



25329 14

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

*TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 19374/2009

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 25328

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

- Dott. CARLO PICCININNI - Presidente - Ud. 15/10/2014
- Dott. STEFANO BIELLI - Consigliere - PU
- Dott. ANTONIO VALITUTTI - Consigliere -
- Dott. STEFANO OLIVIERI - Consigliere -
- Dott. MARCO MARULLI - Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 19374-2009 proposto da:

LAMBDA SRL in persona dell'Amministratore Unico e legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA VIALE PARIOLI 43, presso lo studio dell'avvocato FRANCESCO D'AYALA VALVA, che la rappresenta e difende unitamente all'avvocato ANTONIO LOVISOLO giusta delega in calce;

2014

3151

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE;

- *intimata* -

Nonché da:

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

- controricorrente con ricorso incidentale -

contro

LAMBDA SRL;

- intimata -

avverso la sentenza n. 3/2009 della COMM.TRIB.REG. di TORINO, depositata l'11/02/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 15/10/2014 dal Consigliere Dott. MARCO MARULLI;

udito per il controricorrente l'Avvocato ZERMAN che ha chiesto il rigetto del ricorso principale;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. FEDERICO SORRENTINO che ha concluso per il rigetto del ricorso principale, e ~~con~~ l'accoglimento del ricorso incidentale.



SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. La Lambda s.r.l. ricorre per cassazione avverso la sentenza 3/28/2009 con la quale la CTR Piemonte, in parziale accoglimento dell'appello dell'ufficio ed in riforma della sentenza di primo grado, ha dichiarato la legittimità dell'iscrizione a ruolo e della conseguente cartella, a mezzo della quale l'ufficio, all'esito dei controlli automatizzati sul Mod. Unico presentato dalla società per l'anno 2001, ha disconosciuto il credito IVA portato in compensazione in quanto la dichiarazione per l'anno precedente era stata omessa, ritenendo tuttavia che nella specie non fossero dovute le sanzioni.

La CTR ha motivato l'accoglimento parziale del gravame, osservando, quanto al preteso difetto di motivazione della cartella, che l'onere in parola era stato nella specie assolto "indicando specificatamente i contenuti della pretesa azionata ...", trattandosi del resto "di controllo formale su dati forniti dallo stesso contribuente" e dovendo pure valorizzarsi "la comunicazione" inviata alla società con cui l'ufficio rendeva nota la contestazione e la motivazione. Quanto all'eccepita illegittimità del procedimento, i giudici di appello hanno ribadito che "il disconoscimento del credito in sede di controllo automatizzato deriva dalla normativa di riferimento ... " e che nella specie, "l'appellata non aveva titolo per compilare [...] lo specifico rigo del quadro VL destinato al riporto del credito dell'anno precedente", in quanto la dichiarazione relativa a tale anno non era stata presentata. Quanto alle sanzioni, ritenute non dovute, la CTR ha considerato decisive "l'obiettiva incertezza della controversia ex art. 6, comma 2, D.lg. 472/1997" e "l'esistenza, che non pare in discussione, del credito di imposta".

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long vertical stroke, positioned below the page number.



Il mezzo è affidato a sei motivi di impugnazione.

Resiste con controricorso e con ricorso incidentale affidato a tre motivi la parte pubblica.

La parte privata ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c.

MOTIVI DELLA DECISIONE

2.1. Con il primo motivo del ricorso principale, la Lambda deduce per gli effetti dell'art. 360, comma primo, n. 4, c.p.c. la nullità della sentenza qui impugnata per vizio di omessa pronuncia, poiché il giudice d'appello, ancorché la ricorrente avesse sin dal primo grado contestato la legittimità del ricorso alla procedura del controllo automatizzato per effettuare il disconoscimento operato, "non ha maturato né espresso alcun convincimento al riguardo, incorrendo pertanto nel vizio di omessa pronuncia con evidente violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato (art. 112)".

