

Sentenza del 22/03/2023 n. 8221 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società contribuente aveva proposto separati appelli nei confronti delle sentenze della Commissione tributaria provinciale di Bologna, nn. 448/13/2016 e 164/13/2016, del 27 gennaio 2016 , aventi ad oggetto rispettivamente l'avviso di accertamento n. (Omissis), per l'anno d'imposta 2010, e n. (Omissis), per l'anno d'imposta 2009, che avevano rigettato i ricorsi proposti perchè mancava la prova che le vendite di vasche da bagno con entrata laterale fossero state effettuate nei confronti di soggetti portatori di handicap. 2. La Commissione tributaria regionale, dopo avere riunito gli appelli proposti avverso le due sentenze di primo grado, li ha accolti parzialmente, riconoscendo il beneficio dell'applicazione dell'aliquota IVA agevolata del 4% alle vendite delle vasche da bagno con entrate laterale effettuate a soggetti che avevano provato la loro invalidità motoria ai sensi della L. n. 104 del 1992 con autodichiarazione e certificato medico di prescrizione autorizzativa.

3. I giudici di secondo grado, nello specifico, hanno svolto le seguenti considerazioni:

-) Il D.L. n. 669 del 1972, art. 2, comma 9 , convertito, con modificazioni, dalla L. n. 30 del 1997 , aveva stabilito le condizioni e le modalità alle quali era subordinata l'applicazione dell'aliquota IVA del 4% per sussidi tecnici ed informatici rivolti a facilitare l'autosufficienza e l'integrazione dei portatori di handicap ed aveva richiesto il certificato attestante l'invalidità funzionale permanente rilasciata dall'A.S.L. competente con specifica prescrizione autorizzativa rilasciata dal medico specialista dell'A.S.L. di appartenenza dal quale risultasse il collegamento funzionale tra sussidio tecnico ed informatico e la menomazione di cui soffriva l'acquirente;

-) i requisiti erano stati regolati dal D.M. 14 marzo 1998 che aveva previsto il requisito oggettivo del bene ad essere utilizzato dal portatore di handicap; il requisito soggettivo relativo all'acquirente del bene che doveva essere portatore di handicap; il requisito causale relativo al nesso di funzionalità del bene nei confronti del portatore di handicap;

-) l'autocertificazione non soddisfaceva le previsioni della norma attuativa se non era accompagnata dalla dimostrazione di essere portatori di handicap ai sensi della L. n. 104 del 1992 e della L. n. 448 del 1998, art. 39 , che prevedeva un fac-simile ministeriale di autocertificazione, quest'ultima sottoscritta personalmente dal disabile e contenuta nella "Guida alle agevolazioni fiscali per disabili", ma che doveva essere accompagnata dalla attestazione A.S.L. e dalla prescrizione autorizzativa per poter consentire il diritto all'applicazione dell'aliquota agevolata in materia di I.V.A.;

-) il D.P.R. n. 445 del 2000, art. 49 , poi, che aveva introdotto l'autocertificazione, prevedeva espressamente che le certificazioni sanitarie, mediche o veterinarie non potevano essere sostituite da altro documento salvo diverse disposizioni della normativa di settore;

-) l'oggetto dell'ausilio era la vasca da bagno con apertura laterale che non rientrava nella previsione della tabella A, parte II, annessa al D.P.R. n. 633 del 1972 , con I.V.A. del 4%, in quanto i numeri 30, 31, 32,3 5 e 41 quater si riferivano a beni singolarmente indicati e non vi era una norma generalizzata di beni a favore dei portatori di handicap;

-) nella fattispecie, pertanto, la vendita di vasche da bagno con apertura laterale era utilizzabile anche da parte di soggetti normodotati che, per difficoltà di deambulazione o per l'età avanzata trovavano più comodo tale ausilio, per cui, si rendeva necessario, ai fini fiscali per evitare possibili abusi, che la documentazione allegata alle fatture fosse completa ed esauriente in quanto la disposizione contenuta nel D.P.R. n. 445 del 2000, art. 47 ai sensi del quale erano state redatte le dichiarazioni sostitutive prodotte dall'appellante, consentiva l'utilizzo delle stesse nei rapporti con la pubblica amministrazione e con i concessionari di pubblici servizi, in quanto avevano natura testimoniale e di giuramento, ma, ai fini fiscali, la giurisprudenza di legittimità aveva espressamente affermato la loro inutilizzabilità nel processo tributario ostando il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7 che escludeva, appunto, sia la prova testimoniale che il giuramento;

-) conseguentemente, gli appelli proposti avverso gli avvisi di accertamento impugnati, per la parte ancora in contestazione in questo grado di giudizio (essendo stata dichiarata, per una parte, la cessazione della materia del contendere nel giudizio di primo grado), andavano parzialmente accolti in relazione alle vendite con aliquota agevolata la cui autodichiarazione di invalidità motoria ai sensi della L. n. 104 del 1992 con indicazione degli estremi del riconoscimento da parte dell'A.S.L. competente, fosse stata accompagnata quantomeno dal certificato medico di prescrizione autorizzativa, con mandato all'Ufficio di provvedere al ricalcolo delle imposte, interessi e sanzioni nel minimo edittale.

4. La società V.V. Srl , già Easy Life Unipersonale Srl , ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato a due motivi.

5. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso e ricorso incidentale.

6. La società ricorrente ha depositato controricorso al ricorso incidentale.

7. La Procura Generale della Corte di Cassazione ha depositato conclusioni scritte, con le quali ha chiesto il rigetto del ricorso principale e l'accoglimento del ricorso incidentale.

8. Entrambe le parti hanno depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Il primo mezzo deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione della L. n. 448 del 1998, art. 39 e la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7 . La specialità della norma di cui alla L. n. 448 del 1998, art. 39 , la cui ratio era quella di favorire i disabili per ragioni di solidarietà sociale, ne garantiva l'efficacia derogatoria rispetto ad ogni altra

contraria disposizione, avendo la norma stessa ascendenza costituzionale e, di fronte a tale prescrizione, recedevano i limiti disposti dal D.L. n. 669 del 1972 , 'art. 2, comma 9, invocati dalla Commissione tributaria regionale per escludere l'autosufficienza delle autocertificazioni rese ai sensi del D.P.R. n. 445 del 2000, art. 47 a norma del quale erano state redatte le dichiarazioni sostitutive rese dalla clientela e prodotte in giudizio dalla società contribuente. La Commissione tributaria regionale travisatamente aveva esteso il divieto di utilizzazione nel processo tributario delle dichiarazioni sostitutive non ammesse in quanto "hanno natura testimoniale e di giuramento" al campo dei rapporti sostanziali escludendone l'utilizzazione ai fini dell'accertamento dei presupposti e dei requisiti per l'ottenimento dei benefici fiscali previsti dal D.L. n. 669 del 1972, art. 2, comma 9 , convertito, con modificazioni, dalla L. n. 30 del 1997 , che fissava le condizioni e le modalità alle quali era subordinata l'applicazione dell'aliquota I.V.A. al 4%. La società ricorrente non aveva mai preteso il riconoscimento del valore di prova nel processo alle autocertificazioni rese dalla clientela.

2. Il secondo mezzo deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione del principio di semplicità amministrativa; la violazione della L. n. 448 del 1998, art. 39 , sotto altro profilo; la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7 sotto altro profilo. La pretesa dell'ufficio, indebitamente avallata dal Giudice tributario, secondo cui era indefettibile la certificazione resa dal sanitario dell'A.S.L. attestante l'idoneità funzionale dell'ausilio (vasca da bagno ad apertura laterale), non essendo sufficiente l'autocertificazione resa dall'invalido, nella quale, oltre ad attestare lo stato di invalidità, comprovasse l'avvenuto rilascio della suddetta certificazione, si poneva in urto frontale, oltre che con la normativa prima richiamata, con il principio di semplicità procedimentale il cui vigore precettivo, che ne garantiva la inderogabilità, originava dal principio di buon andamento, di cui all' art. 97 Cost. , che imponeva la sua applicazione ad ogni tipo di rapporto. Il rispetto del principio di semplicità nei confronti di una categoria "debole", quale era quella degli invalidi o dei disabili, si imponeva con maggior vigore nella prospettiva del doveroso rispetto dell' art. 38 Cost. che assicurava una tutela adeguata alle loro esigenze di vita; principio, quest'ultimo, che l'impugnata sentenza della Commissione tributaria regionale aveva disinvoltamente disapplicato. L'interpretazione dell'Ufficio, acriticamente condivisa dalla Commissione tributaria regionale, era già stata smentita, dalla medesima sezione della Commissione tributaria di Bologna che aveva affermato (con riferimento all'accertamento per l'anno 2008) la non necessità della predetta allegazione documentale. Con una non condivisibile, mutata interpretazione della normativa di settore, la Commissione tributaria regionale aveva inteso discostarsi dal proprio precedente arresto.

2.1 I motivi, che vanno trattati unitariamente in quanto connessi, non meritano accoglimento, pur non potendosi condividere interamente, sul punto, la motivazione della sentenza impugnata, che va pertanto corretta, ai sensi dell' art. 384 c.p.c. , u.c., risultando il dispositivo conforme al diritto.

2.2. Il D.L. n. 669 del 1996, art. 2, comma 9 , convertito con modificazioni dalla L. n. 30 del 1997 , recante "Disposizioni urgenti in materia tributaria, finanziaria e contabile a completamento della manovra di finanza pubblica per l'anno 1997", prevede: "9. La disposizione di cui alla D.L. 29 maggio 1989, n. 202, art. 1 , comma 3-bis) , convertito, con modificazioni, dalla L. 28 luglio 1989, n. 263 , che prevede l'applicazione dell'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto nella misura del

4 per cento agli ausili relativi a menomazioni funzionali permanenti, si applica anche ai sussidi tecnici ed informatici rivolti a facilitare l'autosufficienza e l'integrazione dei soggetti portatori di handicap di cui all' art. 3 della L. 5 febbraio 1992, n. 104 . Con decreto del Ministro delle finanze sono stabilite le condizioni e le modalità alle quali è subordinata l'applicazione della predetta aliquota".

2.3 Il D.M. del Ministero delle Finanze del 14 marzo 1998 (da ultimo modificato dal D.L. 16 luglio 2000, n. 76, art. 29 bis e dal D.M. 7 aprile 2021, art. 1 , in vigore dal 4 maggio 2021), recante "Determinazione delle condizioni e delle modalità alle quali è subordinata l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 4 per cento ai sussidi tecnici ed informatici rivolti a facilitare l'autosufficienza e l'integrazione dei soggetti portatori di handicap", prevede, all'art. 2: "1.Si considerano sussidi tecnici ed informatici rivolti a facilitare l'autosufficienza e l'integrazione dei soggetti portatori di handicap le apparecchiature e i dispositivi basati su tecnologie meccaniche, elettroniche o informatiche, appositamente fabbricati o di comune reperibilità, preposti ad assistere la riabilitazione, o a facilitare la comunicazione interpersonale, l'elaborazione scritta o grafica, il controllo dell'ambiente e l'accesso alla informazione e alla cultura in quei soggetti per i quali tali funzioni sono impedito o limitate da menomazioni di natura motoria, visiva, uditiva o del linguaggio. 2. Ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 4 per cento per le cessioni di sussidi tecnici e informatici effettuate direttamente nei loro confronti, le persone con disabilità, al momento dell'acquisto, producono copia del certificato attestante l'invalidità funzionale permanente rilasciato dall'azienda sanitaria locale competente o dalla commissione medica integrata" e all'art. 2 bis (comma inserito dal D.M. 7 aprile 2021, art. 1, lett. b) , dunque, non applicabile alla fattispecie in esame): "I certificati di cui al comma 2, dai quali non risulti il collegamento funzionale tra il sussidio tecnico-informatico e la menomazione permanente, ai sensi del D.L. 9 febbraio 2012, n. 5, art. 4, comma 1 , come modificato dal D.L. 16 luglio 2020, n. 76, art. 29-bis, comma 1 , convertito con modificazioni dalla L. 11 settembre 2020, n. 120 , sono integrati con la certificazione, da esibire in copia all'atto dell'acquisto, rilasciata dal medico curante contenente la relativa attestazione, richiesta per l'accesso al beneficio fiscale".

2.4 L' Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione del 20 luglio 2007, n. 175/E , ha, poi, precisato che: "Dalla lettura della norma sopra citata emerge, dunque, che l'agevolazione iva da essa disposta è personale e, conseguentemente, può applicarsi alle sole cessioni di sussidi tecnici ed informatici effettuate direttamente nei confronti dei soggetti disabili o di coloro che l'abbiano a carico. Tuttavia, la risoluzione n. 253/E del 31 luglio 2002 ha precisato, al riguardo, che, al fine della spettanza dell'agevolazione in esame, occorre stabilire se i beni ceduti siano configurabili come protesi o ausili e verificare che gli stessi ineriscano a menomazioni funzionali permanenti. Per qualificare dei beni come "ausili o protesi" non è sufficiente il dato obiettivo della destinazione a soggetti affetti da menomazioni funzionali permanenti ma, chiarisce la risoluzione in commento, occorre un'indagine mirata a verificare che si tratti di beni qualificabili "come ausili o protesi" A tal fine si possono distinguere due diverse tipologie di ausili. La prima è rappresentata da quegli ausili che "per vocazione" possono essere utilizzati esclusivamente da malati affetti da menomazioni funzionali permanenti; in questo caso non ponendosi incertezze in merito alla loro inerenza, non si ritiene necessaria la certificazione sanitaria. La seconda tipologia riguarda, invece, beni che possono costituire ausili ma che, per caratteristiche e qualità, sono suscettibili di diversa utilizzazione. In queste ipotesi, per poter applicare l'aliquota

agevolata occorre un'adeguata certificazione sanitaria che ne attesti l'utilizzazione da parte dei malati affetti da menomazioni funzionali permanenti".

2.5 La L. 23 dicembre 1998, art. 39 recante "Misure di finanza pubblica per la stabilizzazione e lo sviluppo", rubricato "Autocertificazione dei soggetti portatori di handicap" prevede che:

"I soggetti riconosciuti ai sensi della L. 5 febbraio 1992, n. 104, art. 3 , attestano, mediante autocertificazione effettuata nei modi e nei termini previsti dalla legge, l'esistenza delle condizioni personali richieste ai fini dell'adozione di provvedimenti amministrativi o dell'acquisizione di vantaggi, benefici economici, prestazioni sanitarie, agevolazioni fiscali o tributarie e di ogni altra utilità, erogati da soggetti pubblici o gestori o esercenti pubblici servizi".

2.6 Il D.P.R. n. 445 del 2000, art. 47 rubricato "Dichiarazioni sostitutive dell'atto di notorietà" prevede che: "1. L'atto di notorietà concernente stati, qualità personali o fatti che siano a diretta conoscenza dell'interessato è sostituito da dichiarazione resa e sottoscritta dal medesimo con la osservanza delle modalità di cui all'art. 38. 2. La dichiarazione resa nell'interesse proprio del dichiarante può riguardare anche stati, qualità personali e fatti relativi ad altri soggetti di cui egli abbia diretta conoscenza. 3. Fatte salve le eccezioni espressamente previste per legge, nei rapporti con la pubblica amministrazione e con i concessionari di pubblici servizi, tutti gli stati, le qualità personali e i fatti non espressamente indicati nell'art. 46 sono comprovati dall'interessato mediante la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà".

2.7 Il medesimo D.P.R. n. 445 del 2000, art. 49 rubricato "Limiti di utilizzo delle misure di semplificazione" recita: "1. I certificati medici, sanitari, veterinari, di origine, di conformità CE, di marchi o brevetti non possono essere sostituiti da altro documento, salvo diverse disposizioni della normativa di settore. 2. Tutti i certificati medici e sanitari richiesti dalle istituzioni scolastiche ai fini della pratica non agonistica di attività sportive da parte dei propri alunni sono sostituiti con un unico certificato di idoneità alla pratica non agonistica di attività sportive rilasciato dal medico di base con validità per l'intero anno scolastico".

2.8 Tenuto conto dei principi normativi richiamati, osserva il Collegio che: l'aliquota I.V.A. agevolata del 4% si applica anche ai sussidi tecnici ed informatici rivolti a facilitare l'autosufficienza e l'integrazione dei soggetti portatori di handicap di cui alla L. 5 febbraio 1992, n. 104, art. 3 ; si considerano sussidi tecnici ed informatici rivolti a facilitare l'autosufficienza e l'integrazione dei soggetti portatori di handicap le apparecchiature e i dispositivi basati su tecnologie meccaniche, elettroniche o informatiche, appositamente fabbricati o di comune reperibilità, preposti ad assistere la riabilitazione, o a facilitare la comunicazione interpersonale, l'elaborazione scritta o grafica, il controllo dell'ambiente e l'accesso all'informazione e alla cultura in quei soggetti per i quali tali funzioni sono impedito o limitate da menomazioni di natura motoria, visiva, uditiva o del linguaggio (ivi compresi, dunque, le vasche con apertura laterale e loro accessori oggetto del presente contenzioso, in quanto prodotti di comune reperibilità che possono migliorare l'autonomia delle persone con disabilità); le persone con disabilità, al momento dell'acquisto, devono produrre copia del certificato attestante l'invalidità funzionale permanente rilasciato dall'azienda sanitaria locale competente o dalla commissione medica integrata e, qualora dai predetti certificati non risulti il collegamento funzionale tra il sussidio tecnico-informatico e la menomazione permanente, deve essere anche prodotta la

certificazione, da esibire in copia all'atto dell'acquisto, rilasciata dal medico curante contenente la relativa attestazione, richiesta per l'accesso al beneficio fiscale; i certificati medici non possono essere sostituiti da altro documento, salvo diverse disposizioni della normativa di settore, nel caso in esame non sussistente.

2.9 Ciò posto in tema di principi normativi, la società ricorrente (già Easy Life Unipersonale Srl) ha chiesto l'applicazione dell'aliquota IVA del 4% sulla base delle autocertificazioni dei soggetti portatori di handicap, con le quali i clienti avevano dichiarato che era stata riconosciuta loro la disabilità ai sensi della L. n. 104 del 1992, art. 3 e che era stata loro rilasciata la specifica prescrizione autorizzativa da parte del medico specialista dell'Azienda sanitaria locale di appartenenza (cfr. pag. 9 del controricorso); i giudici di secondo grado, dunque, a fronte del chiaro dettato delle norme sopra richiamate, pur avendo correttamente escluso che si potesse applicare all'acquisto del prodotto l'aliquota agevolata del 4% solo sulla base di una disabilità motoria autocertificata personalmente dal disabile, hanno, poi, errando, hanno ritenuto sufficiente l'autodichiarazione di invalidità motoria qualora accompagnata quantomeno dal certificato medico di prescrizione autorizzativa (cfr. pag. 4 della sentenza impugnata).

Ed invero, come già affermato, in tema di I.V.A., nel caso di cessione di beni a soggetti portatori di handicap, ai fini dell'applicazione dell'aliquota agevolata il D.L. n. 669 del 1996 , ex art. 2, comma 9, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 30 del 1997 , è richiesta specificamente la certificazione dell'invalidità rilasciata dall'unità sanitaria locale competente, secondo quanto previsto dall' art. 2, comma 2, del decreto del Ministro delle finanze del 14 marzo 1998 ed anche in ossequio al dettato normativo di cui al D.P.R. n. 445 del 2000, art. 49 non essendo sufficienti eventuali dichiarazioni del cessionario del bene a liberare il cedente, il quale è responsabile dell'I.V.A. dovuta nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

2.10 Questa Corte, peraltro, in una fattispecie analoga riguardante la stessa società contribuente, ha escluso che si potesse applicare all'acquisto del prodotto l'aliquota agevolata del 4% solo sulla base di una disabilità motoria autocertificata personalmente dal disabile, sul presupposto, per l'appunto, che l' art. 2, comma 2, del decreto del Ministro delle finanze del 14 marzo 1998 precisa che i soggetti portatori di handicap, ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 4%, devono produrre il certificato attestante l'invalidità funzionale permanente rilasciato dall'unità sanitaria locale competente e la specifica prescrizione rilasciata dal medico competente della azienda sanitaria locale di appartenenza dal quale risulti il collegamento funzionale tra il sussidio tecnico ed informatico e la menomazione di cui si è detto (cfr. Cass., 26 novembre 2021, n. 36888).

2.11 Va, quindi, statuito il seguente principio di diritto: "In tema di IVA, nel caso di cessione di beni a soggetti portatori di handicap, ai fini dell'applicazione dell'aliquota agevolata prevista dal D.L. n. 669 del 1996, art. 2, comma 9 , convertito, con modificazioni, dalla L. n. 30 del 1997 , è necessaria la certificazione dell'invalidità rilasciata dall'unità sanitaria locale competente o dalla commissione medica integrata, la quale è espressamente richiesta dall' art. 2, comma 2, del decreto del Ministro delle finanze del 14 marzo 1998 , non essendo sufficiente l'autocertificazione resa dal soggetto portatore di handicap".

2.11 Con riguardo, poi, alla valenza probatoria nel processo tributario delle autocertificazioni rese dai soggetti portatori di handicap, soggetti terzi nella presente controversia, premessa la riconducibilità delle stesse nell'ambito delle dichiarazioni rilasciate da terzi in forma documentale, non può non richiamarsi la giurisprudenza di questa Corte che, a partire dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 18 del 21 gennaio 2000 (che ha affermato l'utilizzabilità processuale delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall'amministrazione nella fase procedimentale, in quanto, trattandosi di dichiarazioni rese al di fuori e prima del processo sono essenzialmente diverse dalla prova testimoniale - necessariamente orale e di solito ad iniziativa di parte, richiede la formulazione di specifici capitoli, comporta il giuramento dei testi e riveste, conseguentemente, un particolare valore probatorio - e che il valore probatorio delle dichiarazioni raccolte dall'amministrazione finanziaria nella fase dell'accertamento è quello proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non possono da soli costituire il fondamento della decisione), con un orientamento oramai costante, ha precisato che le dichiarazioni di terzi sono ammissibili e utilizzabili nel rapporto processuale tributario, nel rispetto dell'art. 6 CEDU e del principio di parità delle armi di cui all'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, espressione a sua volta del principio di uguaglianza ex art. 3 Cost. , e che le stesse hanno un valore di elemento indiziario (Cass., 4 maggio 2022 , n. 14173; Cass., 19 novembre 2018, n. 29757) e possono essere fatte valere non solo dall'Amministrazione con inserimento nel processo verbale di constatazione delle dichiarazioni raccolte in sede di verifica (Cass., 27 marzo 2013, n. 7707 ; Cass., 26 febbraio 2010, n. 4746), ma anche dal contribuente (Cass., 29 febbraio 2012, n. 3161).

3. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso incidentale con atto affidato ad un unico motivo, con il quale deduce la nullità della sentenza e del procedimento per violazione e falsa applicazione dei principi generali che regolano il processo tributario di merito, del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 1 , 2 e 35 degli artt. 112 e 277 c.p.c. , nonchè del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 del D.L. n. 669 del 1996, art. 2 (convertito, con modificazioni, dalla L. n. 30 del 1997) e dal D.M. Finanze 14 marzo 1998, art. 2 in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 . La sentenza impugnata era erronea, nella parte in cui aveva ritenuto di accogliere (ancorchè parzialmente) i ricorsi della società contribuente avverso gli avvisi di accertamento impugnati in relazione alla vendite con aliquota agevolata, la cui autodichiarazione di invalidità motoria ai sensi della L. n. 104 del 1992 con indicazione degli estremi del riconoscimento da parte dell'A.S.L. competente era stata accompagnata quantomeno dal certificato medico di prescrizione autorizzativa, dando espressamente mandato all'Ufficio di provvedere al ricalcolo delle imposte, interessi e sanzioni nel minimo edittale, così abdicando dalla propria funzione giurisdizionale, ed omettendo invece di valutare essa stessa, sulla base della documentazione giudizialmente prodotta dalla società contribuente, la sussistenza del diritto all'agevolazione I.V.A. e concretamente in che misura. Ed invero, atteso che era pacifico in atti che la società contribuente aveva prodotto in giudizio, in luogo della documentazione richiesta dalla norma, soltanto dichiarazioni sostitutive di atto notorio il D.P.R. n. 445 del 2000 , ex art. 47 con le quali i propri clienti avevano dichiarato sotto la propria responsabilità che era stata riconosciuta loro la disabilità ai sensi della L. n. 104 del 1992, art. 3 nonchè che era stata rilasciata loro la specifica prescrizione autorizzativa da parte del medico specialista della azienda sanitaria locale di appartenenza attestante il collegamento funzionale tra la menomazione di cui sopra e l'acquisto del sussidio tecnico informatico, e non

anche la documentazione certificativa e sanitaria effettivamente occorrente per il riconoscimento dell'agevolazione fiscale di che trattasi, la Commissione tributaria regionale aveva inappropriatamente demandato all'Ufficio Finanziario procedente una verifica ulteriore sugli anzidetti requisiti (in realtà già effettuata con gli accertamenti de quibus).

3.1 In via preliminare va esaminata l'eccezione di tardività del ricorso incidentale sollevata dalla società ricorrente nel controricorso al ricorso incidentale, perchè notificato in data 23 gennaio 2018, oltre il termine ordinario di impugnazione decorrente dalla pubblicazione della sentenza.

3.2 L'eccezione è infondata.

3.3 Ed invero, operano nel caso in esame le regole della impugnazione tardiva, in osservanza dell' art. 334 c.p.c. e in base al combinato disposto degli artt. 370 e 371 c.p.c. , poichè si è in presenza di una impugnazione incidentale in senso stretto, ovvero proveniente dalla parte (Agenzia delle Entrate) contro la quale è stata proposta l'impugnazione principale, solo alla quale è consentito presentare ricorso nelle forme e nei termini di quello incidentale, per l'interesse a contraddire e a presentare, contestualmente con il controricorso, l'eventuale ricorso incidentale anche tardivo (Cass., 22 dicembre 2021, n. 41254 ; Cass., 24 agosto 2020, n. 17614).

3.4 Va, inoltre, precisato che il termine di complessivi quaranta giorni, di cui agli artt. 369 e 370 c.p.c. , per il deposito del controricorso per cassazione con contestuale ricorso incidentale decorre dalla data della notifica del ricorso per cassazione e, nel caso di notifica reiterata nei confronti della medesima parte, dalla data della prima notifica, a meno che detta notifica non sia viziata da nullità, nel qual caso il termine stesso decorrerà dalla data della seconda notifica (Cass., Sez. U., 19 marzo 2020, n. 7454).

3.5 Nel caso in esame, il controricorso con ricorso incidentale risulta notificato tempestivamente, nel rispetto del termine ricordato dei quaranta giorni; infatti, il ricorso per cassazione è stato notificato in data 15 dicembre 2017 e il ricorso incidentale risulta essere stato notificato, via Pec, in data 23 gennaio 2018 (cfr. ricevuta di avvenuta consegna, in atti).

4. Passando all'esame del motivo, questo, anche in ragione delle considerazioni espresse con riguardo ai due motivi posti a fondamento del ricorso principale, è fondato.

4.1 Deve richiamarsi, al riguardo, il principio consolidato secondo cui "Il processo tributario non è diretto alla mera eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma ad una pronuncia di merito, sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio. Ne consegue che il giudice tributario, ove ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi di ordine sostanziale (e non meramente formali), è tenuto ad esaminare nel merito la pretesa tributaria e a ricondurla, mediante una motivata valutazione sostitutiva, alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte" (Cass., 30 ottobre 2018, n. 27574 ; Cass., 19 novembre 2014, n. 24611 ; Cass., 21 novembre 2013, n. 26157).

Anche di recente, questa Corte ha ribadito che "Il processo tributario è annoverabile tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto diretto ad una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia, eventualmente, dell'avviso di accertamento o di rettifica dell'ufficio,

sicchè il giudice, ove ritenga in tutto o in parte invalido l'atto per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi ad accertare genericamente la debenza dell'imposta demandandone la sua successiva quantificazione ad una parte del giudizio, sia pure sulla base di alcuni criteri, atteso che il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 35, comma 3 , ultimo periodo, come interpretato alla luce dell' art. 111 Cost. , 6 CEDU e 47 CDFUE, esclude la pronuncia di condanna indeterminata, rendendo necessario l'esame nel merito della pretesa, entro i limiti posti dalle domande di parte" (Cass., 25 novembre 2022, n. 34723 ; Cass., 10 settembre 2020, n. 18777).

4.2 Si tratta di un principio che la Commissione tributaria regionale non ha rispettato, laddove ha dato mandato all'Ufficio di provvedere al ricalcolo delle imposte, interessi e sanzioni nel minimo edittale, in relazione alle vendite con aliquota agevolata la cui autodichiarazione di invalidità motoria rilasciata dal soggetto portatore di handicap, fosse accompagnata dal certificato medico di prescrizione autorizzativa; ed invero, il giudice d'appello, una volta accertato l'an della pretesa tributaria, nel rispetto di quanto previsto dall' art. 2, comma 2, del decreto del Ministro delle finanze del 14 marzo 1998 , aveva il dovere di determinare anche la misura della posta dovuta dalla società contribuente, se del caso nominando un consulente tecnico d'ufficio, non potendo demandare la rideterminazione dell'imposta ad una delle parti del giudizio, nel caso specifico all'Amministrazione finanziaria, peraltro posticipandola ad un momento successivo alla conclusione del processo e, in tal modo, sottraendo la quantificazione al controllo del giudice del merito.

5. In conclusione, va accolto il ricorso incidentale e va rigettato il ricorso principale; la sentenza impugnata va cassata, in relazione al motivo accolto, e la causa va rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso incidentale e rigetta il ricorso principale; cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater , inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17 , dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della società ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis, ove dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza