# Sentenza del 01/09/2023 n. 25626 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Il 18 novembre 2014, la D.P. di Brescia dell'Agenzia delle entrate notificava a A.A. IMMOBILIARE Srl , esercente l'attività di lavori generali di costruzione di edifici e di ingegneria, l'avviso di accertamento n. (Omissis) emesso per l'a.i. 2009, con il quale, ai sensi del

D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 54 , comma 5, recuperava il rimborso annuale IVA di Euro 35.000 in quanto non spettante, oltre interessi e sanzioni.

1.1. Invero, il 26 marzo 2010, la contribuente aveva presentato, mediante mod. VR, per il suddetto a.i., istanza di rimborso ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 30 , comma 2, lett. a), e, l'8 luglio successivo, l'agente della riscossione aveva erogato la somma di cui innanzi. In sede di controllo era però emerso che nel 2009 la contribuente non aveva effettuato alcuna operazione imponibile attiva, con la conseguenza che - secondo l'Ufficio non si era realizzato il presupposto per l'ottenimento del rimborso: richiedendo il D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 30 , comma 2, lett. a), che l'aliquota media delle operazioni passive sia superiore a quella delle operazioni attive maggiorata del 10%, è necessaria la comparazione impossibile nella fattispecie per assenza, come detto, di operazioni attive - tra l'aliquota applicata sugli acquisti e quella applicata sulle vendite.

2. Avverso l'avviso la contribuente presentava ricorso alla CTP di Brescia, che, con sentenza n. 472/15/15 depositata il 16 giugno 2015, lo respingeva.

3. La contribuente presentava appello alla CTR della Lombardia Sezione distaccata di Brescia, la quale, con la sentenza in epigrafe, lo respingeva, sulla base della seguente motivazione:

- con riferimento alla lamentata mancanza di sottoscrizione dell'atto impugnato in quanto priva di firma autografa, il D.Lgs. n. 39 del 1993 , art. 3 prevede, al comma 2, che, nell'ambito delle attività delle PP.AA., se per la validità delle relative operazioni e degli atti emessi sia prevista la posizione di firma autografa, la stessa e sostituita dalla indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile;

- con riferimento al "soggetto indicato come sottoscrittore dell'atto", "nel caso 'de quò, l'atto è stato firmato dal funzionario della carriera direttiva Dott. B.B. (all'epoca Capo Area Imprese Minori e Lavoratori Autonomi), delegato dal Direttore Provinciale Dott. C.C. con atto dispositivo n. 31/2014 del 24/03/2014, come da documentazione in atti. La delega indicata nelle controdeduzioni presenta tutti gli elementi indicati nella sentenza della Corte Suprema, n. 22803/2015";

- con riferimento alla lamentata insufficienza di motivazione dell'avviso, l'avviso è "adeguatamente e sufficientemente motivato", tanto da aver permesso alla contribuente l'esercizio di attività difensiva;

- con riferimento al "merito della vicenda", il rimborso è stato erogato dall'agente della riscossione secondo la procedura all'epoca vigente, mediante il conto fiscale di cui alla l. n. 413 del 1991 , art. 78 e conseguente decreto ministeriale attuativo n. 567 del 1993; il D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 54 , comma 1"stabilisce che l'Ufficio procede alla rettifica della dichiarazione annuale presentata dal contribuente quando ritiene che risulti una imposta inferiore a quella dovuta oppure una eccedenza detraibile superiore a quella spettante"; il D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 38-bis , comma 6"stabilisce che a seguito di rettifica o accertamento di rimborso o compensazione il
- con riferimento all'"asserita assenza di contraddittorio tra la P.A. e la contribuente, è principio generale che, se manca una qualsiasi normativa in merito, il contraddittorio, non essendo previsto, non deve essere applicato"; nel caso di specie, manca una norma specifica che prevede il contraddittorio in ordine alla formazione della pretesa fiscale;

- con riferimento al "merito in senso stretto", "se nell'anno 2009, secondo i dati dichiarati dalla ricorrente nella dichiarazione dei redditi, non si ravvisano operazioni attive", la totale assenza delle stesse "determina l'impossibilità di creare il raffronto tra aliquote e quindi il presupposto del rimborso", "apparendo irrilevante se le posizioni attive sussistessero o meno nell'anno precedente, in quanto (...) si tiene in considerazione l'annualità di imposta per la quale si chiede il rimborso";

- con riferimento alle sanzioni, richiamati la l. n. 212 del 2000 , art. 10 , comma 3, coincidente con il D.Lgs. n. 472 del 1997 , art. 6 , comma 2, "le sanzioni non sono dovute";

- con riferimento agli interessi, essi "invece sono previsti per legge, a prescindere dalle considerazioni fatte in ordine alle sanzioni".

4. La contribuente propone ricorso per cassazione con sette motivi, cui resiste l'Agenzia delle entrate mediante controricorso, spiegando altresì ricorso incidentale con due motivi. La contribuente deposita memoria.

Il Pubblico Ministero presso la Corte di cassazione, in persona del Sost. Proc. Gen. Dott. Giuseppe Locatelli, con requisitoria scritta, a valere altresì come memoria, addì 11 giugno 2023, così conclude: "Chiede il rigetto del ricorso principale; l'accoglimento del ricorso incidentale; la cassazione della sentenza impugnata limitatamente alla parte relativa all'annullamento delle sanzioni, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado in diversa composizione".

La contribuente, infine, in vista della pubblica udienza, deposita memoria telematica addì 22 giugno 2023, ampiamente riepilogativa delle difese già svolte, anche in prospettiva di replica alla requisitoria del Pubblico Ministero.

4.1. All'udienza odierna, udita la relazione di causa, dopo breve discussione, il Sost. Proc. Gen., come sopra, ribadisce le conclusioni già rassegnate, riportandosi alla requisitoria scritta; la difesa della contribuente insiste per l'accoglimento del ricorso principale ed il rigetto

dell'incidentale; la difesa erariale insiste invece per il rigetto del ricorso principale e l'accoglimento dell'incidentale.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo del ricorso principale si denuncia: illegittimità della sentenza impugnata, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 39 del 1993 , art. 3 , commi 1 e 2, della l. n. 412 del 1991 , art. 6 , comma 2, del D.L. n. 78 del 2009 , art. 15 , comma 7, conv. dalla l. n. 102 del 2009 , del D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 42 , del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 56 e del D.Lgs. n. 165 del 2001 , art. 17 , comma 1-bis, per non avere il giudice "a quo" censurato il vizio della delega di firma, con riferimento alla mancanza della firma autografa del dirigente legittimato dalle vigenti norme di legge. Più in dettaglio, sia in primo che in secondo grado la contribuente aveva fatto presente che l'Ufficio, con l'atto di costituzione in primo grado, aveva prodotto un atto del Direttore provinciale denominato: "Conferimento deleghe di firma Ufficio Controlli" (atto dispositivo n. 6/2014 del 14/01/2014) privo di validità in quanto mancante della firma autografa; la conseguente nullità di delega ed avviso è insanabile in ogni fase, stato e grado del giudizio; pertanto, la contribuente, con memoria depositata in data 22/02/2018 alla CTR, censurava il tentativo dell'Ufficio di sanare, solo in secondo grado, la nullità, producendo una seconda delega (atto dispositivo n. 31/2014 del 24/03/2014), "che non c'entra nulla con il processo in corso" e "tale inconferente documento non può essere preso in alcuna considerazione in ogni fase, stato e grado del processo poichè l'Ufficio convenuto non può porre a base della propria pretesa impositiva ragioni diverse, o modificare, nel corso del giudizio, quelle definite nella motivazione dell'avviso".

2. Con il secondo motivo del ricorso principale si denuncia: illegittimità della sentenza impugnata, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 165 del 2001 , art. 17 , comma 1-bis, alla luce dei principi espressi sul punto dalla Corte di cassazione, per non avere il giudice "a quo" censurato il vizio della delega di firma, con riferimento alla mancanza dei requisiti essenziali. Più nel dettaglio, "la delega di firma prodotta dall'Ufficio (atto dispositivo n. 6/2014 (...)) (...) risulta priva anche degli altri profili di legittimità prescritti dal comma 1-bis dell'art. 17 del D.Lgs. n. 30 marzo 2001, n. 165" (forma scritta; motivazione; indicazione del termine di validità della delega; indicazione del nominativo del soggetto delegato).

3. Entrambi i motivi, congiuntamente esaminabili per evidente comunanza di censure, sono inammissibili e comunque manifestamente infondati.

3.1. Ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 58 , comma 2, nel processo tributario, la produzione di documenti è espressamente consentita anche in grado di appello (cfr. da ult. Sez. 5, n. 19368 del 07/07/2021, in motiv., par. 4.2), con la conseguenza che la seconda delega, quella contenuta nell'atto dispositivo n. 31/2014 del 24/03/2014, prodotta dall'Ufficio in appello, cui fa riferimento la CTR nella motivazione della sentenza impugnata, è ritualmente introdotta e perfettamente valutabile.

3.2. Detta delega - come ammesso dalla contribuente (p. 21 del controricorso) - contiene la "firma autentica" del "Direttore delegante", ragion per cui tutte le censure formulate in punto di assenza di "firma autentica" sono "ex se" fuori contesto.

3.2.1. Per mera completezza, mette conto di aggiungere che l'affermazione, - reiterata dalla contribuente ancora nella memoria (p. 5), secondo cui la "seconda delega di firma (Atto dispositivo n. 31/2014 del 24 marzo 2014, prot. n. 2014/4878 R.I. (...)), (...) non c'entra proprio nulla con il processo in corso", è priva di qualsivoglia esplicitazione e quindi completamente inidonea ad assurgere a contestazione in alcun modo apprezzabile dell'efficacia probatoria del documento.

3.3. Inammissibili sono anche le censure - rivolte alla delega contenuta nell'atto dispositivo n. 6/2014 del 14/01/2014 - in punto di difetto dei requisiti motivazionali.

Siffatta delega - come visto - non è quella posta a fondamento della decisione.

Inoltre, anche a voler prescindere da ciò, non è riprodotta nè la delega di cui si tratta, nè, soprattutto, la seconda (ossia quella contenuta nell'atto dispositivo n. 31/2014 del 24/03/2014), ragion per cui, dinanzi all'affermazione della CTR che ritiene quest'ultima possedere i requisiti essenziali individuati dalla giurisprudenza di legittimità, è obiettivamente impedito a questa Suprema Corte finanche di apprezzare la fondatezza delle censure.

3.4. Ad ogni modo, come anticipavasi, i motivi sono manifestamente infondati.

3.4.1. Le ragioni della delega sono implicite nell'organizzazione in sè dell'Ufficio, tant'è vero che questa Suprema Corte ritiene la rilevanza meramente interna dell'atto di delega (cfr. Sez. 6-5, n. 28850 del 08/11/2019, Rv. 655599-01, e Sez. 5, n. 11013 del 19/04/2019, Rv. 653414-01, secondo cui "la delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento ad un funzionario diverso da quello istituzionalmente competente ex

D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 42 ha natura di delega di firma - e non di funzioni - poichè realizza un mero decentramento burocratico senza rilevanza esterna, restando l'atto firmato dal delegato imputabile all'organo delegante, con la conseguenza che, nell'ambito dell'organizzazione interna dell'ufficio, l'attuazione di detta delega di firma può avvenire anche mediante ordini di servizio, senza necessità di indicazione nominativa, essendo sufficiente l'individuazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato, la quale consente la successiva verifica della corrispondenza tra sottoscrittore e destinatario della delega stessa").

3.4.2. La dimensione organizzativa dell'atto di delega, quale modalità di espletamento del servizio da parte dell'Ufficio, rende ragione della non necessità che lo stesso circoscriva l'ambito di efficacia della delega sia dal punto di vista personale che dal punto di vista temporale. In effetti, tali sono le conclusioni attinte dalla giurisprudenza, la quale insegna che "la delega per la sottoscrizione dell'avviso di accertamento conferita dal dirigente ex al D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 42 , comma 1, è una delega di firma e non di funzioni: ne deriva che il relativo provvedimento non richiede l'indicazione nè del nominativo del soggetto delegato, nè della durata della delega, che pertanto può avvenire mediante ordini di servizio che individuino l'impiegato legittimato alla firma mediante l'indicazione della qualifica rivestita, idonea a consentire, 'ex post', la verifica del potere in capo al soggetto che ha materialmente sottoscritto l'atto" (Sez. 5, n. 8814 del 29/03/2019, Rv. 65335201).

4. Con il terzo motivo del ricorso principale si denuncia: illegittimità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione della l. n. 212 del 2000 , artt. 6 , commi 2 e 5, e 12 e della l. n. 4 del 1929 , art. 24 , in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non avere il giudice "a quo" censurato la violazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Ufficio.

4.1. Più nel dettaglio, nei gradi di merito, la contribuente aveva sostenuto che l'Ufficio, prima di adottare qualsiasi provvedimento di diniego del credito IVA 2009, aveva l'obbligo di convocare il suo legale rappresentante, onde consentirgli l'esercizio del diritto di difesa ex Cost., art. 24 , attraverso un formale contraddittorio e la notifica di un pvc, ai sensi della normativa indicata in rubrica.

4.2. La CTP riteneva l'assenza, nel nostro ordinamento, di un principio generalizzato di contraddittorio precontenzioso od endoprocedimentale.

4.3. La CTR sul punto afferma che, in difetto di un'espressa previsione che impone il contraddittorio nel caso che ne occupa, lo stesso non deve essere applicato.

4.3.1. Siffatta statuizione è illegittima, alla luce della giurisprudenza sia unionale che interna.

4.3.2. "Il giudice di seconda cura avrebbe dovuto prendere in considerazione le ragioni che il contribuente avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio endoprocedimentale fosse stato tempestivamente attivato dall'Agenzia".

4.3.3. Trattasi di ragioni esposte sia nell'atto introduttivo del giudizio, sia nell'atto d'appello, sia nella memoria depositata il 22/02/2018 (atti tutti richiamati quanto a numero dei singoli allegati ed alle pagine rilevanti di ciascuno).

4.3.4. Esse "erano le seguenti:

1) in tale anno la società A.A. era fiscalmente operativa. Pertanto, non rientrava tra le società e gli enti non operativi di cui alla L. 23 dicembre 1994, n. 724 , art. 30 , comma 1, per i quali era precluso il rimborso IVA ((primo) presupposto) (...);

2) dalla dichiarazione IVA presentata contestualmente alla dichiarazione dei redditi in data 22 dicembre 2010 (...), si poteva rilevare, secondo la ricorrente, che sussisteva il requisito richiesto dal D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 30 , comma 3, lett. a), per chiedere il rimborso dell'IVA, in quanto l'aliquota mediamente applicata su tutti gli acquisti e su tutte le importazioni superava quella mediamente applicata tutte le operazioni attive, maggiorata del 10% (secondo presupposto).

Era del tutto irrilevante, ai fini della sussistenza del predetto presupposto, che le operazioni attive fossero pari a zero, alla luce di quanto affermato (dalla) stessa Amministrazione finanziaria, che, con circolare n. 5 del 31 gennaio 1991 della Direzione Generale Tasse, aveva disposto che 'le cooperative edilizie possono richiedere il rimborso IVA anche in assenza di operazioni attivè;

3) In ogni caso, la consegna obbligatoria all'Agenzia di una polizza fideiussoria (...), rilasciata dalla Coface Assicurazioni Spa ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 38-bis , da parte della ricorrente, garantiva la stessa da eventuali e successive pretese impositive dell'Erario sul rimborso IVA erogato; pertanto, una eventuale richiesta di restituzione di tale rimborso non poteva essere fatta alla A.A., ma soltanto alla predetta società assicuratrice.

4.3.5. L'Agenzia, qualora avesse disatteso le superiori difese, avrebbe dovuto:

- rilasciare alla contribuente copia del processo verbale contenente le difese medesime ai sensi della l. n. 4 del 1929 , art. 24 e della L. 212 del 2000 , art. 12 , comma 7;

- notificare alla contribuente il provvedimento di revoca del rimborso ai sensi del D.P.R. n. 443 del 1992, art. 1, che essa avrebbe potuto impugnare;

- intimare alla compagnia assicuratrice il pagamento mediante atto esso pure, dalla medesima, impugnabile.

4.3.6. Le superiori difese della contribuente non erano pretestuose.

5. Con il quarto motivo del ricorso principale si denuncia: nullità della sentenza impugnata, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 4, c.p.c., per omessa pronuncia sul motivo d'appello riguardante la nullità dell'avviso di accertamento non preceduto dalla notifica degli atti presupposti, costituiti dal processo verbale di contraddittorio endoprocedimentale e dal provvedimento di revoca del rimborso erogato, in violazione della l. n. 212 del 2000 , art. 12 , comma 7, del D.P.R. n. 443 del 1992, art. 1 e dell' art. 112 c.p.c..

6. Anche questi due motivi, riguardando entrambi, pur da diverse angolazioni, il "thema" del mancato esperimento del contraddittorio endoprocedimentale, possono essere esaminati congiuntamente.

6.1. Infondato è il quarto motivo, che assume priorità logica rispetto al terzo, in quanto non si è in presenza di omessa pronuncia, bensì di pronuncia implicita di rigetto.

6.1.1. La CTR ha ritenuto "sic et simpliciter" che, nella specie, non fosse dovuto il contraddittorio endoprocedimentale, facendone derivare, per l'effetto, l'implicita conclusione (coerente con siffatta premessa) che neppure fosse dovuta la notifica (della cui assenza la contribuente invece si duole) sia dell'atto documentativo del contraddittorio stesso, ossia il processo verbale, con l'espressa indicazione delle ragioni della contribuente, sia, in caso di mancata condivisione di queste da parte dell'Ufficio, del provvedimento di revoca del rimborso ai sensi del D.P.R. n. 443 del 1992, art. 1, unico atto dalla contribuente ritenuto possibile in luogo dell'emesso accertamento, il quale, a suo avviso, ha comunque fatto erronea applicazione dell'art. 1 cit., pretendendo a rimborso una somma detraibile (cfr., in part., il terzo motivo in rapporto al sesto ed al settimo).

7. Fondato e meritevole di accoglimento è invece il terzo motivo.

7.1. La violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale, in presenza - come nella specie, ove l'Ufficio ha pacificamente proceduto "a tavolino" al recupero del rimborso IVA 2009 mediante avviso di accertamento emesso ex D.P.R. n. n. 633 del 1972, art. 54 - di pretese riguardanti tributi armonizzati, riceve disciplina alla luce dell'ormai ricevuta giurisprudenza di legittimità.