2.2. Il motivo è infondato.

Premesso che, come ancora si è ricordato di recente da questa stessa Sezione "il vizio di omessa pronuncia su una domanda o eccezione di merito, che integra una violazione del principio di corrispondenza tra chiesto pronunciato ex art. 112 cod. proc. civ., ricorre quando vi sia omissione di qualsiasi decisione su di un capo di domanda, intendendosi per capo di domanda ogni richiesta delle parti diretta ad ottenere l'attuazione in concreto di una volontà di legge che garantisca un bene all'attore o al convenuto e, in genere, ogni istanza che abbia un contenuto concreto formulato in conclusione specifica, sulla quale deve essere emessa pronuncia di accoglimento o di rigetto", va detto che nella specie il

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Marulli', written over the page number '2'.



denunciato vizio non raccoglie il favore delle carte. La CTR, al contrario di quanto assunto con il motivo, non ha affatto ignorato la domanda ricorrente di pronunciarsi sulla legittimità del recupero a tassazione operato nella specie nelle forme del controllo c.d. formale o automatizzato, ma, sia pure se in modo che non assume una caratterizzazione diretta e pienamente manifesta, l'ha invece esaminata e ha ritenuto di disattenderla, affermando dapprima "che il disconoscimento del credito in sede di controllo automatizzato deriva dalla normativa di riferimento ..." e, dipoi, che "la procedura seguita dall'ufficio pare conforme alla normativa e ne deriva l'accoglimento del gravame". L'una e l'altra affermazione incarnano invero il richiesto pronunciamento sulla domanda, potendo ravvisarsi, nella prima, l'implicita determinazione che la censura della ricorrente, che appunto si doleva della contrarietà della procedura adottata dall'ufficio era invece consentita dalla legge, che permette di rilevare gli errori cartolari emergenti dalla dichiarazione utilizzando il modulo procedimentale più ampiamente disciplinato dall'art. 54-bis D.P.R. 633/72; nella seconda, l'espressa condivisione, in chiave che non può non risultare che di puntuale considerazione della doglianza ricorrente, della legittimità dell'operato seguito nel caso specifico dell'ufficio, che si è valso del detto modello procedimentale per pervenire al recupero del credito indebitamente compensato.

3.1. Violazione e falsa applicazione di norme di legge *ex art.* 360, primo comma, n. 3 c.p.c. in relazione agli artt. 3 l. 241/90 e 7 l. 212/00 si denunciano con il secondo motivo del ricorso principale, atteso che, sebbene anche gli atti impositivi siano soggetti all'obbligo della motivazione e, tra essi, anche la cartella di pagamento, la sentenza ha ritenuto che, in difformità delle richiamate norme, l'obbligo in parola

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long vertical stroke extending upwards.



potesse ritenersi nella specie assolto “laddove la cartella contenga la sola indicazione del tributo, del periodo d’imposta, dell’imponibile e dell’aliquota applicata”.

3.2. Il motivo, che non è affetto da alcuna preliminare ragione di inammissibilità, né con riferimento alla sua prospettazione che, quantunque faccia ricorso alla tecnica della riproduzione fotografica assolve compiutamente il precetto della sommarietà, né con riferimento alla pretesa novità della questione che suo tramite si pone al vaglio della Corte, atteso che la questione era già stata sollevata in primo grado (cfr. p. 5 del ricorso), né infine con riferimento alla formulazione del quesito di diritto, vero che quello che qui l’accompagna si mostra rispettoso dei parametri interpretativi messi in chiaro dalla giurisprudenza di questa Corte sull’art. 366-*bis* c.p.c., è tuttavia privo di giuridico fondamento.

Sul filo dell’insegnamento enunciato dalle SS.UU. secondo cui “la cartella esattoriale che non segua uno specifico atto impositivo già notificato al contribuente, ma costituisca il primo ed unico atto con il quale l’ente impositore esercita la pretesa tributaria, deve essere motivata alla stregua di un atto propriamente impositivo, e contenere, quindi, gli elementi indispensabili per consentire al contribuente di effettuare il necessario controllo sulla correttezza dell’imposizione“ (11722/10), la giurisprudenza della Corte, rilevando che anche per effetto del più generale principio di cui all’art. 7, comma 1, l. 212/00 (“Gli atti dell’amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall’ articolo 3 della legge 7 agosto 1990 n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell’amministrazione”) “la motivazione costituisce elemento imprescindibile di tutti gli atti tributari” (16983/11), in quanto

A handwritten signature in black ink, appearing to be the name 'Marulli', written in a cursive style.



essa assolve, come pure si è precisato, alla “ineludibile esigenza (dettata dal principio di legalità che informa lo Stato di diritto e dalla garanzia costituzionale del diritto di difesa) di portare a conoscenza del contribuente i fatti costitutivi sui quali si fonda la pretesa, al fine di consentire al destinatario dell'atto di verificare la correttezza o meno dell'accertamento ed eventualmente di sindacare l'illegittimo esercizio del potere avanti la giurisdizione tributaria” (11176/14), ha più volte ribadito, anche di recente, che la cartella di pagamento, in quanto atto impositivo, deve essere motivata in relazione ai presupposti di fatto e di diritto che hanno originato la pretesa (2023/14). Ciò nondimeno, si è però anche precisato che “la generale portata precettiva dell'obbligo di motivazione va differenziata a seconda del contenuto prescritto dalle norme per ciascun atto impositivo” (3948/11), di modo che, dovendo distinguersi, anche con riguardo alla cartella, tra l'atto di liquidazione dell'imposta e l'atto accertativo della pretesa fiscale, l'obbligo di motivazione, in funzione delle finalità conoscitive e di difesa del contribuente, risulta ineludibile allorché a mezzo della cartella si rettificano i risultati della dichiarazione ed essa divenga perciò estrinsecazione di una pretesa ulteriore, in tal caso configurandosi l'esercizio di una vera e propria potestà impositiva riconducibile all'ordinaria attività accertatrice e dovendo dunque la cartella essere debitamente motivata in adesione a quanto più specificamente prescritto dagli artt. 42, comma secondo, D.P.R. 600/73 e 56, comma 1, D.P.R. 633/72 (11176/14; 7111/11; 28056/09). Diversamente, va detto, l'obbligo di motivazione si atteggia laddove la cartella, nel quadro delle attività di controllo che hanno rilievo solo cartolare (artt. 36-*bis* D.P.R. 600/73 e 54-*bis* D.P.R. 633/72), si sovrapponga alla dichiarazione del contribuente e si proceda perciò alla liquidazione dell'imposta sulla base dei dati forniti dal

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Marulli', written over the printed name in the footer.



contribuente o rinvenibili negli archivi dell'anagrafe tributaria, in tal caso essendosi ripetutamente affermato che il contribuente si trova già nella condizione di conoscere i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa fiscale, con l'effetto che l'onere di motivazione può considerarsi assolto dall'Ufficio mediante mero richiamo alla dichiarazione medesima (8137/12; 10033/11; 26671/09).

La breve ricognizione del quadro di riferimento permette di avere sollecita ragione della doglianza ricorrente in ordine al difetto di motivazione della cartella oggetto di impugnazione, atteso che la sua emissione è avvenuta all'esito di un procedimento di controllo c.d. formale o automatizzato della dichiarazione a cui l'amministrazione ha potuto procedere attingendo i dati necessari direttamente dalla dichiarazione, ove trovava esposizione un credito IVA maturato nell'anno precedente e portato perciò in compensazione sul debito tributario dell'anno successivo, e dai dati presenti nei propri archivi, ove, come pacificamente ammesso dalla stessa contribuente, la dichiarazione dell'anno precedente nella quale il credito in questione avrebbe dovuto trovare emersione, era stata omessa, così risultando preclusa per il contribuente l'esercizio della facoltà di chiedere *ex art. 30 comma secondo, D.P.R. 633/72* il rimborso del corrispondente ammontare o di dedurlo, come è avvenuto nella specie, in detrazione sull'imposta dovuta. Sovrapponendosi in tal caso la cartella direttamente alla dichiarazione non sussiste, dunque, il lamentato *vulnus*, poiché gli elementi conoscitivi utilizzati dall'ufficio erano già noti al contribuente, avendovi egli stesso dato ~~spesso~~ ^{causa} non presentando la dichiarazione nell'anno precedente e portando il credito in compensazione nell'anno successivo.

4.1. Con il terzo ed il quarto motivo del ricorso principale, svolti ai sensi degli artt. 360, comma primo, n. 3 e 5 c.p.c., si addebitano all'impugnata



sentenza, rispettivamente, violazione e falsa applicazione di legge in relazione all'art. 8, comma 3, l. 289/02 per aver affermato l'irrelevanza, rispetto al tema di discussione della dichiarazione integrativa presentata dalla società a mente dell'art. 8 citato, quantunque l'argomento fosse nella specie "del tutto inconferente", e vizio di motivazione, essendosi richiamata la norma in questione, "senza alcuna individuazione delle ragioni" che ne hanno indotto l'applicazione al caso concreto.

4.2. Entrambi i motivi, che si esaminano insieme poiché avvinti tra loro, sono affetti da pregiudiziale inammissibilità per difetto nella formulazione rispettivamente del quesito di diritto e del momento di sintesi.

Per vero, previamente ricordato che la specie in discorso soggiace *ratione temporis* al dettato dell'art. 366-bis c.p.c. secondo cui "nei casi previsti dall'art. 360, primo comma, numeri 1), 2), 3) e 4), l'illustrazione di ciascun motivo si deve concludere, a pena di inammissibilità, con la formulazione di un quesito di diritto. Nel caso previsto dell'art. 360, primo comma, n. 5), l'illustrazione di ciascun motivo deve contenere, a pena di inammissibilità, la chiara indicazione del fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume omessa o contraddittoria, ovvero le ragioni per le quali la dedotta insufficienza della motivazione la rende inidonea a giustificare la decisione", la Corte ha reiteratamente chiarito, con riguardo alle censure di diritto, che il relativo quesito deve essere formulato "in termini tali da costituire una sintesi logico-giuridica unitaria della questione, onde consentire alla Corte di Cassazione l'enunciazione di una *regula iuris* suscettibile di ricevere applicazione anche in casi ulteriori rispetto a quello deciso dalla sentenza impugnata" (S.U. 26020/08), traendone il corollario che "i motivi riconducibili all'art. 360 cod. proc. civ.

A handwritten signature in black ink, appearing to be the name 'Marulli', written over the printed name in the footer.



nn. 3 e 4 vanno corredati, a pena di inammissibilità, da quesiti che devono compendiare: a) la riassuntiva esposizione degli elementi di fatto sottoposti al giudice di merito; b) la sintetica indicazione della regola di diritto applicata dal quel giudice; c) la diversa regola di diritto che, ad avviso del ricorrente, si sarebbe dovuta applicare al caso di specie” (19769/08; 8143/14; 4700/14); e, con riguardo al vizio motivazionale, che “anche nel caso previsto dall’art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l’illustrazione di ciascun motivo deve contenere, a pena di inammissibilità, la chiara indicazione, sintetica ed autonoma, del fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assuma omessa o contraddittoria, ovvero delle ragioni per le quali la dedotta insufficienza della motivazione la renda inidonea a giustificare la decisione, e la relativa censura deve contenere un momento di sintesi (omologo del quesito di diritto) che ne circoscriva puntualmente i limiti, in maniera da non ingenerare incertezze in sede di formulazione del ricorso e di valutazione della sua ammissibilità” (S.U. 20603/07; 2602/14; 2711/14) e che consenta l’immediata “rilevabilità del nesso eziologico tra la lacuna o incongruenza logica denunciata ed il fatto ritenuto determinante, ove correttamente valutato, ai fini della decisione favorevole al ricorrente”. (12480/14; 28545/13; 5858/13)

Orbene nella specie i quesiti che corredano ciascuno dei motivi in disamina, per mezzo dei quali si chiede di dire alla Corte che “è vero che la norma di cui all’art. 8, comma 3, legge 289 del 2002, laddove testualmente prevede che la dichiarazione integrativa non costituisce titolo per il rimborso di crediti di imposta non precedentemente dichiarati, si riferisce a fattispecie in cui da tale dichiarazione integrativa emergano crediti di imposta nuovi, mai utilizzati e comunque non emergenti dalle dichiarazioni originarie; e,



per l'effetto, che è vero che l'art. 8, comma 3, legge 289 del 2002 è estraneo ed ultroneo alla fattispecie di che trattasi, nella quale il credito IVA, pacificamente emergente dalle dichiarazioni periodiche per il 2000 (e quindi già fiscalmente dichiarato), era già stato utilizzato in compensazione orizzontale in epoca antecedente alla dichiarazione integrativa e, quindi, non esisteva più al momento della presentazione di tale dichiarazione integrativa; e che è comunque vero che alla previsione dell'art. 8, comma 3, legge 289 del 2002 rimane del tutto estranea la fattispecie in esame in cui il credito, in quanto emergente dalle denunce periodiche (e quindi già fiscalmente dichiarato), era già stato utilizzato in compensazione orizzontale (mai contestata dall'ufficio) in epoca antecedente alla dichiarazione integrativa e, quindi, non esisteva più al momento della presentazione di tale dichiarazione integrativa” (terzo motivo) ovvero si indicano quali fatti controversi e decisivi “la già intervenuta evidenziazione del credito di imposta in oggetto nelle denunce periodiche afferenti l'anno 2000 (e cioè nelle dichiarazioni periodiche originarie) e la sua utilizzazione in compensazione già nell'anno 2001, l'assenza di qualsivoglia contestazione da parte dell'ufficio di tale credito d'imposta, quanto alla sua esistenza ed entità e già intervenuta utilizzazione, l'esito negativo del controllo effettuato dall'ufficio sulla intervenuta compensazione, palesato dalla circostanza che le risultanze di tale controllo non si sono mai estrinsecate in un atto motivato avente natura sostanziale denominato 'atto di recupero di credito indebitamente compensato', la conseguente pacifica

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long vertical stroke, positioned over the page number.



preesistenza e legittima utilizzazione di tale credito di imposta negli anni 2001 e 2002 e cioè in epoca antecedente la presentazione della dichiarazione integrativa avvenuta il 13 maggio 2004: credito non più esistente al momento della presentazione della dichiarazione integrativa e la finalità ed effetto della dichiarazione integrativa che è stata presentata dalla società non già per evidenziare un credito di imposta non spettante in base alle dichiarazioni originarie da chiedere a rimborso, bensì al solo fine di evitare l'irrogazione delle sanzioni conseguenti alla omissione delle dichiarazioni annuali", mostrano di sottrarsi all'osservanza dei dettami impartiti dalla Corte ai fini di una loro formulazione rispettosa del precetto normativo. Ed invero, quanto al quesito di diritto manca ogni indicazione afferente al fatto concreto e alla regola giuridica di cui si auspica l'applicazione, sostanziandosi esso propriamente in un interrogativo circolare, inteso non già a consentire l'enunciazione di un principio di diritto di più generale applicazione, ma a richiedere alla Corte l'espressione di un parere giuridico e, quanto al momento di sintesi, non si puntualizza debitamente il fatto decisivo e controverso, fornendosi semplicemente un elenco di circostanze di cui non si chiarisce la pertinenza motivazionale, così come pure manca ogni indicazione intesa a rimarcare in rapporto al fatto rilevante per la decisione il nesso eziologico con l'omissione motivazionale che si imputa ai giudici di appello.

5.1. Il quinto ed il sesto motivo del ricorso principale fanno valere *ex art.* 360, comma primo, n. 3 e n. 5 c.p.c, rispettivamente violazione e falsa applicazione di legge in relazione agli artt. 1, comma 2, DPR 100/98, 2,

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Marulli', written over the printed name 'Cons. Est. Marulli'.



comma 1, lett. b) DPR 542/99, 55 DPR 633/72, 8, comma 3, DPR 322/98, 19 comma 1, DPR 633/72 e 17 D. lg. 241/97, in quanto, contrariamente al deliberato d'appello, il credito di imposta "legittimamente acquisito" e, segnatamente, quello discendente dalle dichiarazioni periodiche può essere portato in detrazione nel termine dell'art. 19 citato ed è utilizzabile in compensazione, nonché il vizio di motivazione, essendosi il giudice di appello limitato ad affermare, la legittimità dell'operato disconoscimento, malgrado le ripetute ragioni a favore della detraibilità e della compensabilità, senza darsi cura "di individuare le ragioni che lo hanno supportato in tale convincimento".

5.2. Il quinto motivo è infondato.

Sul presupposto, anche di recente ribadito, che "in materia di I.V.A., il titolo necessario per riconoscere il diritto del contribuente alla detrazione è rappresentato dalla presentazione della dichiarazione annuale delle operazioni imponibili" (1845/14), la Corte ha da tempo chiarito con riferimento alla disciplina della detrazione o del rimborso della eccedenza d'imposta prevista dall'art. 30, secondo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che "in caso di tardiva presentazione della dichiarazione da parte del contribuente (che equivale, "a tutti gli effetti", all'omessa presentazione ai sensi art. 37, ultimo comma, del d.P.R. n. 633 cit. nel testo modificato dall'art. 1 del d.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24), il credito di imposta eventualmente esposto nella suddetta dichiarazione, anche se formatosi anteriormente e derivante da precedenti dichiarazioni ritualmente presentate, non può essere riportato nella dichiarazione annuale IVA relativa all'anno successivo, ostando all'utilizzo di detto credito in



detrazione il principio di contiguità temporale dei periodi di imposta cui è subordinata la operatività della compensazione tra il credito ed il debito tributario” (1845/14; 16341/13; 11737/11). Né la cogenza del principio si presta a smentite in nome del fatto che nella specie il credito fosse incontestato e che la sua esistenza fosse provata dalla dichiarazione di intenti e dalle dichiarazioni periodiche poiché, come osservato da questa Corte (19761/13), nel sistema dell’IVA, la dichiarazione annuale, anche in considerazione del suo contenuto necessario risultante dall’art. 8, comma 2, D.P.R. 633/72 (“Nella dichiarazione sono indicati i dati e gli elementi necessari per l’individuazione del contribuente, per la determinazione dell’ammontare delle operazioni e dell’imposta e per l’effettuazione dei controlli, nonché gli altri elementi richiesti nel modello di dichiarazione, esclusi quelli che l’Agenzia delle entrate è in grado di acquisire direttamente”), acquista “un peculiare rilievo”, essendole attribuito dal legislatore “il ruolo fondamentale di riepilogo degli adempimenti già eseguiti dal singolo contribuente [...] e di liquidazione definitiva, in relazione alle operazioni attive e passive dell’intero periodo di imposta”. In guisa di ciò, non rileva che “il contribuente abbia regolarmente annotato nei registri IVA tutte le fatture per le operazioni attive e passive relative al periodo in contestazione, ed effettuato regolarmente le liquidazione periodiche trimestrali, provvedendo al versamento della relativa imposta”, poiché, stante l’ineludibilità dell’adempimento connesso alla presentazione della dichiarazione annuale “il contribuente che, pure avendo computato le

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long tail, positioned over the page number.



detrazioni per i mesi di competenza, nelle liquidazioni periodiche trimestrali, abbia - dipoi - ommesso di computarle nella dichiarazione annuale, perde il diritto a dette detrazioni”, ancorchè possa poi sempre chiederne il rimborso.

5.3. Il sesto motivo è inammissibile per difetto di un idoneo momento di sintesi.

Richiamato invero il quadro di diritto già ripercorso al punto 4.2., il momento di sintesi o, meglio, l'elenco di circostanze che il ricorrente enuncia quali fatti decisivi ai fini della decisione sotto l'indicazione, peraltro errata, dell'art. 366-*bis*, comma secondo, c.p.c. (“la circostanza che la fattispecie in esame si colloca sotto il profilo temporale nell'ambito applicativo del combinato disposto degli artt. 1, commi 1 e 2 del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100 (così come modificato dall'art. 2, comma 1, lett a e b del D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542), 55 D.P.R. 633 del 1972, 8, comma 3, D.P.R. 322 del 1998 e 19, primo comma, D.P.R. 633 del 1972 e la circostanza dell'effettuata utilizzazione in compensazione *ex art.* 17 D.lgs. n. 241 del 1997 del credito di imposta di cui trattasi e della sua riconosciuta legittimità da parte dell'ufficio”) che è posta in chiusa del motivo e che nelle sue intenzioni dovrebbe evidentemente realizzarne il dettato, non soddisfa minimamente la funzione di rendere immediatamente conoscibili per effetto della sola sua lettura le ragioni del vizio denunciato, in particolare mancando, come già si è notato in relazione al quarto motivo, ogni ragguaglio in ordine alla loro rilevanza causale nella determinazione dell'omissione motivazionale addebitata al pronunciamento del giudice di appello

6.1. Con il primo motivo del ricorso incidentale l'Agenzia delle Entrate si



duole *ex art.* 360, n. 4, c.p.c., in relazione all'art. 57, comma 2, D.lg. 546792, dell'*error in procedendo* in cui è incorsa l'impugnata sentenza per aver statuito che l'appello erariale fosse meritevole di accoglimento, “con esclusione tuttavia di un qualsiasi addebito per sanzioni in considerazione dell'obiettiva incertezza della controversia *ex art.* 6, comma 2, D.lg. 472/97”, in tal modo accogliendo, in violazione della norma di rito richiamata, che vieta la formulazione in appello di eccezioni non proposte in primo grado, un'eccezione nuova dell'appellante, atteso che costei in primo grado aveva eccepito che le sanzioni non fossero dovute non per incertezza normativa oggettiva, bensì per il mero rilievo formale della violazione come previsto dall'art. 10, comma 3, l. 212/00.

6.2. Il motivo è fondato e la sua fondatezza solleva dall'esame degli ulteriori motivi di ricorso svolti in via subordinata.

Invero l'art. 57 D.lg. 546/92, al secondo comma prevede che “non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio”. Eccezioni in questa guisa, secondo l'insegnamento della Corte, sono “le eccezioni in senso tecnico, ossia lo strumento processuale con cui il contribuente, in qualità di convenuto in senso sostanziale, fa valere un fatto giuridico avente efficacia modificativa o estintiva della pretesa fiscale” (21451/14; 20703/14; 8316/12) ed il relativo divieto “si riferisce esclusivamente alle eccezioni in senso stretto o proprio, rappresentate da quelle ragioni delle parti sulle quali il giudice non può esprimersi se ne manchi l'allegazione ad opera delle stesse, con la richiesta di pronunciarsi al riguardo” (6918/13). Integra all'evidenza un'eccezione siffatta l'allegazione operata dall'appellante solo in quella sede del fatto che le sanzioni non siano dovute per incertezza normativa oggettiva piuttosto che per il rilievo formale della violazione, essendo il fatto costitutivo dell'una,

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long tail, positioned over the page number.



ovvero la circostanza che la norma violata non si presti ad un'applicazione uniforme ontologicamente, diverso da quello che in relazione all'altra si identifica nel carattere veniale della mancanza consumata.

7. Il ricorso principale va dunque respinto, mentre va accolto il ricorso incidentale e la sentenza impugnata andrà perciò cassata nei limiti di accoglimento del ricorso incidentale.

Non essendo peraltro necessari altri accertamenti la causa può essere decisa nel merito ai sensi dell'art. 384, comma secondo, c.p.c. respingendo il ricorso introduttivo della parte.

8. Le spese seguono la soccombenza in questo giudizio, mentre possono essere compensate per i gradi di merito.

PQM

La Corte Suprema di Cassazione

Respinge il ricorso principale, accoglie l'incidentale, cassa, nei limiti del ricorso incidentale, la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, respinge nei medesimi limiti il ricorso introduttivo.

Condanna parte ricorrente principale al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che liquida nella somma ~~comprensiva~~ di euro 5000,00, *oltre spese processuali e delite* e compensa le spese di merito.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio della V sezione civile il 15.10.2014

Il Cons. est.
Dott. Marco Marulli *Marulli*

Il Presidente
Dott. Carlo Piccininni *Carlo Piccininni*

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 28 NOV 2014



Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA
RG 19374/2009 Lamba/Ag. Entrate

Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA

Cons. Est. Marulli 15