Sentenza del 04/05/2021 n. 11586 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La S.p.A. D. A., già L. C. s.r.l., propose ricorso per cassazione nei confronti dell'Agenzia delle Entrate contro la sentenza della Commissione tributaria centrale n. 53/2007 del 9/1/07 che, accogliendo il ricorso dell'ufficio, aveva annullato le sentenze di primo e secondo grado che avevano accolto il ricorso da essa proposto contro l'avviso di rettifica n. (---), relativo all'anno di imposta 1986, con cui l'ufficio IVA di Livorno, escludendo le esenzioni applicate dalla contribuente ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8 bis, comma 1, lett. e) (quanto ai servizi di riparazione e manutenzione) e stesso D.P.R., art. 9, comma 1, n. 5, (quanto ai servizi di movimentazione), aveva richiesto il pagamento dell'imposta relativa ad una serie di fatture emesse per riparazione, manutenzione e movimentazione di contenitori, applicando nel contempo le sanzioni per irregolare fatturazione e dichiarazione infedele.

Con sei motivi di ricorso per cassazione la contribuente dedusse, sotto il profilo della violazione di legge, l'inammissibilità dell'appello dell'ufficio e del successivo ricorso alla Commissione tributaria centrale, in quanto entrambi privi di censure alle decisioni di merito e meramente ripetitivi delle controdeduzioni in primo grado (motivo n. 1); violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8-bis, lett. e) e del D.P.R. n. 43 del 1973, art. 267, nonchè violazione delle norme codicistiche in tema di riparto dell'onere probatorio in presenza di presunzioni e vizio di motivazione sulla questione di non riconducibilità dei containers alla nozione di normali dotazioni di bordo, per avere la sentenza impugnata ritenuto non spettante l'esenzione all'IVA di cui al citato art. 8-bis in difetto di prova riguardo alla appartenenza a navi dei containers oggetto di riparazione, assumendo la riconducibilità dei suddetti containers alle dotazioni di bordo e quindi l'esistenza di una presunzione di appartenenza ad una nave (motivi nn 2, 3 e 4); nullità della sentenza per omessa pronuncia riguardo alla sussistenza dei requisiti per la diversa esenzione IVA di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 9, relativo ai servizi internazionali o connesso agli scambi internazionali, invocata sin dal primo grado (motivo n. 5) e omessa pronuncia riguardo alla disapplicazione delle sanzioni, specificamente richiesta (motivo n. 6).

Con sentenza n. 25201 del 2009, depositata in data 30.11.2009, questa Corte rigettò il primo motivo di ricorso poichè la tesi dell'Ufficio, costantemente ribadita nei diversi gradi di giudizio, secondo cui l'esenzione dall'IVA spettava soltanto con riferimento ai container per i quali il contribuente aveva offerto la prova che erano destinati a costituire dotazioni di bordo di navi commerciali, era opposta a quella accolta dai giudici tributari di primo e secondo grado, secondo i quali doveva presumersi la qualità di dotazione di bordo di qualsiasi container, cosicchè la sua enunciazione costituiva sufficiente censura alle pronunce impugnate. Rigettò altresì il secondo, terzo e quarto motivo ritenendo che, alla luce del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8-

bis, lett. e) e dell'art. 15, comma 2, paragrafo 5, della direttiva 77/388/CEE del Consiglio, in tema di IVA, secondo cui "gli Stati membri esentano (...) cessione, trasformazione, riparazione, manutenzione, noleggio e locazione delle navi di cui al paragrafo 4, lett. a) e b), nonchè fornitura, locazione riparazione e manutenzione degli oggetti in esse incorporati o da esse usati, compresa l'attrezzatura per la pesca", la cui interpretazione doveva essere particolarmente rigorosa, trattandosi di norme di beneficio, rendeva evidente che l'esenzione dall'IVA riguardava esclusivamente le dotazioni di bordo, e dunque i container in quanto adibiti al trasporto delle merci su navi, mentre nessuna presunzione di appartenenza ad una nave assisteva i container in sè in base alla norma di esenzione, nè siffatta presunzione - a prescindere dall'inidoneità della fonte - poteva trarsi dalla risoluzione ministeriale del 13 ottobre 1984, invocata dalla ricorrente, nella quale si chiariva anzi, ai fini dell'applicazione del citato art. 8-bis, che vanno considerati "dotazioni di bordo" "i contenitori in parola, imbarcati quale normale corredo delle navi mercantili in esercizio per il trasporto delle merci"; per cui spettava al contribuente, secondo i principi, fornire la prova, ai fini dell'esenzione, che i container oggetto di attività che sarebbero esenti in forza al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8-bis costituiscano normale corredo di navi mercantili in esercizio per il trasporto delle merci. Accolse invece il quinto ed il sesto motivo poichè le questioni relative alla sussistenza dei requisiti per la diversa esenzione IVA di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 9, comma 1, n. 5, quanto ai servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, invocata sin dal primo grado ed alla disapplicazione delle sanzioni, specificamente richiesta, non erano state esaminate dalla Commissione tributaria centrale; in conseguenza cassò la sentenza della Commissione tributaria centrale in relazione al mancato esame della questione di cui ai motivi quinto e sesto, con rinvio - anche per le spese del giudizio di legittimità - ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Toscana.

Il giudizio fu riassunto dalla società Derrick Arquata, con riguardo alle due questioni, ancora sub iudice, davanti alla competente Commissione Tributaria Regionale della Toscana, sezione distaccata di Livorno, la quale, con sentenza n. 63/23/2011, depositata in data 13 luglio 2011, rilevato che era definitiva la pronuncia quanto alla mancata spettanza della esenzione ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8 bis, lett. e) di cui la contribuente non aveva fornito la prova a lei spettante, ritenne che, anche quanto alla agevolazione ai sensi dell'art. 9 n. 5) dello stesso D.P.R., la contribuente era chiamata a fornire la prova dei requisiti richiesti per fruire della agevolazione, mentre non aveva offerto alcuna prova in quanto i containers non erano muniti di segni distintivi apposti in forma indelebile o con targhe inamovibili e riportanti il nome dell'ente o della persona che ne aveva la proprietà o la permanente gestione ed anche nelle fatture era menzionato il solo contrassegno identificativo. In riforma della sentenza di primo grado dichiarò quindi non spettante la esenzione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 9, n. 5) mentre ravvisò le condizioni per l'accoglimento della conclusione subordinata della contribuente di disapplicazione delle sanzioni per obiettiva incertezza interpretativa sulla base di quanto esposto dalla stessa, come confermato dal fatto che i giudici di primo e di secondo grado avevano accolto le doglianze della contribuente e condannò quest'ultima al pagamento delle spese del giudizio di rinvio e di quello di cassazione.

Contro la sentenza emessa in sede di giudizio di rinvio, non notificata, ha presentato ricorso per cassazione la società contribuente con atto notificato in data 12 ottobre 2012, affidato a quattro motivi, cui resiste la Agenzia delle Entrate con controricorso e ricorso incidentale in merito alla

statuizione relativa alla disapplicazione delle sanzioni. La società contribuente ha, a sua volta, presentato controricorso al ricorso incidentale della Agenzia delle Entrate.

Motivi della decisione

1.Con il primo motivo la società contribuente lamenta violazione e/o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56 e D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 18 e 19 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, poichè la concisa motivazione della sentenza impugnata non consentiva di individuare in modo univoco la ratio decidendi, in quanto sosteneva che non era stata data prova della presenza di segni indelebili sui containers, benchè questa ragione della pretesa non fosse stata indicata nell'avviso di rettifica e neppure nel verbale di constatazione che ne costituiva il presupposto.

2. Con il secondo motivo deduce, sempre in ordine alla applicabilità della esenzione IVA legata al regime di importazione dei contenitori, insufficiente motivazione della sentenza impugnata circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, poichè non si poteva esigere, a fronte del laconico addebito contenuto nel pvc e nell'avviso di rettifica, per cui "dall'esame delle fatture non risulta che i servizi resi siano attinenti a contenitori che si trovino in condizione di transito, importazione temporanea o esportazione", che il contribuente dovesse portare le prove della impossibilità di cancellare ovvero rimuovere il contrassegno apposto sui contenitori oggetto della prestazione, il che non era stato mai preteso neppure dall'Ufficio; peraltro la sentenza non indicava il percorso logico che aveva portato ad escludere la esenzione e ritenere non provata la conformità dei contrassegni alle regole per essi prescritte.

3. Il terzo motivo si duole della violazione della regola probatoria fondata sull'onere di tempestiva contestazione, evincibile dal D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 18 e 23, art. 88 c.p.c. e art. 111 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, poichè era erroneo il principio affermato dalla sentenza impugnato, in base al quale l'onere di provare in giudizio i requisiti necessari per usufruire della esenzione sarebbe spettato al ricorrente, considerato che l'Ufficio non aveva contestato nel giudizio la esistenza e la regolarità dei contrassegni affermata dal contribuente fin dal ricorso introduttivo, con conseguente obbligo per la sentenza impugnata di applicare la regola iuris grazie alla quale il contribuente sarebbe stato esonerato dall'onere probatorio.

4. Con il quarto motivo si duole infine della violazione degli artt. 91 e 92 c.p.c. e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 15 poichè la contribuente, pur essendo risultata parzialmente vittoriosa, era stata condannata alla rifusione delle spese sia del giudizio di cassazione che di quello di rinvio, in assenza di qualsiasi motivazione in caso di parziale soccombenza e ciò addirittura dopo la modifica dell'art. 92 c.p.c., comma 2 ad opera della L. 28 dicembre 2005, n. 263, art. 2, comma 1, lett. a).

5. La Agenzia delle Entrate ha opposto la inammissibilità e comunque la infondatezza del ricorso poichè la sentenza in sede di rinvio aveva stabilito correttamente che la prova della applicabilità della norma agevolativa ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 9, n. 5 spettava al contribuente e che tale prova non era stata offerta, mentre l'Ufficio aveva sempre opposto che i containers non avevano i requisiti per trovarsi in condizione doganale di transito, importazione temporanea o

esportazione, in assenza di alcun obbligo specifico di contestazione della regolarità dei contrassegni, peraltro avvenuta, poichè l'Ufficio aveva specificamente rilevato nel giudizio che la indicazione dei numeri identificativi su parte delle fatture non provava alcunchè, posto che la Circolare del Ministero delle Finanze n. 27 del 1972, richiamata anche dalla controparte, prevedeva una serie di prescrizioni e condizioni di cui la società contribuente non aveva fornito alcuna prova, con riguardo alla possibilità di prescindere dalla richiesta e dal rilascio del documento doganale sia per la temporanea importazione che per la temporanea esportazione, quando detti containers risultino muniti di segni distintivi apposti in forma indelebile o con targhe inamovibili e riportanti il nome dell'ente o della persona che ne ha la proprietà o la permanente gestione.

6. La stessa Agenzia ha altresì presentato ricorso incidentale, con riferimento alla esclusione delle sanzioni, lamentando violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8 e D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 poichè la incertezza normativa obiettiva poteva ritenersi sussistente solo a fronte di previsioni normative equivoche, tali da ammettere interpretazioni diverse, il cui onere di allegazione gravava integralmente sul contribuente, mentre non poteva essere ricondotta unicamente alle alterne vicende della vertenza tributaria, come aveva fatto la sentenza impugnata, considerato anche che la precedente sentenza di annullamento con rinvio aveva già escluso che dalle circolari citate dalla contribuente potesse ricavarsi la legittimità del suo comportamento.

7. Partendo dall'esame del ricorso principale della contribuente e prendendo in considerazione i primi tre motivi di ricorso che attengono alla spettanza o meno della esenzione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 9, comma 1, n. 5, il primo motivo lamenta violazione di legge con riguardo alle disposizioni normative tributarie che fissano l'obbligo di motivazione dell'accertamento, ma poi sostiene che il vizio della sentenza impugnata consisterebbe nella concisa motivazione della sentenza che non consentirebbe di individuare la ratio decidendi, avendo la sentenza impugnata ritenuto che la contribuente non avesse dato prova della presenza di segni indelebili sui containers, benchè questa ragione della pretesa non fosse stata indicata nell'avviso di rettifica e neppure nel verbale di constatazione della Polizia tributaria di Livorno che ne costituiva il presupposto.

7.1. Il motivo è inammissibile poichè con esso si censura, sotto il profilo della violazione di legge ed in particolare dell'art. 7 dello statuto dei diritti del contribuente e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56 la condotta della amministrazione finanziaria e la conseguente motivazione dell'atto di accertamento per farne discendere che la sentenza impugnata non poteva individuare a sostegno della pretesa una giustificazione che non era esplicitata nell'avviso di rettifica impugnato, mentre invece in tema di ricorso per cassazione, il vizio di violazione di legge, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, consiste nella deduzione di un'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata da una norma di legge e implica necessariamente un problema interpretativo della stessa; l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa è, al contrario, esterna all'esatta interpretazione della norma e inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, sottratta al sindacato di legittimità (v. per tutte Cass. Sez. 1 -, Ordinanza n. 24155 del 13/10/2017 Rv. 645538 - 03); come nel caso in esame in cui la censura non pone un problema interpretativo

delle norme sull'obbligo di motivazione dell'accertamento tributario, bensì di una - pretesa - erronea applicazione delle stesse da parte della Amministrazione Finanziaria.

7.2. In ogni caso non è neppure vero che il processo verbale di constatazione, recepito nell'accertamento e trascritto dalla ricorrente da pagina 13 a pagina 44 del ricorso per cassazione, non contenesse le ragioni per cui era stata ritenuta non applicabile la norma di esenzione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 9, comma 5 poichè anche nell'atto impositivo l'Ufficio Finanziario ha in realtà affermato "che i containers non avevano i requisiti per trovarsi in condizione doganale di transito, importazione temporanea o esportazione", il che era sufficiente per la individuazione della pretesa erariale e delle ragioni che consentivano di escludere la esenzione pretesa dal contribuente alla luce del dettato normativo vigente ratione temporis, in virtù del quale: "Costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali non imponibili 5) i servizi di carico, scarico, trasbordo, manutenzione, stivaggio, disistivaggio, pesatura, misurazione, controllo, refrigerazione, magazzinaggio, deposito, custodia e simili, relativi ai beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea ovvero relativi a beni in importazione semprechè i corrispettivi dei servizi stessi siano assoggettati ad imposta a norma dell'art. 69, comma 1".

7.3. La pretesa della contribuente che l'accertamento dovesse contenere, poi, anche la contestazione dell'addebito "circa la mancanza dei caratteri di indelebilità e di inamovibilità dei contrassegni di identificazione", alla stregua delle prescrizioni previste dalla Circolare del Ministero delle Finanze n. 27 del 1972 e cioè pure la identificazione della specifica irregolarità dei contrassegni di cui si era discusso nel giudizio, trascura che la prova della sussistenza dei requisiti per godere della esenzione spetta al contribuente, essendo per converso, sufficiente che l'Ufficio indichi nell'accertamento la mancanza dei presupposti per la invocata esenzione. Infatti, in tema di agevolazioni tributarie, chi vuole fare valere una forma di esenzione o di agevolazione qualsiasi deve provare, quando sul punto vi è contestazione, i presupposti che legittimano la richiesta della esenzione o della agevolazione (v. Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 23228 del 04/10/2017 Rv. 646307 - 01), mentre l'Amministrazione finanziaria che accerti operazioni ritenute imponibili legittimamente nega tali benefici, senza dover provare l'omesso svolgimento di qualsiasi attività lecita, gravando sul contribuente, ai sensi dell'ari. 2697 c.c., l'onere di dimostrare, in caso di contestazione, i fatti costitutivi dell'agevolazione invocata (v. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 18930 del 24/09/2015 Rv. 636510 - 01).

8. Rivela ampi profili di inammissibilità ed è comunque infondato anche il secondo motivo di ricorso che ripropone la stessa questione della applicabilità della esenzione IVA legata al regime di importazione dei contenitori, sotto il profilo della insufficiente motivazione della sentenza impugnata circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, per non avere la sentenza impugnata indicato il percorso logico che aveva portato ad escludere la esenzione e ritenere non provata la conformità dei contrassegni alle regole per essi prescritte.

8.1.Premesso che la doglianza riguarda un generico vizio di insufficienza della motivazione su punti della motivazione neppure indicati, essendosi il ricorrente limitato a sostenere che mancherebbe la indicazione del processo logico e giuridico attraverso il quale si sarebbe giunti alla decisione e, pur tenendo conto che si tratta della formulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1,

n. 5 precedente alla modifica introdotta per effetto del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 convertito dalla L. n. 143 del 2012, poichè la sentenza impugnata è stata pubblicata il 13 luglio 2011, peraltro il vizio di motivazione deve riguardare un fatto decisivo per il giudizio, nel senso di un fatto inteso in senso storico - naturalistico e deve consistere in motivazione inesistente o quanto meno obiettivamente carente in ordine all'"iter" logico-argomentativo che ha portato il giudice a regolare la vicenda al suo esame in base alla regola concretamente applicata. Nella specie invece non viene dedotto un difetto di motivazione su un fatto naturalistico decisivo, bensì soltanto, genericamente, che mancherebbe completamente la indicazione del ragionamento che avrebbe portato il giudice alla decisione, il che non è poichè la sentenza impugnata ha spiegato che era stata constatato, attraverso l'esame degli atti, che il contribuente non aveva offerto la prova, a lui spettante, dei requisiti richiesti per fruire della agevolazione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 9, comma 5: il contribuente infatti non aveva offerto alcuna prova in quanto i containers non erano muniti di segni distintivi apposti in forma indelebile o con targhe inamovibili e riportanti il nome dell'ente o della persona che ne aveva la proprietà o la permanente gestione e anche nelle fatture era menzionato il solo contrassegno identificativo, il che escludeva la spettanza della agevolazione richiesta.

8.2. Con tale motivazione non si confronta la ricorrente la quale adduce, inammissibilmente, la mancanza di motivazione della sentenza impugnata solo perchè non si fa carico del contenuto del provvedimento impugnato, il quale indica fra l'altro specificamente anche quale prova avrebbe dovuto fornire il contribuente attraverso i segni distintivi sui containers e le fatture e come invece l'esame degli atti avesse consentito di escludere la sussistenza di tale prova.

8.3. Fra l'altro si tratta della prova che, come risulta dalla trascrizione dell'atto di riassunzione (v. pagine 45 e seguenti del ricorso per cassazione), il contribuente aveva individuato alla stregua del D.P.R. 23 gennaio 1973, art. 214 e del D.P.R. n. 18 del 1971, art. 47 che rimandavano al Ministero delle Finanze la individuazione dei casi di esonero dalla emissione del documento doganale in caso di garanzie alternative, come in concreto avvenuto con la Circolare 14 gennaio 1972 n. 27, prot. N. 17631, che aveva previsto l'esonero dal rilascio del documento doganale sia per la temporanea importazione che per la temporanea esportazione quando detti container risultino muniti di segni distintivi apposti in forma indelebile o con targhe inamovibili e riportanti il nome dell'Ente o della persona che ne ha la proprietà o la permanente gestione, per cui la motivazione della sentenza impugnata, laddove ha richiamato la assenza della prova di segni distintivi apposti in forma indelebile o con targhe inamovibili e riportanti il nome dell'ente o della persona che ne ha la proprietà o la permanente gestione, nonchè la incompletezza dei dati anche nelle fatture, ha dato specifica risposta alle doglianze del contribuente contenute nell'atto di riassunzione, il che esclude il difetto di motivazione invocato.

9. Pure il terzo motivo ripropone la questione della spettanza della esenzione invocata dalla società contribuente, sotto il diverso profilo della violazione della regola probatoria fondata sull'onere di tempestiva contestazione ed è ugualmente infondato.

9.1. La ricorrente, pur riconoscendo che spettava alla contribuente provare la spettanza dei requisiti per godere della esenzione, sostiene che nel caso concreto tale regola sarebbe stata superata, in base ai principi evincibili dal D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 18 e 23, art. 88 c.p.c. e art.

111 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, poichè l'Ufficio non avrebbe contestato nel giudizio la esistenza e la regolarità dei contrassegni affermata dal contribuente fin dal ricorso introduttivo, con conseguente obbligo per la sentenza impugnata di applicare la regola iuris grazie alla quale il contribuente sarebbe stato esonerato dall'onere probatorio.

9.2. Premesso che la contribuente non ha riprodotto la parte del ricorso introduttivo in cui avrebbe dedotto la regolarità dei contrassegni, nè tanto meno ha allegato al ricorso per cassazione l'atto introduttivo del giudizio, il che si traduce nella violazione della regola di autosufficienza e specificità del ricorso per cassazione che ne determina la inammissibilità, in ogni caso la stessa ricorrente, quanto alle contestazioni dell'Ufficio, trascrive a pagina 55 del ricorso per cassazione il contenuto delle controdeduzioni nel primo grado del giudizio con cui l'Ufficio, in relazione alle pretese del contribuente di godere delle esenzioni IVA ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 8, 8 bis e 9 aveva risposto: "Nel merito si osserva che la contestazione della Guardia di Finanza è relativa solo alle operazioni relative alla riparazione dei containers che non potevano essere considerati dotazioni di bordo o che comunque non si trovavano in condizione doganale di transito, importazione temporanea o esportazione. Dall'analisi dei documenti contabili esibii per alcuni di essi la società non è stata in grado di comprovare che i servizi erano attinenti a contenitori che costituivano o erano destinati a costituire dotazioni di bordo di navi destinata all'attività commerciale. Essendo detti servizi resi nel territorio dello stato da un soggetto residente, in mancanza di presupposti oggettivi, erano imponibili e quindi da assoggettare ad imposta". E da tali difese si desume che l'Ufficio aveva contestato la spettanza anche della esenzione prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 9, comma 5, che riguarda appunto la non imponibilità dei servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali relativi ai beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, se è provato che siano tali.

9.3. Quanto sopra riprodotto integra la contestazione immediata, da parte dell'Ufficio, della esistenza dei presupposti oggettivi per godere della esenzione di cui ancora si tratta (posto che sulla non spettanza della esenzione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8 bis si è già formato il giudicato derivante dalla sentenza di questa Corte n. 25579 del 2009), non potendosi sostenere che l'Ufficio non avesse contestato specificamente la pretesa mancanza di regolarità dei contrassegni che non risulta dedotta con il ricorso introduttivo.

9.4. In ogni caso, costituisce principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte quello per cui, 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 poichè 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, nè determina il restringimento del "thema decidendum" ai soli motivi contestati (v. Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 13483 del 30/06/2016 Rv. 640166 - 01; Sez. 5, Sentenza n. 13834 del 18/06/2014 Rv. 631297 -01). Il principio di non contestazione opera infatti in relazione a fatti che siano stati chiaramente esposti da una delle parti presenti in giudizio e non siano stati contestati dalla controparte che ne abbia avuto l'opportunità: pertanto, la parte che lo deduca in sede di impugnazione è tenuta ad indicare specificamente in quale atto processuale il fatto sia stato esposto, al fine di consentire al giudice di verificarne la chiarezza e se la controparte abbia avuto occasione di replicare (v. Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 31619 del

06/12/2018 Rv. 651627 - 01) e ciò in quanto, nel processo tributario, nell'ipotesi di ricorso contro l'avviso di accertamento, il principio di non contestazione non implica a carico dell'Amministrazione finanziaria, a fronte dei motivi di impugnazione proposti dal contribuente, un onere di allegazione ulteriore rispetto a quanto contestato mediante l'atto impositivo, in quanto detto atto costituisce nel suo complesso, nei limiti delle censure del ricorrente, l'oggetto del giudizio (v. Cass. Sez. 5-, Ordinanza n. 19806 del 23/07/2019 Rv. 654953 - 01).

10. Il quarto motivo, che attiene al regolamento delle spese del giudizio di rinvio e del precedente giudizio di cassazione, resta assorbito alla luce della decisione relativa al ricorso incidentale.

11. Passando ora all'esame del ricorso incidentale, la Agenzia delle Entrate lamenta violazione di legge per avere la sentenza impugnata annullato le sanzioni conseguenti all'accertamento della maggiore IVA per "obiettiva incertezza normativa" in tal modo violando le disposizioni di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8 e D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6 pur non espressamente menzionate, in base alle quali occorre una caratteristica intrinseca ed obiettiva del dato normativo che abbia reso difficoltoso il coordinamento di una pluralità di prescrizioni per l'equivocità del loro contenuto derivante da elementi positivi di confusione, il cui onere di allegazione grava interamente sul contribuente, mentre la sentenza impugnata si era limitata a collegare la incertezza normativa esclusivamente agli alterni esiti della specifica vicenda giudiziaria, favorevole alla società in primo e secondo grado ed invece favorevole all'Ufficio nel giudizio davanti alla Commissione Tributaria Centrale.

11.1. Il motivo è fondato.

11.2. La giurisprudenza consolidata di questa Corte, cui si ritiene di dare continuità in questa sede, è nel senso che, in tema di sanzioni amministrative per la violazione di obblighi tributari, l'incertezza normativa oggettiva tributaria" è caratterizzata dall'impossibilità d'individuare in modo univoco, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile (v. Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 10313 del 12/04/2019 Rv. 653716 - 01).

11.3. Ciò avviene 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. L'onere di allegazione della ricorrenza di siffatti elementi di confusione, laddove esistenti, grava sul contribuente, che ha altresì l'onere di provare le circostanze che giustificano la incertezza (v. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 440 del 14/01/2015 Rv. 634427 - 01; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 17195 del 26/06/2019 Rv. 654729 - 01).

11.4. In tale ambito deve escludersi la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza nell'interpretazione delle norme violate in base ad un contrasto di decisioni all'interno dello stesso processo poichè, da un lato, spetta unicamente alla Corte di Cassazione, e non anche alle sentenze di merito, assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge (R.D. 30 gennaio 1941, n. 12, art. 65) e, da altro lato, non si può ritenere la incertezza oggettiva in tutti i casi di riforma della sentenza emessa nel precedente grado, dovendosi invece trattare di una

incertezza "obiettiva", senza che assumano rilevanza eventuali contrasti nella giurisprudenza di merito che vanno anche oltre il caso concreto (v. Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 3431 del 06/02/2019 Rv. 652523 - 01).

11.5. Orbene, la sentenza impugnata, laddove ha ritenuto che il contrasto interno nel giudizio in merito alla spettanza o meno della esenzione potesse giustificare la incertezza normativa oggettiva, in assenza di qualsiasi altro elemento fra quelli individuati dalla giurisprudenza di questa Corte, non indicato nella sentenza impugnata che ha apoditticamente affermato soltanto che "sulla base di quanto esposto dal contribuente può ritenersi che all'epoca sussistesse un'ipotesi di incertezza della normativa tale da giustificare l'applicazione della agevolazione in questione", senza neppure riportare in alcuna parte della sentenza che cosa avrebbe esposto il contribuente, si pone in contrasto con le disposizioni sopra indicate, che disciplinano la incertezza normativa oggettiva, così come interpretate dalla giurisprudenza consolidata di questa Corte, mentre per converso la norma da applicare nel caso in esame appare di estrema chiarezza, il che consente di escludere la incertezza normativa obiettiva.

11.6. Si deve in conseguenza accogliere il motivo del ricorso incidentale e cassare sul punto la sentenza impugnata ritenendo che le sanzioni fossero dovute, mentre si deve rinviare ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Toscana per la loro determinazione in concreto, oltre che sulle spese del presente giudizio, nonchè su quelle del giudizio di rinvio e del precedente giudizio di cassazione, con riguardo all'esito finale della lite.

Si deve peraltro precisare che, in punto di spese, la reciproca parziale soccombenza delle parti non impone la compensazione totale o parziale delle spese, come sostenuto dalla ricorrente con il quarto motivo di ricorso, poichè è invece consolidato nella giurisprudenza di questa Corte il diverso principio per cui il rigetto della domanda, meramente accessoria, a fronte dell'integrale accoglimento di quella di merito, non configura un'ipotesi di parziale e reciproca soccombenza, sicchè non obbliga alla compensazione delle spese di lite ai sensi dell'art. 92 c.p.c. (v. Cass. Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 9532 del 12/04/2017 Rv. 643825 - 01). Infatti la regolazione delle spese di lite può avvenire in base alla soccombenza integrale, che determina la condanna dell'unica parte soccombente al pagamento integrale di tali spese (art. 91 c.p.c.), ovvero in base alla reciproca parziale soccombenza, che si fonda sul principio di causalità degli oneri processuali e comporta la compensazione totale o parziale di essi come possibile e non anche come obbligatoria (art. 92 c.p.c., comma 2); e, a tale fine, la reciproca soccombenza va ravvisata sia in ipotesi di pluralità di domande contrapposte formulate nel medesimo processo fra le stesse parti, sia in ipotesi di accoglimento parziale dell'unica domanda proposta (v. Cass. Sez. 3, Sentenza n. 3438 del 22/02/2016 Rv. 638888 - 01), rientrando la valutazione delle proporzioni della soccombenza reciproca e la determinazione delle quote in cui le spese processuali debbono ripartirsi o compensarsi tra le parti, ai sensi dell'art. 92 c.p.c., comma 2, nel potere discrezionale del giudice di merito, che resta sottratto al sindacato di legittimità, non essendo egli tenuto a rispettare un'esatta proporzionalità fra la domanda accolta e la misura delle spese poste a carico del soccombente (v. Cass. Sez. 2, Sentenza n. 2149 del 31/01/2014 Rv. 629389 - 01; Cass. Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 1269 del 21/01/2020 Rv. 656718 - 01).

12. Non sussistono, ratione temporis, i presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente principale, il cui ricorso è stato integralmente rigettato, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1 bis del D.P.R. n. 115 del 2002, stesso art. 13, comma 1 quater poichè il ricorso è stato notificato il 12.10.2012.

P.Q.M.

La Corte:

Rigetta il ricorso principale; accoglie per quanto di ragione il ricorso incidentale e cassa, in relazione al motivo accolto, la sentenza impugnata; rinvia anche per le spese del presente giudizio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Toscana.

Così deciso in Roma, il 15 ottobre 2020.

Depositato in Cancelleria il 4 maggio 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza