss. c.p.c.). Ne consegue che, in presenza del disconoscimento della firma (nella specie, proprio come nel caso che ci occupa, di una firma per girata apposto su un assegno bancario), il giudice ha l'obbligo di accertare l'autenticità delle sottoscrizioni, essendogli altrimenti precluso tenerne conto ai fini della decisione, e a tale accertamento procede ove ricorrano le medesime condizioni che il codice di rito prescrive per l'eseribilità della procedura di verifica nonché, in caso positivo, con l'esercizio dei poteri istruttori e nei limiti delle disposizioni speciali dettate per il processo tributario (in senso sostanzialmente conforme anche le precedenti: Cass. sez. 5, 20/03/2006, n. 6184, Rv. 590960-01; Cass. sez. 5, 06/02/2001, n. 2483, Rv. 586835-01; Cass. sez. 1, 02/02/2006, n. 2332, Rv. 588144-01, circa il disconoscimento della firma di traenza sull'assegno bancario).

2.2. Deve aggiungersi che quanto innanzi necessita peraltro di coordinamento con la peculiare struttura del processo tributario, sempre attivato dal contribuente e con ricorso avente ad oggetto atto impositivo. Rileva quindi la circostanza per la quale, come nella specie, la scrittura privata (cui è apposta la firma per girata in oggetto) sia acquisita in sede di accertamento e con PVC notificato al contribuente (poi ricorrente) che abbia impugnato un avviso di accertamento fondante proprio sul detto

PVC e, quindi, sulla detta scrittura privata. In tal caso, pertanto, la tempestività del disconoscimento deve valutarsi con riferimento alla proposizione del ricorso con il quale il ricorrente impugna l'atto impositivo fondante sulla scrittura privata contro di lui utilizzata.

Dagli atti processuali, la cui valutazione non è preclusa a questa Corte essendo prospettato un error in procedendo (trascritti oltre che riportati per ragioni di autosufficienza nel ricorso), emerge il dedotto vizio, non avendo con il ricorso introduttivo di primo grado il contribuente effettuato il disconoscimento di sottoscrizione (ma solo genericamente disconoscendo tutta la documentazione reperita dalla Guardia di finanza in assenza del ricorrente e quindi, a detta del contribuente, in violazione del principio del contraddittorio).

Il disconoscimento di cui innanzi, peraltro, non è avvenuto neanche successivamente alla costituzione in giudizio dell'A.E. ed in occasione del deposito di memorie (per l'udienza del 3 dicembre 2009) ma solo, tardivamente, in sede di udienza di trattazione. La detta tardività implica che le sottoscrizioni per girate apposte sulle dette scritture private sono state correttamente date per riconosciute dalla CTP (che le ha valutate ai fini della decisione), in assenza di specifico e formale disconoscimento ex artt. 214, 215 e 216 c.p.c. (per la qualificazione in termini di scritture private degli assegni bancari si vedano, anche: Cass. sez. 1, 02/02/2006, n. 2332, Rv. 588144-01, e Cass. sez. 5, 31/03/2011, n. 7355, Rv. 617445-01)

A quanto detto circa l'assenza di disconoscimento deve aggiungersi, quale ulteriore ragione fondante l'accoglimento del ricorso, che, comunque, il ritenuto riconoscimento delle sottoscrizioni da parte del Giudice di primo grado (in assenza di procedimento di verifica) non è stato fatto oggetto di motivo di impugnazione, come emerge dall'atto d'appello (per ragioni di autosufficienza riportato nel ricorso), oltre che dalla stessa sentenza oggetto di attuale impugnazione (che ne riproduce il contenuto).

3. Il motivo n. 2 è «complesso» (o «misto»).

Con esso si deduce, ex art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., omessa o insufficiente motivazione su fatto controverso e decisivo, costituito dai rapporti commerciali in violazione della normativa fiscale intercorsi tra MOSCHETTA MODE s.n.c. e Tagliente s.r.l. e tra la prima società e l'imprenditore Troia Pietro.

In relazione all'art. 360, comma 1, n.3, c.p.c., si deduce altresì violazione di legge ed in particolare dell'art. 39, comma 1, lett. c) del (d.P.R. n. 600 del 1973. Tale ultima violazione, in realtà è sostanzialmente dedotta quale conseguenza del vizio di ultrapetizione dedotto con il motivo n 1 e del vizio di motivazione di cui al medesimo motivo n 2, restando pertanto assorbita dalle decisioni circa i detti vizi.

3.1. Il dedotto vizio motivazionale, per come prospettato, è fondato.

La statuizione di secondo grado, difatti, si è fondata non solo sulla non corretta mancata valutazione a fini probatori di assegni (in ragione della errata considerazione del loro disconoscimento) ma anche sull'assunto per il quale l'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dedotte dall'Ufficio ex art. 39, comma 1, lettera c) del d.P.R. n. 600 del 1973, non risulterebbero in modo certo e diretto dagli atti del giudizio. Ciò, come ha motivato contraddittoriamente ed in maniera illogica la CTR, in ragione della mancanza di un controllo incrociato a carico di M. M. s.n.c., invece effettuato, tanto che la stessa Commissione regionale, al punto successivo, ha evidenziato l'infruttuosità del controllo incrociato effettuato nei confronti del contribuente e di Tagliente s.r.l.

Il Giudice di secondo grado ha altresì argomentato dalla mancata acquisizione delle fatture di acquisto dei capi di abbigliamento dalla contribuente ad opera di Troia Pietro e dell'inesistenza, nelle registrazioni contabili del 2003 di Tagliente s.r.l., di fatture emesse nei confronti del contribuente, senza confrontarsi, però, con la contestata operazione effettuata proprio in violazione della normativa fiscale oltre che con le dichiarazioni rese in sede di accertamento da Troia Pietro, peraltro anche contra se (per il valore probatorio del PVC, anche con riferimento alle dichiarazioni in esso raccolte dalle parti o da terzi, si veda anche Cass. sez. 5, 24/11/2017, n. 28060, Rv. 646225-02, e la successiva conforme Cass. sez. 5, 05/10/2018, n. 24461, Rv. 651211-01).

4. In conclusione i due motivi di ricorso devono essere accolti, con conseguente cassazione, nei limiti dei motivi accolti, della sentenza impugnata e rinvio

DATI CATASTALI ED APPLICAZIONE DELL'ICI

Sent. n. 13794 del 22 maggio 2019

(emessa il 12 aprile 2019) della Corte Cass., Sez. V T - Pres. De Masi
Rel. Caprioli

occorre ricordare che in tema di imposta comunale sugli immobili ICI, la base imponibile è individuata dall'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992 mediante una stretta ed imprescindibile relazione tra iscrizione (o necessaria iscrivibilità) in catasto di una unità immobiliare e rendita vigente al primo gennaio dell'anno di imposizione, sicché i dati del singolo fabbricato, quali risultanti dal catasto, costituiscono un fatto oggettivo, ai fini dell'assoggettamento all'imposta e della determinazione del "quantum" dovuto, non contestabile, neppure in via incidentale, da nessuna delle parti (comune e contribuente) del rapporto obbligatorio concernente l'imposta, fatta salva la facoltà del contribuente di chiedere la modifica (eventualmente in via di autotutela), ovvero di impugnare (in sede giurisdizionale) l'atto di accatastamento e/o

di attribuzione della rendita, con naturale ripercussione (ed effetto vincolante per le parti del rapporto ICI) sul provvedimento definitivo.

Ed ancora nella medesima prospettiva è stato affermato che in tema di ICI, la regola generale ricavabile dal D.Lgs. 30 dicembre 1997, n. 504, art. 5, comma 2, secondo la quale le risultanze catastali divenute definitive per mancata impugnazione hanno efficacia a decorrere dall'anno d'imposta successivo a quello nel corso del quale sono state annotate negli atti catastali (cosiddetta messa in atti), patisce eccezione per la sola ipotesi in cui le variazioni costituiscano correzioni di errori materiali di fatto (come tali riconosciuti dalla stessa Amministrazione) incorsi nel classamento che sostituiscono; ovvero conseguano a modificazioni della consistenza o della destinazione dell'immobile denunciate dallo stesso contribuente, dovendo allora esse trovare applicazione dalla data della denuncia (Cass. n. 13018/2012; Cass 2017/nr 11844).

Eccezioni queste ultime che non ricorrono come si è detto nel caso di specie. La conseguenza di tale ragionamento è che non è configurabile alcun indebito prima della presentazione dell'istanza di rettifica a prescindere dalle ragioni che la possono aver determinato (per mera dimenticanza del contribuente) e della conoscenza dello stato di fatto da parte dell'Amministrazione Comunale peraltro contestata dalla contro ricorrente.

Il ricorso va rigettato.

AREE GRAVATE DA SERVITU' DI USO PUBBLICO ED APPLICAZIONE DELL'ICI

Sent. n. 13795 del 22 maggio 2019

(emessa il 12 aprile 2019) della Corte Cass., Sez. V T - Pres. De Masi
Rel. Mondini

Con il ricorso proposto per la cassazione della sentenza emessa dalla commissione tributaria regionale della Lombardia in data 28 ottobre 2014, con n.5583, la srl Manzi investe la Corte della questione della debenza dell'Ici su aree gravate di servitù di uso pubblico (nella specie: aree in proprietà, pro quota, di essa ricorrente e su cui, per contratto con il Comune di Curno, è stata costituita una servitù di uso pubblico).

La commissione ha deciso per la debenza dell'imposta pretesa dal Comune

1. La sentenza oggetto di impugnazione resiste alle censure della ricorrente.

2. La servitù di uso pubblico è definibile come diritto di uso di beni privati da parte di una collettività di persone non individuate. Tale diritto è diverso dalla servitù come definita dall'art. 1027 c.c. ("peso imposto su un fondo a vantaggio di altro fondo appartenente a diverso proprietario") per l'assorbente ragione che difetta il requisito della predialità (manca infatti un fondo dominante). Di qui la necessità di correggere la motivazione della sentenza impugnata.

3. La c.d. servitù di uso pubblico è uno ius in re aliena di natura reale e pubblicistica, determinativo dell'impossibilità per il proprietario del fondo asservito di opporsi al relativo uso da parte dei componenti la collettività, riconducibile ad una autonoma categoria di diritti reali parziari, con base normativa rinvenibile nella seconda parte dell'art.825 c.c. (Diritti demaniali su beni altrui. 1. Sono parimenti soggetti al regime del demanio pubblico i diritti reali che spettano allo Stato, alle province e ai comuni su beni appartenenti ad altri soggetti, quando i diritti stessi sono costituiti per l'utilità di alcuno dei beni indicati dagli articoli precedenti o per il conseguimento di fini di pubblico interesse corrispondenti a quelli a cui servono i beni medesimi), la cui titolarità spetta all'ente pubblico non in quanto tale ma in quanto ente esponenziale della collettività utilizzatrice. Va peraltro notato che il proprietario, sebbene non più uti dominus e in via esclusiva, ma come parte della collettività impersonata dal comune mantiene il possesso degli immobili in questione.

4. Atteso il (già ricordato) disposto dell'art.3 d.lgs.504 d.lgs. 504/1992 e stante la autonomia del diritto reale parziario in questione rispetto ad ogni altro diritto reale minore -segnatamente rispetto al diritto d'uso, evocato dalla ricorrente con richiamo della prima parte dell'art.1021 c.c., ma non assimilabile alla servitù di uso pubblico in primo luogo perché avente per contenuto la facoltà, spettante all'usuario, di godimento diretto del bene altrui laddove, nel caso di servitù pubblico, tale facoltà non spetta all'ente titolare del diritto ma alla collettività di riferimento e in secondo luogo perché necessariamente definito nel tempo, come precisato da questa Corte con la sentenza 14 settembre 1991, n.9593, laddove la servitù di uso pubblico, essendo correlata ad un bisogno duraturo della collettività di riferimento, è tendenzialmente perpetua-, soggetto passivo dell'imposta per immobili la cui proprietà sia limitata in funzione dell'interesse collettivo non può che essere il proprietario.

Il ricorso deve essere rigettato.

INTORNO ALLA IMPUGNABILITA' DELL'ESTRATTO DI RUOLO

Ord. n. 14213 del 24 maggio 2019

(emessa il 16 aprile 2019) della Corte Cass., Sez. V Trib. - Pres. De Masi
Rel. Stalla

La CTR ha ritenuto di fare assorbente applicazione di quanto stabilito da Cass.n. 6610/13, senza peraltro considerare che - nel caso di specie - l'impugnazione della società contribuente aveva avuto ad oggetto (come rilevato dallo stesso giudice di appello) non soltanto l'estratto di ruolo comunicatole da Equitalia il 2 marzo 2011, ma anche le cartelle emesse sui ruoli da tale estratto risultanti (asseritamente non notificate). Il che poneva l'ulteriore problema, rimasto disatteso, di verificare se l'impugnazione delle cartelle comportasse, oppure no, impugnazione anche dei relativi atti impositivi (evenienza che, per quanto riguarda il credito erariale, l'agenzia delle entrate aveva escluso in ragione della pregressa definitività di avvisi di accertamento, e che tuttavia il giudice di merito non ha vagliato).

Tale circostanza (impugnazione non circoscritta al solo estratto di ruolo) poteva dunque rendere ammissibile il ricorso introduttivo pur nell'applicazione del suddetto orientamento interpretativo.

In proposito appare comunque dirimente il successivo indirizzo di questa corte di legittimità (stabilito da SSUU n. 19704 del 02/10/2015) affermativo del principio della autonoma impugnabilità dell'estratto di ruolo in quanto posto a fondamento di cartelle non notificate, nei termini che seguono: "Il contribuente può impugnare la cartella di pagamento della quale a causa dell'invalidità della relativa notifica - sia venuto a conoscenza solo attraverso un estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario della riscossione; a ciò non osta l'ultima parte del comma 3 dell'art. 19 del d. lgs. n. 546 del 1992, in quanto una lettura costituzionalmente orientata impone di ritenere che l'impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato - impugnabilità prevista da tale norma - non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque venuto legittimamente a conoscenza e quindi non escluda la possibilità di far valere l'invalidità stessa anche prima, giacché l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale non può essere compresso, ritardato, reso più difficile o gravoso, ove non ricorra la stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo, rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione".

Non poteva dunque dirsi che il ricorso originario della società contribuente fosse inammissibile, con conseguente necessità di decidere nel merito i motivi di appello proposti dall'agenzia delle entrate e da Equitalia in relazione alle cartelle che il giudice di primo grado, accogliendo solo parzialmente il ricorso, aveva ritenuto non essere state regolarmente notificate.

Si tratta di decisione che dovrà essere resa, previa integrazione del contraddittorio, dal giudice di rinvio, al quale la causa dovrà essere restituita; anche per le spese del presente giudizio.

COSTITUZIONE DI UN TRUST E APPLICAZIONE DELLE IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE IN MISURA FISSA

Ord. n. 15453 del 7 giugno 2019

(emessa il 8 maggio 2019) della Corte Cass., Sez. V Trib. - Pres. Chindemi
Rel. Mondini

. La seconda e la terza doglianza possono essere esaminate congiuntamente dato che il vizio di motivazione in diritto si risolve nel vizio di violazione di legge. Le doglianze sono fondate. La commissione, laddove ha ritenuto che relativamente alla trascrizione e alla voltura di atti di destinazione di immobili in trust, l'imposta ipotecaria e l'imposta catastale devono essere pagate con aliquota proporzionale anziché in misura fissa, non si è attenuta ai principi formulati da questa Corte con specifico riferimento alla questione che occupa e secondo cui "è illogico" affermare applicabili le imposte proporzionali, dovute per la trascrizione e la voltura di atti che importano trasferimento di proprietà di beni immobili, già al momento del conferimento dei beni in trust, perché a tale momento è correlabile un trasferimento (al trustee) solo limitato (stante l'obbligo di destinazione che comprime il diritto di godimento del medesimo trustee rispetto a quello di un pieno proprietario) e solo temporaneo mentre il trasferimento definito di ricchezza -che rileva quale indice di capacità contributiva in relazione al cui manifestarsi sono pretendibili le imposte proporzionali- si verifica solo al momento del trasferimento finale ai beneficiari (così la sentenza n.25478/2015; negli stessi termini le sentenze n.25479/2015, n.25480/2015, n.975/2018 e n.13141/2018).

5. In applicazione dei suddetti principi, il ricorso deve essere accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata.

Ord. n. 15455 del 7 giugno 2019

(emessa il 8 maggio 2019) della Corte Cass., Sez. V Trib. - Pres. Chindemi
Rel. Mondini

In merito all'assoggettamento dell'atto segregativo all'imposta di donazione, tuttavia, l'orientamento favorevole espresso con le ordinanze n.3735/2015, n.3737/2015, n.3886/2015, n. 5322/2015 e n. 4482/2016 (quest'ultima recante il seguente principio di diritto: "La costituzione di un vincolo di destinazione su beni -nel caso di specie attraverso l'istituzione di un trust-costituisce di per sé ed anche quando non sia individuabile uno specifico beneficiario. autonomo presupposto impositivo in forza dell'art. 2, comma 47, l.286/2006, che assoggetta tali atti, in mancanza di disposizioni di segno contrario, ad un onere fiscale parametrato sui criteri di cui alla imposta sulle successioni e donazioni"), è stato superato, ormai stabilmente (v. Cass. n.21614/2016, n. 975/2018, n.13626/2018, n.15469/2018 e n. 1131/2019), sul rilievo che "l'unica imposta espressamente istituita [dal d.l. 262/2006] è stata la reintrodotta imposta sulle successioni e sulle donazioni alla quale per ulteriore espressa disposizione debbono andare anche assoggettati i "vincoli di destinazione" con la conseguenza che il presupposto dell'imposta rimane quello stabilito dall'art.1 d.lgs. n.346/1990 del reale trasferimento di beni o diritti e quindi del reale arricchimento dei beneficiari" (così Cass. 21614/2016 la quale ha altresì precisato che "quella che emerge dal decreto legge n. 262 cit., articolo 2, comma 47 e ss., è la preoccupazione del legislatore (nei termini di intenzione del legislatore di cui all'articolo 12, comma 1, preL) di evitare che un'interpretazione restrittiva della istituita nuova legge sulle successioni e donazioni disciplinata mediante richiamo al già abrogato decreto legislativo n.346 cit. potesse dar luogo a nessuna imposizione anche in caso di reale trasferimento di beni e diritti ai beneficiari quando lo stesso fosse stato collocato all'interno di una fattispecie di "recente" introduzione come quella dei "vincoli di destinazione" e quindi non presa in diretta considerazione dal ridetto "vecchio" decreto legislativo n. 346 cit. ").

6. Il superiore rilievo, legato all'interpretazione sistematica della norma, si unisce ad un rilievo di carattere costituzionale: l'atto di costituzione del trust, l'atto segregativo, non esprime, di per se stesso, capacità contributiva ex art.53 Cost., né per il disponente, la cui utilità, rappresentata dall'effetto di separazione dei beni (con limitazione della regola generale di cui all'articolo 2740 codice civile), peraltro correlata ad una autorestrizione del potere di disposizione, non si sostanzia in un incremento di forza economica, né per il trustee, stante il già segnato carattere solo formale, transitorio, vincolato e strumentale del suo acquisto; una vera manifestazione di forza economica e di capacità contributiva prende consistenza solo quando la funzione del trust viene attuata.

7. Da quanto precede segue che il ricorso è fondato e meritevole di accoglimento.

10. Non vi sono questioni in fatto da risolvere e dunque la causa può essere decisa nel merito ai sensi dell'art.384 c.p.c. con l'accoglimento dell'originario ricorso del contribuente.

NON E' IMPUGNABILE IL RIGETTO DELL'ISTANZA DI REVISIONE DI UN INTERPELLO

Sent. n. 18604 del 11 luglio 2019

(emessa il 30 aprile 2019) della Corte Cass., Sez.V T - Pres. Cirillo Rel. Condello

I primi due motivi, che possono essere trattati congiuntamente attendendo alla impugnabilità del provvedimento oggetto di causa, sono infondati.

E' bene ribadire che la presente controversia riguarda la impugnabilità del rigetto dell'istanza di revisione di un interpello, essendo il rigetto dell'interpello stato impugnato separatamente in altro giudizio.

In mancanza di una norma specifica che regoli - in un senso affermativo o negativo - l'impugnabilità dell'atto in questione (rigetto di una richiesta di revisione di precedente rigetto di interpello), per valutare se esso sia impugnabile o meno, può essere utile applicare "a contrario" gli stessi principi che questa Corte ha affermato in una sentenza fondamentale in tema di impugnabilità degli atti, con particolare riferimento agli interpelli - naturalmente nel regime anteriore alla novella legislativa del 2015 - vale a dire sez. V, n. 17010 del 2012.

In tale sentenza, per affermare l'autonoma impugnabilità - seppure facoltativa - del diniego di interpello, la Corte ha valorizzato i seguenti aspetti:

- l'obbligatorietà dell'istanza
- il fatto che essa sia rivolta ad ottenere un atto dell'amministrazione
- la definitività della decisione.

Si tratta di vedere come questi principi possano essere utili per valutare l'ammissibilità dell'impugnazione di un atto diverso, quale quello del diniego di revisione del rigetto dell'interpello.

Se il secondo elemento non può non essere proprio anche di un'istanza di revisione di un precedente diniego, quelli che appaiono del tutto carenti in relazione al provvedimento in questione sono il primo ed il terzo requisito, atteso che la richiesta di revisione del primo provvedimento non è affatto obbligatoria, non essendo neppure specificamente prevista dalla legge.

Piuttosto, proprio la normativa specifica attribuisce alle risposte agli interpelli una caratteristica che porta a ritenere come la richiesta di revisione sia effettivamente un atto del tutto atipico e privo di copertura normativa: quella della definitività.

Il d.m. n. 259 del 1998, intitolato "Regolamento recante norme da osservare per la compilazione e l'inoltro al direttore regionale delle entrate, competente per territorio, delle istanze tese ad ottenere la disapplicazione delle disposizioni normative di natura antielusiva, da adottare ai sensi dell'articolo 7, comma 1, del decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358" che regola le modalità operative per le richieste di interpello disapplicativo (come il ricorrente qualifica il proprio atto), afferma, infatti, all'art. 1 comma 6, che le determinazioni del direttore regionale delle entrate vanno comunicate al contribuente, non oltre novanta giorni dalla presentazione dell'istanza, con provvedimento che è da ritenersi definitivo.

La stessa sentenza n. 17010 del 2012 afferma che la "definitività" prevista dal comma 6 dell'art. 1 de/citato d.m. n. 259 del 1998 va intesa semplicemente come impossibilità di richiesta di riesame delle determinazioni del direttore regionale mediante ricorso gerarchico, e la definitività della risposta all'interpello è stata affermata anche da sez. V, n. 5574 del 2019.

E' evidente che tale impossibilità non è limitata al ricorso gerarchico, ma a qualunque forma di revisione. Questo anche perché, nel sistema che si è andato delineando dopo la suddetta sentenza del 2012 - sempre con riferimento al regime ante novella del 2015 -, l'istanza di revisione non è affatto l'unico rimedio contro il rigetto o la dichiarazione di inammissibilità dell'interpello; il rimedio, infatti, è stato aperto dalla giurisprudenza con l'impugnazione autonoma del rigetto di interpello, cosicché l'istanza di revisione e l'impugnazione del relativo diniego appaiono davvero relegate alle ipotesi che, sebbene non impossibili in via di mero fatto, sono però prive di copertura normativa, esistendo altri modi per la tutela del contribuente.

E' vero che, oggi, l'art. 11 della legge 212 del 2000 prevede la possibilità della rettifica da parte dell'Amministrazione della soluzione interpretativa proposta, ma - a parte il fatto che tale previsione è stata introdotta nel 2015 - la formulazione della norma, che si riferisce specificamente alla valutazione dei comportamenti del contribuente, appare regolare l'ipotesi del mutamento di orientamento dell'ufficio a seguito di nuovo interpello; in ogni caso, la norma non si occupa in alcun modo della impugnabilità del diniego di revisione, per cui non è rilevante ai fini della presente causa.

In sintesi, quindi, il diniego disapplicativo è un atto definitivo in sede amministrativa e recettizio con immediata rilevanza esterna. L'istanza di revisione è una sorta di richiesta di autotutela il cui potere, in linea generale, soggiace alla più ampia valutazione discrezionale e non si esercita in base ad un'istanza di parte, avente al più portata meramente sollecitatoria e inidonea, come tale, ad imporre alcun obbligo giuridico di provvedere (Cons. Stato, Sez. 3, n. 3507 del 2018; in senso conforme Cons. Stato, Sez. 5, n. 2380 del 2018 e Sez. U, n. 32358 del 2018, par. 3.7), essendone l'esercizio funzionale alla soddisfazione di esigenze di rilevante interesse generale (Sez. V, ord. n. 5332 del 2019). Sicchè, operando anche l'autotutela tributaria solo in relazione alle ridette ragioni di rilevante interesse generale (che uniche giustificano l'esercizio di tale potere), essa si fonda su valutazioni ampiamente discrezionali come ribadito anche dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 181 del 2017, e non costituisce uno strumento di tutela di meri diritti individuali del contribuente (in tal senso anche Sez. V, ord. n. 21146 del 2018).

Nè argomenti a favore della tesi dell'impugnabilità del diniego di revisione possono trarsi dalla ordinanza sez. VI n. 16962 del 2017, citata dal contribuente in memoria, atteso che quest'ultima conferma l'impugnabilità del diniego di interpello disapplicativo, e non si occupa dell'impugnazione del diniego di revisione. Laddove conferma, poi, la non retroattività della disciplina del 2015 (che limita la impugnabilità anche del diniego di interpello disapplicativo perché, pur prevedendola, la lega però all'impugnazione dell'atto impositivo e non la prevede come autonoma), non fornisce in ogni caso spunti utili per l'impugnabilità del diniego di revisione, perché la non retroattività della novella non significa che nel regime anteriore tutti gli atti relativi ad interpelli (e quindi anche il diniego di revisione) fossero autonomamente impugnabili.

Il rigetto del primo e secondo motivo determina, allora, la necessità di affrontare le questioni subordinate, a partire dalla questione di legittimità costituzionale dell'art. 19 d. lvo 546 del 1992; il fatto, cioè, che il diniego di revisione dell'interpello non sia impugnabile contrasterebbe con gli artt 3, 24 e 113 Cost.

La questione, tuttavia, appare infondata in base alle considerazioni sopra esposte, perchè il fatto che non sia impugnabile un atto neppure previsto da una specifica norma, del tutto facoltativo per il

contribuente, non appare ledere in alcun modo né il diritto di difesa, né quello di uguaglianza e ragionevolezza.

SONO MERI PARERI NON IMPUGNABILI LE RISPOSTE AGLI INTERPELLI (ART.11 LEGGE 212/2000)

Sent. n. 15457 del 7 giugno 2019

(emessa il 8 maggio 2019) della Corte Cass., Sez. V Trib. - Pres. Chindemi
Rel. Botta

La controversia concerne l'impugnazione della risposta negativa dell'Ufficio all'istanza di interpello ex art. 11, legge n. 212 del 2000 formulata dalla società circa l'interpretazione dell'art. 2, comma 5, d.l. n. 133 del 2013, chiedendo se potessero applicarsi, con riferimento alla particolare situazione della società istante, le disposizioni sul "Versamento rateizzato degli acconti per imposte sui redditi" di cui all'art. 4, d.l. n. 69 del 1989 e cioè utilizzando il c.d. "metodo provvisorio" per il versamento dell'acconto e il meccanismo del ravvedimento operoso per la corresponsione del dovuto.

La Commissione adita dichiarava inammissibile il ricorso della società contribuente, in accoglimento delle eccezioni dell'Ufficio, ritenendo non impugnabile ex art. 19, D.Lgs. n. 546 del 1992 la risposta all'istanza di interpello ex art. 11, legge n. 212 del 2000 in quanto mero parere che non integra alcun esercizio di potestà impositiva. In appello il ricorso, pur ritenuto ammissibile, era rigettato nel merito.

Avverso tale decisione la società contribuente propone ricorso per cassazione con unico motivo.

Resiste l'amministrazione con controricorso, proponendo con lo stesso atto ricorso incidentale con unico motivo, illustrato anche con memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Assume valore decisivo ai fini della definizione della controversia l'eventuale accoglimento del motivo di ricorso incidentale, che deve essere, quindi, valutato in via preliminare.

2. Con tale motivo l'amministrazione eccepisce l'inammissibilità del ricorso originario per violazione degli artt. 11, legge n. 212 del 2000 e 19, D.Lgs. n. 546 del 1992. Il motivo risulta fondato sulla base dell'orientamento già espresso da questa Corte con l'ordinanza n. 32962 del 20 dicembre 2018, che qui si intende confermare, la quale ha fissato il seguente principio: «Le risposte rese dall'Amministrazione

finanziaria agli atti di interpello di cui all'art. 11 della l. n. 212 del 2000 non sono impugnabili, trattandosi di meri pareri che non incidono direttamente in danno del contribuente, salvo quelli resi a seguito di richiesta di disapplicazione di norme antielusive i quali, anche secondo la disciplina anteriore alle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 156 del 2015, possono essere impugnati in quanto contenenti una compiuta pretesa tributaria». Nel caso di specie la risposta dell'amministrazione all'interpello è, infatti, consistita nella espressione di un mero parere in ordine alla interpretazione giuridica della disposizione di cui all'art. 2, comma 5, d.l. n. 133 del 2013.

3. Pertanto deve essere accolto il ricorso incidentale, con la conseguente dichiarazione di inammissibilità del ricorso originario della società contribuente, e rigettato il ricorso principale. Stante la recente formazione dell'orientamento giurisprudenziale qui confermato appare giustificata la compensazione delle spese.

RICORSO IN CASSAZIONE E RIMESSIONE IN TERMINI

Ord. n. 8641 del 28 marzo 2019

(emessa il 27 febbraio 2019) della Corte Cass., Sez. V Trib. - Pres. Campanelli Rel. D'Orazio

Impugnazioni civili – Ricorso per cassazione – Notifica – Omesso deposito dell'avviso di ricevimento entro l'udienza di discussione – Rimessione in termini – Condizioni – (C.p.c. artt. 153, 291; L. 20 novembre 1982, n. 890, art. 6)

[1] Ai fini dell'ammissibilità del ricorso per cassazione la prova dell'avvenuto perfezionamento della notificazione a mezzo posta dello stesso deve essere data tramite la produzione dell'avviso di ricevimento entro l'udienza di discussione, che non può essere rinviata per consentire all'impugnante di effettuare tale deposito, in contraddizione con il principio di ragionevole durata del processo, sancito dall'art. 111 Cost., ferma la possibilità per il ricorrente di chiedere ed ottenere la rimessione in termini, offrendo la prova documentale di essersi tempestivamente attivato nel richiedere, a norma dell'art. 6, comma 1, della l. n. 890 del 1982, un duplicato dell'avviso stesso. (Nella specie, la S.C. ha dichiarato inammissibile il ricorso proposto, in quanto il ricorrente aveva richiesto all'amministrazione postale il rilascio del duplicato della ricevuta di ritorno solo dopo sei anni dalla data di spedizione dell'atto, senza verificare in precedenza la sorte del plico postale).

CASO

[1] Alla vigilia dell'udienza camerale fissata per la trattazione di un ricorso portato al suo esame, la Corte di cassazione ha ricevuto un'istanza di rimessione in termini, avanzata da parte ricorrente, ai fini, primariamente, della rinnovazione della notifica

del ricorso e, in subordine, della prova dell'avvenuto e tempestivo perfezionamento della notificazione originariamente eseguita: prova da somministrare mediante la produzione in giudizio del duplicato dell'avviso di ricevimento del ricorso trasmesso a suo tempo a mezzo raccomandata, fatto oggetto di richiesta, tale duplicato, all'Amministrazione postale nei modi regolati dall'art. 6, l. 20 novembre 1982, n. 890.

La Corte ha giudicato insussistenti gli estremi per poter provvedere nel senso indicato dal ricorrente; e, assodato su quella base come non potesse ritenersi conseguita la prova dell'avvenuta notificazione *in terminis* del ricorso introduttivo, ha respinto quest'ultimo siccome inammissibile.

SOLUZIONE

[1] Il ragionamento che ha consentito al giudice di legittimità di pervenire alla conclusione testé riferita, può essere articolato come segue.

Premesso come non potessero, nella specie, reputarsi sussistenti i presupposti legittimanti la rinnovazione della notificazione ai sensi dell'art. 291 c.p.c.; e così stabilito, pertanto, che, persistendo il ricorrente nell'aspirazione ad una pronuncia sul merito del gravame interposto, quella della remissione in termini si sarebbe profilata come la via obbligata da percorrere: la Corte ha in certo senso invertito l'ordine logico delle questioni, sottoponendo anzitutto ad esame l'istanza di restituzione nei termini formulata in subordine, ossia, come dianzi riportato, ai fini dell'acquisizione della prova documentale attestante l'avvenuta e tempestiva notifica del ricorso.

In proposito, il supremo giudice rammenta che, se la legge non prescrive che al deposito di quel supporto documentale si debba far luogo unitamente a quello dell'atto d'impugnazione, esso, però, soggiace a un preciso limite, rappresentato dall'udienza di discussione. E il ricorrente che non sia in grado di assolvere al proprio onere probatorio nel rispetto di quel limite, non può limitarsi a chiederne lo spostamento, ovverosia a chiedere un mero rinvio dell'udienza, cui drasticamente osta il principio di ragionevole durata del processo *ex art. 111 Cost.*: deve necessariamente adire le vie della rimessione in termini di cui all'art. 153 c.p.c. Il problema è, però, che, nel caso di specie – notificazione a mezzo posta e mancata restituzione al notificante dell'avviso di ricevimento, con annessa necessità, per quello stesso soggetto, di procurarsi un duplicato dell'avviso in oggetto mediante richiesta all'operatore postale nei modi di cui al citato art. 6 l. n. 890/1982 -, è principio saldamente acquisito che le vie della rimessione in termini siano proficuamente percorribili solamente in quanto la parte interessata possa allegare di essersi tempestivamente attivata ai fini del rilascio del duplicato *de quo*: ciò che, nella fattispecie, risultava escluso addirittura *per tabulas*, dal momento che la richiesta inoltrata a quel fine all'Amministrazione postale recava una data di oltre sei anni successiva a quella di spedizione del plico contenente il ricorso di legittimità.

La Corte non si è, viceversa, misurata direttamente con la richiesta, esperita in via principale, di rimessione in termini per la rinnovazione della notifica del ricorso, limitandosi, a questo riguardo, a richiamare quell'altro suo insegnamento, di portata più generale, per cui, nell'ipotesi di notifica di atti processuali non andata a buon fine per ragioni non imputabili al notificante, quest'ultimo, ove intenda conservare gli effetti della richiesta originaria, è tenuto a riattivare il procedimento notificatorio con assoluta immediatezza, senza, tendenzialmente, superare il limite temporale pari alla metà dei termini di cui all'art. 325 c.p.c. Il principio non si attaglia esattamente alla fattispecie in rassegna. Ma lecito è pensare che, nel rinviare ad esso, la Corte abbia inteso applicarne alla fattispecie la *ratio*, così che l'immediatezza dell'attivazione di parte, nel rispetto dello stringente limite temporale di cui appena si è detto, abbia a condizionare non soltanto la proficuità della ripresa di un procedimento notificatorio d'anzì non giunto a buon fine ma altresì l'accogliibilità dell'istanza di rimessione in termini che si renda del caso, a quello scopo, necessaria: quanto, nel caso di specie, non poteva che condannare all'insuccesso l'iniziativa spiegata a tal fine dal ricorrente, anche sotto questo profilo colpevole di aver atteso oltre sei anni prima di mettersi in moto per la tutela delle proprie ragioni.

QUESTIONI

[1] Volendo ricapitolare i princìpi, ben radicati nella giurisprudenza di legittimità, di cui la presente ordinanza si lascia apprezzare come naturale *reductio ad consequentias*, essi possono essere così messi in fila: *a*) la rinnovazione della notificazione può essere ordinata ai sensi dell'art. 291 c.p.c. allorché la notifica si presenti affetta da un vizio di nullità e non quando se ne debba affermare la radicale inesistenza, come invero predicabile, nelle ipotesi di notifica a mezzo posta, allorquando sia mancata la produzione in giudizio dell'avviso di ricevimento (così, da ultima, Cass. 27 ottobre 2017, n. 25552; Cass. 1° ottobre 2015, n. 19623); *b*) la prova, per il tramite del deposito dell'avviso di ricevimento, dell'avvenuto perfezionamento della notifica a mezzo posta del ricorso in cassazione può essere offerta sino all'udienza di discussione *ex art.* 379 c.p.c. ovvero sino all'adunanza camerale di cui al successivo art. 380-*bis* (Cass., Sez. un., 12 maggio 2010, n. 11429); *c*) nelle ipotesi in cui sia mancata o non sia possibile la produzione all'udienza dell'avviso di ricevimento comprovante il perfezionamento della notificazione eseguita a mezzo del servizio postale, non può essere accolta l'istanza di mero rinvio dell'udienza medesima, per irriducibile contrasto con il principio costituzionale di ragionevole durata del processo (Cass. 28 aprile 2011, n. 9453); *d*) la parte che sia costretta a chiedere la rimessione in termini per poter utilmente fornire la prova dell'avvenuta notifica di un suo atto processuale, è tenuta a dimostrare, ove debba servirsi a quel fine del duplicato dell'avviso di ricevimento rilasciato dall'Amministrazione postale a norma dell'art. 6 l. n. 890/1982, di essersi tempestivamente attivata presso detta Amministrazione allo scopo di procurarsi quel documento (Cass. 1° ottobre 2018, n. 23793; Cass. 30 dicembre 2015, n. 26108); *e*) nel caso in cui la notifica di un determinato atto di gravame non sia andata a buon fine per ragioni non imputabili alla

parte richiedente, questa, appreso dell'esito negativo, può conservare gli effetti legati alla richiesta originaria ma solo attivandosi con assoluta immediatezza per riprendere il procedimento notificatorio, come esclusivamente potrebbe dirsi allorché tale attivazione sappia mantenersi entro il limite di tempo della metà dei termini di cui all'art. 325 c.p.c., salvo circostanze eccezionali di cui sia data rigorosa prova (Cass., Sez. un., 15 luglio 2016, n. 14954).

Ben poco rimane da aggiungere a questo complessivo riguardo. Tutti i principi appena passati in rassegna appaiono, chi più chi meno, individuare un soddisfacente punto di equilibrio tra le opposte ragioni della celerità del processo e della garanzia dei diritti di azione e difesa delle parti; e, come tali, vanno recepiti, senza lasciare spazio ad obiezioni o rilievi di tenore meramente formalistico.

AGEVOLAZIONI PER L'ABITAZIONE PRINCIPALE E FUORUSCITA DI UN COMPONENTE DELLA FAMIGLIA

Ord. n. 15439 del 7 giugno 2019

(emessa il 24 gennaio 2019) della Corte Cass., Sez. V Trib. - Pres. Chindemi Rel. D' Ovidio

1.1. Il primo motivo è in parte infondato e in parte inammissibile.

Come è noto, l'art. 8 del d.lgs. n. 504 del 1992 accorda un beneficio fiscale in relazione all'unità immobiliare adibita ad abitazione principale dal soggetto passivo dell'imposta.

L'ultimo inciso dell'art. 8, comma 2, del d.lgs. citato chiarisce che "per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari dimorano abitualmente".

E' insegnamento di questa Corte che, ai fini della spettanza della detrazione e dell'applicazione dell'aliquota ridotta prevista per le "abitazioni principali", un'unità immobiliare può essere riconosciuta abitazione principale solo se costituisca la dimora abituale non solo del ricorrente, ma anche dei suoi familiari, non potendo sorgere il diritto alla detrazione nell'ipotesi in cui tale requisito sia riscontrabile solo nel ricorrente cd invece difetti nei familiari (Cass., sez. 6-5, 21/06/2017, n. 15444, Rv. 645041 —01; Cass., sez. 5, 15/06/2010, n. 14389, Rv. 613715 - 01).

La stessa giurisprudenza di legittimità ha tuttavia ulteriormente chiarito che tale interpretazione dell'art. 8 cit., caratterizzata dal rigore richiesto per le norme di agevolazione fiscale in ragione della loro natura "eccezionale", deve tuttavia tener conto che il concetto di "abitazione principale" richiama quello tradizionale di

"residenza della famiglia", desumibile dall'art. 144, comma 1, c.c., come inteso nell'elaborazione giurisprudenziale e, dunque, quale luogo di ubicazione della casa coniugale, perché tale luogo individua presuntivamente la residenza di tutti i componenti della famiglia, "salvo che (si aggiunge opportunamente) tale presunzione sia superata dalla prova che lo spostamento della propria dimora abituale sia stato causato dal verificarsi di una frattura del rapporto di convivenza" (V. Cass. sez. 5, 15/06/2010, n. 14389, cit., in motivazione; significativa anche la fattispecie esaminata da tale sentenza, che riguarda un immobile in cui uno dei coniugi assumeva di avere la sua dimora abituale ma, osserva la Corte al fine di negare il diritto all'agevolazione in relazione a tale immobile sito in un Comune diverso da quello di residenza dei suoi familiari, "la incontestata convivenza del contribuente - che non ha neppure addotto il verificarsi di una frattura di quel rapporto - con la moglie e con i figli in Bolzano attribuisce solo all'unità immobiliare sita in questo Comune la qualità, voluta dalla norma, di abitazione principale).

Ne deriva che occorre distinguere l'ipotesi in cui il presupposto di fatto, in relazione al quale deve valutarsi l'applicabilità del beneficio per la casa principale, sia costituito dalla mera circostanza che due coniugi non separati legalmente abbiano la propria abitazione in due differenti immobili, da quella, ben diversa, in cui risulti accertato che il trasferimento della dimora abituale di uno dei coniugi sia avvenuto "per la frattura del rapporto di convivenza, cioè di una situazione difatto consistente nella inconciliabilità della prosecuzione della coesistenza, sotto lo stesso tetto, delle persone legate dal rapporto coniugale, con conseguente superamento della presunzione di coincidenza tra casa coniugale e abitazione principale" (v. Cass., sez. 6-5, 17/5/2018, n. 12050, non massimata).

Nel primo caso, infatti, il nucleo familiare (inteso come unità distinta ed autonoma rispetto ai suoi singoli componenti) resta unico, ed unica, pertanto, potrà essere anche l'"abitazione principale" ad esso riferibile, con la conseguenza che il contribuente, il quale dimori in un immobile di cui sia proprietario (o titolare di altro diritto reale), non avrà alcun diritto all'agevolazione se tale immobile non costituisca anche dimora abituale dei suoi familiari, non realizzandosi in quel luogo il presupposto della "abitazione principale" del suo nucleo familiare.

Ciò in applicazione della lettera e della ratio della norma, che, come correttamente osservato dalla CTR, è quella di impedire che la fittizia assunzione della dimora o della residenza in altro luogo da parte di uno dei coniugi crei la possibilità per il medesimo nucleo familiare di godere due volte dei benefici per la abitazione principale.

Nel secondo caso, invece, la frattura del rapporto di convivenza tra i coniugi, intesa quale separazione di fatto, comporta una disgregazione del nucleo familiare e, conseguentemente, l'"abitazione principale" non potrà essere più identificata con la casa coniugale.

Tali principi sono stati correttamente applicati dalla sentenza impugnata, la quale ha ritenuto che il mutamento di residenza del coniuge della ricorrente non è stato fittizio, ma corrispondeva ad un effettivo distacco dal nucleo familiare, per effetto di una rottura del rapporto di convivenza, ciò desumendo dalle stesse dichiarazioni rese dal Comune sia in primo che in secondo grado, secondo le quali era "circostanzata pacifica, non contestata né contestabile, che il marito della signora Pedraoli non abbia, nell'immobile in questione né la dimora né la residenza". Ad avviso della CT R. infatti, "ciò è quanto basta perché si possa affermare che, venuta meno la convivenza tra i coniugi, il nucleo familiare della Pedraoli - tuttora dimorante nell'immobile della cui tassazione si controverte - si è ridotto di consistenza, essendone uscita la persona di Giancarlo Zanon, senza che ne derivasse, per quanto dianzi annotato, il venir meno del diritto all'evoluzione".

Accertato tale presupposto di fatto, la CTR ha quindi esattamente sussunto la fattispecie concreta nella norma di riferimento. Sotto il profilo della lamentata violazione dell'art. 8 del d.lgs. n. 504 del 1992 il motivo è pertanto infondato.

Tuttavia, il Comune ricorrente, invero, non ha proposto una interpretazione dell'art. 8 del d.lgs. n. 504/1992 diversa da quella ricostruita da questo Collegio ed applicata dalla

CTR, ma ha lamentato che la sentenza impugnata violerebbe la norma in quanto le dichiarazioni dalla stesso Comune, sulle quali si fonda la motivazione, attesterebbero solo la diversa dimora dei coniugi, e non già l'effettiva causa del distacco, ossia la frattura del rapporto coniugale, ed ha aggiunto che lo stesso giudice di merito non avrebbe ravvisato la frattura del rapporto familiare allorquando, nella motivazione, ha affermato che "la prova dell'effettivo distacco dal nucleo familiare per effetto di una rottura del rapporto di convivenza non può essere data da una dichiarazione unilaterale dei soggetti interessati, ancorché formalizzata in una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà (come quella prodotta in questa sede)... trattandosi di documenti efficacemente utilizzabili in un procedimento amministrativo, ma non in sede giudiziale".

In proposito va premesso che la sentenza impugnata, contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente, accerta non solo la diversa dimora dei coniugi, ma specificamente proprio la intervenuta "frattura del rapporto di convivenza" tra i coniugi (espressione già utilizzata dalla citata Cass. n. 14389 del 2010 e da intendersi equipollente alla "frattura del rapporto coniugale", come può evincersi dalla motivazione della CTR

Né il passaggio motivazionale relativo al valore probatorio di una dichiarazione unilaterale dei soggetti interessati può essere inteso nel senso, prospettato dal ricorrente, che la stessa CTR avrebbe nella specie escluso il raggiungimento della prova circa l'avvenuta frattura del rapporto di convivenza, costituendo tale parte della motivazione all'evidenza solo una precisazione sull'inadeguatezza probatoria di quel documento, pur prodotto dalla parte, che tuttavia non esclude la possibilità di

accertare il medesimo fatto in base ad altri elementi probatori, come nella specie in effetti avvenuto.

Tale essendo l'accertamento di fatto compiuto dalla sentenza impugnata, la doglianza relativa all'inadeguatezza delle dichiarazioni del Comune al fine di ritenere provata la frattura del rapporto di convivenza è inammissibile, atteso che con essa il ricorrente, pur deducendo, apparentemente, la violazione di una norma di legge, mira, in realtà, alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito (Cass. sez. 6-3, 4/04/2017, n. 8758, Rv. 643690 - 01).

AGEVOLAZIONI PER LA ABITAZIONE PRINCIPALE E SEPARAZIONE DI FATTO DEI CONIUGI

Sent. n. 18367 del 9 luglio 2019

(emessa il 6 marzo 2019) della Corte Cass., Sez.V T - Pres. Zoso Rel. Taddei

La contribuente deduce due motivi di ricorso:

1) Violazione e lo falsa applicazione dell'art.8 comma 2, del D.Lgs n.504/1992 d.lgs e 360 n.3 c.p.c. .Lamenta la ricorrente che si sia data per scontata l'irrilevanza della separazione di fatto dei coniugi,in assenza di separazione legale, avendo ella dichiarato , al fine della dimostrazione del nucleo familiare residente, di essere separata di fatto dal coniuge e di aver fissato ,in solitudine, la propria residenza in Borca di Cadore.

2) Violazione e/o falsa applicazione dell'art.8 comma 2, del D.Lgs n.504/1992 , dell'art.144 cod.civ. e dell'art.360 n.3 cod.proc.civ. .Lamenta la ricorrente che il giudice di appello abbia dato ,immotivatamente, per scontato che la residenza della famiglia sia quella anagrafica del marito e non quella anagrafica della moglie. A tal proposito prospetta la questione di legittimità costituzionale dell'art.8 comma 2, del D.Lgs n.504/1992,Vd.lgs che non puo' essere applicato al caso di coniugi separati di fatto, con abitazioni poste in luoghi diversi. Cio' comporta violazione degli artt.3 e 53 della Costituzione attesa la palese disparità di trattamento di medesime capacità contributive.

Il due motivi possono essere esaminati congiuntamente essendo connessi e vertendo entrambi sulla interpretazione dei concetti di abitazione principale e di dimora abituale anche in presenza di una separazione di fatto dei coniugi.

Premesso che l'art. 8, comma 2, D. lgs 504/92 prescrive che : « Dalla imposta dovuta per l'unità immobiliare direttamente adibita ad abitazione principale del soggetto passivo si detraggono, fino alla concorrenza del suo ammontare, lire 180.000 rapportate al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione; se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica. Per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari dimorano abitualmente » e che l'art. 1, comma 173, lett. b), della l. n. 296 del 2006, con

decorrenza dall'1 gennaio 2007 ha previsto che « dopo le parole: "abitata ad abitazione principale del soggetto passivo" sono inserite le seguenti: ", intendendosi per tale, salvo prova contraria, quella di residenza anagrafica," tenuto conto di tali imprescindibili parametri normativi, questa Corte ha già deciso che «In tema d'imposta comunale sugli immobili (ICI), ai fini della spettanza della detrazione prevista, per le abitazioni principali (per tale intendendosi, salvo prova contraria, quella di residenza anagrafica), dall'art. 8 del dlgs. n. 504 del 1992 (come modificato dall'art. 1 comma 173, lett. b), della l. n. 296 del 2006), occorre che il contribuente provi che l'abitazione costituisce dimora abituale non solo propria, ma anche dei suoi familiari, non potendo sorgere il diritto alla detrazione ove tale requisito sia riscontrabile solo per il medesimo. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha confermato la sentenza impugnata, che aveva escluso la detrazione sulla base dell'accertamento che l'immobile "de quo" costituisse dimora abituale del solo ricorrente e non della di lui moglie» Cass. n. 15444 del 21/06/2017). Peraltro la giurisprudenza di questa Corte ,sul punto, è consolidata (n. 13062/2017; n. 14389 del 15/06/2010).

Le doglianze della ricorrente , che prospetta una separazione di fatto coniugale e rivendica il proprio diritto di fissare in autonomia la dimora abituale , valevole anche per ottenere l'agevolazione richiesta, sono formulate in termini meramente assertivi e privi di un valido supporto probatorio .Le censure denotano ,pertanto, rilevanti profili di inammissibilità essendo basate su rilievi fattuali (quale la separazione di fatto dal coniuge) che non solo non è stata adeguatamente provata ma che non è stata neanche dedotta nel precedente grado ,e che pertanto non può essere valutata, in sede di legittimità. Non è,infatti, consentita, in sede di legittimità, la proposizione di nuove questioni di diritto quando esse presuppongano o comunque richiedano nuovi accertamenti o apprezzamenti di fatto, di regola preclusi alla Corte di cassazione, salvo che nelle particolari ipotesi di cui all'art. 372 cod. proc. civ.: l'esame va coordinato con il principio della domanda, così che non può trovare applicazione per la prima volta in cassazione con riferimento ad un fatto mai dedotto in precedenza, implicante un diverso tema di indagine e di decisione.

Anche l'eccezione di incostituzionalità è formulata in termini generici e non giuridicamente circostanziati con riferimento agli articoli denunciati ed al relativo quesito.

Da tanto consegue che il ricorso della contribuente va rigettato

REALIZZAZIONE DI UNA NUOVA TURBINA ED AGGIORNAMENTO DEI DATI CATASTALI

Ord. n. 15434 del 7 giugno 2019

(emessa il 5 marzo 2019) della Corte Cass., Sez. V Trib. - Pres. Di Iasi Rel. Crolla

La turbina realizzata all'interno di una centrale non è soggetta ad autonoma imposizione fiscale ma concorre alla determinazione del reddito catastale dell'intero complesso industriale e spetta al giudice di merito compiere tutte le valutazioni e gli accertamenti volti alla rideterminazione dell'imposta e delle eventuali sanzioni per effetto dell'incremento della rendita catastale della centrale.

Tali incombenti si rendono necessari in quanto secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale « Dalla natura del processo tributario - il quale non è annoverabile tra quelli di impugnazione-annullamento, ma tra i processi di impugnazione-merito, in quanto non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio - discende che ove il giudice tributario ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria e, operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte » (cfr Cass. 15218/2012 , 19122/2012 6918/2013; 26532/ 2014 e 13296/2016).

EVOLUZIONE LEGISLATIVA IN MATERIA DI SANZIONI PER OMESSA SEGNALAZIONE DELLE MINUSVALENZE

ANCORA SULL'ABUSO DI DIRITTO

Sent. n. 16537 del 20 giugno 2019

(emessa il 29 maggio 2019) della Corte Cass., Sez. V Trib. - Pres. e Rel. Crucitti

Con il primo motivo l'Agenzia delle entrate deduce la violazione e falsa applicazione di legge (art.5 quinquies, comma 3, del d.l. n.203/2005) nella quale sarebbe incorsa la C.T.R. lombarda nell'aver annullato il rilievo principale, relativo all'indeducibilità delle minusvalenze, quale conseguenza della incompletezza e delle gravi irregolarità della comunicazione imposta dall'art.5 quinquies, comma 3, del d.l. n.203/2005.

In particolare, secondo la prospettazione difensiva, il Giudice di appello, pur preso atto dell'incompletezza della comunicazione il cui contenuto non corrispondeva a quello previsto dal dettato normativo, aveva compiuto un'attività interpretativa delle mancanze nella comunicazione non richieste dalla struttura della norma che, invece, elenca puntualmente e tassativamente le informazioni che la stessa deve contenere pena l'indeducibilità delle minusvalenze conseguite.

2.1. La censura è fondata nei limiti di cui si dirà infra.

Dal mero tenore testuale della norma, come all'epoca vigente, non appare revocabile in dubbio l'errore in diritto cui è incorso il Giudice di merito nell'applicazione del disposto dell'art.5 quinquies. L'indeducibilità delle minusvalenze era, infatti, stabilita dal legislatore quale automatica conseguenza derivante dall'omissione della comunicazione ovvero dall'incompletezza o infedeltà della stessa rispetto alle disposizioni del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Sicché, accertata dalla stessa C.T.R. la mancata rispondenza della comunicazione in parola con le disposizioni impartite dal Direttore dell'Agenzia delle entrate, l'argomentazione del Giudice di merito che tali mancanze fossero da ritenersi irregolarità, meramente formali, irrilevanti per l'esiguità delle somme indicate costituisce un'opzione interpretativa non consentita dalla tassatività della disposizione normativa.

2.2 Va, però, rilevato che la controricorrente, in proposito, ha eccepito l'avvenuta soppressione del disposto dell'ultima parte dell'art.5 quinquies del d.l. n.203/2005,-ovverossia la disposizione che prevedeva, in caso di violazione dell'obbligo di comunicazione, l'indeducibilità della minusvalenza e della differenza negativa realizzate-ad opera dello ius superveniens costituito dall'art. 11, co.2 del d.l. 2.3.2016 n.16. Secondo l'assunto difensivo l'abrogazione della sanzione costituita dall'indeducibilità, e la sua sostituzione con la diversa sanzione amministrativa del 10% delle minusvalenze di cui alla comunicazione omessa o incompleta, opererebbe, in virtù del principio di legalità posto dall'art.3 d.lgs. n.472/1997, anche per le fattispecie anteriori all'entrata in vigore della più favorevole novella, non essendo il provvedimento divenuto definitivo, con conseguente venir meno della pretesa dell'Agenza delle entrate.

2.3 Appare, quindi, opportuno ricostruire il quadro normativo di riferimento:

-l'art. 5 quinquies, comma 3, del decreto legge 30 settembre 2005 n.203, convertito dalla legge n.248 del 2005 prevede l'obbligo del contribuente di comunicare all'Agenzia delle entrate i dati e le notizie necessari per consentire l'accertamento delle conformità delle operazioni di cessione che hanno determinato minusvalenze e differenze negative cui si applicano le disposizioni inserite dallo stesso art.5 quinquies, comma 1, nell'art.109 del TUIR, di ammontare superiore a 50.000 euro, derivanti da operazioni su azioni o altri titoli negoziali in mercati regolamentati italiani o esteri, anche a seguito di più operazioni e realizzate a decorrere dal periodo di imposta cui si applicano le disposizioni del d.lgs.n.344 del 2003. In caso di comunicazione omessa, incompleta o infedele, la minusvalenza e la differenza negativa realizzata erano fiscalmente indeducibili;

-l'art.11, comma 1, del decreto legge 2 marzo 2012 n.16, convertito con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012 n.44, intitolato" Modifiche in materia di sanzioni amministrative" ha inserito nell'art.11 del D.lgs.n.417 del 1997 il nuovo comma 4 bis, il quale stabilisce che:«L'omessa, incompleta o infedele comunicazione delle minusvalenze e delle differenze negative di ammontare superiore a 50.000 euro e delle differenze negative di ammontare superiore a 50.000 euro di cui all'articolo 5-quinquies del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, nonché delle minusvalenze di ammontare complessivo superiore a cinque milioni di euro, derivanti da cessioni di partecipazioni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie di cui all'articolo 1 del decreto-legge 24 settembre 2002 n. 209, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 novembre 2002, n. 265, e' punita con la sanzione amministrativa del 10 per cento delle minusvalenze la cui comunicazione e' omessa, incompleta o infedele, con un minimo di 500 euro ed un massimo di 50000 euro.»;

-il comma 2 dello stesso art.11 cit. ha poi soppresso, in un'ottica di coordinamento, le disposizioni che, invece, prevedevano quali conseguenza della omessa, incompleta o infedele comunicazione l'indeducibilità dell'onere non comunicato e, in particolare per quello che qui rileva, l'ultimo periodo del comma 3 dell'art.5 quinquies del d.l. n.248/2005.

2.4.Ciò posto, rileva il Collegio, come dal tenore testuale delle disposizioni di legge, dallo stesso titolo attribuito al citato art.11 (modifiche in materia di sanzioni amministrative), nonché dallo spirito e dalla ratio che ha ispirato l'intervento normativo (quali risultanti anche dalle relazioni accompagnatorie del disegno di legge predisposte dal Servizio Studi della Camera dei deputati ove in particolare, si legge, che con le disposizioni in esame si è provveduto ad introdurre una disciplina analoga a quella disposta con la legge n. 296 del 2002, a proposito del regime di deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con paesi della c.d. Black list), emerga chiara la volontà del legislatore di sostituire l'indeducibilità delle minusvalenze e delle differenze negative, ritenuta conseguenza meramente sanzionatoria dell'inosservanza dell'obbligo comunicativo, con diversa sanzione ritenuta più adeguata e proporzionata.

2.5. Ne consegue che l'illustrato *ius superveniens*, che tale ineducibilità ha soppresso, incidendo in materia di sanzioni, trova applicazione anche nel caso di specie in cui il rapporto non è ancora esaurito.

3. Con il secondo motivo si deduce la violazione dell'art. 37 d.p.r. n. 600/73 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ. laddove la C.T.R., nell'accogliere l'appello incidentale proposto dalla contribuente, aveva annullato anche il rilievo con il quale, in subordine al primo, si era dedotta la sussistenza di un abuso del diritto. In particolare, secondo la prospettazione difensiva, l'errore perpetrato dal Giudice territoriale era duplice e evidente sia per avere ritenuto l'istituto inapplicabile a fattispecie anteriori al 2008 sia per avere dato rilevanza, ai fini della disapplicazione del principio dell'abuso del diritto, alla complessiva redditività della Società, non occupandosi in alcun modo delle operazioni incriminate se non per riconoscere, comunque, che un risparmio fiscale, seppure modesto, vi era stato.

3. Con il terzo motivo si deduce, ai sensi dell'art. 360, co 1 n. 5 cod. proc. civ., l'omesso esame di fatti decisivi e controversi laddove il giudice di appello aveva affermato l'esistenza di esigenza di natura organizzativa senza però individuarle e non avesse, invece, considerato la circostanza decisiva data dal fatto incontestato che la Società facesse provvista di titoli nel periodo antecedente lo stacco delle cedole e svuotasse il portafoglio nel momento immediatamente successivo.

4. Va premesso, in linea generale, l'abuso del diritto si configura tutte le volte che il titolare di un diritto soggettivo suscettibile di essere esercitato secondo diverse modalità non rigidamente predeterminate, decide di esercitarlo in maniera che, pur formalmente rispettosa della relativa cornice attributiva, risulti censurabile rispetto ad un criterio di valutazione giuridico o extra-giuridico, con conseguente verifica, a causa di tale modalità di utilizzo, di una ingiustificata sproporzione tra il beneficio del titolare ed il sacrificio dell'altra parte.

In materia tributaria, oggi, l'art. 10-bis della I. n. 212 del 2000, cd. Statuto del contribuente, introdotto dal d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, ha previsto una norma antielusiva di carattere generale nel nostro ordinamento, stabilendo, al primo comma, che "Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni".

Precedentemente il divieto di elusione trovava fondamento in una disposizione "settoriale", in quanto limitata all'accertamento delle imposte sui redditi, ossia l'art. 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 (abrogato dal predetto d.lgs. n. 128 del 2015) per il quale sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti, sicché l'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli stessi, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto di quelle dovute per effetto del comportamento non opponibile all'amministrazione.

Tuttavia, già prima dell'introduzione dell'art. 10-bis dello Statuto del contribuente, per i tributi armonizzati, sebbene non rientranti nel novero delle imposte sui redditi (ad esempio, l'IVA), occorreva tenere conto dei principi sanciti dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea, per i quali le operazioni realizzate al solo scopo di ottenere un risparmio fiscale senza un autonomo obiettivo economico, ancorché eseguite in forma apparentemente corretta, quale una cessione di beni o una prestazione di servizi nell'esercizio di un'attività economica, rivestono connotati sostanzialmente elusivi comunitari in materia fiscale (CGUE, 21 febbraio 2006 C-255/02, Halifax; CGUE, 10 novembre 2011 C126/10, Foggia, richiamate, in motivazione, da Sez. T, n. 4407/2018, Delli Priscoli, Rv. 747209-01).

Anche in considerazione degli assunti della Corte di Giustizia, le Sezioni Unite della Corte di cassazione avevano ritenuto, peraltro, che, in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica previsione normativa, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici. In particolare, è stato osservato che tale principio trova fondamento, anche in tema di tributi non armonizzati, nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali.

Detto principio comporta, sul piano pratico, l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione (Sez. U, n. 30055/2008).

E', pertanto, ormai consolidato nella giurisprudenza della Corte di legittimità, anche ove riferita a fattispecie antecedenti alla sua formazione e allo stesso intervento delle Sezioni Unite con la sentenza sopra citata, il principio in virtù del quale, in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, la dimostrazione della ricorrenza delle quali rientra nell'onere probatorio del contribuente (Sez. T, n. 3533/2018,).

In sostanza, al fine di escludere il contestato carattere elusivo di un'operazione, fermo l'onere dell'Amministrazione finanziaria di dimostrare sia il disegno elusivo sia la "manipolazione" degli strumenti negoziali classici, le cui modalità di utilizzo risultino "irragionevoli" in una normale logica di mercato e intese al solo fine di pervenire a quel risultato concreto, il contribuente deve provare che la stessa è giustificata da «valide ragioni economiche», aventi carattere non meramente marginale o teorico, anche ove le medesime non debbano assumere una rilevanza predominante per il compimento dell'operazione, senza che sia peraltro necessaria la prova che l'obiettivo non sarebbe stato altrimenti perseguibile, dovendosi soltanto dimostrare che la strada prescelta per raggiungere quel risultato economico risulti la più conveniente rispetto ad altre soluzioni (Cass. n. 2240/2018).

Gli indici sintomatici ai quali, secondo i criteri elaborati dalla giurisprudenza di questo Giudice di legittimità, occorre attingere per la dimostrazione dell'abusività della condotta, non vanno ricercati nella causa (funzione economico sociale) o negli effetti giuridici del negozio o della complessa operazione negoziale (diretti a disciplinare il regolamento di interessi voluto dalle parti), ma devono essere ricercati nel limite imposto dalla convenienza economica dell'operazione, nel senso che, data la peculiare situazione economico patrimoniale ed il tipo di organizzazione aziendale o societaria del soggetto, rilevate ex ante rispetto alla operazione economica da compiere, detto limite è rispettato se la modifica ditale situazione -mediante l'attività negoziale posta in essere- è rispondente a logiche di mercato ed in ultima analisi ai principi di economicità della gestione: ove tali requisiti di economicità non siano, invece, rinvenibili nell'operazione realizzata, ma la fattispecie negoziale posta in essere consenta, comunque, di realizzare, mediante una diversa allocazione delle risorse economico-patrimoniali preesistenti, un trattamento fiscale più favorevole, allora la duplice combinazione di tali elementi (carente giustificazione economica dell'operazione, realizzazione di un risparmio fiscale) consente di pervenire a qualificare l'operazione come elusiva

in quanto diretta esclusivamente ad impedire la verifica del presupposto di imposta (v.Cass.n.26781/2013; 21782/2011; 1372/2011; 12249/2010).

4 1 La sentenza impugnata si discosta dai superiori principi, innanzi tutto, allorché censura la prima decisione (sfavorevole alla contribuente) nel non avere rilevato l'illegittima retroattività di applicazione della norma e, al contrario, afferma l'illegittimità del rilievo perché retroattivo e contrario allo Statuto del contribuente giacché, come sopra evidenziato, il principio dell'abuso del diritto trova fondamento nell'art.53 Cost. e trova applicazione alla fattispecie, anche se anteriore all'intervento meramente chiarificatore delle Sezioni Unite di questa Corte.

4.2. Egualmente la Commissione tributaria non ha fatto corretta applicazione della normativa di riferimento, come interpretata da questa Corte, laddove, ha dato rilevanza, al fine di escludere l'elusività della condotta della contribuente, esclusivamente alla mera redditività complessiva della Società, senza specificare, se non apoditticamente, le obiettive esigenze di natura organizzativa della Società e omettendo, dall'altro canto, anche l'esame di ulteriori fatti sottoposti al suo esame (quali la concreta modalità delle operazioni di acquisto e rivendita titoli nel tempo).

5 In conclusione, in accoglimento del ricorso e nei limiti di cui in motivazione relativamente al primo motivo, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia affinché provveda al riesame, fornendo congrua motivazione, anche in ordine all'applicazione dello ius superveniens costituito dall'art. 11, co.2 del d.l.2.3.2012 n.16, e regoli le spese di questo giudizio.

***PER FAR SCATTARE IL DIVIETTO DI PRODURRE DOCUMENTI NON
BASTA UNA PRECEDENTE GENERICA RICHIESTA DELLA
AMMINISTRAZIONE***

Sent. n. 18609 del 11 luglio 2019

(emessa il 16 maggio 2019) della Corte Cass., Sez.V T - Pres. Cirillo Rel.
Di Marzio

Mediante primi sei motivi di ricorso la contribuente contesta, in relazione ai profili della violazione di legge e del vizio di motivazione che, sebbene la richiesta di produzione documentale rivolta in fase precontenziosa dall'Amministrazione finanziaria risultasse assai generica, la CTR ha ritenuto ugualmente maturata la preclusione processuale, nei confronti della contribuente, rispetto alla possibilità di produrre ulteriori documenti in fase contenziosa.

In proposito questa Corte ha recentemente avuto occasione di ribadire che "in tema di accertamento tributario, l'inottemperanza del contribuente a seguito dell'invio del questionario da parte dell'Amministrazione finanziaria, ex art. 32, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973, comporta l'inutilizzabilità in sede amministrativa e processuale solo dei documenti espressamente richiesti dall'Ufficio, in quanto detta disposizione normativa deve essere interpretata in coerenza con il diritto di difesa sancito dall'art. 24 Cost. e con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.", Cass. sez. V, 22.6.2018, n. 16458. La Cassazione ha anche avuto modo di specificare che "in tema di accertamento, l'omessa esibizione da parte del contribuente dei documenti in sede amministrativa determina l'inutilizzabilità della successiva

produzione in sede contenziosa solo ove l'amministrazione dimostri che vi era stata una puntuale richiesta degli stessi, accompagnata dall'avvertimento circa le conseguenze della mancata ottemperanza, e che il contribuente ne aveva rifiutato l'esibizione, dichiarando di non possederli, o comunque sottraendoli al controllo, con uno specifico comportamento doloso volto ad eludere la verifica", Cass. sez. V, 21.3.2018, n. 7011.

Invero, la CTR impugnata afferma che l'Ente impositore avesse richiesto la produzione di copia di specifici registri contabili obbligatori ed altra documentazione, ma non specifica quest'ultima in che cosa dovesse consistere. Pertanto, non emergendo dalla sentenza impugnata che l'Amministrazione finanziaria avesse domandato, in sede di invio del questionario in fase precontenziosa, una produzione documentale specifica, ha errato la Commissione Tributaria Regionale impugnata a ritenere che la successiva produzione documentale della ricorrente, in sede contenziosa, fosse rimasta preclusa, dovendo invece la stessa essere valutata dal giudice, in primo luogo in relazione alla tempestività del deposito, nella fase contenziosa, e quindi in relazione alla sua rilevanza. In tal senso il ricorso della contribuente deve essere accolto. Vertendosi nell'ambito della violazione di legge, appare corretto accogliere il terzo ed il quinto motivo di ricorso, assorbiti il secondo, il quarto, il quinto ed il sesto.

Sembra ancora opportuno ricordare, in ordine alla complessa questione dell'applicabilità del principio di non contestazione nel processo tributario che la tematica richiede si tenga conto della peculiare natura dello stesso. Questa Corte di legittimità ha già avuto modo di rilevare che "nel processo tributario, il principio di non contestazione, che si fonda sul carattere dispositivo del processo, trova applicazione sul piano probatorio, ma non anche su quello delle allegazioni poiché la specificità del giudizio tributario comporta che la mancata presa di posizione dell'Ufficio sui motivi di opposizione alla pretesa impositiva svolti dal contribuente non equivale ad ammissione", Cass. Sez. V. 18.6.2014, n. 13834, orientamento confermato affermandosi che "il principio di non contestazione, di cui all'art. 115, primo comma, cod. proc. civ., si applica anche nel processo tributario, ma, attesa l'indisponibilità dei diritti controversi, riguarda esclusivamente i profili probatori del fatto non contestato, e sempreché il giudice, in base alle risultanze ritualmente assunte nel processo, non ritenga di escluderne l'esistenza", Sez. V, 6.2.2015, n. 2196.

ABUSO DI DIRITTO E RINUNCIA DI UN CREDITO VERSO LA SOCIETA' DA PARTE DEI SOCI

Sent. n. 15321 del 6 giugno 2019

(emessa il 2 ottobre 2018) della Corte Cass., Sez. V Trib. - Pres. Virgilio Rel. Grasso

1. - Con il primo motivo di ricorso si prospetta la violazione e falsa applicazione dell'art. 88, comma 4, T.U.I.R. (art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.). La Commissione tributaria regionale, secondo quanto dedotto, ha negato l'applicazione dell'art. 88, comma 4, T.U.I.R. al caso di specie sulla base della considerazione che il comportamento dei soci rinunzianti sarebbe privo di razionale giustificazione economica poiché essi si sono spogliati di un ingente credito senza vantaggio alcuno.

Parte ricorrente, al riguardo, evidenzia che l'applicazione dell'art. 88, comma 4, T.U.I.R. dipende dal fatto oggettivo rappresentato dalla rinuncia a un credito pecuniario effettivamente vantato dal socio nei confronti della società, essendo totalmente irrilevanti le ragioni per cui il socio provvede a tale rinuncia ed essendo, altresì, irrilevante la circostanza se a tale rinuncia corrisponda o meno nei confronti del socio un effetto per lui direttamente favorevole. La norma, sul punto, dà rilievo esclusivamente all'esistenza di un credito del socio nei confronti della società e all'effettività della rinuncia, circostanze che non sono poste in discussione nel caso di specie, per cui il giudice del gravame avrebbe dovuto riconoscere il beneficio previsto dall'art. 88, comma 4, T.U.I.R.

Con il secondo motivo di ricorso si deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 41 e 53 Cost., in rapporto agli artt. 1322, 1344, 1414 e 1415 c.c. (art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.).

La ricorrente contesta sul punto un'erronea applicazione dell'istituto dell'abuso del diritto, cui la Commissione tributaria regionale avrebbe implicitamente fatto riferimento allorquando ha individuato nella rinuncia al credito un'operazione elusiva, sottolineando che, nel caso di specie, nessun indebito vantaggio fiscale ha conseguito la La Fenice s.r.l. per effetto della rinuncia ai crediti vantati nei suoi confronti dai soci Benini e Vendemmiati, poiché il vantaggio della non imponibilità della relativa sopravvenienza attiva è specificamente previsto e voluto dall'art. 88, comma 4, T.U.I.R. e, dunque, si pone come conseguenza fisiologica dell'operazione di rinuncia. In questo modo, si pretende di negare alla società un beneficio previsto dalla legge in conseguenza di un presunto comportamento antieconomico riferito ai soci rinunzianti, soggetti cui è completamente estraneo l'effetto agevolativo.

Non sussiste, pertanto, nessun comportamento antieconomico tenuto dalla società, la quale ha correttamente fruito della rinuncia dei soci ai crediti vantati nei suoi confronti, eliminando una posta di debito e incrementando il proprio patrimonio netto. Per tal modo si sono linearmente realizzate nei suoi confronti tutte le condizioni richieste per l'applicazione dell'agevolazione.

1.1. - I primi due motivi, da trattarsi congiuntamente in quanto strettamente collegati, sono infondati.

In materia tributaria, è principio consolidato di questa Corte che il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione normativa, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione (Cass. 13 luglio 2018, n. 18632).

Costituisce dunque condotta abusiva l'operazione economica che abbia quale suo elemento predominante e assorbente lo scopo di eludere il fisco, incombendo, peraltro, sull'Amministrazione finanziaria la prova sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustifichino operazioni in quel modo strutturate (Cass. 20 giugno 2018, n. 16217 che, nella specie, ha cassato la sentenza impugnata che, senza valorizzare i diversi elementi sintomatici della sussistenza dell'abuso allegati dall'Agenzia delle entrate né affrontare le concrete ricadute dell'operazione medesima ed erroneamente configurando un risparmio fiscale solo potenziale e futuro, aveva ritenuto non elusiva la complessa operazione negoziale tra società controllate, contraddistinta dalla rinuncia ad un credito della controllante verso la controllata, con conseguente sterilizzazione, ad opera di quest'ultima, della sopravvenienza attiva, ex art. 55 T.U.I.R.; Cass. 28 febbraio 2017, n. 5090).

Nel caso di specie, come correttamente evidenziato nella pronuncia impugnata - pur senza richiamare espressamente l'istituto dell'abuso del diritto - il Benini e la consorte hanno rinunciato a un ingente credito nei confronti della società senza alcun vantaggio effettivo e nell'esercizio successivo sono usciti dalla società cedendo le loro quote ad un prezzo non congruo rispetto al loro valore, senza conseguire alcun ritorno economico. Come apprezzato nel giudizio di merito si è trattato di un'operazione antieconomica, priva di razionalità, le cui conseguenze sono andate a vantaggio della società ricorrente e, a fronte di tali elementi, non è stata fornita alcuna giustificazione da parte del contribuente, con ciò lasciando intendere che l'unica finalità era quella del fine elusivo.

4. - Con il primo motivo del ricorso incidentale si deduce la violazione e falsa applicazione degli articoli 39 del d.P.R. n. 600/1973 e 54 del d.P.R. n. 633/1972 in relazione all'articolo 360, comma 1, n. 5, c.p.c.

L'Agenzia delle entrate evidenzia che la pronuncia impugnata è censurabile riguardo al recupero fiscale sub lett. b) dell'avviso di accertamento, concernente la vendita "sottocosto" di un immobile societario a un proprio socio e al suo coniuge. La sentenza di appello si è al riguardo pronunciata esclusivamente sulla ritenuta inapplicabilità del meccanismo accertativo introdotto dall'articolo 35 del d.l. n. 223/2006 (convertito con legge n. 248/2006), considerato superato dalla successiva legge n. 88/2009, annullando integralmente tale recupero. Al tempo stesso, la pronuncia avrebbe violato le norme fondanti l'accertamento induttivo in materia di imposte dirette e di IVA, ritenendo completamente precluso all'Amministrazione finanziaria l'effettuazione di un tale accertamento

secondo le regole presuntive ordinarie, ove non applicabile il meccanismo di cui al d.l. n. 223/2006.

Anche a prescindere dalla questione circa la legittimità o meno del meccanismo automatico di accertamento incentrato sul riferimento al "valore normale" ex articolo 9, comma 3, del T.U.I.R. n. 917/1986, il recupero in questione è derivato, secondo le regole ordinarie di cui agli articoli 39, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 600/1973 e 54 del d.P.R. n. 633/1972, in ragione di una anomala "antieconomicità" dell'operazione di vendita immobiliare in contestazione, sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti (la vendita è stata effettuata per un prezzo complessivamente inferiore, pari a € 160.000,00, a quello di acquisto per € 88.333,00 e di ristrutturazione per € 80.401,16 dell'immobile in favore di un socio della società medesima).

Con il secondo motivo del ricorso incidentale si prospetta l'insufficiente motivazione circa fatti controversi e decisivi per il giudizio, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. L'Agenzia delle entrate, al riguardo, evidenzia l'insufficienza motivazionale della pronuncia riguardo il recupero fiscale di cui alla lett. b) dell'avviso di accertamento, che ha laconicamente ritenuto di non "dover modificare la decisione assunta dai giudici di prime cure sul punto b), ritenendo che sia da considerarsi vigente senza soluzioni di continuità il principio che, nella cessione di immobili delle imprese, il valore di riferimento sia quello catastale ristabilito nella legge comunitaria 2008 (I. n. 88/09)", così escludendo qualsivoglia motivazione sugli indici di antieconomicità dettagliatamente rimarcati dall'Ufficio sin dalla verifica fiscale e dall'avviso di accertamento.

4.1. - I motivi, da trattarsi congiuntamente in quanto strettamente connessi, sono fondati.

In tema di accertamento induttivo del reddito d'impresa, con l'abrogazione dell'ultimo periodo della lett. d) del primo comma dell'art. 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che ha effetto retroattivo in considerazione della sua finalità di adeguare l'ordinamento interno a quello comunitario, è stato ripristinato il quadro normativo anteriore, sicché la prova dell'esistenza di attività non dichiarate, derivanti da cessioni di immobili (o costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento sugli stessi) può essere desunta anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti (Cass. 26 settembre 2014, n. 20429; Cass. 9 maggio 2014, n. 10175).

Una volta contestata dall'erario l'antieconomicità di un comportamento posto in essere dal contribuente, poiché assolutamente contrario ai canoni dell'economia, incombe sul medesimo l'onere di fornire, al riguardo, le necessarie spiegazioni, essendo - in difetto - pienamente legittimo il ricorso all'accertamento induttivo da parte dell'Amministrazione, ai sensi degli artt. 39 del d.P.R. n. 600 del

1973 e 54 del d.P.R. n. 633 del 1972 (Cass. 20 marzo 2013, n. 6918; Cass. 17 ottobre 2007, n. 21833).

Va tuttavia chiarito che nelle cessioni di beni, lo scostamento del valore dichiarato rispetto al valore normale, desunto di valori O.M.I., non può essere assunto come presunzione legale. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, infatti, le quotazioni O.M.I., risultanti dal sito web dell'Agenzia delle Entrate, ove sono gratuitamente e liberamente consultabili, non costituiscono fonte tipica di prova ma strumento di ausilio ed indirizzo per l'esercizio della potestà di valutazione estimativa, sicché, quali nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza, sono idonee solamente a condurre ad indicazioni di valori di larga massima (Cass. 21 dicembre 2015, n. 25707).

Ciò non di meno l'Amministrazione finanziaria può fare ricorso anche a dette quotazioni, ai fini della valutazione del bene immobile, unitamente ad altri elementi indiziari di giudizio (Cass. 9 febbraio 2018, n. 3197).

Nel caso di specie, la pronuncia impugnata non ha tenuto conto del rilievo del carattere antieconomico dell'operazione di acquisto dell'immobile, oggetto di specifica contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, così come evidenziato in ricorso, alla luce della disciplina ordinaria dell'accertamento induttivo. La motivazione resa sul punto risulta insufficiente, avendo i giudici del gravame ignorato la questione prospettata, limitandosi a ritenere vigente il valore di riferimento catastale nella cessione di immobili delle imprese, così come ristabilito dalla legge n. 88 del 2009.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale, accoglie il ricorso incidentale e cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti; rinvia alla Commissione tributaria regionale

LA REGOLARIZZAZIONE POSTERIORI DI AUTOCERTIFICAZIONI IRREGOLARI

IL "NUOVO" TESTO DEL N. 5 DEL'ART.360 CPC

Sent. n. 18619 del 11 luglio 2019

(emessa il 16 aprile 2019) della Corte Cass., Sez.V T - Pres. Manzon Rel. Grasso

Con il primo motivo di ricorso si contesta la violazione dell'art. 1, secondo comma del d.P.R. n. 361 del 1999 e dell'art. 38 d.P.R. n. 445 del 2000, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c. Secondo parte ricorrente, la sentenza impugnata deve essere censurata nella parte in cui ha ritenuto possibile la regolarizzazione a posteriori di autocertificazioni radicalmente nulle. Se la nota della Direzione centrale dell'Agenzia delle dogane del 18 marzo 2009, richiamata in sentenza, impartiva agli Uffici la direttiva di consentirne la regolarizzazione, tale documento raccomandava di accettare tali regolarizzazioni solo nella misura in cui le dichiarazioni contenessero inadempienze "di fattibile realizzazione" e sempre in subordine alla sussistenza dei "presupposti richiesti dalla normativa". Nel caso di specie, tale regolarizzazione non era possibile, in quanto le dichiarazioni sostitutive di atto notorio, all'uopo necessarie, risultavano affette da vizi che ne determinavano la nullità insanabile, quali il difetto di sottoscrizione o l'omessa allegazione del documento di identità;

- il motivo è infondato;

- ai sensi dell'art. 38, comma 3, d.P.R. n. 445 del 2000, le istanze e le dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà da produrre agli organi della amministrazione pubblica o ai gestori o esercenti di pubblici servizi sono sottoscritte dall'interessato in presenza del dipendente addetto ovvero sottoscritte e presentate unitamente a copia fotostatica non autenticata di un documento di identità del sottoscrittore;

- la giurisprudenza amministrativa secondo cui la mancanza della fotocopia non costituisce una mera irregolarità ma un vizio insanabile, riguarda le procedure di gara (Consiglio di Stato, sez. V, 20 agosto 2018, n. 4959), per cui sono previsti dei termini specifici di presentazione domande a pena di inammissibilità;

- il principio affermato limitatamente all'ammissione alle procedure di evidenza pubblica non può essere esteso a una fattispecie del tutto diversa, quale quella riguardante la richiesta del riconoscimento di un beneficio fiscale, considerando che, nel caso di specie, la nota della Direzione centrale dell'Agenzia delle dogane del 18 marzo 2009, richiamata in sentenza e nel controricorso, consentiva la regolarizzazione dell'istanza, con il riconoscimento della possibilità di presentare l'autocertificazione anche in un momento successivo;

- con il secondo motivo di ricorso, comune ad entrambi i procedimenti, si denuncia l'omessa motivazione ai sensi dell'art. 132 c.p.c. ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c. Secondo quanto argomentato, la Commissione tributaria regionale ha ommesso completamente di fornire la motivazione a supporto dell'esistenza di reti canalizzate, erroneamente dando per scontato che la società Totalgaz ne abbia dimostrato l'esistenza.

- con il terzo motivo si contesta l'omesso esame di fatti decisivi e controversi per il giudizio, ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c. Parte ricorrente, sul punto, deduce che la pronuncia impugnata ha ritenuto implicitamente, con motivazione inesistente, che la società avesse dimostrato l'esistenza di reti canalizzate, omettendo di esaminare determinati fatti decisivi per il giudizio che erano stati evidenziati dall'Ufficio nella memoria illustrativa, ove erano state individuate due tipologie di distribuzione mediante reti canalizzate (la distribuzione effettuata da un soggetto, fiscalmente abilitato alla commercializzazione del GPL ai sensi dell'art. 25, commi 4 e 6 TUA, che rifornisca mediante una rete di tubazioni una pluralità di utenti, ai quali fattura il prodotto in base alle letture dei contatori ubicati presso gli utenti medesimi di cui al telescritto 79 del 14/04/1999; le "piccole reti" non oggetto di concessione comunale e costituite da uno o più serbatoi di stoccaggio che alimentano mediante tubazioni, un numero limitato di utenti, dotati, ciascuno, di proprio contatore, gestite dal titolare di un deposito

"madre" che le rifornisce a mezzo autobotti considerate, quindi, ai fini dell'applicazione del D.P.R., quali "satelliti o gemmazioni del suddetto deposito "madre" di cui al telescritto 87 del 29/04/1999). Gli atti dell'Ufficio e la documentazione acquisita con il pvc del 20.10.2010 non avrebbero permesso di identificare l'eventuale presenza di reti canalizzate che Totalgaz gestisce, cioè non si evince se si tratti di reti canalizzate o di "piccole reti canalizzate". Per l'effetto, l'Ufficio ha ritenuto, che in assenza di prove circa la sussistenza di reti canalizzate, la controparte rimanesse tenuta a produrre le autocertificazioni. Nel corso del giudizio, inoltre, con la memoria illustrativa di primo grado, era stato specificato che la distinzione fosse in linea con l'orientamento espresso dall'Autorità Garante per la Concorrenza ed il Mercato.

Infine, si è evidenziata la presenza di tre distinti mercati nel settore del GPL destinato ad usi domestici e al riscaldamento (delibera 18894 pubblicata nel bollettino 35/2009):

- 1) il mercato della distribuzione di GPL in piccoli serbatoi [Per "piccoli serbatoi" s'intendono i serbatoi di capacità fino a 5 me, disciplinati dal d.m. 31 marzo 1984 e dal d.m. 29 febbraio 1988 nonché dal decreto legislativo n. 128/06];
- 2) il mercato della distribuzione del GPL in bombole [per "bombole" s'intendono i recipienti di cui al decreto legislativo n. 128 del 22 febbraio 2006 che contengono di regola 10, 15, 20 o 25 Kg di prodotto];
- 3) il mercato della distribuzione di GPL tramite reti canalizzate.

I primi due mercati si distinguono in ragione della diversa tipologia del prodotto e delle distinte modalità di distribuzione del combustibile. Mentre i piccoli serbatoi contengono gas propano, le bombole contengono generalmente miscela di butano e propano. La distribuzione di GPL tramite reti canalizzate gestite in regime concessorio si è sviluppata nei piccoli centri abitati non raggiunti da metanodotti di gas naturale, nei quali non è possibile, né preferibile, l'installazione dei piccoli serbatoi esterni. Gli impianti per la rete canalizzata sono costituiti da una stazione, in cui il GPL viene stoccato allo stato liquido e successivamente convertito allo stato gassoso per la distribuzione in rete, da tubazioni stradali di trasferimento del gas collocate nel sottosuolo, da derivazioni alle utenze, da apparecchi d'intercettazione, riduzione e misura. La distribuzione di GPL nelle reti canalizzate può essere soddisfatta direttamente dalle società distributrici all'ingrosso di GPL o tramite società specializzate nella gestione del servizio pubblico."

Pertanto, il metodo di distribuzione operato dalla Totalgaz (piccolo serbatoio a servizio di un numero limitato di unità immobiliare) rientra nella prima tipologia di distribuzione individuata dal garante e tale mercato è stato ritenuto espressamente distinto da quello effettuato mediante reti canalizzate.

A fronte di tale articolato quadro normativo, risulterebbe evidente l'assenza di motivazione della pronuncia della Commissione tributaria regionale in ordine alla ritenuta sussistenza di "reti canalizzate", tali da escludere la necessaria autocertificazione.

- i motivi secondo e terzo, da trattarsi congiuntamente in quanto strettamente connessi, sono inammissibili;

- in seguito alla riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012, non è più deducibile quale vizio di legittimità il semplice difetto di sufficienza della motivazione, ma i provvedimenti giudiziari non

si sottraggono all'obbligo di motivazione previsto in via generale dall'art. 111, comma 6, Cost. e, nel processo civile, dall'art. 132, comma 2, n. 4, c.p.c. Tale obbligo è violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero essa risulti del tutto inidonea ad assolvere alla funzione specifica di esplicitare le ragioni della decisione (per essere afflitta da un contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili oppure perché perplessa ed obiettivamente incomprensibile) e, in tal caso, si concreta una nullità processuale deducibile in sede di legittimità ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c. (Cass. 25 settembre 2018, n. 22598);

- le sentenze in contestazione all'esito della valutazione delle risultanze istruttorie, sulla base della documentazione prodotta, hanno riconosciuto - sia pure in maniera sintetica - l'esistenza delle reti canalizzate (specificando che gli utenti erano ad esse collegate con contatore individuale e richiamando il teletrascritto n. 79/UDC-CM del 14 aprile 1999 che escludeva la necessità di una dichiarazione da parte degli utilizzatori), per cui risulta inammissibile la prospettazione dell'Agenzia delle entrate che mira a conseguire una non consentita rivalutazione in sede di legittimità degli elementi già considerati dalla Commissione tributaria regionale;

- i motivi di doglianza, pertanto, incontrano i limiti derivanti dal sindacato sulla motivazione a seguito della riformulazione dell'articolo 360, comma 1, n. 5 c.p.c., non sussistendo per altro verso gli estremi per poter ritenere apparente la motivazione resa;

- il rigetto dei ricorsi riguardanti l'agevolazione prevista dall'art. 8, comma 10, lett. c) della l. 23 dicembre 1998, n. 448 e dal d.P.R. 30 settembre 1999, n. 361 sulle forniture di G.P.L. da utilizzare quale combustibile per riscaldamento in particolari zone climatiche rende inammissibile il ricorso limitato alla sanzione amministrativa conseguente al disconoscimento dell'agevolazione;

INTORNO ALLE RESPONSABILITA' DELLO SPEDIZIONIERE DOGANALE

Sent. n. 17496 del 28 giugno 2019

(emessa il 19 settembre 2018) della Corte Cass., Sez.V T - Pres. Perrino
Rel. Nonno

Con il primo motivo di ricorso si deduce la falsa applicazione dell'art. 221 (rectius 201), § 1, n. 3, CDC per improponibilità della responsabilità oggettiva dello spedizioniere doganale nel pagamento dei tributi in via solidale con il proprietario delle merci importate, in relazione agli artt. 360, primo comma, n. 3 e n. 5, cod. proc. civ.

5.1. Sotto un primo profilo, la CTR non avrebbe collegato l'art. 201 CDC al successivo art. 202, talché lo spedizioniere/rappresentante indiretto risponde del maggior dazio accertato solo ove sia dimostrato che conosceva o avrebbe dovuto conoscere, usando l'ordinaria diligenza, l'erroneità o la falsità della dichiarazione doganale.

5.2. Sotto un secondo profilo, la CTR non avrebbe esaminato la circostanza, evidenziata dalla difesa della CAD, inerente alla struttura sociale ditale figura.

6. Il motivo è infondato.

6.1. Ai sensi dell'art. 5, § 2, CDC (applicabile *ratione temporis*, in quanto il codice doganale comunitario è stato abrogato dal regolamento (UE) n. 952/2013 del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione) e dell'art. 40, primo comma, TULD, la dichiarazione doganale può essere fatta personalmente dall'importatore ovvero a mezzo di un rappresentante diretto o indiretto. La rappresentanza è diretta quando il rappresentante agisce a nome e per conto di terzi, indiretta, quando il rappresentante agisce a nome proprio ma per conto di terzi. Mentre la rappresentanza indiretta è libera, la rappresentanza diretta implica l'iscrizione in un apposito albo professionale istituito con la l. 22 dicembre 1960, n. 1612 ed il rispetto della disciplina prevista dalla legge medesima e dalla successiva l. n. 213 del 2000.

6.2. Dal combinato disposto degli artt. 201, § 3, e 4, punto 18, CDC si evince, poi, che l'obbligazione doganale sorge in capo a chi fa la dichiarazione a nome proprio ovvero alla persona in nome della quale la dichiarazione è fatta. Conseguentemente, in caso di rappresentanza diretta, la responsabilità grava, in via di principio, sul solo importatore, mentre in caso di rappresentanza indiretta è specificamente prevista la responsabilità sia dello spedizioniere che dell'importatore (cfr. Cass. n. 9773 del 23/04/2010; Cass. n. 7720 del 27/03/2013; Cass. n. 9270 del 17/04/2013).

6.2.1. L'obbligazione doganale sorge, altresì, in caso di introduzione irregolare di merce ai sensi dell'art. 202, § 1, lett. a), CDC; e l'introduzione della merce è considerata irregolare quando non è stata oggetto di una presentazione in dogana, conformemente alle disposizioni degli articoli da 38 a 41 CDC, e, quindi, quando non c'è stata la presentazione della merce in dogana con la relativa dichiarazione (cfr. CGUE 25 gennaio 2017, causa C-679/15, UltraBrag AG, punto 20). In tale caso sono debitori, ai sensi dell'art. 202, § 3, CDC: la persona che ha proceduto a tale introduzione irregolare (cioè, quella che normalmente avrebbe dovuto svolgere le operazioni di sdoganamento e adempiere gli obblighi del dichiarante in dogana), nonché le persone che hanno partecipato a questa introduzione sapendo o dovendo, secondo ragione, sapere che essa era irregolare e le persone che hanno acquisito o detenuto la merce considerata e sapevano o avrebbero dovuto, secondo ragione, sapere allorquando l'hanno acquisita o ricevuta che si trattava di merce introdotta irregolarmente (cioè le persone che, sebbene non siano tenute a procedere alle operazioni di sdoganamento in forza delle disposizioni del CDC, sono state nondimeno coinvolte nell'introduzione irregolare sia prima, sia immediatamente dopo la stessa: cfr. CGUE 25 gennaio 2017, ult. cit., punti 21 e 22; Cass. n. 9433 del 12/04/2017; Cass. n. 5159 del 01/03/2013).

6.2.2. Per completezza deve evidenziarsi che l'obbligazione doganale sorge anche a seguito della sottrazione della merce presentata in dogana ai sensi dell'art. 203 CDC. In tale ipotesi, «costituisce sottrazione di una merce al controllo doganale (...) qualsiasi ritiro, non autorizzato dall'autorità doganale competente, di una merce sottoposta alla vigilanza doganale dal luogo di custodia autorizzato, a prescindere dall'intenzionalità dello stesso» (così Cass. n. 29535 del 16/11/2018, che richiama CGUE 18 maggio 2017, causa C-154/16, Latvij as Dzelzcel VAS, punto 42, e CGUE 11 luglio 2013, causa C-273/12, Harry Winston, punti 30 e 33).

6.3. Nel caso di specie, è pacifico tra le parti che la CAD sia rappresentante indiretto dell'importatore, sicché lo spedizioniere risponde in solido con quest'ultimo dell'obbligazione doganale per il semplice fatto di avere presentato la dichiarazione, impegnativa con riferimento all'esattezza delle indicazioni figurati nella dichiarazione, all'autenticità dei documenti presentati e all'osservanza di tutti gli obblighi inerenti al vincolo delle merci importate al regime considerato (cfr. art. 199 del regolamento (CEE) n. 2454 del 1993).

6.5. Ne consegue che le conclusioni cui è giunta la CTR, sia pure sinteticamente espresse, sono del tutto corrette, non potendo nemmeno ritenersi che la responsabilità dello spedizioniere rappresentante indiretto integri una forma di responsabilità oggettiva, ben potendo quest'ultimo provare la propria buona fede alle condizioni previste dall'art. 220, § 2, lett. b, CDC (sulla questione si veda anche Cass. n. 7720 del 27/03/2013).

7. Con il quarto motivo di ricorso (rubricato come terzo) la CAD assume la violazione e falsa applicazione dell'esimente prevista dall'art. 220, § 2, lett. b), CDC, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., evidenziando la sussistenza, in ipotesi, di tutti i requisiti previsti dalla legge per il suo riconoscimento.

8. il motivo è infondato.

8.1. Occorre partire dal fondamentale arresto della S.C., secondo il quale «in tema di tributi doganali, l'applicazione del regime di esenzione o riduzione daziaria presuppone la regolarità formale e sostanziale della documentazione relativa all'origine e/o alla provenienza della merce, intendendosi per "origine" il luogo dove la merce è stata realizzata e per "provenienza" il luogo dal quale essa giunge o dove è stata oggetto di lavorazione o trasformazione (a tal fine non essendo sufficienti le operazioni di spolveratura, lavaggio, verniciatura, selezione, riduzione a pezzi, ecc.); pertanto, considerato che un certificato di origine "ignota" va considerato come "inesatto", le Autorità doganali, qualora constatino la falsità dei certificati di origine e provenienza, devono procedere alla contabilizzazione "a posteriori" dei dazi doganali, salve le deroghe nei seguenti casi tipizzati che devono concorrere cumulativamente: riscossione dovuta ad errore delle autorità competenti (sia di quella alla quale spetta procedere al recupero sia di quella di rilascio del certificato preferenziale di esportazione); errore tale da non poter essere ragionevolmente riconosciuto dal debitore in buona fede, nonostante la sua esperienza professionale e diligenza, provocato da un comportamento "attivo" delle autorità che rilasciarono il certificato, non rientrandovi l'errore indotto da dichiarazioni inesatte rese dall'esportatore, salvo che autorità di quel paese fossero informate o dovessero sapere dell'inoperatività dell'esenzione; osservanza di tutte le disposizioni previste dalla normativa vigente per la dichiarazione in dogana» (Cass. n. 4997 del 02/03/2009).

8.2. La deroga al recupero a posteriori è appunto quella prevista dall'art. 220, § 2, lett. b), CDC ammessa al cospetto delle tre condizioni che la norma contemporaneamente richiede, ossia che il rilascio irregolare dei certificati di origine sia dovuto ad un errore delle autorità competenti, che l'errore commesso dalle autorità sia di natura tale da non poter essere ragionevolmente rilevato dal debitore di buona fede e, infine, che quest'ultimo abbia osservato tutte le prescrizioni della normativa in vigore (vedi CGUE 14 maggio 1996, cause C-153/94 e C204/94, Faroe Seafood e altri; CGUE 3 marzo 2005, causa C-499/03 P, Biegi Nahrungsmittel e Commonfood; CGUE 18 ottobre 2007, causa C173/06, Agrover; CGUE 15 dicembre 2011, C-409/10, Afasia Knits; CGUE 16 marzo 2017, causa C-47/16, Veloserviss).

8.2.1. In particolare, non può dirsi sussistente la buona fede dell'importatore «qualora, sebbene abbia evidenti ragioni per dubitare dell'esattezza di un certificato di origine "modulo A", un importatore si sia astenuto dall'informarsi, nella massima misura possibile, delle circostanze del rilascio di tale certificato per verificare se tali dubbi fossero giustificati» (così CGUE 16 marzo 2017, cit., punto 43).

8.3. Nel caso di specie l'Ufficio doganale di La Spezia ha correttamente proceduto alla contabilizzazione a posteriori dei dazi in ragione del fatto che l'origine della merce, indicata dall'esportatore come filippina, è stata in un secondo momento accertata come cinese; e poiché la falsa certificazione di origine della merce non è oggetto di contestazione, con ciò l'Ufficio ha assolto all'onere probatorio sullo stesso gravante (cfr. CGUE 16 marzo 2017, cit., punto 47), restando a carico di importatore e, in ragione della sua ritenuta responsabilità, della CAD la prova della ricorrenza delle ulteriori condizioni per l'applicazione della esenzione prevista dall'art. 220, par. 2, lett. b), CDC (cfr. Cass. n. 7674 del 16/05/2012, in motivazione).

8.4. In proposito, va prima di tutto evidenziato che «il debitore non può nutrire un legittimo affidamento quanto alla validità dei certificati EUR i per il fatto che essi siano stati ritenuti inizialmente veritieri dalla autorità doganale di uno Stato membro dato che le operazioni effettuate da detti uffici nell'ambito dell'accettazione iniziale delle dichiarazioni non ostano affatto all'esercizio di controlli successivi» (CGUE 9 marzo 2006, causa C-293/04, Beemsterboer Coldstore Services BV, richiamata da Corte di giustizia, 8 novembre 2012, causa C-438/11, Lagura, in riferimento ai certificati FORM A, documenti giustificativi utili a fruire delle preferenze generalizzate unilateralmente concesse dalla UE), e ciò in quanto le prescrizioni del

CDC, alla luce del suo sesto considerando («considerando che, tenuto conto della grande importanza che il commercio esterno ha per la Comunità, occorre sopprimere o per lo meno limitare, per quanto possibile, le formalità e i controlli doganali»), vanno interpretate nel senso che «(...) al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana, l'autorità suddetta non si pronuncia sull'esattezza delle informazioni fornite dal dichiarante, di cui quest'ultimo si assume la responsabilità» (CGUE 15 settembre 2011, causa C-138/10, DP Group EOOD). Ne consegue, ha ribadito la Corte, che «(...) qualora un controllo a posteriori non consenta di confermare l'origine della merce indicata nel certificato EUR 1, si deve ritenere che essa sia di origine ignota e che, per conseguenza, il certificato EUR 1 e la tariffa preferenziale siano stati concessi indebitamente» (Corte giustizia, 9 marzo 2006, cit.).

8.5. Secondariamente, a fronte dell'accertata falsità dei certificati di origine della merce, l'Unione Europea non può essere tenuta a sopportare le conseguenze di comportamenti scorretti dei fornitori dei suoi cittadini rientranti nel rischio dell'attività commerciale, e contro i quali gli operatori economici ben possono premunirsi nell'ambito dei loro rapporti negoziali (CGUE 17 luglio 1997, causa C-97/95, Pascoal & Filhos; Cass. n. 19195 dei 06/09/2006; Cass. n. 14509 del 30/05/2008; Cass. n. 1583 del 03/02/2012; Cass. n. 15758 dei 19/09/2012).

8.6. Nel caso di specie, è irrilevante lo stato soggettivo di consapevolezza della irregolarità della introduzione della merce in capo alla CAD, in considerazione dell'obbligo che grava su quest'ultima di vigilare «sull'esattezza dell'informazione fornita alle autorità dello Stato di esportazione dall'esportatore, al fine di evitare abusi» (Cass. n. 24675 del 23/11/2011).

8.6.1. L'affermazione dell'obbligo in questione si rispecchia nel punto 57 della sentenza della Corte di giustizia 17 luglio 1997, causa C-97/95, Pascoal & Filhos, richiamata da Cass. n. 24675 del 2011, cit., la quale espressamente paventa che, se la buona fede dell'importatore fosse capace di esentarlo comunque da responsabilità, «(...) l'importatore sarebbe indotto a non verificare più l'esattezza dell'informazione fornita alle autorità dello Stato di esportazione da parte dell'esportatore, né la buona fede di quest'ultimo, il che darebbe luogo ad abusi».

8.6.2. Si noti che, sebbene la sentenza della Corte di giustizia si riferisca al regolamento CEE n. 1697/79 del Consiglio, del 24 luglio 1979, l'attualità del pericolo paventato dalla Corte di giustizia e dell'obbligo affermato da questa Corte trovano riscontro nell'art. 220, par. 2, lett. b), CDC, secondo cui «la buona fede del debitore può essere invocata qualora questi possa dimostrare che, per la durata delle operazioni commerciali in questione, ha agito con diligenza per assicurarsi che sono state rispettate tutte le condizioni per il trattamento preferenziale».

8.6.3. Si tratta, in questo caso, di una diligenza qualificata, da ragguagliare, giusta l'art. 1176, secondo comma, cod. civ., alla «natura dell'attività esercitata»; in particolare, l'esercizio professionale dell'attività di rappresentante indiretto dell'importatore da parte della società contribuente comporta ineludibilmente che lo sforzo diligente ad essa richiesto si estenda al controllo esigibile dell'esattezza delle informazioni fornite dall'esportatore allo Stato di esportazione (Cass. n. 5199 del 01/03/2013; Cass. n. 6621 del 15/03/2013).

8.7. nella fattispecie, inoltre, non può nemmeno configurarsi l'errore determinato da un comportamento "attivo" delle autorità competenti: l'Ufficio doganale di La Spezia così come l'Autorità doganale filippina si sono limitate ad esaminare la regolarità formale dei documenti giustificativi del regime preferenziale, come loro specifico onere. Solo successivamente, a seguito della segnalazione dell'OLAF e una volta venuta a conoscenza della diversa origine della merce, l'Agenzia delle dogane ha proceduto al recupero a posteriori (comportamento ritenuto legittimo da CGUE 16 marzo 2017, cit.).

11. Con il sesto motivo di ricorso (rubricato come quinto) il CAD deduce l'omessa pronuncia sulla violazione del regolamento (CE) n. 384/96 del Consiglio relativo alla difesa contro le importazioni oggetto di dumping

da parte di Paesi non membri della UE, nonché la violazione dell'art. 253 del Trattato istitutivo della CE e dell'Accordo antidumping stipulato in sede di Organizzazione mondiale del commercio, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, 4 e 5, cod. proc. civ.

11.1. In buona sostanza, piuttosto che articolare un vero e proprio motivo di ricorso, la CAD chiede che venga disposto il rinvio pregiudiziale alla CGUE: a) con riferimento alla validità del regolamento (CE) n. 1470/2001 del 16 luglio 2001, che istituisce i dazi antidumping per cui è controversia; b) con riferimento al diritto al contraddittorio in sede doganale.

12. La questione posta sub a) sarebbe astrattamente rilevante in quanto, se il regolamento dovesse essere ritenuto illegittimo, il dazio antidumping non sarebbe applicabile.

12.1. La questione è stata tuttavia già affrontata e risolta dalla sentenza del Tribunale della UE, 11 luglio 2013, causa T-469/07, Philips Lighting, che ha ritenuto la legittimità del regolamento (CE) n. 1470/2001 del 16 luglio 2001, ivi comprese le misure antidumping in esso previste. Poiché la menzionata sentenza è stata confermata, in sede di impugnazione, dalla sentenza della Corte di giustizia, 8 settembre 2015, causa C-511/13, Philips Lighting, la questione pregiudiziale posta va disattesa, essendosi gli organi di giustizia comunitari già pronunciati in materia.

12.2. La questione sub b), invece, è stata già affrontata in sede di esame del terzo motivo ed, essendo la giurisprudenza della Corte pienamente conforme agli indirizzi della Corte di giustizia, pienamente applicati anche nel caso di specie, va disattesa.

13. in conclusione, il ricorso va rigettato

***GIUDICATO FAVOREVOLE FORMATOSI A VANTAGGIO DELL'OBBLIGATO
SOLIDALE ESTENSIONE A FAVORE DEGLI ALTRI OBBLIGATI: ARTT.
2909 E 1306 DEL CODICE CIVILE***

Sent. n. 19784 del 23 luglio 2019

(emessa il 20 gennaio 2019) della Corte Cass., Sez.V T - Pres. Cristiano
Rel. Triscari

1. Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione degli artt. 2909 e 1306 cod. civ., in relazione al principio di primazia e di effettività del diritto comunitario, nonché per falsa applicazione degli artt. 1298, 1299 e 1301, cod. civ. In particolare, parte ricorrente lamenta che il giudice del gravame ha erroneamente attribuito valenza di giudicato esterno alla sentenza, passata in giudicato, resa nei confronti della coobbligata solidale, posto che tale estensione si porrebbe in contrasto con il diritto comunitario, tenuto conto che tali effetti comporterebbero l'annullamento della pretesa impositiva nella materia dei dazi doganali sulla base del giudicato esterno che ha, erroneamente, ritenuto che in sede di procedimento amministrativo finalizzato all'emanazione dell'atto impugnato non era stato rispettato il principio del contraddittorio preventivo.

1.1. Il motivo è infondato.

Costituisce circostanza centrale, ai fini della definizione della presente controversia, il fatto che la contribuente ha impugnato, con il ricorso proposto in primo grado, l'avviso di accertamento suppletivo e di

rettifica notificato alla società importatrice (Freudenberg Politec) ed alla medesima, in qualità di spedizioniere, quale responsabile solidale, e che il suddetto avviso di accertamento è stato annullato dai giudici di merito con sentenza passata in giudicato.

Si tratta, quindi, di valutare se e in che misura il passaggio in giudicato della sentenza che ha annullato il medesimo avviso di accertamento nel giudizio di impugnazione proposto dalla società importatrice possa essere fatto valere anche dalla contribuente, quale responsabile solidale, nel diverso e separato giudizio dalla stessa proposto.

Va quindi considerato, in generale, che, sensi dell'art. 1306, comma secondo, cod. civ., in materia di obbligazione solidale, la sentenza favorevole resa nei confronti di un condebitore solidale può essere opposta dagli altri debitori solidali, salvo che questa sia fondata su ragioni personali dei condebitore.

Nella specifica materia tributaria, questa Corte (Cass. civ., 9 febbraio 2018, n. 3204) ha ritenuto applicabile l'art. 1306 c.c. anche a favore del coobbligato che non ha impugnato l'accertamento, facendo prevalere l'effetto del giudicato (riguardante un condebitore) sull'avviso di accertamento divenuto definitivo con il solo limite che il giudicato non può esser fatto valere dal coobbligato nei cui confronti si sia direttamente formato un giudicato.

Si è precisato, in particolare, che la facoltà del singolo condebitore, che non abbia impugnato l'avviso di accertamento di maggior valore, di opporre all'Amministrazione finanziaria, in sede di ricorso contro l'avviso di liquidazione, il giudicato favorevole intervenuto a favore di altro coobbligato, sussiste anche se il giudicato sopravvenga nelle more del processo contro l'avviso di liquidazione, "vertendosi in materia di condizione del diritto fatto valere in giudizio, da riscontrarsi con riferimento all'epoca della decisione" (Cass. civ., n. 22885/2005; Cass. civ. n. 14696/2008; Cass. civ., n. 14814/2011; Cass. civ., n. 9577/2013; Cass. civ., n. 7255/1994).

Va precisato, inoltre, che, ove i ricorsi dei condebitori in solido hanno per oggetto un identico atto impositivo, l'annullamento, anche parziale, di un atto, ovvero la espulsione dal mondo del diritto del medesimo, non può che valere erga omnes, sicchè ciò implica che se un condebitore impugna, ed un altro condebitore non impugna ovvero propone autonomamente ricorso, l'annullamento ottenuto dal condebitore impugnante è annullamento dell'unico atto impositivo ed esso esplica i suoi effetti verso tutti i condebitori cui sia stato notificato, per cui dell'annullamento potrà giovare anche il condebitore rimasto processualmente inerte ovvero, ove si sia attivato, anche nel giudizio instaurato per opporsi alla pretesa di pagamento, facendo valere il giudicato esterno.

Come detto, il limite alla estendibilità del giudicato esterno alla controversia instaurata dal condebitore solidale può trovare fondamento unicamente nel caso in cui la pronuncia non ha deciso su questioni personali del condebitore nei cui confronti la stessa è stata resa, in quanto la natura strettamente personale della pronuncia interrompe la valutazione della unitarietà della pretesa. Nella fattispecie, la censura in esame non risulta avere coltivato tale questione e, d'altro lato, non può non rilevarsi dalla pronuncia censurata che l'atto impositivo era stato notificato ad entrambi gli obbligati solidali.

Tale profilo assume particolare rilievo, in quanto, l'accertata violazione del contraddittorio endoprocedimentale da parte della sentenza il cui valore di giudicato esterno è stato fatto valere, si traduce in un vizio procedimentale di adozione del medesimo atto, sicchè non può ragionarsi in termini di definizione di una questione personale di una dei condebitori, ma della regolarità della procedura di adozione del medesimo atto, profili che, quindi, attengono alla legittimità dello stesso.

1.2. Ciò precisato, le considerazioni sopra espresse vanno quindi esaminate alla luce della giurisprudenza unionale in materia di limiti di applicabilità del giudicato quando la pretesa impositiva ha ad oggetto, quale quella in esame, tributi "armonizzati", cioè sottoposti alla specifica disciplina unionale e quindi all'esigenza prioritaria della tutela delle risorse proprie dell'Unione.

La pronuncia della Corte di giustizia del 17 febbraio 2011 (causa C78/2010, Berel e altri), citata dalla ricorrente, non risulta avere definito la questione in esame, avendo unicamente espresso la considerazione

che una decisione di sgravio di dazi fondata su tale disposizione, come quella di cui trattasi nella causa principale, può essere invocata soltanto a beneficio dell'unico autore della domanda di sgravio, essendo tale conclusione confortata dal principio secondo il quale il rimborso o lo sgravio dei dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione, i quali possono essere concessi soltanto a determinate condizioni ed in casi specificamente previsti, costituiscono un'eccezione rispetto al normale regime delle importazioni ed esportazioni e, di conseguenza, le disposizioni che prevedono siffatto rimborso o sgravio devono essere interpretate restrittivamente.

Si trattava, quindi, di valutare se e in che termini il riconoscimento della domanda di rimborso in favore di un condebitore possa avere valenza anche per gli altri condebitori e la Corte di giustizia ha limitato l'estensione in considerazione della eccezionalità del regime.

La vicenda in esame, in realtà, contiene profili differenti da quella esaminata dalla Corte di giustizia, in quanto qui viene in considerazione, come detto, il differente profilo dei limiti di applicabilità dei principi di cui all'art. 1306, cod. civ., in favore del condebitore solidale quando la pretesa ha ad oggetto imposte di interesse unionale.

Invero, la questione va esaminata alla luce della normativa comunitaria e della giurisprudenza della Corte in materia di tributi unionali, in particolare della sentenza 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a. (Racc. pag. 1-1609), nonché alla sentenza 18 luglio 2007, causa C-119/05, Lucchini (Racc. pag. 1-6199) in cui la Corte ha affermato che il diritto comunitario osta all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 del codice civile, volta a sancire il principio dell'autorità di cosa giudicata, nei limiti in cui l'applicazione di tale disposizione impedisce il recupero di un aiuto di Stato erogato in contrasto con il diritto comunitario, nonché delle pronunce che hanno relativizzato il valore del giudicato nazionale, esigendo di non tener conto di tale giudicato al fine di rispettare il primato delle disposizioni del diritto comunitario ed evitare un conflitto con le medesime (corte di giustizia, 1 giugno 1999, causa C-126/97, Eco Swiss (Racc. pag. 1-3055); 28 giugno 2001, causa C-118/00, Larsy (Racc. pag. 1-5063); 7 gennaio 2004, causa C-201/02, Wells (Racc. pag. 1-723), nonché 13 gennaio 2004, causa C-453/00, KOhne & Heitz (Racc. pag. 1-837).

Più in particolare, la Corte di giustizia, con la pronuncia 3 settembre 2009 (causa C.2/08), tenuto conto dei precedenti sopra indicati, ha dato specifiche indicazioni interpretative relativamente alla questione in esame, in particolare dei limiti del giudicato esterno quando è in considerazione un tributo di interesse unionale.

La stessa, in primo luogo, ha confermato il valore che il principio dell'autorità di cosa giudicata riveste sia nell'ordinamento giuridico comunitario che negli ordinamenti giuridici nazionali, precisando che «al fine di garantire sia la stabilità del diritto e dei rapporti giuridici, sia una buona amministrazione della giustizia, è importante che le decisioni giurisdizionali divenute definitive dopo l'esaurimento delle vie di ricorso disponibili o dopo la scadenza dei termini previsti per questi ricorsi non possano più essere rimesse in discussione» (sentenza 30 settembre 2003, causa C-224/01, Kòbler, punto 38, e 16 marzo 2006, causa C-234/04, Kapferer, Racc. pag. 1-2585, punto 20)».

Ha quindi fatto conseguire che «il diritto comunitario non impone ad un giudice nazionale di disapplicare le norme processuali interne che attribuiscono autorità di cosa giudicata ad una decisione, anche quando ciò permetterebbe di porre rimedio ad una violazione del diritto comunitario da parte di tale decisione (v. sentenza Kapferer, cit., punto 21)».

La Corte di giustizia, inoltre, ha preso in considerazione il profilo del bilanciamento del principio della certezza del diritto, derivante dalla applicazione delle norme interne in materia di giudicato, con quello della esigenza della tutela del diritto comunitario.

A tal proposito, ha precisato che una interpretazione dell'art. 2909 cod. civ., che consenta di ritenere comunque prevalente l'autorità della cosa giudicata rispetto all'esigenza di tutelare la corretta applicazione del diritto comunitario, non è corretta, in quanto ostacoli di tale portata all'applicazione effettiva delle norme comunitarie in materia di tributi unionali non possono essere ragionevolmente giustificati dal

principio della certezza del diritto e devono essere dunque considerati in contrasto con il principio di effettività.

Ha quindi concluso, resolvendo la questione proposta, nel senso che il diritto comunitario osta all'applicazione, in circostanze come quelle della causa principale, di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 del codice civile, in una causa vertente sull'IVA concernente un'annualità fiscale per la quale non si è ancora avuta una decisione giurisdizionale definitiva, in quanto essa impedirebbe al giudice nazionale investito di tale causa di prendere in considerazione le norme comunitarie in materia di pratiche abusive legate a detta imposta.

Preme quindi evidenziare che la pronuncia della Corte di giustizia in esame ha, da un lato, ribadite la funzione centrale del principio di certezza del diritto rappresentato dal giudicato; dall'altro, consentito la limitazione del principio in esame solo laddove via sia il pericolo che, nell'esaminare una successiva questione, si possa non applicare il diritto comunitario e, sotto tale profilo, ha ribadito che, in questo caso, il giudicato non può impedire al giudice nazionale di applicare le norme comunitarie, in particolare quelle in materia di pratiche abusive.

Va quindi verificato se e in che misura i suddetti interventi della Corte di giustizia possano condurre a ritenere che, nella fattispecie, l'applicazione del giudicato reso nei confronti del debitore solidale comporterebbe una violazione del diritto comunitario.

In primo luogo, va osservato che l'atto oggetto di impugnazione era unitario ed era stato emesso nei confronti dei soggetti obbligati in via solidale.

Non si tratta, quindi, di valutare se, rispetto alla pronuncia di illegittimità di un atto impositivo, possa essere esteso il giudicato in relazione a diverso atto in ordine al quale va, autonomamente compiuta la valutazione di legittimità: la pronuncia dei giudici di merito, invero, ha comportato la rimozione del medesimo atto oggetto di successiva impugnazione da parte del coobbligato solidale rimasto estraneo al precedente giudizio, sicchè, una eventuale non applicazione del giudicato comporterebbe che, relativamente alla medesima pretesa, la pronuncia di annullamento del giudice di merito non potrebbe essere estesa a chi, coobbligato solidale, ha impugnato separatamente lo stesso atto.

D'altro lato, la particolare esigenza di tutela delle norme del diritto comunitario, espressa dalla pronuncia della Corte di giustizia trova una sua ragione giustificativa nella finalità di evitare che, relativamente ad altro diverso atto impositivo, non si vengano ad applicare le norme del diritto comunitario che la pronuncia passata in giudicato non aveva correttamente applicato, come nel caso posto all'attenzione della Corte di giustizia, ove era stata rappresentata la necessità di tutelare l'applicazione delle norme comunitarie in materia di pratiche abusive.

Ciò assume particolare rilievo nella controversie., in esame, in quanto la pronuncia, passata in giudicato, resa nei confronti dell'obbligato solidale, si era fondata sul ritenuto mancato rispetto del principio del contraddittorio preventivo.

Tuttavia, va evidenziato che, in questa prospettiva, non si pone una questione di violazione delle norme comunitarie la cui esigenza di tutela ha consentito alla Corte di giustizia di affermare il principio della portata recessiva del giudicato nazionale rispetto alla necessità di tutelare la normativa dell'unione.

La ritenuta violazione, invero, delle regole del contraddittorio preventivo da parte del giudice che ha pronunciato la nullità della pretesa fatta valere nei confronti del coobbligato solidale che prima ha impugnato l'atto, costituisce, in realtà, una non corretta applicazione delle norme interne, in quanto non tiene conto del fatto che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, è inapplicabilità alla materia doganale la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, in quanto il sistema del T.U. n. 43 del 1973, cui rinviava il D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, realizzava, attraverso il procedimento contenzioso amministrativo, una forma anticipata di contraddittorio.

Ma, appunto, non può dirsi che la suddetta contrarietà della pronuncia passata in giudicato, che ha annullato l'atto impositivo, costituisca, al tempo stesso, violazione di norme comunitarie a tutela delle quali è ostativa la valenza del giudicato anche nei confronti dell'obbligato solidale.

Tenuto conto, quindi, dell'unicità dell'atto impugnato e della non incidenza della pronuncia passata in giudicato sul diritto comunitario, la sentenza censurata, nell'aver quindi ritenuto estendibile il giudicato anche in favore dell'obbligato solidale che non ha preso parte al precedente giudizio, non è viziata da violazione di legge.

L'ART. 1306 C.C. GIOVA AGLI ALTRI OBBLIGATI SOLO SE LA SENTENZA FAVOREVOLE E' PASSATA IN GIUDICATO

Ord. n. 18154 del 5 luglio 2019

(emessa il 12 giugno 2019) della Corte Cass., Sez. V Trib. - Pres. Manzon Rel. Nonno

1. con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle dogane deduce la violazione e/o la falsa applicazione degli artt. 1306 e 2909 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., evidenziando che, in assenza di un giudicato esterno nei confronti dell'importatore, la CTR avrebbe erroneamente annullato gli atti impositivi impugnati notificati all'obbligato solidale;

2. il motivo, ammissibile in quanto - indipendentemente da qualsiasi proposizione in primo grado o esame della questione in appello - censura direttamente la ratio decidendi della sentenza impugnata, è, altresì, fondato;

2.1. la CTR dà atto che tra Nlastercraft s.n.c. e Agenzia delle dogane è intervenuta sentenza di merito in secondo grado, impugnata davanti alla S.C., con la quale è stata annullata la pretesa tributaria in ragione della conferma della codificazione doganale delle merci utilizzata al momento dell'importazione;

2.1.1. afferma, altresì, la CTR che «sebbene tale giudicato non sia definitivo (pendendo ricorso alla Suprema Corte) non sembra possibile confermare nei confronti dell'obbligato solidale qui resistente una pretesa che allo stato dei fatti non è esistente nei confronti del coobbligato»;

2.2. orbene, è noto che l'obbligazione solidale, pur avendo per oggetto una medesima prestazione, dà luogo non ad un rapporto unico ed inscindibile, bensì a rapporti giuridici distinti, anche se tra loro connessi (cfr. Cass. n. 1032 del 07/04/1971; Cass. n. 303 del 09/01/2019), tanto che, sul piano processuale, può essere azionata separatamente dal creditore, senza che sussista un litisconsorzio necessario tra i vari

condebitori (cfr. Cass. n. 22672 del 27/09/2017; Cass. n. 23422 del 17/11/2016; Cass. n. 20476 del 25/07/2008; Cass. n. 4296 del 09/05/1987);

2.2.1. normalmente, la sentenza emessa tra il creditore ed uno dei condebitori non ha effetto nei confronti degli altri condebitori (art. 1306, primo comma, cod. civ.), sempre che questi ultimi non abbiano partecipato al giudizio (Cass. n. 23422 del 2016, cit.);

2.2.2. tuttavia, in deroga alla previsione del primo comma, l'art. 1306, secondo comma, cod. civ. consente al condebitore estraneo alla sentenza emessa tra il creditore ed altro condebitore, di avvalersene *secundum eventum litis* ove la stessa sia passata in giudicato (Cass. n. 12766 del 19/06/2015; Cass. n. 9577 del 19/04/2013; Cass. n. 8816 del 01/06/2012), non sia fondata su ragioni personali del debitore (per un'ipotesi di integrazione delle ragioni personali si veda, ad es., Cass. n. 25890 del 23/12/2015) e sia stata sollevata tempestivamente la relativa eccezione (Cass. n. 21170 del 19/10/2016; Cass. n. 25401 del 17/12/2015);

2.2.3. peraltro, l'eccezione alla efficacia soggettiva del giudicato opera nei soli rapporti tra creditore e condebitore, non anche in sede di regresso tra condebitori (Cass. n. 16117 del 26/06/2013).

2.2.4. il principio - che opera indiscutibilmente anche in materia tributaria (da ultimo Cass. n. 303 del 2019, cit.), atteso che il processo tributario è un processo costitutivo rivolto all'annullamento di atti autoritativi e, considerato che i ricorsi dei condebitori in solido hanno per oggetto un identico atto impositivo, l'annullamento o la rettifica di un atto non può che valere *erga omnes* (Cass. n. 33436 del 27/12/2018; Cass. n. 3204 del 09/02/2018; per un'applicazione anche all'atto irrogativo di sanzioni cfr. Cass. n. 26008 del 20/11/2013) - incontra, peraltro, due limiti: a) il giudicato non può essere fatto valere dal coobbligato nei cui confronti si sia direttamente formato un giudicato (cfr. Cass. n. 19580 del 17/09/2014; Cass. n. 28881 del 09/12/2008. Secondo Cass. n. 14814 del 05/07/2011 e Cass. n. 7255 del 04/08/1994, che ribadiscono il medesimo principio, la norma opera sul piano processuale, sicché la sua applicazione, in favore del condebitore d'imposta, non trova ostacolo nell'inerzia di questi, la quale inerisce al rapporto sostanziale e non è equiparabile al giudicato; per Cass. n. 2231 del 30/01/2018 e Cass. n. 3105 del 01/02/2019 la norma trova applicazione anche nei confronti di chi abbia adempiuto dopo la notifica della cartella, non trattandosi di pagamento spontaneo); b) il condebitore non deve avere partecipato al giudizio in cui il giudicato si è formato, altrimenti operano le preclusioni proprie del giudicato, con la conseguenza che la mancata impugnazione da parte di uno o di alcuni dei debitori solidali, soccombenti in un rapporto obbligatorio scindibile, qual è quello derivante dalla solidarietà, determina il passaggio in giudicato della sentenza nei loro confronti, ancorché altri condebitori

solidali l'abbiano impugnata e ne abbiano ottenuto l'annullamento o la riforma (Cass. n. 20559 dei 30/09/2014; Cass. n. 1779 dei 29/01/2007);

2.3. riassumendo quanto finora affermato, il principio di diritto interno per il quale la sentenza resa tra creditore e condebitore solidale può essere opposta al creditore da altro condebitore solidale è applicabile, anche in materia tributaria, alle seguenti quattro condizioni:

1) che la sentenza sia passata in giudicato;

2) che non si sia già formato un giudicato nei rapporti tra il condebitore solidale che intende avvalersi del giudicato e il creditore (sia perché il condebitore abbia preso parte allo stesso giudizio e non abbia proposto impugnazione, sia perché il giudicato sia intervenuto in altro autonomo giudizio). In proposito il giudicato è opponibile sia se penda giudizio non ancora definito, sia se il condebitore sia rimasto inerte e non abbia impugnato l'atto impositivo;

3) che, ove si tratti di giudizio pendente, la relativa eccezione sia stata tempestivamente sollevata in giudizio (nel senso che il giudicato non deve essersi formato prima della proposizione del giudizio di impugnazione nel corso del quale viene dedotto);

4) che il giudicato non si sia formato nei confronti del condebitore solidale in relazione a ragioni personali di quest'ultimo;

2.4. nel caso di specie, diversamente da quanto ritenuto dalla CTR, la sentenza di secondo grado intervenuta tra l'Agenzia delle dogane e l'importatore, obbligato solidale, non è invocabile da quest'ultima in ragione del fatto che la stessa non è passata in giudicato;

2.5. ne consegue che la CTR avrebbe dovuto esaminare nel merito la sussistenza dei presupposti della solidarietà con l'importatore come ritenuto dalla sentenza di appello, non specificamente impugnata sul punto dalla controricorrente, che si è limitata a contestare tale qualifica.

LA RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE E LE CONTESTAZIONI GIUDIZIARIE ALLA LUCE DELLA SENTENZA 114/2018 DELLA CORTE COSTITUZIONALE

Ord. n. 11900 del 7 maggio 2019 ,

(emessa il 8 novembre 2018) della Corte Cass., Sez. VI III - Pres. Frasca
Rel. D'Arrigo

IMPOSTE E TASSE IN GENERE. Riscossione delle imposte - ESECUZIONE FORZATA

In materia di esecuzione forzata per la riscossione di entrate di natura tributaria, anche dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 114 del 2018, che ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 57 del D.P.R. n. 602 del 1973 nella parte in cui esclude l'ammissibilità dell'opposizione regolata dall'art. 615 c.p.c. in relazione agli atti della procedura successivi alla notifica della cartella o dell'avviso di pagamento, le opposizioni cd. "recuperatorie", ossia con le quali l'opponente intenda contestare il diritto dell'ente impositore o dell'agente di riscossione di agire in executivis per ragioni riferibili agli atti prodromici, di cui egli non abbia avuto conoscenza per omessa o viziata notificazione, devono proporsi, ai sensi degli artt. 2 e 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, innanzi al giudice tributario nel termine di rito ivi previsto.

SOCIETA' PER AZIONI IN HOUSE ED ESENZIONE DALL'IVA

Sent. n. 12491 del 10 maggio 2019

(emessa il 25 febbraio 2019) della Corte Cass., Sez. V Trib.
- Pres. Cirillo Rel. Cataldi

Rilevato che:

1. L'Agenzia delle Entrate ha contestato all'Istituzione Sant'Andrea s.r.l. infrazioni alla normativa fiscale in materia di IVA, consistenti nell'aver reso, negli anni d'imposta 2005 e 2006, prestazioni socio-sanitarie ed assistenziali, oggettivamente rientranti nella previsione dell'art. 10, comma 1, num. 27-ter, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto), fatturandole come esenti ai fini IVA, mentre erano invece da considerarsi imponibili, atteso che la contribuente non rientrava tra i soggetti - « organismi di diritto pubblico, [...] istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, o [...] enti aventi finalità di assistenza sociale e [...] ONLUS» indicati nella medesima norma come beneficiari dell'esenzione. Pertanto, l'Ufficio ha messo due distinti avvisi di accertamento, per gli anni d'imposta 2005 e 2006, recuperando a tassazione l'IVA sulle predette operazioni, con conseguenti sanzioni ed accessori.

2. L'Istituzione Sant'Andrea s.r.l. ha proposto, dinnanzi alla Commissione tributaria provinciale di Bergamo, due distinti ricorsi, deducendo di avere diritto all'esenzione in questione, per essere stata costituita dal Comune di Clusone - dal quale era partecipata integralmente e dal quale erano nominati tutti i

componenti del suo Consiglio di Amministrazione e del comitato di indirizzo e controllo della sua attività- al fine di soddisfare bisogni di interesse generale, aventi carattere non industriale né commerciale.

Pertanto, la contribuente s.r.l. assumeva di costituire un organismo di diritto pubblico ai sensi dell'art. 3, comma 26, del d.lgs. 12 aprile 2006, n. 163 (codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture) e degli artt.1 della Direttiva U.E. 18 giugno 1992, n. 92/50/CEE ed 1 della Direttiva U.E. del 31 marzo 2004, n.2004/18/CE (entrambe relative al coordinamento delle procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici di lavori, di forniture e di servizi), e di godere, in ragione di tale qualificazione, dell'esenzione che, ai fini IVA, il predetto art. 10, comma 1, num. 27-ter, del d.P.R. n. 633 del 1972 riconosceva, appunto, alle prestazioni rese dagli «organismi di diritto pubblico».

In subordine, comunque, la contribuente assumeva di rientrare tra gli «enti aventi finalità di assistenza sociale», alle cui prestazioni la stessa disposizione estendeva l'esenzione.

La CTP, riuniti i due ricorsi, li ha accolti, ritenendo che la contribuente costituisce un «organismo di diritto pubblico» ai sensi dell'art. 3, comma 26, del d.lgs. n. 163 del 2006 e, pertanto, anche ai fini dell'art. 10, comma 1, num. 27-ter, del d.P.R. n. 633 del 1972, che disciplinava l'esenzione.

3.L'Ufficio ha quindi proposto appello, contro la decisione di primo grado, con ricorso alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, che lo ha respinto con la sentenza n. 96/44/2011, depositata il 20 maggio 2011.

4.Avverso la sentenza d'appello ha proposto ricorso per Cassazione l'Ufficio, formulando tre motivi.

Considerato che:

1.Con il primo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., la ricorrente ha censurato la decisione impugnata per violazione e falsa applicazione degli artt. 3, comma 26, del d.lgs. n. 163 del 2006; 1 della Direttiva U.E. 18 giugno 1992, n. 92/50/CEE; i della Direttiva U.E. del 31 marzo 2004, n. 2004/18/CE e 10, comma 1, num. 27-ter, del d.P.R. n. 633 del 1972, per avere il giudice a quo erroneamente ritenuto che la qualificazione di «organismo di diritto pubblico»- rilevante ai fini dell'esenzione dall'IVA ex art. 10, comma 1, num. 27-ter, del d.P.R. n. 633 del 1972- coincida con quella - di cui all'art. 3, comma 26, del d.lgs. n. 163 del 2006- dettata nel codice dei contratti pubblici, secondo cui: « L' "organismo di diritto pubblico" è qualsiasi organismo, anche in forma societaria:

- istituito per soddisfare specificatamente esigenze di interesse generale, aventi carattere non industriale o commerciale;

- dotato di personalità giuridica;

- la cui attività sia finanziata in modo maggioritario dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico oppure la cui gestione sia soggetta al controllo di questi ultimi oppure il cui organo d'amministrazione, di direzione o di vigilanza sia costituito da membri dei quali più della metà è designata dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico.».

2. Con il secondo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., il ricorrente ha censurato la decisione impugnata per violazione e

falsa applicazione dell'art. 10, comma 1, num. 27-ter, del d.P.R. n. 633 del 1972 e dell'art. 13, comma 1, lett. g), della Direttiva U.E. del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, per non avere il giudice a quo considerato che quest'ultima fonte comunitaria consente agli Stati membri di esonerare (« alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste in appresso e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso») solo « le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza sociale e la sicurezza sociale, comprese quelle fornite dalle case di riposo, effettuate da organismi di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dello Stato membro interessato». Infatti, secondo la ricorrente, la contribuente non integra (anche per le ragioni di cui al primo motivo) né un «organismo di diritto pubblico»; né, comunque, uno degli «altri organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dello Stato membro interessato», atteso che il relativo «riconoscimento», ai fini dell'esenzione dall'IVA, è stato, nel caso di specie, effettuato dal legislatore nazionale con il predetto art. 10, comma 1, num. 27-ter, del d.P.R. n. 633 del 1972, che annovera categorie (« organismi di diritto pubblico, [...] istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, o [...] enti aventi finalità di assistenza sociale e [...] ONLUS») rispetto alle quali è estranea la natura di società di capitali della contribuente, caratterizzata dal fine ontologico di lucro.

3. Con il terzo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., il ricorrente ha censurato la decisione impugnata per violazione e falsa applicazione degli artt. 112 e 115 cod. proc. civ. e 2697 cod. civ., per avere il giudice a quo ritenuto provato che la contribuente avesse, in fatto, finalità di assistenza sociale, in conseguenza dell'assente non contestazione dell'Ufficio ed in assenza di un'ammissione, esplicita o finanche implicita, di quest'ultima parte.

4. I tre motivi possono essere trattati congiuntamente, attesa la loro stretta connessione, poiché tutti censurano l'estraneità della contribuente s.r.l. alle categorie soggettive (organismi di diritto pubblico; istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833; enti aventi finalità di assistenza sociale ed ONLUS) alle cui prestazioni assistenziali l' art. 10, comma 1, num. 27-ter, del d.P.R. n. 633 del 1972, estende l'esenzione dall'IVA.

4.1. Costituendo l'imposta sulla cifra d'affari un contributo armonizzato dalla normativa eurocomunitaria, l'interpretazione dell'art. 10, comma 1, num. 27-ter, del d.P.R. n. 633 del 1972, non può prescindere dall'art. 4, comma 5, della citata Direttiva U.E. del n. 77/388/CEE, nella versione applicabile *ratione temporis*, secondo il quale:

«Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non son considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

Se però tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza.

In ogni caso, gli enti succitati sono sempre considerati come soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato D quando esse non sono

trascurabili.

Gli Stati membri possono considerare come attività della pubblica amministrazione le attività dei suddetti enti le quali siano esenti a norma degli articoli 13 o 28.»

L'art. 13, parte A, lett. g) della predetta Direttiva U.E. dei 17 maggio 1977, n.77/388/CEE, dispone inoltre, per quanto qui interessa, che:

«Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste in appresso e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso: [...]

g) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza sociale e la sicurezza sociale, comprese quelle fornite dalle case di riposo, effettuate da organismi di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dello Stato membro interessato».

La giurisprudenza comunitaria (sia pur con riferimento alla Direttiva U.E. del 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, che ha operato la rifusione delle disposizioni comunitarie già vigenti in materia di imposta sul valore aggiunto, ma sulla base di considerazioni, relative alla ratio della disciplina, che ben si adattano anche alla precedente Direttiva U.E. n. 77/388/CEE) ha chiarito che, a differenza di quanto sostenuto dal Giudice a quo e dalla contro ricorrente, la delimitazione normativa delle categorie di soggetti che possono beneficiare dell'esenzione IVA non può essere interpretata facendo ricorso alle definizioni enunciate nella Direttiva U.E. n.2004/18/CE, dettata in materia di procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici di lavori, di forniture e di servizi, per evidenti divergenze della ratio che giustifica i due diversi provvedimenti (Corte Giustizia, 29 ottobre 2015, Saudaor , C-174/14. Conformi le ulteriori pronunce, ivi citate, della Corte di Giustizia).

Infatti, secondo la citata pronuncia, la direttiva in materia di aggiudicazione degli appalti pubblici ha il fine di delimitare l'ambito di applicazione delle «amministrazioni aggiudicatrici» in modo più lato, affinché sia abbastanza ampio da garantire che le norme in materia, segnatamente di trasparenza e di non discriminazione, che si impongono nell'ambito di aggiudicazione di appalti pubblici, si applichino ad un maggior insieme di enti statali, che se pure non fanno parte della pubblica amministrazione, sono tuttavia controllati dallo Stato, in particolare mediante il loro finanziamento o la loro gestione.

Viceversa, in materia di IVA, l'individuazione normativa dei soggetti «pubblici» non mira a definire l'ambito di applicazione dell'imposta, ma opera, al contrario, una deroga alla norma generale su cui si basa il sistema comune di tale imposta, vale a dire quella secondo la quale detto ambito di applicazione è definito in modo assai ampio, comprendendo tutte le prestazioni di servizi fornite a titolo oneroso, incluse quelle effettuate dagli enti di diritto pubblico. Pertanto, in quanto deroga alla norma generale dell'assoggettamento all'IVA di qualsiasi attività di natura economica, l'area soggettiva dei beneficiari delle esenzioni va interpretata restrittivamente e, in assenza di diverse indicazioni nel testo della direttiva che regola la relativa imposizione, facendo riferimento all'economia ed alla finalità specifiche di tale provvedimento, in relazione al sistema comune di IVA da esso predisposto.

Applicando pertanto i predetti criteri anche all'interpretazione, orientata dal dato

comunitario, delle norme nazionali, deve escludersi che, come invece sostenuto nella sentenza impugnata, il concetto di «organismi di diritto pubblico» di cui all'art. 10, comma 1, num. 27-ter, del d.P.R. n. 633 del 1972, in materia di esenzione dall'IVA, coincida con quello di cui all' artt. 3, comma 26, del d.lgs. n. 163 del 2006, che disciplina invece i contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, attesa la ratio addirittura opposta delle due disposizioni, la prima derogativa dell'imposizione fiscale e da interpretarsi restrittivamente, la seconda ampliativa delle maggiori garanzie, costituzionali e comunitarie, che debbono presiedere alla contrattazione pubblica.

4.2. Tanto premesso, l'interpretazione dell'art. 10, comma 1, num. 27-ter, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, deve essere dunque condotta con riferimento ai parametri ricavabili dalle direttive comunitarie in materia di IVA, nella consapevolezza della necessaria interpretazione restrittiva delle deroghe al principio generale dell'imponibilità delle prestazioni.

Al riguardo, questa Corte ha già avuto modo di chiarire (Cass., 25/03/2015, n. 5947) che, ai sensi dell'art. 4, comma 1, della Sesta Direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, è soggetto passivo dell'IVA chiunque eserciti in modo indipendente un'attività economica, a prescindere dagli scopi o dai risultati di quest'ultima; mentre il successivo comma 5 esclude dal campo applicativo dell'IVA solo lo Stato, le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri organismi di diritto pubblico, e solo per le operazioni che esercitano quali pubbliche autorità.

È quindi la connotazione di pubblica autorità dell'attività svolta che contribuisce a determinare lo stesso ambito soggettivo dei beneficiari dell'esenzione, in quanto essa può riscontrarsi solo nell'esercizio diretto della stessa autorità da parte del soggetto pubblico, dei suoi organi o delle sue emanazioni, cioè dei soggetti che ne siano espressione. Occorre, pertanto, ai fini della legittimità dell'esenzione dall'IVA, che il soggetto pubblico svolga l'attività in veste di pubblica autorità e nell'ambito del regime giuridico pubblicistico che lo caratterizza (in questo senso cfr. Corte di Giustizia, 12/09/2000, C-408197, punto 34; 14 dicembre 2000, C446/98, punto 15; 12 settembre 2000, C-276/97, punto 39), non anche in base al medesimo regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati (Corte di Giustizia, 12 settembre 2000, C-276/97, cit. Sulla limitazione dell'esenzione alle attività che i soggetti pubblici svolgano in quanto pubbliche autorità v. altresì Cass., 07/03/2012, n. 3513. Conformi Cass. 20/02/2015, n. 3418, del 20/02/2015).

Con specifico riferimento alla fattispecie - paragonabile a quella qui sub iudice - della società commerciale detenuta al 100% da un Comune ed incaricata di determinati compiti pubblici incombenti al medesimo ente territoriale, la Corte di Giustizia ha ribadito recentemente (Corte di Giustizia, 22/02/2018, Nagyszéns, C-182/17) che la legittimità comunitaria del non assoggettamento all'IVA richiede la necessaria ricorrenza congiunta di due condizioni, vale a dire l'esercizio di attività da parte di un ente pubblico e l'esercizio di attività in veste di pubblica autorità.

La prima, ossia quella relativa alla qualità di ente pubblico, è stata esclusa dalla Corte quando la società commerciale non disponga, per l'esecuzione dei compiti pubblici che le sono affidati dall'ente pubblico che ne è titolare, di alcuna prerogativa di pubblica autorità. La seconda, per la quale sono esentate dall'IVA solo le attività svolte da un ente di diritto pubblico che agisca in qualità di autorità pubblica, è stata a sua volta esclusa dalla Corte quando l'attività svolta è disciplinata da disposizioni di diritto privato ed il soggetto che la esercita non

dispone, per l'esecuzione dei compiti pubblici, di alcuna delle prerogative proprie dei poteri pubblici dell'ente che glieli ha affidati.

Le medesime circostanze, per quanto qui rileva ai fini dell'imposizione IVA, ricorrono nel caso sub iudice, nel quale la contribuente, società in house del Comune di Clusone, costituisce, ai fini dell'imposizione IVA una persona giuridica terza rispetto all'ente pubblico che ne ha la partecipazione totale, ha natura di società commerciale, opera in regime di diritto privato e non è titolare di prerogative pubbliche.

5. Escluso pertanto, per quanto sinora argomentato, che, ai fini dell'esenzione di cui all'art. 10, comma 1, num. 27-ter, del d.P.R. n. 633 del 1972, la contribuente rientri tra gli « organismi di diritto pubblico» (e dato atto che la stessa parte neppure ha sostenuto di far parte delle «istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833», o di essere una «ONLUS»), resta da chiarire se essa possa considerarsi «ente avente finalità di assistenza sociale», come ritenuto (sia pure in aggiunta o in subordine alla qualità di «organismo di diritto pubblico») dalla sentenza impugnata.

5.1. Sotto il profilo fattuale, il Giudice a quo ha dato atto che l'Agenzia delle Entrate non ha contestato che la società contribuente abbia finalità di assistenza sociale ed effettui prestazioni sociosanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale. Nel terzo motivo di ricorso, l'Ufficio, senza negare la mancata contestazione specificamente rilevata dalla CTR, pare voler escludere che dall'applicazione del principio generale di non contestazione - che informa anche il processo tributario (Cass. 01/10/2018, n. 23710), sia pur nei limiti dei profili probatori del fatto non contestato, attesa l'indisponibilità dei diritti controversi (Cass., 18/05/2018, n. 12287) - derivi il corollario del dovere del giudice di ritenere non bisognevoli di prova i fatti non espressamente contestati. Si tratta tuttavia di una tesi che non può essere condivisa, in quanto contraddice l'effetto di relevatio dell'avversario dall'onere probatorio, che è proprio della non contestazione (Cass., 17/02/2016, n. 3023).

5.2. In diritto, invece, la ricorrente contesta che la contribuente possa costituire, ai fini dell'esenzione di cui all'art. 10, comma 1, num. 27-ter, del d.P.R. n. 633 del 1972, «ente avente finalità di assistenza sociale», in quanto l'art. 13, parte A, lett. g) della citata Direttiva U.E. del 17 maggio 1977, n.77/388/CEE, si riferisce ad «altri organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dello Stato membro interessato» ed il relativo riconoscimento sarebbe stato effettuato dal legislatore nazionale proprio con il predetto art. 10, comma 1, num. 27-ter, del d.P.R. n. 633 del 1972, al quale occorrerebbe fare riferimento per individuare quali siano gli enti con finalità di assistenza sociale riconosciuti. Tuttavia, tale tesi non può essere condivisa, in quanto da un lato lo stesso art. 10, comma 1, num. 27-ter, del d.P.R. n. 633 del 1972 non detta alcun criterio ulteriore che valga a selezionare tra gli «enti aventi finalità di assistenza sociale» quelli che sarebbero riconosciuti come tali ai fini dell'esenzione dall'IVA; dall'altro la giurisprudenza comunitaria (sia pur con riferimento all'art. 13, parte A, lett. b) della predetta Direttiva U.E. n.77/388/CEE) ha affermato che nessuna disposizione della sesta direttiva richiede che il riconoscimento venga concesso in seguito ad un procedimento formale, né che esso sia espressamente previsto da disposizioni nazionali in materia fiscale (Corte Giustizia, 6 novembre 2003, Dornier, C-45/01), potendo pertanto il relativo accertamento essere rimesso al giudice del caso concreto. Nello stesso senso, peraltro, si è espressa anche questa Corte (Cass., 03/09/2001,

n. 11353), sia pur con riferimento all'esenzione prevista dall'art. 10, comma 1, n. 21, del d.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633 per le prestazioni proprie delle case di riposo per anziani, chiarendo che non costituisce ostacolo alla operatività della norma di esenzione il mancato rilascio delle prescritte autorizzazioni amministrative, atteso che la prestazione del servizio in questione rileva, ai fini fiscali, per il suo carattere oggettivo e perciò prescinde dal previo consenso dell'ente locale all'esercizio della relativa attività.

5.3. Neppure può essere ritenuta fondata la censura relativamente all'incompatibilità tra la natura di società di capitali della contribuente, caratterizzata dal fine ontologico di lucro, e la sua qualificazione, ai fini dell'esenzione di cui all'art. 10, comma 1, num. 27-ter, del d.P.R. n. 633 del 1972, come «ente avente finalità di assistenza sociale». Infatti, la giurisprudenza comunitaria ha precisato come l'art. 13, parte A, n. 1, lett. g) e h), della sesta direttiva 77/388, relativo all'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto delle prestazioni connesse all'assistenza sociale e alla sicurezza sociale e delle prestazioni connesse alla protezione dell'infanzia e della gioventù, dev'essere interpretato nel senso che la nozione di «organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro interessato» non esclude enti privati che perseguono fini di lucro (Corte Giustizia, 26 maggio 2005, Kingscrest., C-498/03). Né, peraltro, nell'art. 10, comma 1, num. 27-ter, del d.P.R. n. 633 del 1972, il legislatore nazionale si è avvalso della facoltà, consentita dall'art. 13, paragrafo 2, della sesta direttiva 77/388, di subordinare, caso per caso, la concessione, ad enti diversi da quelli di diritto pubblico, dell'esenzione previste al paragrafo 1, lettera h), alla condizione che gli enti di cui trattasi non debbano avere per fine la ricerca del profitto.

6. Pertanto, sia pur correggendo la motivazione della sentenza impugnata in conformità al capo sub 5 che precede, il ricorso va rigettato.

INTORNO AL REGIME DOGANALE DEL “PERFEZIONAMENTO PASSIVO”

Sent. n. 16570 del 20 giugno 2019

(emessa il 16 aprile 2019) della Corte Cass., Sez. V Trib.
- Pres. Manzon Rel. Perrino

.- Col primo motivo di ricorso, proposto ex art. 360, 1 co., n. 3, c.p.c., l'Agenzia denuncia la violazione o falsa applicazione degli artt. 84 e 199, 201, 30 co., e 204 del codice doganale comunitario, in quanto, sottolinea, il regime doganale del perfezionamento passivo presuppone il preventivo rilascio di una autorizzazione che funge da regolamento o disciplinare per ogni singola operazione posta in essere e individua non soltanto le materie prime che escono dal territorio dell'Unione europea, per essere lavorate all'estero, ma anche i relativi prodotti compensatori che, a lavorazione ultimata, vi devono rientrare.

Il motivo è fondato nei limiti che seguono.

2.- In generale, l'art. 145, n. 1, del codice doganale comunitario

(regolamento CEE del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913/92) prevede che il regime di perfezionamento passivo consente di esportare temporaneamente fuori del territorio doganale della Comunità merci comunitarie per sottoporle a operazioni di perfezionamento e di immettere i prodotti risultanti da queste operazioni in libera pratica in esenzione totale o parziale dai dazi all'importazione.

L'art. 148, n. 1, lett. b), del medesimo codice stabilisce quindi che l'autorizzazione di perfezionamento passivo è concessa esclusivamente quando si ritenga possibile accertare che i prodotti compensatori sono stati ottenuti dalla lavorazione di merci in temporanea esportazione.

Sicché, conformemente all'art. 150, n. 2, del codice doganale, l'esenzione totale o parziale dai dazi all'importazione prevista dal precedente art. 151, n. 1, di tale codice non è concessa quando non siano soddisfatti una delle condizioni o uno degli obblighi relativi al regime di perfezionamento passivo, a meno che si dimostri che le mancanze non hanno avuto alcuna conseguenza sul corretto funzionamento del suddetto regime.

2.1.- In particolare, l'art. 151, n. 1, del codice doganale prevede che l'esenzione totale o parziale dai dazi all'importazione di cui all'art. 145 di tale codice consiste nel detrarre dall'importo dei dazi all'importazione relativi ai prodotti compensatori immessi in libera pratica l'importo dei dazi all'importazione che sarebbero applicabili, alla stessa data, alle merci in temporanea esportazione se queste fossero importate nel territorio doganale dell'Unione europea al paese ove hanno formato oggetto dell'operazione o dell'ultima operazione di perfezionamento.

L'art. 151, n. 2, del codice doganale precisa poi che l'importo da detrarre ai sensi del n. 1 di tale articolo è calcolato in funzione della quantità e della specie delle merci considerate il giorno dell'accettazione della dichiarazione del loro vincolo al regime di perfezionamento passivo e sulla base degli altri elementi di tassazione loro applicabili alla data di accettazione della dichiarazione d'immissione in libera pratica dei prodotti compensatori.

3.- Giova quindi sottolineare che uno degli obiettivi del regime di perfezionamento passivo consiste nell'evitare che siano assoggettate ad imposizione doganale merci esportate fuori della Comunità ai fini del perfezionamento passivo (v., in tal senso, sentenza 17 luglio 1997, causa C-142/96, Wacker Werke, punto

21).

Incombe quindi sul debitore dell'obbligazione doganale provare che la dichiarazione erronea di esportazione temporanea o quella di reimportazione non ha alcuna conseguenza sul corretto funzionamento del regime doganale di cui trattasi.

3.1.- Tale prova, ha rimarcato la giurisprudenza unionale (Corte giust. 3 ottobre 2003, causa C-411/01, GEFECO SA, punto 52 e dispositivo), deve «permettere di stabilire, senza alcuna ambiguità, che i prodotti compensatori risultano dalla lavorazione delle merci in esportazione temporanea».

Poiché una dichiarazione erronea produce in generale conseguenze sul corretto funzionamento del regime di perfezionamento passivo, come correttamente osserva l'Agenzia, perché ciò non accada occorre che le autorità doganali possano constatare l'inesattezza del contenuto dei pertinenti documenti doganali, sicché una classificazione corretta possa essere agevolmente operata fornendo la prova della natura reale delle merci in esportazione temporanea.

3.2.- Quel che rileva, dunque, non è la mancanza di frode dovuta al fatto che il dazio da applicare sarebbe il medesimo, come affermato dalla Commissione tributaria regionale, bensì il regolare funzionamento del regime di perfezionamento passivo.

4.- Erronea è per conseguenza l'affermazione contenuta in sentenza non vi sia stata sottrazione d'imponibile mancando qualunque vantaggio sul piano fiscale: soltanto la prova della regolarità del regime di perfezionamento passivo consente difatti di operare la detrazione dinanzi specificata al punto 2.1.

Il motivo va quindi accolto e determina l'assorbimento dei restanti due, che concernono il trattamento sanzionatorio.

INTORNO ALLA NATURA DEL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA : DIFFERENZE RISPETTO AL RITO ESECUTIVO CIVILE

Sent. n. 16569 del 10 aprile 2019

(emessa il 10 aprile 2019) della Corte Cass., Sez. V Trib.
- Pres. Cirillo Rel. Condello

Rilevato che:

Vittorio Menditto, ex dirigente Enel, presentava dinanzi alla Commissione

tributaria regionale della Campania ricorso per ottemperanza, ex art. 70 del d.lgs. n. 546/1992, alla sentenza delle Sezioni Unite di questa Corte n. 13644 del 22 giugno 2011, che - in accoglimento parziale del ricorso proposto dal contribuente avverso il silenzio rifiuto opposto dall'Amministrazione ad una sua istanza di rimborso delle ritenute operate dal Fondenel (in precedenza denominato P.I.A.) su una prestazione di capitale corrispostagli, al momento della cessazione del rapporto di lavoro, in luogo del trattamento di pensione integrativa, derivante dall'applicazione della minore aliquota del 12,5 per cento in luogo di quella applicata dal sostituto d'imposta - aveva dichiarato «il diritto di quest'ultimo al rimborso per gli importi maturati fino al 31 dicembre 2000 della differenza tra quanto versato all'erario dal sostituto d'imposta e quanto dovuto a seguito dell'applicazione dell'aliquota del 12,50% alle sole somme liquidate per il rendimento».

Lamentava che, successivamente alla richiesta di rimborso di euro 102.934,32, l'Agenzia delle Entrate aveva richiesto ulteriore certificazione dell'Enel.

La Commissione tributaria regionale, all'esito del giudizio di ottemperanza, constatata la mancanza in atti di certificazione rilasciata da Fondenel, contenente l'indicazione analitica degli importi maturati fino al 31 dicembre 2000, e la impossibilità di desumere dalla certificazione esibita dal contribuente, proveniente dall'Enel, le modalità dell'investimento, riconosceva il rimborso della minor somma di euro 27.012,37, quale differenza tra quanto versato all'Erario dal sostituto d'imposta, ossia euro 29.888,60, e quanto dovuto a seguito dell'applicazione dell'aliquota del 12,5 per cento alle somme liquidate per il rendimento.

Vittorio Menditto ricorre per la cassazione della suddetta decisione, con un unico motivo.

Considerato che:

1. Con l'unico motivo del ricorso principale, Vittorio Menditto denuncia error in procedendo, e precisamente la violazione e falsa applicazione dell'art. 70 del d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ., per avere la Commissione regionale erroneamente accolto solo in parte il ricorso, con statuizione estranea alla funzione propria del giudizio di ottemperanza, laddove ha riconosciuto un rimborso inferiore a quello richiesto in ragione della carenza di una «certificazione Fondenel», ritenuta indispensabile per dare attuazione al giudicato, documentazione che, invece, non era stata ritenuta necessaria dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione che avevano cassato la sentenza senza rinvio.

2. Con il primo motivo del ricorso incidentale, l'Agenzia delle Entrate, deducendo violazione e falsa applicazione dell'art. 70 del d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ., assume che la sentenza n. 13644 del 2011 delle Sezioni Unite, avendo dichiarato il diritto del Menditto alla applicazione dell'aliquota agevolata del 12,5 per cento sulle somme corrispondenti al «rendimento» della sua polizza previdenziale, ai fini del riconoscimento del preteso diritto al rimborso delle ritenute subite richiede una indagine nuova, da svolgere in un nuovo

giudizio assistito dalle garanzie del doppio grado, dovendosi, viceversa, escludere che la determinazione del quantum della pretesa azionata sia già insita nella sentenza delle Sezioni Unite.

3. Con il secondo motivo del ricorso incidentale, denuncia violazione e falsa applicazione, sotto altro profilo, dell'art. 70 del d.lgs. n. 546/1992 e lamenta che la C.T.R. ha acriticamente accolto, sia pure in parte, la domanda del Menditto, fondata sul presupposto che il capitale da tassare quale reddito di lavoro con i criteri propri del T.F.R. fosse rappresentato dai contributi versati, aumentati del capitale iniziale, ed il «rendimento» da assoggettare all'aliquota agevolata dei 12,5 per cento fosse rappresentato dalla differenza tra la somma percepita (a seguito della capitalizzazione della pensione integrativa) e l'ammontare dei contributi versati dal datore di lavoro e dal lavoratore dipendente, aumentati del capitale iniziale, senza avvedersi che la nozione di «rendimento» ricavabile dalla sentenza delle Sezioni Unite si riferisce in realtà all'aumento di valore della quota individuale di partecipazione ad un fondo previdenziale «a capitalizzazione», ancorato al rendimento dei capitali investiti.

4. Con il terzo motivo del ricorso incidentale, la difesa erariale denuncia nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 111 Cost., 36 del d.lgs. n. 546/1992 e 132 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ. e all'art. 62, primo comma, del d.lgs. n. 546/1992, per avere la C.T.R. reso una motivazione che non consente di cogliere le ragioni per le quali i giudici di merito hanno ritenuto di poter accogliere, sia pure in parte, la domanda proposta dal contribuente, nonostante il riconoscimento che «la certificazione allegata al fascicolo di causa non attesta, come invece previsto dalla sentenza di cui si chiede l'ottemperanza, quale parte della prestazione costituisce frutto dell'impiego sul mercato finanziario delle somme accantonate».

5. Il primo motivo del ricorso incidentale, che deve essere esaminato preliminarmente in quanto investe profili che attengono alla natura del giudizio di ottemperanza ed ai poteri che l'art. 70 del d.lgs. n. 546/1992 attribuisce al giudice in sede di ottemperanza, è infondato e va rigettato.

5.1. Costituisce principio costante della giurisprudenza di questa Corte che il ricorso per ottemperanza è ammissibile ogni qualvolta debba farsi valere l'inerzia della P.A. rispetto al giudicato, ovvero la difformità specifica dell'atto posto in essere dall'Amministrazione rispetto all'obbligo processuale di attenersi all'accertamento contenuto nella sentenza da eseguire; infatti, il giudizio di ottemperanza, essendo rivolto a rendere effettivo, mediante l'individuazione di idonei provvedimenti, l'ordine di esecuzione contenuto nella sentenza passata in giudicato, si atteggia quale giudizio strettamente connesso con quello principale, di cui costituisce la realizzazione e l'integrazione, tanto che si è precisato che in tale giudizio viene in luce con «speciale evidenza, il principio di effettività della tutela giurisdizionale dei diritti garantita dall'articolo 24, comma 1, della Costituzione» (Cass. n. 13382 del 30/6/2016, non massimata).

5.2. Al pari dell'ottemperanza dinanzi al giudice amministrativo (art. 112 cod. proc. amm.), il giudice tributario deve quindi dare completa attuazione al comando contenuto nella sentenza, anche e specialmente

se privo dei caratteri di puntualità e precisione tipici del titolo esecutivo.

Infatti, il giudizio disciplinato dall'art. 70 del d.lgs. n. 546/1992 ha natura di giudizio misto o sui generis, caratterizzato da un misto di poteri cognitori ed esecutivi, nel quale il giudice dell'ottemperanza deve preliminarmente verificare il dispositivo della sentenza rimasta inapplicata per individuare gli obblighi ivi prescritti, valutare la portata del dispositivo unitamente alla motivazione, per poi svolgere la tipica attività di merito dell'ottemperanza, che è quella dell'adozione di provvedimenti in luogo dell'Amministrazione inadempiente, finalizzati al ripristino dell'integrità della posizione del ricorrente, sostituendosi all'attività amministrativa che l'Ufficio avrebbe dovuto svolgere e non ha svolto, o ha svolto in maniera difforme dal giudicato (Cass. n. 20202 del 24/9/2010; Cass. n. 4126 del 1/3/2004).

5.3. Da tali considerazioni discende che, anche a fronte di comandi privi dei caratteri di puntualità e precisione - come una pronuncia che riconosce il diritto al rimborso senza provvedere alla sua quantificazione - è comunque ammissibile il ricorso al giudice dell'ottemperanza che dovrà interpretare il comando per poi addivenire ad un'integrazione di questo attraverso la determinazione del quantum e del quomodo della statuizione ineseguita.

5.4. Tale giudizio presenta, quindi, connotati del tutto diversi rispetto al corrispondente giudizio esecutivo civile, dal quale si differenzia, perché il suo scopo non è quello di ottenere l'esecuzione coattiva del comando contenuto nella decisione passata in giudicato, quanto piuttosto quello di dare concreta attuazione a quel comando, anche se questo non contenga un precetto dotato dei caratteri propri del titolo esecutivo (Cass. n. 646 del 18/1/2012; Cass. n. 4126 del 1/3/2004; Cass. n. 20202 del 24/9/2010), compiendo gli accertamenti indispensabili a delimitare l'effettiva portata precettiva della sentenza.

5.5. Ciò comporta che, se da un lato, il potere del giudice dell'ottemperanza sul comando definitivo inevaso non può che essere esercitato entro i confini invalicabili posti dall'oggetto della controversia definita con il giudicato, non potendo essere attribuiti alle parti diritti nuovi ed ulteriori rispetto a quelli riconosciuti con la sentenza da eseguire (cd. «carattere chiuso del giudizio di ottemperanza»), dall'altro lato, può - e deve - essere enucleato e precisato da quel giudice il contenuto degli obblighi scaturenti dalla sentenza da eseguire, chiarendosene il reale significato (Cass. n. 22188 del 24/11/2004; Cass. n. 28944 del 10/12/2008; Cass. n. 11450 del 25/5/2011; Cass. n. 15827 del 29/7/2016).

5.6. La sentenza e gli obblighi che da essa scaturiscono segnano, dunque, il limite dell'oggetto del giudizio in questione, potendo il ricorso per ottemperanza essere proposto solo per far valere le statuizioni che sono contenute nel giudicato o, comunque, per conseguire posizioni giuridiche che dallo stesso discendono come autonoma conseguenza di legge, ma non per trattare questioni nuove o indipendenti rispetto al giudizio conclusosi con la sentenza di cui si chiede la esecuzione; il giudice dell'ottemperanza, tuttavia, al fine di assicurare la piena attuazione del giudicato, può enucleare e precisare il contenuto degli obblighi nascenti dalla sentenza passata in

giudicato (come, ad esempio, può avvenire con riguardo agli accessori del credito consacrato nel decisum che, per loro natura, devono essere considerati ricompresi nella pronuncia da eseguire).

In sostanza, anche quando il comando non risulta ben definito, il giudice dell'ottemperanza può compiere un'attività cognitiva e ricostruttiva degli obblighi sanciti dalla sentenza ormai definitiva, che non è, invece, consentita nel giudizio esecutivo civile.

5.7. La disamina di tali principi generali, comuni al procedimento amministrativo e a quello tributario, evidenzia che, diversamente da quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate con il mezzo in esame, l'attuazione del diritto al rimborso riconosciuto con la sentenza delle Sezioni Unite n. 13644 del 2011, resa *inter partes*, non impone l'instaurazione di un nuovo giudizio volto alla determinazione del quantum della pretesa azionata, proprio perché, in ragione dei presupposti del giudizio di ottemperanza da non confondere con quelli del giudizio di esecuzione, spetta proprio alla Commissione tributaria regionale adita in ottemperanza stabilire le modalità di esecuzione del giudicato, qualora tali modalità non siano nello stesso precisate, e, quindi, individuare i mezzi idonei ad assicurare la sua corretta ottemperanza, adeguata cioè al decisum.

6. L'unico motivo del ricorso principale ed il secondo motivo del ricorso incidentale che, essendo strettamente connessi, possono essere trattati unitariamente, sono fondati e vanno accolti.

6.1. Le Sezioni Unite, con la sentenza n. 13644 del 22 giugno 2011, intervenendo sulla questione relativa alla disciplina impositiva applicabile in materia di prestazioni erogate in forma di capitale da fondi previdenziali integrativi (Fondenei e P.I.A.), dopo avere distinto la situazione dei soggetti già iscritti a forme pensionistiche complementari prima dell'entrata in vigore del d.lgs. 21 aprile 1993, n. 124 (28 aprile 1993) e quella dei soggetti iscritti a forme analoghe in epoca successiva all'entrata in vigore del predetto provvedimento legislativo - situazione «binaria» a cui ha posto fine l'art. 12, comma 1, del d.lgs. 18 febbraio 2000, n. 47 (come modificato dall'art. 9, comma 1, lett. a), d.lgs. 12 aprile 2001, n. 168) - con riferimento ai capitali maturati in data antecedente al 1 gennaio 2001 dai soggetti iscritti a forme pensionistiche complementari prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 124 del 1993, ipotesi ricorrente nel caso di specie, hanno evidenziato, che «il trattamento tributario delle prestazioni erogate non è, e non può essere, indipendente dalla composizione strutturale delle prestazioni stesse», le quali «nel caso concreto, trattandosi di un fondo di previdenza complementare aziendale a capitalizzazione di versamenti e a causa previdenziale prevalente, sono composte di una «sorte capitale», costituita dagli accantonamenti imputabili ai contributi versati dal datore di lavoro (e in notevole minor misura dal lavoratore), e da «un rendimento netto, imputabile alla gestione sul mercato da parte del fondo del capitale accantonato», sicché «possono essere tassate in modo analogo al t.f.r. esclusivamente le somme liquidate a titolo di capitale, mentre alle somme corrispondenti al rendimento di polizza (nella fattispecie P.I.A.) si applica la tassazione nella misura del 12,5 per cento, ai sensi dell'art. 6 1. 26 settembre 1985, n. 482» (punto 5.1. della motivazione).

Accogliendo parzialmente il ricorso del contribuente e, decidendo nel merito, hanno, quindi, dichiarato il diritto di quest'ultimo al rimborso per gli importi maturati fino al 31 dicembre 2000 della differenza tra quanto versato all'erario dal sostituto d'imposta e quanto dovuto a seguito dell'applicazione dell'aliquota del 12,5 per cento alle somme liquidate per il rendimento.

6.2. Il giudice dell'ottemperanza, operando una valutazione puramente equitativa ed utilizzando criteri di calcolo di cui non chiarisce la provenienza, ha riconosciuto al contribuente, «in via interlocutoria», la minore somma di euro 27.012,37 a fronte della maggior somma richiesta, limitandosi ad affermare la mancanza agli atti di causa di idonea certificazione rilasciata da Fondenel, contenente l'indicazione analitica degli elementi necessari per dare corretta esecuzione al giudicato, ed a evidenziare che la certificazione esibita dal ricorrente, su carta intestata Enel, non specificando le modalità dell'investimento, non consente di verificare l'esistenza del «rendimento netto» imputabile alla gestione sul mercato da parte del Fondo del capitale accantonato.

6.3. Risulta evidente che la Commissione regionale, nell'accogliere parzialmente il ricorso del contribuente, è incorsa nell'errore procedurale denunciato, perché non si è attenuta alla portata precettiva del giudicato, che si estende anche al punto 5.1. della motivazione della sentenza, avvalendosi dei poteri conferiti dall'art. 70 del d.lgs. n. 546/1992 per renderlo effettivo, ma ha utilizzato un metodo di calcolo forfettario della somma da rimborsare che non rispetta i principi enunciati dalle Sezioni Unite, che devono essere interpretati, come chiarito dalla successiva giurisprudenza di questa Corte con numerose pronunce (Cass. n. 10285 del 26 aprile 2017; Cass. n. 4941 del 2 marzo 2018; Cass. n. 5436 del 7 marzo 2018), nel senso che il più favorevole criterio impositivo può trovare applicazione limitatamente alle somme rinvenienti dall'effettivo investimento, da parte del fondo, sul mercato, del capitale accantonato e che ne costituiscono il rendimento, non anche a somme calcolate attraverso la adozione di riserve matematiche e di sistemi tecnico-attuariali di capitalizzazione (Cass. n. 5436 del 7 marzo 2018; Cass. n. 16116 del 19 giugno 2018).

6.4. Per dare attuazione alla sentenza con cui è stato riconosciuto, in via definitiva, all'ex dirigente dell'Enel, il diritto al rimborso della maggiore Irpef versata dal sostituto d'imposta sul trattamento liquidato dal Fondo, il giudice dell'ottemperanza avrebbe dovuto, piuttosto, verificare se vi fosse stato l'impiego, da parte del Fondo, sul mercato del capitale accantonato e quale fosse stato il rendimento di gestione conseguito in relazione a tale impiego, giustificandosi solo rispetto a quest'ultimo la tassazione agevolata al 12,5 per cento, e ciò sulla base della valutazione del materiale probatorio già acquisito agli atti di causa, nel rispetto degli ordinari criteri di ripartizione dell'onere della prova, in forza dei quali grava sul contribuente che chiede il rimborso - attore in senso sostanziale anche nel giudizio di ottemperanza - l'onere di dimostrare quale sia la parte dell'indennità ricevuta ascrivibile in concreto a rendimenti frutto d'investimento sui mercati di riferimento.

Il giudice, in violazione dell'art. 70 del d.lgs. n. 546/1992, non ha, quindi, adottato i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza del decisum delle Sezioni Unite.

7. L'accoglimento del ricorso principale e del secondo motivo del ricorso incidentale consente di dichiarare assorbito il terzo motivo del ricorso incidentale.

8. La sentenza va, pertanto, cassata con rinvio

Sent. n. 16735 del 21 giugno 2019

(emessa il 10 aprile 2019) della Corte Cass., Sez. V Trib.
- Pres. Cirillo Rel. Guida

1. con ricorso la Saccotelli Nicola e Cannone Nunzio & C. Snc, e i soci Nicola Saccotelli e Nunzio Cannone, nonché l'Oleificio Centro Sud di Saccotelli Nicola & C. Snc e i soci Nicola Saccotelli e Nunzio Cannone, adivano la Commissione tributaria regionale della Puglia, quale giudice dell'ottemperanza ex art. 70, del d.lgs. n. 546/1992, chiedendo l'ottemperanza al giudicato di cui alla sentenza n. 4/02/2005, depositata il 25/02/2005, con cui la CTR pugliese, testualmente, aveva così disposto: "rigetta l'appello dei contribuenti per quanto attiene agli accertamenti in materia di maggior reddito accertato in connessione all'utilizzo di fatture emesse per operazioni inesistenti e, quindi, la maggiore imposta IRPEF dovuta, da liquidarsi in applicazione delle disposizioni vigenti nei periodi d'imposta interessati dagli accertamenti.";
2. occorre precisare che, avverso detta sentenza, i contribuenti avevano proposto ricorso per cassazione, conclusosi con la sentenza di questa Corte (Cass. 22/09/2011, n. 19327) che aveva rigettato il ricorso;
3. nel giudizio d'ottemperanza, i ricorrenti chiedevano il ricalcolo dei maggiori tributi dovuti in relazione agli avvisi di accertamento a suo tempo ricevuti, in forza del disposto della CTR della Puglia che, come suaccennato, li aveva riconosciuti nella misura derivante dall'applicazione della relativa normativa, vigente nell'anno d'imposta oggetto degli accertamenti tributari (1991);
4. la CTR, con la sentenza in epigrafe, ha dichiarato inammissibile il ricorso per l'ottemperanza rilevando che: a) l'intera vicenda scaturiva dagli avvisi di accertamento, diretti alle società e ai soci, per i redditi accertati induttivamente (ai sensi dell'art. 39, del d.P.R. n. 600/1973) a seguito della contestazione dell'utilizzo di fatture inesistenti; b) sui ricorsi dei contribuenti avverso i rispettivi atti impositivi, la CTP di Bari aveva riconosciuto la legittimità degli accertamenti e, per la quantificazione del maggior reddito tassabile, aveva ritenuto "di potere equamente far ricorso alla tabella allegata alla legge 17/2/1985 n. 17, c.d. Visentini ter", con una redditività del 14% dei ricavi dichiarati; c) la CTR, con la sentenza n. 4/02/2005, di cui era chiesta l'ottemperanza, aveva accolto parzialmente l'appello dei contribuenti, rilevando l'inapplicabilità dei coefficienti di redditività della legge Visentini ter,

per le annualità in esame, perché previsti solo per il triennio 1985/1987, e aveva rinviato, quindi, all'Amministrazione finanziaria per la quantificazione del maggiore reddito in base alle disposizioni vigenti *ratione temporis*, senza ulteriori specificazioni, rigettando, implicitamente, la richiesta degli appellanti di ricalcolo del maggiore reddito tassabile in base alle percentuali di redditività ricavabili dalle risultanze di bilancio dei periodi d'imposta successivi; d) la Suprema corte aveva rigettato il ricorso per cassazione dei contribuenti avverso detta sentenza della CTR; e) la richiesta dei ricorrenti in ottemperanza di disporre il ricalcolo dei tributi dovuti sulla base della redditività dell'1% dei ricavi, pari a quelli dichiarati negli anni seguenti, non trovava alcuna corrispondenza nel dictum della CTR; f) era condivisibile la tesi erariale, per la quale l'intera controversia riguardante il reddito tassabile era coperta dal giudicato esterno, rappresentato dalle numerose sentenze, intervenute nei contenziosi riguardanti le cartelle di pagamento scaturite dai predetti avvisi di accertamento, che avevano sempre riconosciuto la legittimità delle iscrizioni a ruolo, effettuate in misura pari a quanto accertato;

5. i contribuenti ricorrono per la cassazione di questa sentenza della CTR, sulla base di un unico motivo, mentre l'Agenzia resiste con controricorso;

Considerato che:

1. con l'unico motivo del ricorso, denunciando l'Inosservanza delle norma sul procedimento ex art. 70 d.lgs. n. 546/1992 per la violazione dei principi di cui agli artt. 97 Cost. e n. 112 c.p.c.", i ricorrenti censurano la sentenza impugnata per avere vanificato le finalità del giudizio d'ottemperanza;

assumono che tale decisione non si sarebbe conformata alla statuizione di questa Corte che, con la detta sentenza n. 19327/2011, aveva testualmente affermato: «la Commissione regionale ha rigettato i ricorsi con riguardo alla sussistenza della pretesa dell'ufficio, e non anche in ordine al quantum della pretesa stessa, nei limiti indicati, sicché ha accolto sul punto la domanda dei contribuenti che, sostenendo l'inapplicabilità del calcolo della redditività in base alla legge n. 17 del 1985, avevano richiesto in via subordinata l'applicazione di una diversa redditività, pari a quella adottata per attività commerciali similari.»;

rilevano, inoltre, che la sentenza della CTR è censurabile anche per avere ravvisato un giudicato esterno, derivante dalle pronunce della CTP di Bari, relative a tre cartelle di pagamento (scaturite dagli accertamenti fiscali in esame), posto che, da un lato, una sola di esse era stata impugnata e aveva dato origine ad una controversia definita da una sentenza passata in giudicato; dall'altro, si trattava di cartelle emesse sulla base di un ruolo provvisorio, in attesa della definizione della presente controversia;

- 1.1. il motivo è infondato;

la giurisprudenza consolidata di questa Corte (Cass. 19/10/2018, n. 26433), è ferma nel ritenere che: «il giudizio di ottemperanza agli obblighi derivanti dalle sentenze delle Commissioni Tributarie, regolato dall'art.70 del d.lgs.n.546 del 1992 è ammissibile ogni qualvolta debba farsi valere l'inerzia della pubblica amministrazione rispetto al giudicato, ovvero la difformità dell'atto posto in essere dalla medesima, in ottemperanza al giudicato, rispetto al contenuto della sentenza da eseguire. Esso presenta connotati diversi rispetto al corrispondente e, per alcuni versi, concorrente giudizio esecutivo civile dal quale si differenzia, perché il suo scopo non è quello di ottenere l'esecuzione coattiva del comando contenuto nel giudicato, ma di rendere effettivo quel comando anche, e specificamente, se privo dei caratteri di puntualità e precisione tipici del titolo esecutivo (Cass.n.646/2012; id.n.20202/2010); ne discende che se, per un verso non può che essere esercitato entro i confini invalicabili posti dall'oggetto della controversia definita con il giudicato, non potendo essere attribuiti alle parti diritti nuovi e ulteriori rispetto a quelli riconosciuti con la sentenza da eseguire (c.d. carattere chiuso del giudizio di ottemperanza); per altro verso, può - e deve - essere enucleato e precisato da quel giudice il contenuto degli obblighi scaturenti dalla sentenza da eseguire, chiarendosene il reale significato (v. Cass. n. 15827/2016); è stato, altresì, chiarito (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 28286 del 18/12/2013) che in tema di contenzioso tributario, il giudizio di ottemperanza agli obblighi derivanti dalle sentenze delle commissioni tributarie, disciplinato dall'art. 70 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, è consentito unicamente in presenza di una sentenza esecutiva, che, decidendo nel merito una controversia tra contribuente ed erario, abbia impartito specifiche prescrizioni da eseguire.»;

nella specie, la CTR, adita quale giudice dell'ottemperanza, non è incorsa nella violazione delle norme di legge (artt. 97 Cost, 112 cod. proc. civ.) genericamente prospettata dai ricorrenti e, anzi, si è conformata a questi principi di diritto nel dichiarare l'inammissibilità del ricorso;

invero, nella sostanza, la pretesa processuale dei contribuenti non era rivolta all'ottemperanza di un giudicato di condanna nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, bensì, in modo non consentito, all'ottemperanza di un giudicato, favorevole all'erario, di rigetto dell'impugnazione proposta dai contribuenti contro gli atti impositivi ad essi diretti che, in punto di quantum debeatur, si premurava di chiarire il criterio di liquidazione del credito tributario, nel rispetto delle disposizioni vigenti nei periodi d'imposta accertati;

2. da ciò discende il rigetto del ricorso;

TRASLAZIONE DELL'IMPOSTA ILLEGITTIMA ED ONERE DELLA PROVA : IL LUNGO BRACCIO DI FERRO FRA ITALIA E COMUNITA'EUROPEA

Sent. n. 16568 del 20 giugno 2019

(emessa il 4 aprile 2019) della Corte Cass., Sez. V Trib. -
Pres. Manzon Rel. Succio

i motivi costituiscono frammentazione di una medesima censura, sotto profili diversi, e possono quindi trattarsi congiuntamente;

-gli stessi sono tutti infondati;

- la contribuente società sostiene in sintesi che non risulta provata dall'Agenzia ed è, comunque, inadeguatamente motivata dalla CTR l'asserita traslazione fiscale su altri soggetti, alla luce della giurisprudenza comunitaria (CGUE 9 dicembre 2003, C-129/00) e nazionale che esclude il ricorso a ragionamenti probatori generalizzanti, o di tipo congetturale, o comunque comportanti una sostanziale e inammissibile inversione dell'onere della prova a carico della parte contribuente; sostiene, inoltre, la lacunosità della decisione impugnata anche riguardo ad assente omessa pronuncia sui rilievi formulati in sede di gravame;

-osserva la Corte che il testo originario della L. 29 dicembre 1990, n. 428, art. 29, comma 2, (legge comunitaria per il 1990) stabilisce: "i diritti doganali all'importazione, le imposte di fabbricazione, le imposte di consumo, il sovrapprezzo dello zucchero e i diritti erariali riscossi in applicazione di disposizioni nazionali incompatibili con norme comunitarie sono rimborsati a meno che il relativo onere non sia stato trasferito su altri soggetti";

-detta disposizione è stata oggetto di censura da parte della Corte di giustizia (sent. 9 dicembre 2003, C-129/00) con la quale si è statuito che l'ordinamento italiano nel ritenere sufficienti, a precludere il rimborso, la presenza di semplici elementi presuntivi, dai quali derivi una sostanziale e eccessivamente ardua da superare inversione dell'onere della prova a carico del contribuente istante, ha violato gli obblighi comunitari: "è inadempiente lo Stato che abbia adottato una normativa in base alla quale l'amministrazione nazionale può opporsi al rimborso di diritti e tributi incompatibili con il diritto comunitario, illegittimamente pretesi o indebitamente riscossi, invocando la presunzione che tali diritti e tributi sono stati traslati su terzi e ponendo a carico del ricorrente la prova contraria di tale presunzione. In materia di imposte indirette, infatti, non è ammissibile la presunzione che il contribuente abbia trasferito il tributo a valle della catena delle vendite, in quanto tale circostanza, imponendo al contribuente che volesse ottenere il rimborso di un tale tributo, di fornire la prova negativa del contrario, risulterebbe contrastante con le norme di diritto comunitario. Pertanto, sono incompatibili con il diritto comunitario tutte le modalità di prova che abbiano l'effetto di rendere praticamente impossibile, o eccessivamente difficile, ottenere il rimborso di tributi riscossi in contrasto con il diritto comunitario";

-quanto detto vale, in particolare, per le presunzioni o per i criteri di prova che tendono a far gravare sul contribuente l'onere di provare che i tributi

indebitamente versati non sono stati trasferiti su altri soggetti, ed inoltre nel caso di particolari limitazioni in merito alla forma della prova da fornire, come può essere l'esclusione di qualsiasi prova non documentale. Ne consegue, che la L. n. 428 del 1990, art. 29, comma 2 così come in allora applicato in sede amministrativa e giudiziaria, rendendo l'esercizio del diritto al rimborso di tali tributi eccessivamente difficile per il contribuente, risulta in contrasto con il diritto comunitario;

- tale normativa, per la Corte Unionale, così come applicata da una parte significativa degli organi giurisdizionali, ostacola ulteriormente l'esercizio del diritto alla ripetizione dell'indebito se e nel momento in cui considera che la mancata esibizione dei documenti contabili, da parte dell'impresa che domanda il rimborso, unitamente alla suddetta presunzione, costituisca la prova che tale trasferimento è effettivamente avvenuto;

- la decisione Europea segue di poco la sentenza della Corte costituzionale n. 332 del 2002 che, sulle criticità dell'assetto normativo anteriore alla L. n. 498 del 1990, dichiara che è costituzionalmente illegittimo il D.L. 30 settembre 1982, n. 688, art. 19, comma i nella parte in cui prevede che sia l'attore in ripetizione a dover provare che il peso economico dell'imposta non è stato in qualsiasi modo trasferito su altri soggetti. Qui la Consulta afferma che la norma, invece di prevedere che la domanda debba essere respinta qualora l'amministrazione convenuta provi che il peso economico dell'imposta è stato trasferito dal solvens su altri soggetti, ha operato, a carico del solvens stesso, una inversione legale dell'onere della prova, lesiva del generale canone di ragionevolezza, garantito dall'art. 3 Cost., attribuendo all'amministrazione finanziaria una posizione di particolare privilegio in sede probatoria del tutto ingiustificata. Ciò ove si consideri che quest'ultima è l'accipiens di un pagamento non dovuto che, in quanto tale, dovrebbe essere, in base ai principi generali, restituito;

- risulta quindi principio consolidato che il diritto comunitario non contiene alcuna regola generale limitativa del diritto al rimborso, nel caso di avvenuta traslazione dell'onere del tributo sul consumatore; ed esso non osta a che i giudici nazionali, in conformità al proprio diritto interno, tengano conto della possibilità che "tasse indebitamente percepite abbiano potuto essere incorporate nei prezzi dell'impresa assoggettata alla tassa e trasferite sugli acquirenti". Né la procedura d'infrazione, aperta ai sensi dell'art. 228 del Trattato CE, in ordine all'art. 29 cit., perché l'esercizio del diritto al rimborso dei tributi, riscossi in violazione del diritto comunitario, sarebbe segnale dell'aver reso eccessivamente difficile per il contribuente: essa comporta la disapplicazione della normativa nazionale che, con l'art. 29, comma 2 cit., impedisce la restituzione di un tributo in caso di traslazione sul consumatore del relativo onere economico, con arricchimento del l'importatore;

- infatti, la Corte di Giustizia CE, con la pronuncia in data 25 settembre 2003 C-437/01, ha stabilito: a) che, per i prodotti obbligatoriamente esenti da accisa armonizzata, gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà, prevista dall'art. 3, n. 2 della direttiva 92/12/CEE, di mantenere o di istituire imposte nazionali che perseguono fini specifici; b) che, conseguentemente, lo Stato italiano, tenendo in vigore, con il D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 62,

comma 1, un'imposta sul consumo degli oli lubrificanti, ha violato gli obblighi ad esso imposti. 22; ma null'altro ha statuito il giudice comunitario, che giammai si è occupato delle modalità di rimborso delle imposte pagate e dei termini decadenziali previsti dal diritto interno;

- così ricostruito e chiarito il quadro normativo e giurisprudenziale, ritiene questa Corte che nel vigore di norme che condizionano il rimborso dell'indebito alla mancata traslazione dell'onere fiscale sul consumatore entra in rilievo il regime probatorio di "appuramento" della detta condizione, che non deve rendere impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto alla restituzione (cfr. Corte cost. 114/2000 e 332/2002). Sicché, l'art. 29 configura la mancata traslazione del tributo non come elemento del "fatto costitutivo del diritto al rimborso, bensì come fatto impeditivo del diritto stesso, l'onere della cui prova ricade sull'amministrazione finanziaria. Risulta, dunque, ribaltato detto onere: spetta al contribuente di provare l'esistenza dell'indebito e all'ufficio dimostrare l'avvenuta traslazione impeditiva (Cass. 11224/07) e l'arricchimento che l'imprenditore conseguirebbe in caso di rimborso (Cass. 13054/04)";

-detto accertamento, costituente quaestio facti, deve essere condotto alla stregua del sistema processuale nazionale, con i limiti imposti dai principi comunitari di effettività e di non discriminazione. In esso il giudice nazionale, attraverso l'applicazione del diritto interno, non può utilizzare regimi probatori che si risolvano in presunzioni de jure o in regole generiche e astratte comportanti quell'inversione dell'onere probatorio negata dai principi comunitari, ma può essere assolto con qualunque mezzo di prova, ivi compreso quello regolato dall'art. 2729 c.c. il quale non può essere considerato di rango inferiore rispetto ad altri mezzi di prova (Cass. 10939/05);

-poiché la Commissione Europea ha formulato ulteriori rilievi all'Italia sulle misure necessarie per dare esecuzione alla sentenza della Corte di giustizia nella causa C-129/00 IP/06/972, 11 luglio 2006, l'art. 29, comma 2 è stato modificato dalla L. 6 febbraio 2007, n. 13, art. 21 (Legge comunitaria 2006), come segue: "i diritti doganali all'importazione, le imposte di fabbricazione, le imposte di consumo, il sovrapprezzo dello zucchero e i diritti erariali riscossi in applicazione di disposizioni nazionali incompatibili con norme comunitarie sono rimborsati a meno che il relativo onere non sia stato trasferito su altri soggetti, circostanza che non può essere assunta dagli uffici tributari a mezzo di presunzioni";

- il comma 7 aggiunge ulteriormente: "la disposizione contenuta nel comma 2 si applica anche quando il rimborso concerne somme versate anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge";

- ai fini della risoluzione del problema posti nella presente causa, valgono le considerazioni che seguono;

- ritiene invero questa Corte che detta formulazione della disposizione in esame consenta di escludere che la presunzione vietata di cui parla il comma 2 novellato sia la prova civilistica di cui all'ordinario art. 2729

-ciò in quanto correlando la "novella" legislativa con la decisione della

Corte di Giustizia dei 2003 (C-129/00), si rileva agevolmente che i giudici Europei hanno voluto sconfessare, espungendola dagli strumenti di prova che qui l'Erario può utilizzare per dimostrare l'avvenuta traslazione del tributo unicamente quella presunzione tipicamente tributaria - cd. "supersemplice" - cioè priva dei requisiti di gravità, precisione e concordanza - che è spesso posta a giustificazione dell'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente e che comporta talune forzature nel ragionamento probatorio; quest'ultima e solo quest'ultima è censurata dalla Corte di giustizia con specifico riguardo ai rimborsi erariali per violazioni comunitarie, in ragione dei principi comunitari di effettività e non discriminazione;

-orbene, nel nostro ordinamento vige il criterio secondo cui le circostanze sulle quali la prova ex art. 2729 c.c. si fonda devono essere tali (per precisione, gravità e concordanza) da lasciare apparire l'esistenza del fatto ignoto come conseguenza ragionevolmente probabile e non astrattamente probabile del fatto noto, dovendosi ravvisare una connessione fra i fatti accertati e quelli ignoti secondo regole d'inferenza che convincano il giudice nonostante qualche margine di opinabilità, rispondente all'id quod plerumque accidit;

- nel nostro caso risulta valorizzato il fatto che dalla verifica dei bilanci si rileva la contabilizzazione dell'imposta di consumo sui lubrificanti tra i costi di esercizio (voce B6 secondo lo schema dell'art. 2425 c.c.); sicché l'importo è "... inserito tra i costi di produzione essendo a fini ragionieristici un normale conto economico di gestione e non una posta di stato patrimoniale;

- questo fatto, come nota correttamente la CTR, assume una rilevanza significativa dal momento che risponde a massime di esperienza e a criteri di equilibrio contabile oggettivi che l'inserimento nel bilancio di un costo possa avvenire unicamente ove esso trovi corrispondenza in un ricavo, sia in sede di budget sia in sede di chiusura delle scritture;

- ovviamente, in quest'ultima sede è sempre possibile che la politica dell'impresa e le sue strategie commerciali o di marketing portino gli amministratori da decidere la non traslazione di alcuni costi sui ricavi, per le più varie ragioni; la sede ove ciò viene operato, però, si colloca logicamente e cronologicamente - nella redazione del bilancio - "a valle" del, l'inserimento del ricavo e del correlativo costo di cui trattiamo, e avrebbe dovuto trovare illustrazione, oltre che prova, in sede di nota integrativa e relazione sulla gestione a quello stesso bilancio;

- quanto sopra a maggior ragione se si valuta la concordante circostanza relativa alla chiusura dei bilanci del periodo interessato dai rimborsi in buon utile; la precedente circostanza del collegamento tra costo e ricavo risulta qui del tutto inverata, dimostrandosi come l'appostazione di quei costi per accisa, contabilmente, è stata chiaramente traslata sui prezzi, dal momento che i ricavi hanno fronteggiato quei costi, consentendo il raggiungimento sia di un MOL positivo sia di un utile;

- in questo contesto, le valutazioni in ordine alle caratteristiche del mercato delle auto, all'andamento dei prezzi dei singoli veicoli, all'incidenza

asseritamente limitata del costo dell'imposta sull'olio lubrificante presente all'interno del motore sul prezzo di vendita, risultano circostanze del tutto generiche e talmente prive di consistenza anche indiziaria da risultare poco più di mere illazioni;

- sotto questo profilo la società contribuente, pur apparentemente prospettando violazioni di legge e (soprattutto) carenze di motivazione, tende, in realtà, a rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto del giudice di merito, che, in quanto basato sulla disamina degli elementi di valutazione disponibili (tra i quali i dati di bilancio, incontrovertibili) ed espresso con motivazione sommaria ma immune da intrinseci vizi logici, si sottrae al giudizio di legittimità;

- nell'ambito di tale giudizio, non è, infatti, conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico-formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice del merito, restando a questo riservate l'individuazione delle fonti del proprio convincimento e, all'uopo, la valutazione delle prove, il controllo della relativa attendibilità e concludenza, nonché la scelta, tra le risultanze probatorie, di quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione (Cass. 3530/12, 22901/05, 15693/04, 11936/03). Il controllo di logicità, del resto, non equivale alla revisione del ragionamento decisorio, ossia dell'opzione che ha condotto il giudice del merito ad una determinata soluzione della questione esaminata, posto che una

simile revisione non sarebbe altro che un giudizio di fatto e si risolverebbe in una sua nuova formulazione, contrariamente alla funzione assegnata dall'ordinamento al giudice di legittimità (Cass. 5024/12);

-si aggiunga poi che l'apprezzamento in ordine alla gravità, precisione e concordanza degli elementi posti a fondamento dell'accertamento effettuato coi metodo logico-circostanziale di cui all'art. 2729 c.c. attiene alla valutazione dei mezzi di prova, ed è pertanto rimesso in via esclusiva al giudice di merito, salvo lo scrutinio riguardo alla congruità della relativa motivazione (Cass. 1715/07);

I LIMITI DELL'OBBLIGO DI ATTIVARE IL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE

GLI AVVISI DI ACCERTAMENTO MOTIVATI PER RELATIONEM

IL "NUOVO" N. 5 DELL'ART. 360 C.P.C.

Sent. n. 16574 del 20 giugno 2019

(emessa il 16 maggio 2019) della Corte Cass., Sez. V Trib.
- Pres. Manzoni Rel. Putaturo Donati Viscido di Lucera

Il presupposto di applicabilità del complessivo statuto di diritti e di garanzie contemplato dall'art. 12 della legge n. 212 del 2000, compresa l'applicazione del termine dilatorio di sessanta giorni su cui pure la

contribuente si sofferma, è dato dall'accesso, dall'ispezione o dalla verifica nei locali aziendali, in quanto il complesso di diritti e garanzie fa da contrappeso all'invasione della sfera del contribuente, nei luoghi di sua pertinenza, al fine di conformare e adeguare l'interesse dell'Amministrazione alla situazione, come delineata dagli elementi raccolti dall'Ufficio giustappunto grazie alle attività di verifiche, accessi ed ispezioni nei locali (in termini, Cass. n. 8439 del 2017; n. 13588 del 2014; nn. 7957 e 7958 del 2014; n. 8399 del 2013; n. 27200 del 2013); ne consegue che le garanzie in questione sono assicurate esclusivamente al soggetto sottoposto ad accesso, ispezione o verifica nei locali, e non si estendono al terzo a carico del quale emergano dati, informazioni o elementi utili per l'emissione di un avviso di accertamento (Cass. 26 settembre 2012, n. 16354); né diritti e garanzie sono operativi se l'amministrazione si avvale di verifiche compiute nei confronti di terzi (Cass. 13 novembre 2013, n. 25515);

- in particolare, quanto all'iva, anche la giurisprudenza che fa leva sull'art. 52, 6° Co., del d.P.R. 633/72 specifica che la norma prescrive la necessità di redazione di apposito verbale qualora l'accesso vi sia stato, pena la violazione del diritto del contribuente di presentare apposite memorie difensive entro sessanta giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione (Cass. 11 settembre 2013, n. 20770; conf., ord. 29 settembre 2016, n. 19331);

-in questo contesto, le sezioni unite di questa Corte (Cass. 9 dicembre 2015, n. 24823; conf., 30 dicembre 2015, n. 26117) hanno affermato che, per i tributi armonizzati come l'iva, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto (tra la successiva giurisprudenza conforme si vedano, tra le altre, Cass. n. 2875 del 2017; Cass. n. 10030 del 2017; Cass. n. 20799 del 2017; Cass. n. 21071 del 2017; Cass. n. 26943 del 2017); l'obbligo del contraddittorio endoprocedi mentale è stato escluso, relativamente ai tributi non armonizzati, solo per gli accertamenti cd. a tavolino e, cioè, per quelli derivanti da verifiche effettuate presso la sede dell'Ufficio, in base alle notizie acquisite da altre Pubbliche Amministrazioni, da terzi ovvero dallo stesso contribuente, in conseguenza della compilazione di questionari o in sede di colloquio (da ultimo, Cass. n. 998 del 2018);

- questa Corte ha poi chiarito che nel caso di accesso, ancorché finalizzato ad un'acquisizione documentale immediata, comunque la c.d. "prova di non resistenza" non può trovare ingresso in virtù della obbligatorietà generalizzata del contraddittorio preventivo sancito per legge dall'art. 12, comma 7, L. 212/2000 (Cass. n. 1007 del 2017);

- da ultimo, nelle sentenze n. 701 e 702 del 2019, la Corte ha espresso i condivisibili principi secondo cui « 1) l'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 prevede, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, una valutazione ex ante in merito al rispetto del contraddittorio operata dal legislatore, attraverso la previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio, che già, a monte, assorbe la "prova di resistenza" e, volutamente, la norma dello Statuto del contribuente non distingue tra tributi armonizzati e non; 2) il principio di strumentalità delle forme ai fini del rispetto del contraddittorio, principio generale desumibile dall'ordinamento civile, amministrativo e tributario, viene meno in presenza di una sanzione di nullità comminata per la violazione, e questo vale anche ai fini del contraddittorio endoprocedimentale tributario; 3) per i tributi armonizzati la necessità della "prova di resistenza", ai fini della verifica del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, scatta solo se la normativa interna non preveda già la sanzione della nullità.»;

- nel caso in esame, in ordine al segmento di attività in relazione al quale, si ribadisce, non v'era obbligo di redazione di apposito verbale, mentre, quanto alle imposte dirette, non c'è stato accesso o ispezione aziendale, la contribuente, non ha dedotto, quanto all'Iva, come suo onere, circostanze ulteriori a quelle già esposte che avrebbe rappresentato se fosse stato promosso dall'Ufficio il contraddittorio nei suoi confronti;

- il che determina l'infondatezza della censura, alla luce dell'orientamento di questa Corte del quale si è dato conto;

- in tutti i procedimenti, con il terzo motivo, i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 7 della legge n. 212 del 2000 e degli artt. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 56 del d.P.R. n. 633 del 1972 per avere il giudice di appello ritenuto gli avvisi di accertamento motivati per relationem con il rinvio alle conclusioni contenute nel p.v.c. redatto dalla Guardia di Finanza nei confronti della ditta "A.V.Audio Video Service di Di Bernardino Dante", senza l'allegazione del verbale all'atto impositivo;

- il motivo è infondato;

- l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento, imposto dall'art. 56, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972, tenuto conto del carattere di provocatio ad opponendum del medesimo, è soddisfatto ogni qualvolta l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali, e, quindi, di contestarne efficacemente l'an ed il "quantum debeatur", e ciò può fare anche per relationem, ovvero mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, che siano collegati all'atto notificato, purché ne riproduca il contenuto essenziale, in quanto l'obbligo di allegazione di cui all'art. 7, comma 1, ultima parte, della legge n. 212 del 2000 deve intendersi riferito ai soli atti di cui il contribuente non abbia già integrale e legale conoscenza (Cass. n. 23923 del 2016; n. 9323 e n. 28713 del 2017), spettando comunque a quest'ultimo «provare che almeno una parte del contenuto di tali atti sia necessaria ad integrarne la motivazione» (Cass. cit.; conf. Cass. n. 2614 del 2016 che, con riferimento alla disciplina anteriore

all'art. 7 della legge citata, ha affermato che «ai fini dell'annullamento il contribuente deve quindi provare non solo che gli atti ai quali fa riferimento l'atto impositivo o quelli cui esso rinvia sono a lui sconosciuti, ma anche che almeno una parte del contenuto di essi sia necessaria ad integrare direttamente o indirettamente la motivazione del suddetto atto impositivo, e che quest'ultimo non la riporta, per cui non è comunque venuto a sua conoscenza»; da ultimo, Cass. n. 30823 del 2017);

- nella specie, nelle sentenze impugnate, il giudice a quo, attenendosi ai suddetti principi, ha correttamente ritenuto assolto l'obbligo di motivazione per relationem degli atti impositivi mediante il rinvio alle conclusioni del p.v.c. della G.d.F. nei confronti della ditta "A.V.Audio Video Service di Di Bernardino Dante", trattandosi di "elementi già noti al contribuente", stante la riproduzione negli avvisi di accertamento - circostanza già evidenziata dal giudice di primo grado e confermata dalla CTR- dei "punti salienti ed essenziali del non allegato p.v.c.";

- in tutti i procedimenti, con il quarto motivo, i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c. "la omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio", per non avere il giudice di appello valutato la idoneità della documentazione prodotta dal contribuente nei gradi di merito a soddisfare l'onere di prova contraria incombente sul medesimo circa la effettività delle operazioni contestate; con il medesimo motivo, i ricorrenti deducono, altresì, la questione della necessaria conoscenza/conoscibilità" da parte del contribuente - al quale venga negato il diritto di detrazione Iva- del carattere fraudolento delle contestate operazioni nonché la questione della deducibilità dei costi da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, ai sensi dello ius superveniens ex art. 8, d.l. 16/2012, convertito dalla legge n. 44 del 2012, modificativo dell'art. 14, comma 4-bis della legge n. 537 del 1993;

- in primo luogo, il motivo si palesa complessivamente inammissibile, in quanto, in violazione della regola di specificità e di chiarezza posta dall'art. 366-bis cod. proc. civ., unisce al denunciato vizio di motivazione anche censure per violazione di legge, senza che nell'ambito della formulazione unitaria del motivo, sia agevole delimitare in modo netto i vari profili di censura, con l'effetto di riversare impropriamente su questa Corte il compito di individuare, all'interno dell'unica esposizione, i segmenti riconducibili alle distinte ipotesi di impugnazione disciplinate dal codice di rito (in tal senso, ex plurimis, v. Cass., sez. 5, n. 14257 del 2016; 19910 del 2016; Cass. Sez. L, n. 9470 del 11/04/2008);

- in ogni caso, la censura formulata in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c. sotto il profilo della "omessa/ insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo" è inammissibile in quanto non risulta rispondente all'archetipo del nuovo n. 5 del comma 1 dell'art. 360 c.p.c., (come modificato dal decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, applicabile ratione temporis nella specie, per essere stata la sentenza di appello depositata in data 22 ottobre 2012) secondo cui è denunciabile "l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti";

invero, anche a volere ricondurre la formulazione del motivo al vizio specifico di cui all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., nuova formulazione, in tutti i procedimenti, i ricorrenti non hanno assolto l'onere di specifica indicazione dei documenti - costituenti oggetto di discussione tra le parti e aventi carattere decisivo - la cui valutazione sarebbe stata omessa dal giudice di appello, la sede in cui nel fascicolo d'ufficio o in quelli di parte essi siano rinvenibili, né tantomeno precisato le modalità e la fase processuale (il "come" e il "quando") della produzione degli stessi nei giudizi di merito; ciò secondo il consolidato orientamento per cui, "nel rigoroso rispetto delle previsioni dell'art. 366, comma 1, n. 6, c.p.c. e dell'art. 369, comma 2, n. 4, c.p.c. il ricorrente deve indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività", fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie" (Cass., sez. un., n. 8053 e n. 8054 del 2014; Cass. n. 14324 del 2015);

- quanto poi alla eccepita deducibilità dei costi da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti ai sensi dello ius superveniens ex art. 8, d.l. 16/2012, va ricordato il condivisibile principio già espresso da questa Corte secondo cui «nel giudizio di legittimità è preclusa l'applicabilità, d'ufficio, dello ius superveniens (nella specie, l'art. 8, comma 2, d. I. n. 16 del 2012 conv. nella I. n. 44 del 2002) ove i motivi di ricorso, che riguardino, anche solo indirettamente, la disciplina sopravvenuta, siano dichiarati inammissibili» (da ultimo, Cass. n. 23518/2018);

-in conclusione, vanno rigettati tutti i ricorsi;

***APPLICAZIONE DELLA TIA ED ACCESSO AI LOCALI: IL
MANCATO PREAVVISO NON RENDE INVALIDO
L'ACCETEMENTO SPECIE SE IL CONTRIBUENTE A
SUCCESSIVAMENTE ASSENTITO ALL'ACCESSO***

Sent . n. 21062 del 7 agosto 2019

(emessa il 4 dicembre 2018) della Corte Cass., Sez.V T
- Pres. Cristiano Rel. Balsamo

1. La CTR della Liguria ha respinto l'appello proposto dall'avv. Claudio Defilippi contro la sentenza della CTR di La Spezia che aveva, a sua volta, rigettato l'impugnazione del legale avverso la fattura n. 54867 emessa nei suoi confronti da ACAM Ambiente s.p.a. - concessionaria del servizio di gestione dei rifiuti della medesima città- per il pagamento della TIA 2006 in relazione ai locali adibiti a suo studio professionale.

2. La CTR ha ritenuto infondati i motivi di gravame che lamentavano la

violazione dell'art. 73 comma 2 del d. lgs. n. 507/93, per l'omessa, preventiva comunicazione dell'accesso dei verificatori venuti a misurare la superficie dei locali, rilevando che Defilippi non aveva fornito alcuna prova atta a smentire l'accertamento del primo giudice, secondo il quale era stato egli stesso ad autorizzare l'accesso, mentre ha dichiarato inammissibili, l'uno per difetto di specificità e l'altro per violazione del divieto dei nova in appello, le doglianze volte, rispettivamente, a contestare la correttezza della misurazione eseguita e la debenza dell'Iva sulla fattura.

7. Il secondo motivo è parimenti infondato

Il mancato preavviso al contribuente "almeno cinque giorni prima della verifica", previsto dal cit. art. 73, comma 2 costituisce vizio procedurale non sanzionato a pena di nullità dell'accertamento (Cass. 5093/2005, 15713/2009).

Causa di nullità dell'atto possono essere solo quelle irregolarità così sanzionate dalla legge o, in difetto di una specifica comminatoria, quelle gravemente lesive di specifici diritti o garanzie nei confronti del contribuente da impedire qualsivoglia effetto da parte dell'atto cui sottostanno.

Nella specie, peraltro, i giudici tributari hanno ritenuto superata la mancanza dell'avviso dal successivo consenso prestato dal contribuente all'accesso; conclusione che va condivisa, posto che l'attività amministrativa di accertamento in tema di tributi, pur dovendo svolgersi nel rispetto delle previste cautele per evitare arbitri e violazione dei diritti fondamentali del contribuente, non è retta dal principio del contraddittorio (cfr. Cass. 6232/2003).

Invero, come già ripetutamente affermato da questa Corte, i dipendenti comunali o il personale operante a convenzione accedono all'immobile del contribuente col consenso espresso o tacito (supposto) del medesimo, con la conseguenza che essi non hanno bisogno di autorizzazione specifica da parte del Sindaco, e l'eventuale preavviso corrisponde a ragioni di mera opportunità o cortesia, sicché la sua mancanza non determina l'invalidità della procedura, tipizzata dal consenso dell'interessato. (Cass. n. 131230/09, 4568/010).

IL TERMINE PER LA MODIFICA DELLE DICHIARAZIONI FISCALI

Ord . n. 18115 del 5 luglio 2019

(emessa il 10 gennaio 2019) della Corte Cass., Sez.V T
- Pres. Mamzon Rel. Di Napoli

La normativa richiamata dalle parti deve essere valutata, a giudizio di questa Corte, con criterio sistematico, distinguendo fra le norme sulle dichiarazioni, quelle sugli accertamenti, quelle sulla riscossione e quelle sui rimborsi, poiché

diverso è lo scopo di ciascuna di esse. In particolare, il d.P.R. n. 322/1988 regola la materia della presentazione delle dichiarazioni fiscali relative all'imposta sui redditi, Irap e Iva, fissando modalità e termini comuni a tutti i tipi di dichiarazione, come è evidente dall'art. 6 (in tal senso Cass. SS.UU. 13378/2016). Con particolare riferimento alla modificabilità delle dichiarazioni da parte del dichiarante, vige il principio della generale ed illimitata emendabilità delle dichiarazioni, a meno del sopraggiungere di cause di decadenza, da cui deriva l'irretrattabilità della dichiarazione (Cass. SS.UU. citata). Una prima causa di irretrattabilità della dichiarazione è costituita, nel caso in esame, dalla norma di cui all' art. 2 comma 8 bis del d.P.R. 322/1988, che prevede che la integrazione in melius della dichiarazione debba essere effettuata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo.

11- La normativa sulle dichiarazioni fiscali, per altro, deve essere coordinata con quella sugli accertamenti, sulle riscossioni e sui rimborsi dei tributi. In materia di Iva l'art. 57 della legge istitutiva, d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, fissa il termine di decadenza per l'accertamento da parte dell' Ufficio, per cui a ragione con il terzo motivo del ricorso proposto in questa sede se ne lamenta l'arbitraria estensione da parte della sentenza impugnata anche alla facoltà per il contribuente di emendare la precedente dichiarazione. 12-Infine, con riferimento alle norme sui rimborsi, manca in materia di Iva una norma corrispondente all' art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 692, che fissa in 48 mesi il termine di decadenza per la presentazione di istanza di rimborso in materia di imposte dirette. Trova pertanto applicazione, come rilevato dall' Agenzia ricorrente, l'art. 21 del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, che fissa in due anni il termine per proporre domanda di restituzione "in mancanza di disposizioni specifiche". Termine che era sicuramente scaduto sia alla data di presentazione della dichiarazione Iva integrativa da parte della Atem s.r.l. (1 ottobre 2007 per l' Iva relativa all'anno 2002), nonché, a maggior ragione, alla data della richiesta di rimborso spedita il 9.3.2009.

13-Operano, dunque, nel caso in esame, due cause di irretrattabilità della dichiarazione Iva relativa all'anno 2002, che non consentivano più alla Atem s.r.l. l' utile presentazione di una dichiarazione integrativa, con conseguente decadenza anche dalla possibilità di presentare istanza di rimborso. Non rilevano quindi le modalità con cui detta istanza è stata presentata, ed in particolare l'omessa compilazione da parte del contribuente della richiesta di rimborso con il modello c.d. "VR".

14- Le considerazioni che precedono escludono la rilevanza ai fini della decisione del secondo motivo di ricorso, che può ritenersi pertanto in esse assorbito. E' evidente, infatti, che se l'istanza è stata tardivamente proposta, è superflua ogni valutazione circa l'effettiva esistenza del credito chiesto a rimborso.

15- In base alle considerazioni che precedono, pertanto, in accoglimento del ricorso, la sentenza impugnata deve essere cassata, e la causa può essere decisa nel merito, non essendo necessario a tal fine nessun ulteriore accertamento in fatto da demandarsi al giudice di merito. Emerge infatti dagli atti che sia la dichiarazione integrativa che il sollecito al rimborso sono stati presentati tardivamente dal contribuente, per cui è stato legittimo il loro rigetto da parte dell' Amministrazione Finanziaria . Alla soccombenza segue l'obbligo delle spese del giudizio di legittimità, mentre può confermarsi la compensazione delle spese dei giudizi precedenti, disposta dalla sentenza qui impugnata con decisione che,

per altro, non ha costituito oggetto di ricorso in questa sede.

NOTIFICA DI UNA BUSTA VUOTA: SU CHI RICADE L'ONERE DELLA PROVA ?

Sent . n. 17528 del 28 giugno 2019

(emessa il 27 maggio 2019) della Corte Cass., Sez.V T
- Pres. Cirillo Rel. Saieva

1. Con il primo motivo il ricorrente deduce "violazione e falsa applicazione degli articoli 2697 e 1335 del c.c. in relazione all'art. 360, comma 1, n.3, n.5 c.p.c.", lamentando che la commissione tributaria regionale - malgrado il contrario avviso di questa Corte (Cass. sez. L. Sentenza n. 24031 del 10.11.2006) - aveva erroneamente ritenuto di addossargli l'onere di provare che all'interno della busta inviata da Equitalia non vi fosse l'atto che avrebbe dovuto essergli notificato e che vi fossero documenti diversi da quelli che la stessa avrebbe dovuto contenere.

1.2. La censura non appare meritevole di accoglimento.

1.3. Secondo l'orientamento prevalente di questa Corte, cui il collegio intende aderire, il soggetto che proceda alla notifica di cartella esattoriale, con la procedura di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 602/73, può limitarsi a consegnare il plico chiuso all'agente postale, per la sua spedizione, essendo assistiti da fede privilegiata ex art 2700 cod.civ. tanto l'accettazione quanto l'avviso di ricevimento della raccomandata, mentre grava sul destinatario l'onere di superare la presunzione di conoscenza del contenuto della raccomandata di cui all'art. 1335 cod. civ.

1.4. Come affermato da questa Corte (cfr. Sez. 5, sent. n. 5397 del 18.3.2016) qualora il Concessionario della riscossione si avvalga della facoltà, prevista dal D.P.R. 29 settembre 1943, n. 602, art. 26, di provvedere alla notifica della cartella esattoriale mediante raccomandata con avviso di ricevimento, ai fini del perfezionamento della notificazione è sufficiente - anche alla luce della disciplina dettata dal D.M. 9 aprile 2001, artt. 32 e 39 - che la spedizione postale sia avvenuta con consegna del plico al domicilio del destinatario, senz'altro adempimento a carico dell'ufficiale postale se non quello di curare che la persona da lui individuata come legittimata alla ricezione apponga la sua firma sul registro di consegna della corrispondenza, oltre che sull'avviso di ricevimento da restituire al mittente; ciò sarebbe confermato implicitamente anche dal penultimo comma del citato art. 26, secondo cui il concessionario è obbligato a conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o con l'avviso di ricevimento, in ragione della forma di notificazione prescelta, al fine di esibirla su richiesta del contribuente o dell'amministrazione (v. Cass. sez. V, sentenza n. 4567 del 6 marzo 2015; e più recentemente Cass. sez. III, sentenza n. 24164 del 4 ottobre 2018).

1.5. Ai predetti fini non si ritiene invece necessario che l'agente della riscossione

dia la prova anche del contenuto del plico spedito con lettera raccomandata, dal momento che l'atto pervenuto all'indirizzo del destinatario deve ritenersi ritualmente consegnato a quest'ultimo in forza della presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 cod. civ., superabile solo se lo stesso destinatario dia prova di essersi incolpevolmente trovato nell'impossibilità di prenderne cognizione (Cass. n. 15315/2014, n. 9111/2012, n. 20027/2011). In altri termini, la prova dell'arrivo della raccomandata fa presumere l'invio e la conoscenza dell'atto, mentre l'onere di provare eventualmente che il plico non conteneva l'atto spetta non già al mittente (in tal senso, Cass. ord. n. 9533/2015, sent. n. 2625/2015, n. 18252/2013, n. 24031/2006, n. 3562/2005), bensì al destinatario (in tal senso, oltre ai precedenti già citati, Cass. sez. I, 22 maggio 2015, n. 10630; conf. Cass. n. 24322/2014, n. 15315/2014, n. 23920/2013, n. 16155/2010, n. 17417/2007, n. 20144/2005, n. 15802/2005, n. 22133/2004, n. 771/2004, n. 11528/2003, n. 12135/2003, n. 12078/2003, n. 10536/2003, n. 4878/1992, 4083/1978; cfr. altresì Cass. n. 20786/2014, per la quale tale presunzione non opererebbe - con inversione dell'onere della prova - ove il mittente affermasse di avere inserito più di un atto nello stesso plico ed il destinatario contestasse tale circostanza).

1.6. Detto orientamento invero risulta più rispettoso del principio generale di c.d. vicinanza della prova, poiché la sfera di conoscibilità del mittente incontra limiti oggettivi nella fase successiva alla consegna del plico per la spedizione, mentre la sfera di conoscibilità del destinatario si incentra proprio nella fase finale della ricezione, ben potendo egli dimostrare (ed essendone perciò onerato), in ipotesi anche avvalendosi di testimoni, che al momento dell'apertura il plico era in realtà privo di contenuto.

1.7. Merita dunque di essere confermato il principio per cui, in tema di notifica della cartella esattoriale ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 26 (così come, più in generale, in caso di spedizione di plico a mezzo raccomandata), la prova del perfezionamento del procedimento di notificazione è assolta dal notificante mediante la produzione dell'avviso di ricevimento, poiché, una volta pervenuta all'indirizzo del destinatario, la cartella esattoriale deve ritenersi a lui ritualmente consegnata, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 cod. civ., fondata sulle univoche e concludenti circostanze (integranti i requisiti di cui all'art. 2729 cod. civ.) della spedizione e dell'ordinaria regolarità del servizio postale, e superabile solo ove il destinatario medesimo dimostri di essersi trovato, senza colpa nell'impossibilità di prenderne cognizione, come nel caso in cui sia fornita la prova che il plico in realtà non conteneva alcun atto al suo interno ovvero conteneva un atto diverso da quello che si assume spedito (Cass. 21852/16; 22687/17; 4275/18).

1.8. Ne consegue che, nel caso di specie, non avendo la contribuente fornito la prova dell'assente assenza, all'interno della busta notificatagli della cartella di pagamento impugnata, detta notifica deve ritenersi regolarmente perfezionata.

2. Con il secondo motivo il ricorrente deduce "violazione dell'articolo 20 del D.Lgs. 546/1992, in relazione all'articolo 360 comma 1 n.3 e n. 5 c.p.c." rilevando che la proposizione dell'atto di appello da parte di Equitalia, effettuata a mezzo del servizio postale senza le prescritte modalità di spedizione - ossia del plico senza busta e della raccomandata con avviso di ricevimento - non consentiva di verificare la tempestività della proposizione del ricorso in quanto privo del timbro postale, apposto sulla busta, anziché sul retro dell'atto stesso; di conseguenza, non potendosi fare riferimento alla data di spedizione, ma solo a quella di ricezione, il ricorso si rivelava inammissibile in quanto proposto oltre il termine

previsto di 60 giorni. L'appello, infatti, spedito con busta il 15.6.2012 (ultimo giorno per la proporre l'impugnazione) era pervenuto al destinatario il 18.6.2012 talché la tardività della proposizione dell'appello aveva determinato il passaggio in giudicato della sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Foggia.

2.1. Anche tale censura non appare meritevole di accoglimento.

2.2. Come già affermato da questa Corte, Sez. tributaria, con sentenza n. 21805 del 2012, che ribadiva le precedenti pronunce n. 13666/2009, n. 17702/2004 e n. 915/2006, "nel processo tributario, la spedizione del ricorso o dell'atto d'appello a mezzo posta in busta chiusa, pur se priva di qualsiasi indicazione relativa all'atto in essa racchiuso anziché in plico senza busta come previsto dall'art. 20 d. lgs. 546/92, costituisce una mera irregolarità se il contenuto della busta e la riferibilità alla parte non siano contestati.

2.3. In tema di contenzioso tributario, infatti, la regola secondo cui la notificazione a mezzo posta si perfeziona, per il notificante, alla data di spedizione dell'atto, anziché a quella della sua ricezione da parte del destinatario, trova applicazione anche nell'ipotesi in cui la spedizione avvenga in busta anziché in piego, come previsto dall'art. 20, comma secondo, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; poiché, infatti, la prescrizione relativa all'invio in piego è volta esclusivamente a conferire certezza in ordine all'individuazione dell'atto notificato, ove nessuna contestazione sia sollevata dal destinatario circa l'effettiva corrispondenza tra l'atto contenuto nella busta e l'originale depositato ai sensi dell'art. 22 stesso d.lgs. la diversa modalità di notifica adottata si rivela del tutto irrilevante.

3. Con il terzo motivo il ricorrente deduce "violazione e falsa applicazione dell'art. 26 c. i D.P.R. 602/73 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.; violazione e falsa applicazione dell'articolo 60 del D.P.R. 600/1973, in relazione all'articolo 360, comma 1, n. 3 e n. 5" lamentando che l'atto impugnato, ritenuto dalla C.T.R. di Bari "compiutamente ed esaustivamente redatto e motivato" e "correttamente notificato al contribuente", in presenza di una mera "comunicazione o consegna", ma in mancanza di una formale relata di notifica sarebbe giuridicamente inesistente.

3.1. Anche tale motivo si appalesa privo di fondamento.

3.2. Con sentenza n. 21789 del 20/10/2011 questa Corte ha ribadito l'infondatezza della censura di inesistenza della notifica della cartella di pagamento per mancata compilazione della relata di notifica, in quanto "ai sensi della L. n. 890 del 1982, art. 14, come modificato dalla L. n. 146 del 1998, art. 20, la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente deve avvenire con l'impiego di plico sigillato e può eseguirsi a mezzo della posta direttamente dagli uffici finanziari. La possibilità della notifica della cartella in plico chiuso, mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento, è prevista anche dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26, per gli ufficiali della riscossione. La necessità di redazione di apposita relata di notifica va pertanto esclusa nel caso in esame in cui la notificazione della cartella è avvenuta con l'invio della cartella in plico chiuso con raccomandata" (Cass. 4275/2018; 25705/2013).

3.3 Con ulteriore sentenza n. 15746 del 19/9/2012, questa sezione tributaria ha poi espressamente affermato che "la cartella esattoriale può essere notificata, ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 602 del 1973, anche direttamente da parte del

concessionario mediante raccomandata con avviso di ricevimento, nel qual caso, secondo la disciplina del D.M. 9 aprile 2001, artt. 32 e 39, è sufficiente, per il relativo perfezionamento che la spedizione postale sia avvenuta con consegna del plico al domicilio del destinatario"

3.4. L'assenza della relata non implica affatto che questo tipo di notificazione diretta sia meno assistita in termini di rigore probatorio. Anche nelle ordinarie notifiche a mezzo posta eseguite ai sensi dell'art. 149 c.p.c. (e quindi della Legge n. 890/1982) per il tramite dell'agente notificatore, la prova del perfezionamento della notificazione è ancorata pur sempre alle sole risultanze emergenti dall'avviso di ricevimento. È sempre e solo l'avviso di ricevimento che offre la prova di una regolare notificazione, in quanto è l'unico documento che fornisce la certificazione della data e del luogo in cui è avvenuta, e della persona cui il plico è stato consegnato. Di conseguenza, pure nell'ambito delle ordinarie notificazioni a mezzo posta, quelle eseguite ex art. 149 c.p.c., e quindi in osservanza delle regole di cui alla L. n. 890/1982, la mancanza della relata non genera alcun vizio, bensì una mera irregolarità che non inficia la validità della notificazione medesima poiché è solo il detto avviso che rappresenta la prova dell'avvenuta notificazione (cfr. Cass. Sez. Unite 19 luglio 1995, n. 7821; Cass. 21 novembre 2003, n. 18207; Cass. 6 luglio 2004, n. 12320; Cass. 26 ottobre 2006, n. 23024; Cass. sez. Trib. 12 settembre 2008, n. 23519).

3.5. In sostanza, "in tema di notificazione a mezzo del servizio postale, l'avviso di ricevimento, il quale è parte integrante della relata di notifica, costituisce ai sensi dell'art. 4, terzo comma, della legge 20 novembre 1982, n. 890, il solo documento idoneo a provare l'intervenuta consegna del plico con la relativa data" (così, Cass. 27 maggio 2011, n. 11708).

3.6. In conclusione, è evidente come non sia applicabile al caso di specie l'invocata inesistenza giuridica della notifica dell'atto impugnato.

4. Il ricorso va pertanto rigettato.

INTORNO AL PRINCIPIO DI NON CONTESTAZIONE

PAESE DI ORIGINE DI UNA MERCE CHE ABBIAM SUBITO UN IMPORTANTE PROCESSO DI TRASFORMAZIONE

ERRORE DELLA AUTORITA' DOGANALE E BUONA FEDE DELL'IMPORTATORE

Ord. n. 18362 del 9 luglio 2019

(emessa il 22 gennaio 2019) della Corte Cass., Sez.V T
- Pres. Virgilio Rel. Saija

Al riguardo, va anzitutto escluso che la C.T.R. abbia violato il principio di non contestazione, come invece propugnato dalla ricorrente.

Infatti, il giudice d'appello ha ritenuto che la società abbia pienamente provato che la merce abbia subito importanti e decisive lavorazioni, tali da comportarne la trasformazione da fibra di poliestere in fiocchi di poliestere, e ciò presso lo stabilimento della JCC Fiber Industrial Sdn Bhd, "come documentato agli atti". Ha poi aggiunto che "Non v'è dubbio che la lavorazione nello stabilimento malese abbia contribuito all'importante processo di trasformazione necessario per giungere al prodotto finito". Ed ha infine chiosato, affermando che "Sul punto l'Agenzia delle Dogane non solleva specifiche contestazioni".

Come risulta evidente dall'incedere dell'argomentazione, la C.T.R. non ha affatto ritenuto comprovata la circostanza in questione a cagione della mancata presa di posizione dell'Agenzia sul punto (anche se solo avvenuta in primo grado - v. controricorso), ma ha al contrario affermato che la società, con la produzione documentale, ha fornito la piena prova di quanto sostenuto al riguardo. Il passaggio sulla non contestazione da parte dell'Agenzia, quindi, non ha la valenza attribuitagli dalla ricorrente, ma è meramente rafforzativo del convincimento raggiunto dal giudice d'appello sull'assolvimento dell'onere probatorio da parte della società.

3.3 - L'altro profilo del motivo in esame coglie invece nel segno, riscontrandosi nella decisione - riguardo alla sussistenza di un "importante processo di trasformazione" - un vizio di sussunzione (o di falsa applicazione di norma di diritto).

Invero, l'art. 24 CDC stabilisce che "Una merce alla cui produzione hanno contribuito due o più paesi è originaria del paese in cui è avvenuta l'ultima trasformazione o lavorazione sostanziale, economicamente giustificata ed effettuata in un'impresa attrezzata a tale scopo, che si sia conclusa con la fabbricazione di un prodotto nuovo od abbia rappresentato una fase importante del processo di fabbricazione". Ancora gli artt. 36 e 37 del DAC stabiliscono che "Per le materie tessili ed i loro manufatti della sezione XI della nomenclatura combinata una trasformazione completa, definita all'articolo 37 seguente, è considerata una lavorazione o una trasformazione che conferisce il carattere originario a titolo dell'articolo 24 del codice" e che "Si considerano trasformazioni complete le lavorazioni o trasformazioni che hanno l'effetto di classificare i prodotti ottenuti in una voce della nomenclatura combinata diversa da quella relativa a ciascuno dei prodotti non originari utilizzati.

Tuttavia, per i prodotti enumerati nell'allegato 10 si possono considerare complete soltanto le trasformazioni particolari che figurano nella colonna 3 di detto allegato, in corrispondenza di ciascun prodotto ottenuto, che vi sia o meno un cambiamento di voce doganale.

Le modalità d'applicazione delle regole contenute in detto allegato 10 sono illustrate nelle note introduttive di cui all'allegato 9".

In sostanza, per poter attribuire alle merci importate dalla società controricorrente l'origine non-preferenziale malesiana, idonea ad escludere nella specie l'illecito, occorre che in Malesia sia avvenuta una lavorazione che abbia determinato un prodotto nuovo o che ne abbia rappresentato una fase importante. Con specifico riferimento alle materie tessili, questione che qui interessa, la trasformazione può dirsi completa solo se il prodotto finale,

contenuto nella seconda colonna dell'allegato 10, risulta dalla trasformazione della corrispondente materia prima indicata nella colonna 3 dello stesso allegato: e così, ancora più in dettaglio, premesso che, ai sensi della nota 6, punto 4, del citato allegato 9, "Nell'elenco dell'allegato 10, per «fibre in fiocco sintetiche o artificiali» si intendono i fasci di filamenti, le fibre in fiocco e i cascami di fibre sintetiche o artificiali in fiocco dei codici NC da 5501 a 5507", dallo stesso allegato 10 risulta che per dette fibre, ove "non cardate né pettinate, né altrimenti preparate per la filatura", occorre la "Fabbricazione a partire da sostanze chimiche o da paste tessili", mentre ove siano "cardate o pettinate o altre" occorre la "Fabbricazione a partire da sostanze chimiche da paste tessili o da cascami del codice NC 5505".

Da quanto precede, deriva come non sia sufficiente - perché si abbia trasformazione completa - che la lavorazione determini una classificazione dei prodotti finali in una voce della nomenclatura combinata che sia diversa da quella di partenza, come sostenuto dalla società importatrice e - di rimando - dalla stessa C.T.R., occorrendo invece, in relazione al poliestere in fiocco, prodotto dichiarato dalla Tessil-Tex Due in dogana e corrispondente - come è incontestato - alla voce "Fibre sintetiche in fiocco, non cardate né pettinate, né altrimenti preparate per la filatura", che detta lavorazione abbia come base di partenza o sostanze chimiche, o paste tessili.

Nel giudizio di merito, è invece emerso che la lavorazione nello stabilimento malese ha avuto ad oggetto il "taglio" di ogni balla di fibra continua in modo da produrre una balla di fibra in fiocco (v. ricorso, p. 5), lavorazione che, in tutta evidenza, non muove dalla mera trasformazione di sostanze chimiche o paste tessili. Ne deriva che il giudice del merito ha erroneamente sussunto la fattispecie concreta, così come accertata, nell'ambito di una norma, dettata dall'art. 24 CDC in combinato disposto con gli artt. 36 e 37 DAC, che non la disciplina e che non è ad essa applicabile.

4.1 - Anche il secondo motivo è fondato.

La C.T.R. ha ritenuto che, nella specie, la società abbia fornito la prova della buona fede e ha quindi ritenuto applicabile l'esimente di cui all'art. 220 CDC. Peraltro, ha anche affermato che, per la giurisprudenza comunitaria, l'errore dell'autorità può anche sussistere in un mero contegno omissivo, quando ripetutamente essa non abbia sollevato alcuna obiezione, malgrado il numero e l'importanza delle operazioni effettuate dal debitore, il che era quanto nella specie sostanzialmente verificatosi.

Ora, interpretando l'insegnamento della Corte di Giustizia dell'UE in subjecta materia, questa Corte ha condivisibilmente affermato che "In tema di tributi doganali, come precisato dalla giurisprudenza comunitaria, lo stato soggettivo di buona fede dell'importatore richiesto dall'art. 220, n. 2, lett. b), del Regolamento CEE n. 2913 del 992 (Codice doganale comunitario) ai fini dell'esenzione della contabilizzazione 'a posteriori' dei dazi, può essere invocato solo se l'errore dell'autorità sia di natura tale da non poter essere ragionevolmente rilevato da un debitore di buona fede, il quale deve anche aver rispettato tutte le prescrizioni della normativa in vigore in relazione alla sua dichiarazione in dogana, sicché quando l'errore dell'Amministrazione sia consistito nella mera ricezione delle dichiarazioni inesatte dell'esportatore - in particolare sull'origine della merce - tale buona fede non sussiste e il debitore è tenuto a sopportare il rischio derivante da un documento commerciale che si riveli falso in occasione di un successivo

controllo" (così, Cass. n. 13770/2016). Esattamente in linea con tale arresto si pone anche la recentissima Cass. n. 12719/2018, secondo cui "In tema di dazi doganali, ove venga accertata la falsità dei certificati di origine della merce, le autorità devono procedere alla contabilizzazione 'a posteriori' dei dazi, salvo che l'importatore fornisca la prova delle condizioni richieste dall'art. 220, par. 2, lett. b), del cd. Codice doganale comunitario, senza che, rispetto allo stato soggettivo di buona fede, assuma rilevanza l'effettiva consapevolezza da parte dello stesso circa la veridicità delle informazioni fornite dall'esportatore alle autorità del proprio Stato, essendo, piuttosto, il debitore tenuto a dimostrare che, per tutta la durata delle operazioni commerciali in questione, ha agito con la diligenza qualificata richiesta, in ragione dell'attività professionale di importatore svolta, ex art. 1176, comma 2, c. c., per verificare la ricorrenza delle condizioni per il trattamento preferenziale, mediante un esigibile controllo sull'esattezza delle informazioni rese dall'esportatore".

Ha dunque errato la C.T.R. nel ritenere che la società importatrice avesse fornito la prova della buona fede sulla base degli elementi (di tenore meramente "passivo") dalla stessa invocati.

5.1 - In definitiva, il ricorso è accolto. La sentenza impugnata è quindi cassata in relazione, con rinvio alla C.T.R. della Liguria, in diversa composizione, che si atterrà ai superiori principi e provvederà infine anche sulle spese del giudizio di legittimità.

SE LA LEGGE NON PREVEDE EPLICITAMENTE UN TERMINE PER LA PRODUZIONE DEI DOCUMENTI UTILI PER OTTENERE UNA AGEVOLAZIONE IL TERMINE DEVE INDIVIDUARLO IL GIUDICE

Sent. n. 18511 del 11 luglio 2019

(emessa il 16 maggio 2019) della Corte Cass., Sez. V T - Pres. Cirillo Rel. Di Marzio

In materia tributaria, se la legge prevede come necessario un adempimento per poter accedere ad un beneficio, ed onera la parte di provvedervi, senza indicare il termine entro cui occorre ottemperare, qualora il termine debba ritenersi perentorio, in conseguenza di una lettura sistematica dell'istituto, compete al giudice accertare quando il termine scada, tenendo anche conto della normativa secondaria dettata in materia.

in materia tributaria, se la legge prevede come necessario un adempimento per poter accedere ad un beneficio, ed onera la parte di provvedervi, senza indicare il termine entro cui occorre ottemperare, qualora il termine debba ritenersi

perentorio, in conseguenza di una lettura sistematica dell'istituto, compete al giudice accertare quando il termine scada, tenendo anche conto della normativa secondaria dettata in materia".

2.1. - 2.2. - 2.3. - La contribuente, con i suoi motivi di ricorso, introdotti in relazione ai profili della violazione di legge e del vizio di motivazione, propone censure che possono essere trattate congiuntamente stante la loro stretta connessione. La ricorrente contesta la decisione adottata dalla CTR impugnata, innanzitutto, per aver ritenuto che la comunicazione del valore delle opere edili eseguite, di cui il contribuente è onerato ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. d), D.M. n. 41 del 1998, per potersi valere della parziale deducibilità (36%) degli oneri ai fini Irpef, fosse sottoposta ad un termine, invero non previsto dalla legge, e comunque per aver ommesso di pronunciare sulla questione della natura decadenziale, o meramente sollecitatoria, del termine stesso. Inoltre la CTR non ha tenuto alcun conto della completezza degli adempimenti cui ha provveduto la contribuente, ed ha trascurato completamente di valorizzarne la buona fede. L'impugnante evidenzia che il legislatore non ha in realtà previsto alcun termine entro cui la dichiarazione di valore deve essere presentata a pena di decadenza, dettando invece prescrizioni diverse, ad esempio domandando la produzione di un'attestazione che sono stati eseguiti lavori di valore superiore a 51.645,69 Euro redatta da un tecnico abilitato, prescrizioni tutte cui la ricorrente si è attenuta. In conseguenza, alla previsione di un termine entro cui provvedere alla comunicazione di "esecuzione delle opere e dichiarazione di valore (peraltro successivamente abolita dal legislatore)", indicato in propri atti dall'Amministrazione finanziaria, poteva attribuirsi soltanto la natura di un termine sollecitatorio, ma non di un termine di decadenza dall'accesso al beneficio.

Invero, l'art. 1, comma 1, lett. d), del D.M. n. 41 del 1998 prevede che il contribuente, per potersi avvalere, nei limiti previsti, della deducibilità degli oneri sostenuti per interventi di ristrutturazione edilizia debba tra l'altro trasmettere, per i lavori il cui importo complessivo supera la somma di € 51.645,69, dichiarazione di esecuzione dei lavori con indicazione del loro costo, sottoscritta da un soggetto iscritto negli albi degli ingegneri, architetti e geometri, ovvero da altro soggetto abilitato all'esecuzione degli stessi. L'art. 4 del D.M. dispone, poi, che la detrazione non è riconosciuta in caso di violazione di quanto previsto all'articolo 1, commi 1 e 2. Non può essere riconosciuta la deducibilità degli oneri, pertanto, se il contribuente non provvede a trasmettere la dichiarazione di esecuzione delle opere con attestazione del loro costo.

Non può sussistere dubbio invero, tenuto anche conto della natura periodica dell'Irpef, che un termine per la comunicazione della dichiarazione debba sussistere, non potendo l'Amministrazione finanziaria rimanere esposta per un periodo di tempo indeterminato alla scelta del contribuente circa quando fare valere la propria istanza di deduzione. Inoltre, la legge prevede che l'Amministrazione finanziaria decade dalla possibilità di esercitare la propria funzione di controllo allo scadere di termini brevi e tassativi, che non può pertanto lasciar decorrere in attesa delle scelte del contribuente.

L'Amministrazione finanziaria, con proprie circolari (nn. 57/1998 e 131/1998), ha indicato il termine utile per trasmettere la comunicazione in quello di scadenza per la presentazione della denuncia dei redditi relativa all'anno in cui le opere edili sono state eseguite. La scelta appare assolutamente condivisibile, perché è proprio mediante la dichiarazione dei redditi che il contribuente domanda di avvalersi del beneficio. Occorre allora ribadire che, nel caso di specie, la contribuente ha domandato nella dichiarazione dei redditi di potersi avvalere del beneficio, a cui non aveva evidentemente diritto, non avendo ancora trasmesso la dichiarazione di valore, o comunque non era in grado di provare di averlo fatto, e pertanto la detrazione non poteva esserle riconosciuta, avendo l'odierna ricorrente violato il disposto di cui all'art. 4 del D.M. n. 41 del 1998. Proprio al fine di agevolare il contribuente, pertanto, l'Amministrazione finanziaria ha deliberato con proprie circolari di considerare tempestive le dichiarazioni di valore pervenute dopo l'invio della dichiarazione dei redditi, ma prima della scadenza del termine per la sua presentazione, e la Direzione Regionale Umbra dell'Agenzia delle Entrate ha deliberato di riconoscere la deduzione anche se la dichiarazione fosse stata trasmessa dal contribuente successivamente (Dir. n. 12 del 9.10.2007), purché prima che fosse iniziata l'attività di controllo da parte dell'Ente impositore. L'odierna ricorrente, però, non ha rispettato neppure quest'ultimo termine, esibendo la dichiarazione quando i controlli eseguiti dall'Amministrazione finanziaria avevano pacificamente avuto inizio, e la ricorrente è perciò decaduta dalla possibilità di avvalersi del beneficio, non rilevando in questa ipotesi la invocata buona fede della contribuente, a fronte della sua manifesta negligenza.

Può pertanto indicarsi il seguente principio di diritto: "in materia tributaria, se la legge prevede come necessario un adempimento per poter accedere ad un beneficio, ed onera la parte di provvedervi, senza indicare il termine entro cui occorre ottemperare, qualora il termine debba ritenersi perentorio, in conseguenza di una lettura sistematica dell'istituto, compete al giudice accertare quando il termine scada, tenendo anche conto della normativa secondaria dettata in materia".

Il ricorso, pertanto, deve essere respinto.