Sentenza del 18/11/2021 n. 35217 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. A seguito di verifica fiscale, l'Agenzia delle entrate notificò alla Fim.co s.p.a. avviso di accertamento, per l'anno d'imposta 2007, con il quale, rilevato che la società, in data 29 aprile 2004, aveva stipulato una convenzione con il Comune di Polignano a Mare avente ad oggetto l'ampliamento del cimitero comunale mediante l'esecuzione di lavori di durata ultrannuale, accertò un maggior reddito d'impresa, procedendo al recupero di maggiore Ires.

In particolare, l'Amministrazione finanziaria, considerato che con precedenti avvisi di accertamento erano stati rettificati i valori delle rimanenze finali per i periodi d'imposta 2005 e 2006 e che, ai sensi dell'art. 110, comma 8, del t.u.i.r., tali rettifiche spiegavano effetti anche per gli anni successivi, contestò alla contribuente di avere erroneamente contabilizzato, in violazione dell'art. 93, comma 2, del t.u.i.r., il valore delle esistenze iniziali alla data del 1 gennaio 2007 in Euro 2.353.099,00, anzichè in Euro 2.901.393,00, ed il valore delle rimanenze finali al 31 dicembre 2007 in Euro 3.229.079,00 anzichè in Euro 4.173.667,90, procedendo al recupero a tassazione, ai fini Ires, del maggior valore delle rimanenze finali.

2. Impugnato l'atto impositivo, la Commissione tributaria provinciale adita rigettò il ricorso, osservando che, nell'esecuzione di opere da realizzarsi in più anni, qualsiasi forma di pagamento convenuta fra le parti in riferimento agli Stati di avanzamento dei lavori (SAL) non poteva modificare la modalità di determinazione dell'ammontare dei ricavi e della relativa contabilizzazione secondo il principio di competenza.

3. La sentenza venne impugnata dalla società contribuente, la quale sottolineò che le violazioni contestate non comportavano alcun effetto pregiudizievole per l'Erario, perchè non avevano ad oggetto l'omessa contabilizzazione delle rimanenze, ma la loro imputazione in ciascun anno per un ammontare diverso rispetto a quello individuato dall'Ufficio in applicazione del principio contabile "di competenza", e che anche accedendo alla tesi sostenuta dall'Agenzia delle entrate, secondo cui le rimanenze avrebbero dovuto essere determinate in base ai corrispettivi liquidati in relazione ai S.A.L., gli importi indicati nelle fatture emesse in relazione ai vari stati di avanzamento dei lavori non corrispondevano a quelli effettivamente liquidati dal Comune, in quanto, ai sensi dell'art. 7 del contratto di appalto, l'ente pubblico aveva l'obbligo di liquidare nei limiti di quanto introitato a seguito della cessione dei loculi o delle cappelle funerarie.

La Commissione tributaria regionale della Puglia confermò la sentenza impugnata.

Rilevò, per quanto ancora di interesse in questa sede, che:

a) dal punto di vista fiscale i criteri di valutazione dei lavori in corso su ordinazione, pattuiti come oggetto unitario ma con tempo di esecuzione ultrannuale, erano disciplinati dall'art. 93 del t.u.i.r.;

b) per la contabilizzazione dei lavori in corso era necessario stabilire se i lavori fatturati costituissero ricavi o rimanenze finali e, in tale ultimo caso, individuare i corretti criteri di valutazione delle rimanenze finali;

c) la valutazione fiscale delle rimanenze finali, nel caso di commesse aventi durata superiore ai 12 mesi, doveva effettuarsi, di norma, sulla base dei corrispettivi maturati ("a ricavo"), con la conseguenza che le fatture emesse a fronte di lavori ultimati o su stati di avanzamento accettati e/o liquidati in via definitiva dal committente confluivano nei ricavi, mentre i lavori realizzati ma non ancora consegnati al committente o le prestazioni i cui corrispettivi, seppure fatturati in base ai SAL, erano stati liquidati a titolo provvisorio, confluivano nelle rimanenze;

d) nel caso di specie, le opere e le forniture erano coperte da Stati di avanzamento dei lavori regolarmente approvati ed accettati dal committente e, pertanto, la valutazione fiscale della commessa avrebbe dovuto essere effettuata in base ai corrispettivi di volta in volta liquidati con le determinazioni di approvazione e liquidazione dei S.A.L., emesse dal Comune committente ed allegate al p.v.c.; correttamente l'Ente impositore aveva, quindi, proceduto al recupero a tassazione del maggior valore delle rimanenze finali, in conformità a quanto previsto nella Risoluzione n. 260/E del 2009 dell'Agenzia delle entrate.

Quanto, poi, alla richiesta, avanzata dalla società, di compensazione tra quanto versato in eccedenza nell'anno successivo rispetto a quanto versato nell'anno oggetto di verifica, osservò che essa non poteva essere accolta perchè non formulata nell'istanza presentata in data 12 novembre 2012, ai sensi del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 6, comma 2.

4. Contro la decisione d'appello la società contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate mediante deposito di controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo - rubricato: Nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 93, commi 1 e 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la società ricorrente lamenta che i giudici di appello hanno ritenuto errata la contabilizzazione delle opere di durata ultrannuale, benchè la stessa sia avvenuta, nel rispetto del dato letterale del precetto normativo, in base ai corrispettivi effettivamente liquidati e corrisposti, peraltro a titolo provvisorio e in via non definitiva. Secondo la contribuente, la C.T.R., pur riconoscendo la possibilità di utilizzare il metodo cost to cost ai fini della valutazione delle opere ultrannuali e pur conoscendo il contenuto del contratto di appalto, con cui il Comune si impegnava a corrispondere quanto dovuto nei limiti di quanto effettivamente incassato a seguito della cessione dei loculi e delle cappelle funerarie, e quello dei provvedimenti di liquidazione e pagamento emessi dallo stesso Comune - che indicavano che l'Ente aveva determinato di liquidare "le somme incamerate dal Comune ad oggi, nei limiti degli stati di avanzamento

lavori...e precisamente per un importo complessivo non superiore a quelli incassati dal Comune" - aveva in modo apodittico ritenuto fondato il rilievo contestato dall'Ufficio.

Soggiunge la ricorrente che, ai fini della valutazione delle rimanenze, applicando il metodo della percentuale di completamento (cost to cost), aveva portato a tassazione il margine lordo della stessa, in misura pari al 20,7 per cento dei costi effettivamente sostenuti in ciascuno degli esercizi di durata della commessa; di contro, accedendo alla tesi dell'Ufficio finanziario, avallata dai giudici di appello, se avesse adottato il metodo di valutazione in base agli stati di avanzamento lavori (emessi in via provvisoria) avrebbe portato a tassazione nei primi esercizi della commessa utili lordi pari mediamente a circa il 70 per cento dei costi sostenuti nei singoli esercizi, rispetto alla redditività totale del 20,7 per cento attesa dalla commessa, mentre negli esercizi finali avrebbe conseguito consistenti perdite, in quanto gli stati di avanzamento lavori avrebbero quantificato corrispettivi notevolmente inferiori ai costi effettivamente sostenuti in ciascuno degli esercizi; così facendo, non sarebbe stato rispettato il criterio della ripartizione del margine nei periodi in cui era stata effettuata l'attività, così come disposto dall'art. 93 citato.

2. Con il secondo motivo, deducendo la nullità della sentenza per violazione dell'art. 115 c.p.c., commi 1 e 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, assume la ricorrente che la C.T.R. avrebbe violato l'invocata disposizione normativa sotto un duplice profilo. Sotto il primo aspetto (art. 115 c.p.c., comma 1), per avere deciso prescindendo dagli elementi probatori addotti a dimostrazione dell'inconsistenza delle contestazioni sollevate dall'Ufficio e, quindi, per avere violato il principio di non contestazione, confermando la pretesa tributaria, benchè l'Ufficio non avesse mai contestato le eccezioni ed i mezzi probatori allegati dalla contribuente al fine di provare l'infondatezza della ripresa a tassazione. Sotto il secondo profilo (art. 115 c.p.c., comma 2), la C.T.R., in deroga al principio dispositivo ed al contraddittorio, non aveva deciso in base alle prove fornite dalle parti, bensì in base alla propria scienza privata.

Sostiene la ricorrente che dalla produzione documentale offerta si evinceva chiaramente che aveva utilizzato quale criterio di ripartizione ed imputazione dei costi e dei ricavi quello denominato "cost to cost" ed aveva contabilizzato le rimanenze, anche in applicazione del principio di cui all'art. 2426 c.c., comma 3, punto 11, in ragione del principio della "ragionevole certezza", ovvero in ragione della loro concreta determinabilità sia sotto il profilo dell'an che del quantum.

3. Il primo ed il secondo motivo, strettamente connessi, possono essere congiuntamente scrutinati e sono infondati.

3.1. Occorre premettere che la vicenda processuale di cui si discute attiene a lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale (lavori di ampliamento del cimitero comunale), il cui corrispettivo è stato pattuito unitariamente.

Per opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale, come specificato dalla Risoluzione n. 342/E del 31 ottobre 2002, ci si riferisce a contratti "riguardanti opere, forniture e servizi che, per essere compiutamente realizzati o eseguiti, necessitano di un tempo superiore a 12 mesi, investendo, di conseguenza, almeno due periodi di imposta. Deve inoltre trattarsi di lavori da cui derivano una serie di obbligazioni a

carico del commissionario che, se pur distinte e singolarmente individuabili, sono tra di loro oggettivamente connesse in modo da perdere autonoma rilevanza e costituire un'unica, complessa prestazione volta al conseguimento di un risultato finale diverso ed ulteriore rispetto alle singole prestazioni".

Analoga definizione si ricava dal paragrafo 5 del principio contabile nazionale OIC 23 (secondo cui "un lavoro in corso su ordinazione (o commessa) si riferisce ad un contratto, di durata normalmente ultrannuale, per la realizzazione di un bene (o una combinazione di beni) o per la fornitura di beni o servizi non di serie che insieme formino un unico progetto ovvero siano strettamente connessi o interdipendenti per ciò che riguarda la loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro utilizzazione finale. I lavori su ordinazione sono eseguiti su richiesta del committente secondo le specifiche tecniche da questi richieste. I lavori in corso su ordinazione sono normalmente affidati con contratti di appalto o altri atti aventi contenuti economici simili (ad esempio, la vendita di cosa futura o alcuni tipi di concessioni amministrative) concernenti la realizzazione di opere, edifici, strade, ponti, dighe, navi, impianti, la fornitura di servizi direttamente correlati alla realizzazione di un'opera (ad esempio, servizi di progettazione) o la fornitura di più beni o servizi pattuiti come oggetto unitario"), sicchè la caratteristica essenziale di tali opere e servizi va individuata nell'indivisibilità del risultato che si realizza compiutamente solo con l'esecuzione dell'ultima prestazione, secondo una fattispecie "progressiva".

3.2. Secondo i principi civilistici i lavori in corso su ordinazione possono essere valutati in base ai costi di produzione (cd. criterio della commessa completata, ex art. 2426 c.c., comma 1, n. 9), oppure possono essere iscritti in bilancio sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza (cd. criterio della percentuale di completamento ex art. 2426 c.c., comma 1, n. 11). Nel caso di lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale si applica quest'ultimo criterio se risultano soddisfatte le condizioni previste dai paragrafi da 43 a 46 dell'OIC 23, dovendo in caso contrario la valutazione dei lavori effettuarsi secondo il criterio della commessa completata.

3.3. Sotto il profilo fiscale, ai sensi dell'art. 93, commi 1 e 2, del t.u.i.r., "1. Le variazioni delle rimanenze finali delle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale, rispetto alle esistenze iniziali, concorrono a formare il reddito dell'esercizio. A tal fine le rimanenze finali, che costituiscono esistenze iniziali dell'esercizio successivo, sono assunte per il valore complessivo determinato a norma delle disposizioni che seguono per la parte eseguita fin dall'inizio dell'esecuzione del contratto, salvo il disposto del comma 4. 2. La valutazione è fatta sulla base dei corrispettivi pattuiti. Delle maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali si tiene conto, finchè non siano state definitivamente stabilite, in misura non inferiore al 50 per cento. Per la parte di opere, forniture e servizi coperta da stati di avanzamento la valutazione è fatta in base ai corrispettivi liquidati. (...) 4. I corrispettivi liquidati a titolo definitivo dal committente si comprendono tra i ricavi e la valutazione tra le rimanenze, in caso di liquidazione parziale, è limitata alla parte non ancora liquidata. Ogni successiva variazione dei corrispettivi è imputata al reddito dell'esercizio in cui è stata definitivamente stabilita. 5. In deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 4 le imprese che contabilizzano in bilancio le opere, forniture e servizi valutando le rimanenze al costo e imputando i corrispettivi all'esercizio nel quale sono consegnate le opere o

ultimati i servizi e le forniture possono essere autorizzate dall'ufficio delle imposte ad applicare lo stesso metodo anche ai fini della determinazione del reddito; l'autorizzazione ha effetto a partire dall'esercizio in corso alla data in cui è rilasciata".

Al fine di assicurare la giusta correlazione tra costi e ricavi di competenza dell'esercizio, è previsto che il margine di reddito derivante dalla commessa, venga ripartito tra i vari esercizi di competenza in funzione dell'avanzamento dell'attività, essendo la ratio dell'art. 93 quella di assoggettare ad imposizione la quota parte di utile di commessa riferibile ad ogni singolo esercizio interessato dalla realizzazione dell'opera, fornitura o servizio ultrannuale. La valutazione delle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario avviene "sulla base dei corrispettivi pattuiti", oppure "in base ai corrispettivi liquidati" per la parte di opere e servizi coperte da stati di avanzamento lavori.

3.4. In caso di appalto di opere di durata pluriennale che preveda l'effettuazione di pagamenti sulla base dello stato di avanzamento dei lavori, come nel caso in esame, essendo pacifico l'inquadramento dell'appalto tra le prestazioni di servizi, trova applicazione l'art. 109, comma 2, lett. b), del t.u.i.r., secondo cui "i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate"; con la conseguenza che, dovendo il momento della ultimazione delle opere essere di regola individuato in quello dell'accettazione senza riserve, da parte del committente, dell'opera compiuta dall'appaltatore, nell'ipotesi di opera eseguita "per partite" (art. 1666 c.c.), l'accettazione senza riserva della singola partita coincide con l'accettazione del S.A.L. ad essa relativo. Ciò comporta, ai fini delle imposte dirette, che i costi si considerano sostenuti dal committente ed i ricavi si considerano conseguiti dall'appaltatore alla data di accettazione definitiva degli stati di avanzamento dei lavori.

3.5. Il carattere provvisorio o definitivo della liquidazione del corrispettivo secondo gli stati di avanzamento dei lavori incide, quindi, sulla classificazione del relativo componente positivo di reddito - in termini di "ricavo" o di "rimanenza" - rilevato dall'appaltatore. Infatti, l'inclusione del corrispettivo della parte di opera compiuta tra le rimanenze ovvero tra i ricavi è condizionata dalla definitività della relativa liquidazione, correlata all'avvenuta produzione degli effetti giuridici dell'accettazione relativi al passaggio della proprietà o del rischio (Cass., sez. 5, 23/06/2021, n. 18035).

Le rimanenze, pertanto, sono solo quelle riferite alla parte di corrispettivi maturata, ma non ancora liquidata in via definitiva. I corrispettivi liquidati provvisoriamente, in quanto relativi a stati di avanzamento lavori non ancora accettati in via definitiva, vanno considerati acconti e confluiscono pertanto nel reddito d'esercizio nella fase di valutazione delle rimanenze.

I corrispettivi liquidati a titolo definitivo, relativi a stati di avanzamento lavori accettati dal committente, costituiscono corrispettivi maturati e, dunque, ricavi, e non rimanenze.

3.6. Nel caso de quo i giudici di appello, accertato che le opere, i servizi e le forniture sono coperti da stati di avanzamento dei lavori definitivamente approvati ed accettati dal Comune committente, attenendosi ai principi su esposti, hanno rilevato che la valutazione fiscale delle rimanenze finali avrebbe dovuto essere effettuata sulla base dei corrispettivi liquidati con le

determinazioni di approvazione e liquidazione dei S.A.L. emesse dallo stesso Ente locale ed allegate al processo verbale di constatazione, sussistendo il requisito della "certezza" dei corrispettivi stessi. Hanno, quindi, correttamente ritenuto che la ripresa a tassazione operata dall'Amministrazione finanziaria, che ha diversamente valutato le rimanenze finali per l'anno d'imposta 2007, fosse del tutto conforme ai documenti di prassi (Risoluzione n. 260/E del 22 ottobre 2009).

Così motivando, la C.T.R. non solo ha fatto corretta applicazione dell'art. 93 del t.u.i.r., ma ha pure tenuto conto delle circostanze di fatto allegate, e non contestate dall'Ufficio, oltre che della documentazione offerta dalla contribuente, ed in particolare delle fatture con i relativi certificati di liquidazione e pagamento emessi dal Comune di Polignano a Mare, avendo ancorato la valutazione delle commesse ai corrispettivi definitivamente liquidati dal Comune sulla base degli stati di avanzamento lavori.

4. La decisione gravata sfugge, dunque, anche alla censura svolta con il secondo mezzo di ricorso, in merito al quale occorre precisare che la denuncia di violazione dell'art. 115 c.p.c., comma 1 solo apparentemente veicola un vizio di violazione o falsa applicazione di norme di diritto, traducendosi, invece, nella denuncia di un errore di fatto che deve essere fatta valere attraverso il corretto paradigma normativo del vizio motivazionale e, dunque, nei ristretti limiti consentiti dall'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (Cass., sez. 3, 12/10/2017, n. 23940).

4.1. Quanto, poi, alla dedotta violazione del principio di non contestazione, la giurisprudenza di legittimità ha precisato che esso, suscettibile di applicazione anche nel giudizio tributario (Cass., sez. 5, 24/01/2007, n. 1540), seppure al netto della specificità dettata dalla non disponibilità dei diritti controversi nel processo de quo, concerne esclusivamente il piano (probatorio) dell'acquisizione del fatto non contestato, ove il giudice non sia in grado di escluderne l'esistenza in base alle risultanze ritualmente assunte nel processo, ma non elide l'operatività dell'altro principio - operante sul piano dell'allegazione e collegato alla specialità del contenzioso tributario - secondo cui la mancata presa di posizione dell'Ufficio sui motivi di opposizione alla pretesa impositiva svolti dal contribuente non equivale ad ammissione delle affermazioni che tali motivi sostanziano, nè determina il restringimento del thema decidendum ai soli motivi contestati (Cass., sez. 5, 1/10/2018, n. 23710; Cass., sez. 5, 13/03/2019, n. 7127).

4.2. Si è spiegato, in particolare, che il principio di non contestazione trova nel processo tributario un limite strutturale insito nel fatto che l'avviso di accertamento (o di rettifica) non è l'atto introduttivo del processo quanto piuttosto l'oggetto (immediato), per lo meno nei casi in cui venga in questione la pretesa fiscale in esso riportata, sicchè la cognizione del giudice è limitata dai profili che siano stati contestati col ricorso, e anche laddove, in base al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 23 l'attenzione sia rivolta alle difese dell'amministrazione pubblica resistente, e si intenda sottolineare che la parte resistente deve all'atto della costituzione in giudizio esporre "le sue difese prendendo posizione sui motivi dedotti dal ricorrente", indicando "le prove di cui intende valersi" e proponendo "altresì le eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio", non per questo può trascurarsi che l'amministrazione fonda la pretesa su un atto preesistente al processo, nel quale i fatti costitutivi sono stati già allegati in modo ovviamente difforme da quanto dal contribuente ritenuto; con la conseguenza che l'onere di completezza

della linea di difesa, che in concreto si desume dal suddetto art. 23, per quanto interpretato in coerenza col principio di non contestazione oggi desumibile dall'art. 115 c.p.c., non può essere considerato come base per affermare esistente, in capo all'amministrazione, un onere aggiuntivo di allegazione rispetto a quanto già dedotto nell'atto impositivo (Cass., sez. 5, 23/07/2019, n. 19806).

5. Con il terzo motivo la contribuente deduce la nullità della sentenza per violazione dell'obbligo di motivazione ex art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, in relazione al capo della sentenza afferente al motivo n. 5) dell'atto di appello (nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 10 e del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6 e art. 7, comma 4). Si duole che il giudice di appello, con motivazione estremamente sintetica, ha omesso di rappresentare le ragioni per cui, nel caso in esame, dovevano trovare applicazione le sanzioni, pur vertendosi in un caso di evidente incertezza sulla effettiva portata precettiva delle norme.

5.1. Il motivo, in tesi fondato, non può condurre alla cassazione della sentenza impugnata.

5.2. Occorre richiamare l'insegnamento delle Sezioni Unite, secondo cui "La mancanza di motivazione su questione di diritto e non di fatto deve ritenersi irrilevante, ai fini della cassazione della sentenza, qualora il giudice del merito sia comunque pervenuto ad un'esatta soluzione del problema giuridico sottoposto al suo esame. In tal caso, la Corte di cassazione, in ragione della funzione nomofilattica ad essa affidata dall'ordinamento, nonchè dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, di cui all'art. 111 Cost., comma 2, ha il potere, in una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 384 c.p.c., di correggere la motivazione anche a fronte di un error in procedendo, quale la motivazione omessa, mediante l'enunciazione delle ragioni che giustificano in diritto la decisione assunta, anche quando si tratti dell'implicito rigetto della domanda perchè erroneamente ritenuta assorbita, sempre che si tratti di questione che non richieda ulteriori accertamenti in fatto (Cass., sez. U, 2/02/2017, n. 2731).

5.3. Posto ciò, nella specie, la Commissione tributaria regionale è comunque pervenuta, sia pure con motivazione scarna, all'esatta soluzione della questione di diritto.

Difatti, in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, la Corte ha già avuto modo di affermare il principio di diritto in virtù del quale: "l'incertezza normativa oggettiva che - ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8; D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, comma 2; L. 2 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 3, - costituisce causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, richiede una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovverosia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa, riferibile non già ad un generico contribuente, o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione normativa qualificata (studiosi, professionisti legali, operatori giuridici di elevato livello professionale), e tanto meno 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., sez. 28/11/2007, n. 24670; Cass., sez. 5, 16/02/2012, n. 2192; Cass., sez. 5, 26/10/2012, n. 18434; Cass., sez. 6-5, 11/02/2013, n. 3245; Cass., sez. 5, 22/02/2013, n. 4522; Cass., sez. 5, 13/07/2018, n. 18718; Cass., sez. 5, 1/02/2019, n. 3108). In altri termini, "l'incertezza normativa oggettiva tributaria", che consente di

non applicare le sanzioni, "è 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 sè 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 ultima o, se si tratta del giudice di legittimità, del fatto di genere già categorizzato dal giudice di merito", quindi in "senso oggettivo" (con conseguente esclusione di "qualsiasi rilevanza sia delle condizioni soggettive individuali sia delle condizioni soggettive categoriali" atteso che "l'incertezza normativa, in quanto esiste in sè, opera nei confronti di tutti"): "l'incertezza normativa oggettiva", pertanto, "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" (Cass., sez. 5, 11/09/2009, n. 19638). Inoltre, trattandosi di un'esimente prevista dalla legge a favore del contribuente, l'onere di allegare la ricorrenza di siffatti elementi di confusione, qualora effettivamente esistenti, grava sul contribuente secondo le regole generali in materia di onere della prova (art. 2697 c.c.)" (Cass., sez. 5, 7/12/2017, n. 29368; Cass., sez. 5, 13/07/018, n. 18718).

Nella fattispecie non è ravvisabile una incertezza normativa oggettiva e, inoltre, la società ricorrente nemmeno menziona eventuali contrasti giurisprudenziali sulla questione centrale che ha costituito oggetto del thema decidendum.

6. In conclusione, il ricorso va rigettato, con conseguente condanna della parte ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 5.600,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

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

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 28 settembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 18 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza