Sentenza del 04/05/2021 n. 11587 - 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. 52/2007 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 1987, con cui l'ufficio IVA di (---), 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 dello 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. 25202 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 della Dir. del Consiglio, n. 77/388/CEE, 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. 599/23/2014, depositata in data 25 marzo 2014, 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 dello stesso D.P.R., art. 9, n. 5), 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, mentre era omesso qualsiasi riferimento alla proprietà degli stessi. 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 poichè la normativa "offriva spazi di obiettiva incertezza interpretativa" e compensò fra le parti le spese di tutti gradi del giudizio considerato che "la stessa incertezza, che ha dato origine alla annosa contesa che ne occupa, giustifica una decisione in tema di spese processuali che non penalizzi nessuna delle parti in causa, vi era infatti ragione sufficiente per giungere alla definizione della questione dinanzi al giudice di legittimità".

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 10 novembre 2014, affidato a tre 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 del 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 e 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, motivazione apparente della sentenza impugnata ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, 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. 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, nè poteva invocarsi in proposito il principio di non contestazione che si applicava ai diritti disponibili, mentre tali non erano quelli derivanti da atti autoritativi di tipo impositivo che non potevano essere modificati dall'Ufficio se non in sede di autotutela.

5. La stessa Agenzia ha altresì presentato ricorso incidentale, con riferimento alla esclusione delle sanzioni, lamentando, con due separati motivi, motivazione meramente apparente, ai sensi dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la sentenza impugnata immotivamente affermato soltanto che "la normativa offre spazi di obiettiva incertezza interpretativa", nonchè violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, e del 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, 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.

6. Partendo dall'esame del ricorso principale della contribuente, 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 (---) che ne costituiva il presupposto.

6.1. Il motivo è inammissibile poichè con esso si censura, sotto il profilo della violazione di legge ed in particolare dello statuto dei diritti del contribuente, art. 7, 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.

6.2. In ogni caso non è neppure vero che il processo verbale di constatazione, recepito nell'accertamento e trascritto dalla ricorrente da pagina 13 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)"

6.3. 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'art. 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).

7. 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 omissione della pronuncia poichè la sentenza non avrebbe indicato il percorso logico che aveva portato ad escludere la esenzione e ritenere non provata la conformità dei contrassegni alle regole per essi prescritte.

7.1. La sentenza impugnata ha infatti espresso una chiara ratio decidendi in relazione alla mancanza di prova, che avrebbe dovuto fornire la contribuente, in ordine alla sussistenza dei presupposti cui il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 9, comma 5, ancorava la spettanza della esenzione invocata, dando specificamente atto della mancanza sui containers di segni identificativi indelebili del proprietario o di chi ne aveva la gestione permanente, nonchè della mancata indicazione della proprietà anche nelle fatture; non ricorre, pertanto, quell'impercettibilità del fondamento decisorio che rende solo apparente la motivazione grafica (Cass. n. 3276 del 2018, che richiama Cass. Sez. U. n. 22232 del 2016) e, seppure si volesse convenire con la ricorrente circa la pretesa insufficienza della motivazione, si verterebbe in ipotesi di vizio motivazionale da dedursi nei limiti di cui al novellato art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, e comunque non così radicale da rendere la motivazione inidonea ad assolvere alla funzione cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, (arg. da Cass. n. 5315 del 2015 e Sez. U., n. 8053 del 2014).

7.2. 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 la 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.

7.3. Fra l'altro si tratta della prova che, come risulta dalla trascrizione dell'atto di riassunzione (v. pagine 13 e seguenti del ricorso per cassazione), la contribuente aveva individuato alla stregua del D.P.R. 23 gennaio 1973, art. 214, e del D.P.R. 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. (---), 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.

8. 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.

8.1. 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.

8.2. 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 23 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 esibiti 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.

8.3. 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.

8.4. 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).

9. Passando ora all'esame del ricorso incidentale, la Agenzia delle Entrate lamenta omessa pronuncia e violazione di legge per avere la sentenza impugnata annullato le sanzioni conseguenti all'accertamento della maggiore IVA per "obiettiva incertezza normativa".

9.1. I due motivi, che possono essere esaminati congiuntamente stante la loro connessione, sono entrambi fondati. Infatti, laddove la sentenza impugnata si limita ad asserire che il Collegio "non può non riconoscere che la normativa offre spazi di obiettiva incertezza interpretativa", così limitandosi a ripetere la formula legislativa, incorre in quell'impercettibilità del fondamento decisorio che rende solo apparente la motivazione grafica (Cass. n. 3276 del 2018, che richiama Cass. Sez. U. n. 22232 del 2016). Viola inoltre le disposizioni di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, e al 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 ha completamente omesso la indicazione degli elementi ai quali ha collegato la pretesa incertezza normativa.

9.2. 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, 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).

9.3. 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), considerato che, in tema di sanzioni amministrative tributarie, l'incertezza normativa oggettiva - che deve essere distinta dalla ignoranza incolpevole del diritto, come si evince dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, - è caratterizzata dalla impossibilità di individuare con sicurezza ed univocamente la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile (v. Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 15452 del 13/06/2018 Rv. 649184 - 01).

9.4. Orbene, la sentenza impugnata, laddove ha apoditticamente affermato soltanto che "il Collegio non può non riconoscere che la normativa offre spazi di obiettiva incertezza interpretativa", si pone in contrasto con le disposizioni sopra indicate, che disciplinano la incertezza normativa oggettiva, così come interpretate dalla giurisprudenza consolidata di questa Code, considerato che la normativa, come sopra riportata, appare chiara e non lascia margini di incertezza.

9.5 In accoglimento del ricorso incidentale si deve pertanto annullare la sentenza impugnata quanto alla debenza delle sanzioni, mentre si deve rinviare sul punto ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Toscana per la determinazione in concreto delle stesse, oltre che per la regolazione delle spese del presente giudizio.

10. Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, si deve dare atto, ratione temporis, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente principale, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte:

Rigetta il ricorso principale; accoglie per quanto di ragione il ricorso incidentale e cassa, in relazione ai motivi accolti, la sentenza impugnata; rinvia anche per le spese del presente giudizio

ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Toscana.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, da atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente principale, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 15 ottobre 2020.

Depositato in Cancelleria il 4 maggio 2021

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza