

Sentenza del 24/07/2024 n. 20651 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

.L'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, propone ricorso principale, affidato a quattro motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale della Puglia, sezione staccata di Foggia, aveva rigettato l'appello principale proposto nei confronti di Nord Auto Srl in persona del legale rappresentante pro tempore, avverso la sentenza n. 118/06/2010 della Commissione Tributaria Provinciale di Foggia di accoglimento del ricorso proposto dalla suddetta società avverso la cartella di pagamento, ai fini Iva, per il 2006, notificata ai sensi dell'art. 60bis del D.P.R. n. 633/72, quale cessionaria solidalmente coobbligata con la cedente Exportmaxx Srl in base ad avviso di accertamento, non impugnato, con il quale veniva recuperata nei confronti di quest'ultima, rilevatasi "cartiera", l'Iva riscossa e non versata in relazione ad operazioni di cessioni di autovetture di provenienza comunitaria effettuate a prezzi inferiori al valore normale. 2. In punto di fatto, il giudice di appello ha premesso che: 1) avverso la cartella esattoriale notificata a Nord Auto Srl, quale coobbligata solidale ex art. 60bis

del D.P.R. n. 633/72, per l'Iva non versata dalla cedente fittizia di autovetture di provenienza comunitaria ad un prezzo asseritamente inferiore al valore normale, la contribuente aveva proposto ricorso dinanzi alla CTP di Foggia eccependo l'incompetenza territoriale dell'Agenzia delle entrate di Manfredonia a iscrivere a ruolo i tributi e dell'Agente di riscossione di Manfredonia alla notifica della cartella, la nullità di quest'ultima per omessa motivazione e per omessa notifica dell'avviso presupposto, nonché la insussistenza dei presupposti di cui all'art. 60bis cit. per essere i prezzi di acquisto delle autovetture non inferiori a quelli di mercato; 2) la C.T.P. di Foggia, con la sentenza n. 118/6/2010, disattendendo i motivi di ricorso concernenti l'assunta incompetenza territoriale e il difetto di motivazione della cartella, aveva accolto il ricorso attesa l'omessa notifica dell'avviso presupposto, e, in ogni caso, la prova della non inferiorità dei prezzi pagati da Nord Auto Srl a quelli di mercato; 3) avverso la sentenza di primo grado aveva proposto appello principale l'Ufficio e appello incidentale la società contribuente quanto ai motivi rigettati dalla CTP.

3. La CTR, in punto di diritto, per quanto di interesse, ha affermato che: 1) l'avviso presupposto andava notificato non solo alla cedente Exportmaxx Srl, debitore principale, ma anche alla società cessionaria, quale debitore solidale, al fine di porla in condizione di rappresentare le ragioni del suo mancato obbligo a corrispondere l'Iva non versata dalla cedente; 2) non sussistevano i presupposti per l'applicazione dell'art. 60bis cit. avendo la contribuente dimostrato -attraverso l'esibizione, su invito dell'ufficio, dei contratti e dei listini prezzi riportati su Eurotax Blu - che i prezzi di acquisto delle auto non erano inferiori a quelli di mercato e,

mancando, in ogni caso, la prova che la Nord Auto Srl avesse partecipato a presunti intenti fraudolenti della cedente;

4) in particolare, il rappresentante di Nord Auto, in sede penale, era stato ritenuto estraneo a quelli che potevano essere i presunti intenti fraudolenti della cedente essendo stato assolto dalla imputazione di dichiarazione fraudolenta; 5) stante il rigetto dell'appello principale rimanevano assorbiti i motivi dell'appello incidentale condizionato.

4. La società contribuente resiste con controricorso spiegando ricorso incidentale condizionato, articolato in due motivi.

5. All'udienza del 12.9.2023, la causa veniva rinviata a nuovo ruolo per la trattazione in pubblica udienza.

6. La società contribuente ha depositato memorie illustrative.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo del ricorso principale l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 60bis del D.P.R. n. 633/72 per avere la CTR ritenuto illegittima la cartella esattoriale non essendo stato, nei confronti della società cessionaria, previamente notificato (o allegato) l'avviso presupposto sebbene 1) l'obbligazione solidale del cessionario al pagamento si collocasse nella fase della riscossione senza la necessità di accertare anche nei suoi confronti quanto già accertato nei confronti del debitore principale; 2) il debitore solidale cessionario non fosse parte nel giudizio per l'Iva dovuta dal cedente.

2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 60bis del D.P.R. n. 633/72, 14 del D.P.R. n. 602/73 (rectius: n. 633/72) 9, comma 3, del TUIR per avere la CTR ritenuto insussistenti i presupposti per l'applicazione dell'art. 60bis cit. atteso che: 1) la società contribuente aveva provato la non inferiorità dei prezzi di acquisto versati rispetto a quelli di mercato, ipotizzati corrispondere a quelli della rivista Eurotax blu, sebbene ai sensi degli artt. 9 , comma 3, del TUIR e 14 del D.P.R. n. 633/72 il "valore normale", inteso come prezzo o corrispettivo praticato per i beni e servizi della stessa specie o similari, fosse desumibile da fonti idonee quali listini dello stesso venditore ovvero, in mancanza, da mercuriali e listini delle camere di commercio e non già dai listini di riviste più o meno specializzate; 2) non era stata dimostrata la partecipazione della cessionaria alla frode del cedente sebbene tale profilo fosse irrilevante ai fini della sua obbligazione solidale ai fini Iva, non concretando un presupposto per l'applicazione dell'art. 60bis.

3. I primi due motivi- da trattare congiuntamente per connessione- sono fondati.

4. L' art. 60-bis del D.P.R. n. 633 del 1972 , rubricato "Solidarietà nel pagamento dell'imposta" ed introdotto dall' art. 1 , comma 386, della legge finanziaria 2005 (legge 30 dicembre 2004, n. 311), prevede (comma 2) l'obbligazione solidale del cessionario per il pagamento dell'IVA non versata dal cedente relativamente alle cessioni di beni elencati nel D.M. 22 dicembre 2005 (tra cui, per quel che qui rileva, gli autoveicoli: art. 1, comma 1, lett. a); trattasi di presunzione di solidarietà che vale per le "cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale", presunzione

che può essere superata qualora l'obbligato solidale dimostri documentalmente "che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta" (comma 3). Dunque, l'obiettivo di divaricazione fra il prezzo sostenuto e quello di mercato è sufficiente elemento costitutivo della solidarietà nel recupero dell'imposta, e ciò per ragioni di economicità e celerità dell'accertamento fiscale in relazione a comportamenti incauti del cessionario che non refluiscono necessariamente nel fenomeno delle cd. catene fraudolente, tant'è che la responsabilità solidale in discorso opera anche senza dimostrazione della colpevole ignoranza della frode. In sostanza, il cessionario potrà fornire la prova contraria dimostrando la plausibilità del minor corrispettivo: o perché il prezzo è analogo a quello costantemente pattuito dal cessionario nelle precedenti transazioni con il cedente, o perché anche altri operatori del mercato praticano proprio quel prezzo o altro simile.

4.1. Questa Corte ritiene (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 2853 del 31/01/2019) che l' art. 60-bis , comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972 , nel contemplare la responsabilità solidale del cessionario in caso di mancato versamento dell'IVA da parte del cedente per le cessioni dei beni individuati dal D.M. 22 dicembre 2005 , qualora siano effettuate a prezzi inferiori al valore normale, presuppone - a differenza dell'art. 21, comma 7, del medesimo decreto, che concerne l'emissione di fatture per operazioni inesistenti - l'effettività dell'operazione, sia sul piano oggettivo che soggettivo, sicché è consentito al cessionario portare in detrazione l'imposta non versata dal cedente e per la quale è stato chiamato al pagamento come obbligato solidale.

4.2. Dalla radicale differenza naturalistica dei due fenomeni (da un lato l'emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, alla quale l'ordinamento replica con il diniego di detrazione dell'iva esposta; dall'altro lato il mancato versamento dell'iva da parte del cedente, al quale l'ordinamento replica con l'attribuzione al cessionario della responsabilità solidale per l'iva non versata), deriva una diversa perimetrazione e una differente dosimetria dell'onere probatorio. Ne deriva che quanto alle fattispecie di cui all' art. 60 bis D.P.R. n. 633 del 1972 l'Ufficio ha l'onere di provare unicamente le due circostanze di fatto relative all'omesso versamento dell'iva da parte del cedente e all'inferiorità al valore di mercato del prezzo praticato; a fronte di tali deduzioni e prove, ove entrambe siano dedotte e assolute, l'onere seguente si trasferisce sul contribuente che ai sensi dell'art. 60bis comma 3 del richiamato D.P.R. dovrà dare la prova che "il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta" (in tal senso Cass. Sez. 5, Sentenza n. 877 del 16/01/2019). Al riguardo, questa Corte ha precisato che "In materia di responsabilità solidale del cessionario, ai sensi dell'art. 60bis, D.P.R. n. 633/1972 , la prova contraria che questi è tenuto a fornire al fine di contrastare la prova presuntiva, fornita dall'amministrazione finanziaria, che il valore della cessione dei beni acquistati è inferiore al valore normale, deve consistere in prove documentali dalle quali evincere, in modo oggettivo e tenuto conto della concreta attività economica svolta dal cessionario, che sussistevano specifiche ragioni giustificative riferibili alla stessa attività economica svolta dal cessionario" (Cass. sez. 5, n. 20656 del 2023). Si è anche chiarito come (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 17171 del 28/06/2018 ; Sez. 5, Ordinanza n. 8857 del 29/03/2019) in tema di IVA, ove il cedente non versi l'imposta relativa a cessioni di autovetture effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il

cessionario è obbligato solidalmente al pagamento, senza che sia necessaria nei suoi confronti alcuna attività accertativa, ferma la possibilità, per lo stesso, di impugnare la cartella di pagamento emessa nei suoi confronti (Cass. n. 12489 del 2021).

4.3. La ragionevolezza della previsione di cui all'art. 60bis cit. e la sua

compatibilità con l'ordinamento eurounitario trova riscontro nella sentenza della Corte di Giustizia U.E., 11 maggio 2006, causa C384/04, Federation of Technological Industries, il cui punto 1 del dispositivo statuisce quanto segue: "L'art. 21, n. 3, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, quale modificata dalle direttive del Consiglio 17 ottobre 2000, 2000/65/CE, e 20 dicembre 2001, 2001/115/CE, deve essere interpretato nel senso che esso permette ad uno Stato membro di adottare una normativa, quale quella di cui alla causa principale, ai sensi della quale un soggetto passivo, a favore del quale è stata effettuata una cessione di beni o una prestazione di servizi e che era a conoscenza del fatto, o aveva ragionevoli motivi per sospettare, che la totalità o parte dell'imposta sul valore aggiunto dovuta per tale cessione o tale prestazione, ovvero per qualsiasi altra cessione o qualsiasi altra prestazione precedente o successiva, non sarebbe stata versata, può essere obbligato a versare tale imposta in solido con il debitore. Tuttavia, una tale normativa deve rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario, quali, in particolare, i principi di certezza del diritto e di proporzionalità.";

a tale ultimo proposito, la pronuncia chiarisce che, in particolare, benché l'art. 21, n. 3, della sesta direttiva permetta di fondarsi su presunzioni in merito al fatto che l'interessato sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'imposta non sarebbe stata assolta, tali presunzioni non possono essere formulate in maniera tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile per tale soggetto superarle fornendo la prova contraria (v. i punti 28, 32, 35).

4.4. Tanto richiamato, l'art. 60-bis deve essere coordinato con l' art. 14 del D.P.R. n. 633 del 1972 che è stato dapprima oggetto di modifica in forza dell' art. 1 della legge n. 244 del 2007 e poi sostituito dall' art. 24 comma 4, lett. c) della legge n. 88 del 2009 (Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità' europee - Legge comunitaria 2008), trattandosi di una norma la cui compatibilità comunitaria è stata messa in discussione dalla stessa Commissione Europea. La sostituzione dell' articolo 14 del D.P.R. n. 633/1972 interessa la definizione e la determinazione del valore normale ed è diretta ad allinearsi alla disciplina comunitaria in materia. Infatti, i primi due commi dell'articolo 14 proposto riproducono la definizione di "valore normale" contenuta nell' articolo 72 della direttiva IVA 2006/112/CE.

4.5. Nel testo vigente *ratione temporis*, anteriormente alle modifiche apportate dalla legge 7 luglio 2009, n. 88 , art. 24 , comma 4, lett. c), l'art. 14 prevedeva "Per valore normale dei beni e dei servizi si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni o servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui è stata effettuata l'operazione o nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto

possibile, ai listini o alle tariffe dell'impresa che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini della camera di commercio più vicina, alle tariffe professionali e ai listini di borsa".

4.6. Ai sensi dell' art.14 del citato D.P.R. 633/1972 , come novellato dal comma 4, lett. c) della legge comunitaria 2008: "1. Per valore normale si intende l'intero importo che il cessionario o il committente, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore indipendente per ottenere i beni o servizi in questione nel tempo e nel luogo di tale cessione o prestazione.2. Qualora non siano accertabili cessioni di beni o prestazioni di servizi analoghe, per valore normale si intende: a) per le cessioni di beni, il prezzo di acquisto dei beni o di beni simili o, in mancanza, il prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni; b) per le prestazioni di servizi, le spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi medesimi". In sostanza, pertanto, il valore normale dovrebbe rappresentare il prezzo di acquisto del bene o del servizio in un mercato di libera concorrenza.

4.7. La legge Comunitaria 2008 (art.24, comma 4, lett. b) ha riscritto anche l' art.13 del D.P.R. 633/1972 , apportando alcune modifiche alla determinazione della base imponibile Iva. In sostanza, sia con riferimento alle cessioni ai beni e che alle prestazioni di servizi, è stato eliminato il riferimento al "valore normale dei beni e delle prestazioni" come base imponibile di tali operazioni. Per le cessioni gratuite la base imponibile è costituita dal prezzo di acquisto, o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni (o di beni simili), determinato nel momento in cui si effettuano tali operazioni mentre per le prestazioni di servizi la base imponibile è costituita dalle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione di tali servizi.

4.8.L' art.24 , commi 4, lett. f, e 5, della legge n.88/2009 ha sostituito altresì, rispettivamente, sia l' art.54 , comma 3, del D.P.R. 633/1972 (ai fini IVA), sia l' art.39 , comma 1, lett. d, del D.P.R. 600/1973 (ai fini delle imposte sul reddito) eliminando la presunzione legale (relativa) introdotta dall' art. 35 del D.L. 223/2006 (solo per atti formati a decorrere dal 4 luglio 2006 come stabilito dall' art. 1 , comma 265, della legge n. 244 del 2007) secondo cui, in caso di cessioni aventi ad oggetto beni immobili, l'importo dei ricavi ai fini delle imposte dirette, o l'ammontare delle operazioni imponibili ai fini IVA, si presumono corrispondenti al valore normale del bene immobile ceduto. Si è intervenuto pertanto anche sul potere di accertamento da parte degli uffici finanziari, i quali potranno utilizzare il criterio del valore normale ai soli fini dell'accertamento presuntivo e non più ai fini dell'accertamento automatico.

4.9 .La legge Comunitaria n. 88/2009 ha previsto diversi momenti di entrata in vigore delle proprie disposizioni.

L'art. 24, comma 9, della legge Comunitaria stabilisce, infatti, che alcune di queste (tra cui, appunto, la modifica all' art. 54 , D.P.R. 633/72) entrano in vigore "a decorrere dal giorno successivo a quello di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della presente legge" (15.9.2009); mentre per la modifica all' art. 39 , primo comma, D.P.R. 600/73 , in mancanza di una specifica disposizione, si deve ritenere fissata l'entrata in vigore decorsi 15 giorni dalla pubblicazione della legge nella Gazzetta Ufficiale (27.9.2009).

L'art. 24, comma 8, della legge Comunitaria prevede poi che "le disposizioni di cui al comma 4, lettere b) e c)....si applicano alle operazioni effettuate dal sessantesimo giorno successivo a quello di entrata in vigore della presente legge".

4.10.Ciò precisato si pone il problema della applicazione retroattiva delle disposizioni come novellate dalla legge comunitaria 2008, anche in considerazione del carattere procedimentale o meno delle stesse.

4.11.In particolare, questa Corte, con orientamento consolidato, ha precisato che in tema di accertamento induttivo, gli artt. 39 , comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600 del 1973 , e 54, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972 , come modificati dall' art. 24 della L. n. 88 del 2009 , hanno effetto retroattivo, in considerazione della finalità della citata L. n. 88 di adeguare l'ordinamento interno a quello comunitario, sicché, venuta meno ex tunc la presunzione legale relativa di corrispondenza del corrispettivo effettivo al valore normale del bene, introdotta nei menzionati artt. 39 e 54 dall' art. 35 del D.L. n. 223 del 2006 (conv., con modif., dalla I. n. 248 del 2006), la prova dell'esistenza di attività non dichiarate può essere desunta anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti (ex plurimis: Cass. sez. 5, 18/11/2016, n. 23485 ; Cass. sez. 5, 15/03/2017, n. 6736 ; Sez. 6, n. 21/03/2018, n. 7025; Cass. sez. 5, n. 7690 del 2020 ; n. 7689/2020 ; Cass. sez.5, n. 17558/2021); in particolare, l'accertamento di un maggior reddito derivante dalla cessione di beni immobili non può essere fondato soltanto sulla sussistenza di uno scostamento tra il corrispettivo dichiarato nell'atto di compravendita ed il valore normale del bene quale risulta dalle quotazioni ma richiede la sussistenza di ulteriori elementi indiziari gravi, precisi e concordanti (Cass. n. 23379 del 2019 ; n. 9474 del 2017 ; Cass. n. 26487 del 2016 ; n. 24054 del 2014 ; Cass. n. 11439 del 2018 ; n. 2155 del 25/1/2019 ; Cass. sez. 5, n. 25523/2020). Pertanto, ad avviso di questa Corte, l'eliminazione ad opera della legge comunitaria 2008 del metodo estimativo del maggior reddito derivante dalla cessione di immobili- costituito dalla presunzione legale relativa fondata sul valore normale - ha efficacia retroattiva.

4.12. Diversamente, l' art. 14 del D.P.R. n. 633/72 come novellato dall' art. 24 , comma 4, lett. c) della legge Comunitaria 2008 (il che vale anche per l'art. 13 del medesimo decreto) non ha una portata retroattiva, trattandosi di disposizione che non riveste carattere procedimentale, per cui trova applicazione, nella vicenda in esame, in base al momento in cui è stata posta in essere la fattispecie sostanziale, il testo vigente *ratione temporis*, anteriormente alle modifiche apportate dalla legge 7 luglio 2009, n. 88 , art. 24 , comma 4, lett. c).

4.13.Questa Corte - con riguardo a fattispecie verificatesi prima dell'entrata in vigore della novella ex lege n. 88/2009 - ha già avuto modo di chiarire che, alla luce del disposto dell'art. 14 cit., ante modifica ex lege n. 88 del 2009 : "è dunque possibile fare legittimo riferimento anche alle tariffe di chi ha fornito i beni e non solo ai listini: dunque il valore normale avrebbe potuto benissimo corrispondere al prezzo di acquisto da parte della cedente" (Cass., n. 2019 n. 877; Sez. 6-5, 27 aprile 2017, n. 13425, in motivazione; da ultimo, Cass. sez. 6-5, n. 25425 del 2022 , Cass. sez. 5, n. 20656 del 2023).

5.Nella sentenza impugnata, la CTR non fatto corretta applicazione dei principi sopra richiamati ritenendo, da un lato, la nullità della cartella per mancata notifica alla contribuente-cessionaria dell'avviso presupposto allorquando non fosse necessaria nei suoi confronti alcuna attività

accertativa, ferma la possibilità, per la stessa, di impugnare la cartella di pagamento emessa nei suoi confronti, e, dall'altro, la insussistenza dei presupposti di cui all'art. 60bis cit. per la configurabilità della responsabilità solidale in capo alla cessionaria-contribuente, attesa la ritenuta prova della non inferiorità dei prezzi di acquisto delle auto rispetto a quelli di mercato in base ai listini dei prezzi riportati sulla rivista "Eurotax Blu" prescindendo così, del tutto, per determinare in concreto il valore normale, dalle fonti individuate ex lege (listini o tariffe dell'impresa che aveva fornito i beni e, in mancanza, mercuriali e listini della camera di commercio più vicina). Del tutto irrilevante, sotto il profilo della contestata divaricazione tra prezzi di acquisto e valore normale delle autovetture- quale elemento costitutivo della solidarietà nel recupero dell'imposta- è poi il richiamo operato dal giudice di appello alla mancata prova che "la Nord Auto Srl (avesse) in qualche modo partecipato ai presunti intenti fraudolenti della Exportmaxx Srl" e alla emersa "estraneità in sede penale" del legale rappresentante della Nord Auto da quelli che potevano essere i presunti intenti fraudolenti della società cedente".

6. Con il terzo motivo si denuncia in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 e n. 4 c.p.c., la violazione dell' art. 112 c.p.c. per avere la CTR, in ogni caso, omesso di quantificare - incorrendo così in una omessa pronuncia- la residua pretesa dell'Ufficio in ragione della parziale fondatezza della stessa stante la sussistenza quantomeno di alcuni dei requisiti imposti dall'art. 60bis cit.

7. Con il quarto motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione degli artt. 36 , comma 1, n. 4 del D.Lgs. n. 546/92 e 654 c.p.p. per avere la CTR- incorrendo in una motivazione apparente- fatto richiamo apoditticamente alla sentenza penale di assoluzione del legale rappresentante di Nord Auto senza effettuare una valutazione specifica delle ragioni di fatto e di diritto della detta pronuncia.

8. L'accoglimento del secondo motivo di ricorso comporta l'assorbimento del terzo e del quarto.

9. Con il primo motivo del ricorso incidentale condizionato, la società denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione dell' art. 156 c.p.c. per avere la CTR stabilito, nella parte motivazionale della sentenza, l'assorbimento dei motivi di appello incidentale condizionato proposto da Nord Auto e, nel dispositivo, il rigetto del detto appello incidentale, con conseguente nullità del provvedimento, ai sensi dell' art. 156 c.p.c. stante l'evidente contrasto tra motivazione e dispositivo tale da rendere impossibile la ricostruzione del comando giudiziale.

9.1. Il motivo è infondato.

9.2. Orbene, questa Suprema Corte già con la remota sentenza n. 1205 del 1984 (che peraltro richiama precedenti ancora più lontani, quali Cass. 4188/79; 16/78 e 2784/68) ha sancito il principio secondo cui "Al contrasto tra formulazione letterale del dispositivo (di rigetto della domanda) e pronunzia adottata in motivazione (di accoglimento) integra, non un vizio incidente sul contenuto concettuale e sostanziale della decisione, bensì un errore materiale, come tale emendabile con la procedura ex art. 28/ cod. proc. civ. (applicabile anche al procedimento dinanzi alle commissioni tributarie), e non denunciabile (in relazione all' art. 360 cod. proc. civ., n. 5) con ricorso per Cassazione". In senso analogo si è successivamente espressa la

giurisprudenza di questa Corte, che ha precisato che "il contrasto tra motivazione e dispositivo che dà luogo alla nullità della sentenza si deve ritenere configurabile solo se ed in quanto esso incida sulla idoneità del provvedimento, considerato complessivamente nella totalità delle sue componenti testuali, a rendere conoscibile il contenuto della statuizione giudiziale. Una tale ipotesi non è ravvisabile nel caso in cui il detto contrasto sia chiaramente riconducibile a semplice errore materiale, il quale trova rimedio nel procedimento di correzione al di fuori del sistema delle impugnazioni -distinguendosi, quindi, sia dall'error in indicando deducibile ex art. 360 c.p.c., sia dall'errore di fatto revocatorio ex art. 395 c.p.c., n. 4 - ed è quello che si risolve in una fortuita divergenza tra il giudizio e la sua espressione letterale, cagionata da mera svista o disattenzione nella redazione della sentenza, e che, come tale, può essere percepito e rilevato ictu oculi, senza bisogno di alcuna indagine ricostruttiva del pensiero del giudice, il cui contenuto resta individuabile ed individuato senza incertezza" (Cass. 17392/04 e 10129/99). I principi sopra enunciati hanno trovato esplicita condivisione in numerose successive pronunce tra cui Cass. n. 16488 del 2006 , n. 22433 del 2017 , n. 5939 del 2018 , Cass. sez. 6-5, n. 37079 del 19/12/2022.

9.3. Nella specie, il contrasto tra motivazione della sentenza- in cui il giudice di appello stante il rigetto dell'appello principale, ha dichiarato assorbiti i motivi dell'appello incidentale condizionato- e il dispositivo - in cui ha rigettato l'appello incidentale condizionato - è chiaramente riconducibile a semplice errore materiale, non incidendo sull'idoneità del provvedimento, considerato complessivamente nella totalità delle sue componenti testuali, a rendere conoscibile il contenuto della statuizione giudiziale atteso che, dalla semplice lettura della motivazione si evince la ritenuta infondatezza dell'appello principale dell'Ufficio stante la mancata notifica alla contribuente del previo avviso presupposto e la rilevata insussistenza dei presupposti per l'applicazione dell'art. 60bis cit. con conseguente assorbimento dell'appello incidentale condizionato con il quale erano stati riproposti i motivi del ricorso originario (concernenti l'incompetenza territoriale e il difetto di motivazione della cartella) disattesi dalla CTP; il che rende la statuizione di rigetto dell'appello incidentale condizionato espressa in dispositivo, dunque, frutto univoco di errore materiale emendabile con la procedura surricordata.

10. Con il secondo motivo del ricorso incidentale condizionato (nell'ipotesi di accoglimento del secondo motivo del ricorso principale) si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione dell' art. 57 del D.Lgs. n. 546/92 per non avere la CTR considerato l'eccezione - sollevata dalla società contribuente nel controricorso in appello- di inammissibilità per violazione dell'art. 57 cit. della doglianza mossa dall'Agenzia, per la prima volta in sede di gravame, circa l'inattendibilità dei listini "Eurotax blu" in ordine al valore di mercato delle autovetture usate.

10.1. Il motivo si profila inammissibile per carenza di interesse.

10.2. Invero, il ricorso incidentale (condizionato) presuppone la soccombenza la quale non sussiste, con conseguente inammissibilità del ricorso per carenza di interesse, ove lo stesso verta su una parte della motivazione che non abbia dato luogo ad una pronuncia su questione, pregiudiziale di rito o preliminare di merito, sfavorevole alla parte totalmente vittoriosa (Cass. n.

14946 del 2019 ; Cass. n. 18648 del 2018); nella specie, sul motivo di appello principale dell'Agenzia concernente la asserita insussistenza dei presupposti per l'applicazione dell'art. 60bis cit., la società è risultata pienamente vittoriosa con evidente assorbimento dell'eccezione sollevata da quest'ultima, nell'atto di controdeduzioni in appello, di inammissibilità, per violazione dell'art. 57 cit., della doglianza dell'Ufficio circa l'inattendibilità dei listini "Eurotax Blu", il che rende tale eccezione riproponibile nel giudizio di rinvio in caso di accoglimento del ricorso principale (Cass., n. 22501/2006 ; n. 16016 del 7.7.2010).

11.In conclusione, vanno accolti i motivi primo e secondo del ricorso principale, assorbiti i restanti, rigettato il ricorso incidentale condizionato con cassazione della sentenza impugnata- in relazione al ricorso principale- e rinvio anche per

la determinazione delle spese del giudizio di legittimità alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione.

P.Q.M. La Corte accoglie i motivi primo e secondo del ricorso principale, assorbiti i restanti, rigetta il ricorso incidentale condizionato, cassa la sentenza impugnata, in relazione al ricorso principale, e rinvia, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza