CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 23 – 03 – 2012 N° 4685

Repressione delle violazioni delle leggi finanziarie – sanzioni civili e amministrative – obiettiva incertezza normativa – nozione – accertamento – fattispecie in materia di individuazione delle disposizioni normative applicabili "ratione temporis" ai fini dell'IVA dovuta per la vendita di terreno edificabile

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 3531/2010 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente –

Contro

A.R.M.E. SOCIETÀ, C.M.C., C.M.CR., C.P.;

- intimati –

Nonché da:

A.R.M.E. SOCIETÀ in persona del legale rappresentante pro tempore, C.M.C., C.M.CR., C.P. in proprio e quale legale rappresentante della suddetta Società, elettivamente domiciliati in ROMA VIALE XXX, presso lo studio dell'avvocato XXX, che li rappresenta e difende unitamente all'avvocato XXX, giusta delega a margine;

- controricorrenti e ricorrenti incidentali –

Contro

AGENZIA DELLE ENTRATE;

- intimato –

avverso la sentenza n. 53/2 009 della COMM.TRIB.REG. di XXX, depositata il 21/09/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 14/03/2012 dal Consigliere Dott. DOMENICO CHINDEMI; udito per il resistente l'Avvocato XXX, delega Avvocato XXX, che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. APICE Umberto, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso principale, rigetto dell'incidentale.

FATTO

Con sentenza n. 53/19/2009 depositata il 21/9/2009, la Commissione Tributaria Regionale dell'XXX rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza di primo grado che, sul ricorso della società A.R.M.E., C.M.C., C.M.CR. e C.P., aveva confermato la legittimità del recupero dell'Iva, per l'anno 1997, relativa alla vendita di un terreno ritenuto di natura edificabile, rilevando come la società contribuente non avesse svolto, nell'anno in questione, alcuna attività agricola, dichiarando non dovute le sanzioni, stante l'incertezza in relazione alla applicazione della normativa di riferimento.

L'Agenzia delle Entrate impugna la sentenza della Commissione Tributaria Regionale deducendo la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 34, commi 3 e 4, all'epoca vigente, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, nonché del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, censurando il capo della sentenza che aveva dichiarato non dovute le sanzioni in mancanza di una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria. I contribuenti presentavano controricorso proponendo ricorso incidentale affidato a due motivi:

a) omessa pronuncia sul fatto decisivo relativo alla nullità e illegittimità dell'avviso di accertamento in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4. con riferimento all'art. 112 c.p.c., essendo stato, in precedenza, annullato, in via di autotutela, dall'Agenzia delle

entrate un precedente atto di accertamento ai fini dell'ILOR e dell'Irpef sulla base dei medesimi fatti, non potendo essere integrato da un secondo atto impositivo;

b) violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 34, comma 4, nel testo vigente ratione temporis, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, avendo applicato la Commissione regionale la previsione normativa di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 34, comma 6, decorrente dal 1/1/1998.

Il ricorso è stato discusso alla pubblica udienza del 14 marzo 2012, in cui il PG ha concluso come in epigrafe.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1) In ordine logico va esaminato, preliminarmente, il ricorso incidentale, stante la ritualità di quello principale. Il primo motivo è infondato per violazione del principio della autosufficienza del ricorso.

Anche se la Commissione regionale non si è pronunciata sul motivo di ricorso relativo alla inammissibilità dell'avviso di accertamento a seguito dell'annullamento in autotutela, di un precedente avviso di accertamento ai fini Ilor e Irpef, asseritamente articolato sulla medesima "fonte d'innesco", non ha tuttavia specificato o riprodotto nel ricorso il contenuto di tale asserito precedente accertamento, omettendo di fornire gli elementi di conoscenza necessari per verificare, da parte di questa Corte, l'assunto dei ricorrenti. È, infatti, necessario, in ossequio al principio di autosufficienza del ricorso, che la Corte deve essere, dunque, in grado di acquisire dalla mera lettura del ricorso - e senza dover accedere ad atti del giudizio di merito, ivi inclusa la sentenza impugnata - una sufficiente conoscenza del fatto sostanziale che, se fondato su atti o documenti prodotti nel processo, impone alla parte ricorrente di trascriverne integralmente il contenuto in modo di consentire alla Corte di valutare immediatamente la ammissibilità e fondatezza del motivo dedotto (cfr. Corte Cass. SU 24.9.2010 n. 20159; id. 6° sez. ord. 30.7.2010 n. 17915; id. 3° sez. 4.9.2008 n. 22303; id. 3° sez. 31.5.2006 n. 12984; id. 1° sez. 24.3.2006 n. 6679; id. Corte Cass. 3° sez. 25.2.2005 n. 4063; id. sez. lav. 21.10.2003 n. 15751; id. sez. lav. 12.6.2002 n. 8388).

2) Medesime argomentazioni valgono con riferimento alla secondo motivo del ricorso incidentale, non avendo i ricorrenti allegato al ricorso o, comunque, riprodotto il contenuto dell'avviso di accertamento.

Peraltro la Commissione regionale ha fondato il recupero dell'Iva sulla mancanza di prova dell'espletamento di alcuna attività agricola, risultando, quindi irrilevante la questione relativa all'applicazione, nell'anno di riferimento (1997), del testo in vigore dal 11/5/1997 alla 31/12/1997 che comunque, prevede la realizzazione di un volume di affari non superiore a 20 milioni di lire, costituito per almeno due terzi da cessione di prodotti di cui al comma 1, circostanza, quest'ultima, di cui peraltro non è stata fornita prova alcuna da parte del contribuente su cui incombeva il relativo onere

3) Va disatteso anche l'unico motivo del ricorso principale. La norma che prevede l'errore sulla "portata ed ambito applicativo" della norma tributaria quale causa di non punibilità, è riprodotta anche nel D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, comma 2, (recante "Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni delle norme tributarie a norma della L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3 comma 133") e nella L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3.

Questa Corte (cfr. Corte Cass. 28.11.2007 n. 24670; id. 21 marzo 2008, n. 7765; id. 11.9.2009 n. 19638) è ripetutamele intervenuta a definire l'ambito di applicazione delle norme richiamate enunciando i seguenti principi di diritto:

- per "incertezza normativa oggettiva tributaria" deve intendersi 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 sé 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;

- l'incertezza normativa oggettiva costituisce una situazione diversa rispetto alla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto come emerge dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, che distingue in modo netto le due figure dell'incertezza normativa oggettiva e dell'ignoranza (pur ricollegandovi i medesimi effetti) e perciò l'accertamento di essa è esclusivamente demandata al giudice e non può essere operato dalla amministrazione;

- l'incertezza normativa oggettiva 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. L'essenza del fenomeno "incertezza normativa oggettiva" si può rilevare attraverso una serie di fatti indice, che spetta al giudice accertare e valutare nel loro valore indicativo, e che sono stati individuati a titolo di esempio e, quindi, non esaustivamente:

1) nella difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge;

2) nella difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica;

3) nella difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata;

4) nella mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà;

5) nella mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti;

6) nella mancanza di precedenti giurisprudenziali;

7) nella formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecita-zione, da parte dei Giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte costituzionale;

8) nel contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale;

9) nel contrasto tra opinioni dottrinali;

10) nell'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente.

Tali fatti indice devono essere accertati ed esaminati ed inseriti in procedimenti interpretativi della formazione che siano metodicamente corretti e che portino inevitabilmente a risultati tra loro contrastanti ed incompatibili. Nella fattispecie in esame sussiste, come affermato dalla Commissione tributaria, una difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative applicabili, ratione temporis, che giustifica la non applicazione delle sanzioni.

Vanno conseguentemente respinti il ricorso principale è incidentale. La reciproca soccombenza induce alla compensazione delle spese del grado di giudizio.

P.Q.M.

Respinge i ricorsi principale e incidentale.

Dichiara compensate le spese del grado di giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Quinta Civile, il 14 marzo 2012.

Depositato in Cancelleria il 23 marzo 2012