7.1.1. Quest'ultima, in coerenza con la giurisprudenza unionale (CGUE, sentenze 1 ottobre 2009, Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware, in causa C-141/08, par. 94; 10 settembre 2013, M.G. e N. R., in causa C-383/13, par. 38; 26 settembre 2013, Texdata Software, in causa C-418/11, par. 84; 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Da tema Hellmann Worldwide Logistics, in cause riunite C 129/13 e C-130/13, parr. 78 e 79; 4 giugno 2020, SC C.F. Srl , in causa C-430/19, parr. 35 ss.), si è ormai orientata verso una lettura sostanziale della rilevanza dell'omessa attivazione del contraddittorio, obbligatorio, alla stregua degli insegnamenti della Corte di giustizia, qualora si verta di tributi cd. armonizzati, dando rilievo all'allegazione, da parte di chi detta violazione invoca, di un possibile diverso esito del procedimento accertativo.

Più nel dettaglio, le Sezioni Unite di questa Suprema Corte, con la sentenza n. 24823 del 09/12/2015, in motiv., par. 3.2, p. 43, hanno chiarito che la rilevanza della mancata attivazione del contraddittorio va intesa "nel senso che l'effetto della nullità dell'accertamento si verifichi allorchè, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali", sicchè "non è sufficiente che, in giudizio, chi se ne dolga si limiti alla relativa formalistica eccezione, ma è, altresì, necessario che esso assolva l'onere di prospettare 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 l'ordinamento lo ha predisposto".

In definitiva, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale, ove l'accertamento attenga a tributi armonizzati, "comporta l'invalidità dell'atto purchè il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa" (Sez. 5, n. 20436 del 19/07/2021, Rv. 662002-01).

7.2. Nella specie, la contribuente consta aver dedotto ed articolato, quale parte indefettibile della denuncia di violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale già sollevata dinanzi ai giudici di merito, le specifiche ragioni, "prima facie" non pretestuose, che avrebbe potuto far valere al cospetto dell'Amministrazione, indicando le pagine degli atti difensivi dove le aveva articolate ed altresì riassumendole in ricorso.

7.3. A fronte di quanto precede, ha errato la CTR nel ritenere "a monte" non dovuto il contraddittorio endoprocedimentale siccome non espressamente previsto da una specifica norma.

7.3.1. Esso era invece dovuto, attesa la natura armonizzata del tributo, e la doglianza volta ad eccepirne la violazione era, come detto, corredata delle ragioni non strumentalmente (secondo la prospettazione della contribuente) esperibili già in sede amministrativa: ragioni, tuttavia, che la CTR, sulla base dell'erroneo presupposto addotto a fondamento della decisione sul punto, ha del tutto mancato di esaminare, "a fortiori" omettendo di pronunciare sull'idoneità o meno delle stesse ad incidere, "in limine", sull'esito dell'azione amministrativa.

8. L'accoglimento del motivo in disamina determina l'assorbimento di tutti i rimanenti, siccome volti a denunciare:

- il quinto, nullità della sentenza impugnata, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per omessa motivazione su un punto decisivo della controversia riguardante l'irrevocabilità del credito IVA 2009, in violazione del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 38-bis , della l. n. 241 del 1990 , art. 20 e della L. 212 del 2000 , giacchè "la ricorrente aveva rilevato che il controllo formale e sostanziale sulla legittimità della sua domanda di rimborso IVA dell'anno 2009 era stato ritualmente effettuato, come risulta dai documenti della stessa prodotti nel giudizio di primo grado (...), dal Direttore dell'Ufficio territoriale di Brescia 1 dell'A.E., unico soggetto delegato dal Direttore provinciale (...) ad effettuare in merito i prescritti controlli (...), compreso il controllo riguardante la sussistenza dei presupposti (...) stabiliti dal D.P.R. n. 26 settembre 1972, n. 633, art. 30, comma 3, lett. a)", tenuto viepiù che, "trascorsi inutilmente tre anni dalla data di consegna della polizza (fideiussoria), l'Erario, non avendo emanato, nel frattempo, alcun provvedimento di revoca del rimborso erogato, era decaduto da ogni pretesa impositiva nei confronti della A.A." e che "la richiesta (della) polizza (...) vincolava contrattualmente l'Erario a rivalersi esclusivamente sulla società assicuratrice (...) - e non sulla A.A. - nel caso di disconoscimento del diritto al rimborso (...)";

- il sesto, illegittimità della sentenza impugnata, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972 , artt. 38-bis , comma 6, 54, comma 5, e 57, non avendo il giudice "a quo" censurato l'inapplicabilità di tali norme, posto che, secondo la giurisprudenza, l'accertamento parziale ex D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 54 , comma 5, è legittimo solo nei casi in cui risulta provata l'esistenza di IVA evasa o di redditi non dichiarati e che il D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 38-bis , comma 6"è una norma strettamente connessa con l'applicazione del predetto art. 54, in quanto presuppone l'esistenza di un avviso di rettifica o di accertamento emesso nei confronti del contribuente debitore";

- il settimo, nullità della sentenza impugnata, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per omessa motivazione su un punto decisivo della controversia riguardante l'illegittima richiesta di restituzione del rimborso erogato, in violazione del D.P.R. n. 443 del 1997 , art. 1 , con riferimento a quella statuizione dell'avviso secondo cui, "in ossequio a quanto previsto dal D.P.R. n. 443 del 1997 , art. 1 , il relativo credito può essere portato in detrazione nella dichiarazione annuale successivamente alla notifica del presente atto previa restituzione delle somme rimborsate dall'Ufficio", statuizione illegittima perchè, insussistente alcun debito IVA della contribuente nei confronti dell'Erario, la "previa restituzione delle somme rimborsate dall'Ufficio" costituisce un'aggiunta rispetto alla norma, che non la prevede, contrasta con la neutralità dell'IVA e con le istruzioni emanate dall'Agenzia nel messaggio n. 8 del 30/01/2002, prot. n.

2002/22478 ed avrebbe dovuto al più esser rivolta, non alla contribuente, ma alla compagnia assicuratrice.

9. L'assorbimento si estende anche ai due motivi del ricorso incidentale.

9.1. Essi - vertiti entrambi sul tema, logicamente successivo rispetto a quello della validità dell'avviso, della dedotta illegittimità dell'annullamento della pretesa erariale in punto di sanzioni - sono infatti volti a denunciare:

- il primo, nullità della sentenza impugnata, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione degli artt. 132 c.p.c., 118 disp. att. c.p.c. e D.Lgs. n. 546 del 1992 , 36, atteso che la statuizione relativa al suddetto annullamento è priva di motivazione;

- il secondo, in subordine, illegittimità della sentenza impugnata, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997 , artt. 6 , comma 2, e l. n. 212 del 2000 , 10, comma 3, stante nella specie l'assenza di alcuna incertezza interpretativa sulla norma sanzionatoria applicabile, ossia il D.Lgs. n. 471 del 1997 , art. 5 , comma 5, che si appalesa invece chiara ed inequivocabile, tenuto viepiù conto del fatto che, a seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 128 del 2015 , l'Ufficio "ha rideterminato in corso di causa la sanzione nella misura più favorevole alla contribuente (Euro 10.500 in luogo di Euro 35.000, come da accertamento originario)".

10. Conclusivamente, in accoglimento del terzo motivo del ricorso principale, la sentenza impugnata va annullata e cassata con rinvio per nuovo esame e, all'esito, altresì per le spese, comprese quelle del presente grado di legittimità.

P.Q.M. Accoglie il terzo motivo del ricorso principale; rigetta il primo, il secondo ed il quarto motivo di detto ricorso; dichiara assorbiti tutti gli altri motivi dello stesso.

Dichiara assorbiti entrambi i motivi del ricorso incidentale.

In relazione al motivo accolto del ricorso principale, annulla e cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, per nuovo esame e per le spese, comprese quelle del presente grado di legittimità.

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza