



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

-3676/10

SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Vincenzo	CARBONE	- Primo Presidente -
Dott. Antonino	ELEFANTE	- Pres. di sezione -
Dott. Antonio	MERONE	- Consigliere -
Dott. Umberto	GOLDONI	- Consigliere -
Dott. Salvatore	SALVAGO	- Consigliere -
Dott. Fabrizio	FORTE	- Consigliere -
Dott. Luigi	MACIOCE	- Consigliere -
Dott. Saverio	TOFFOLI	- Consigliere.-
Dott. Raffaele	BOTTA	- Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

Oggetto
Iva. Condono.
Art. 16 L. n. 289 del 2002.
Sospensione termini di
impugnazione. Corte Giustizia. sent.
17 luglio 2008 in causa C-132/06.
Conseguenze. Inapplicabilità.

R.G.N. 2100/05

4739/05

Cron. 3676

Rep.

Ud. 02/02/2010

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

Ministero dell'Economia e delle Finanze, in persona del Ministro pro tempore, e Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliati in Roma, via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che li rappresenta e difende per legge;

- ricorrenti -

contro

Cierre Carni di Reteuna Claudio, Roberto & C s.n.c., in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via Crescenzo 91, presso l'avv. Claudio Lucisano che, unitamente all'avv. Mario Garavoglia, la rappresenta e difende, giusta delega a margine del controricorso e ricorso incidentale;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

Avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte (Torino), Sez. n. 35, n. 29/35/02, del 22 marzo 2002, depositata il 14 maggio

2010

81



2002, non notificata;

Udita la relazione svolta nella Pubblica Udienza del 2 febbraio 2010 dal Consigliere Dott. Raffaele Botta;

Udito l'avv. Paolo Gentili per l'Avvocatura Generale dello Stato;

Udito il P.G., nella persona dell'Avvocato Generale Dott. Domenico Iannelli, che ha concluso per il rigetto del ricorso principale, assorbito il ricorso incidentale.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La controversia concerne l'impugnazione di due avvisi di rettifica parziale per gli anni 1995 e 1996 con cui l'Ufficio IVA recuperava a tassazione redditi ritenuti sottratti all'imposizione per omessa contabilizzazione di ricavi da parte della società contribuente.

La Commissione adita accoglieva l'eccezione preliminare della società contribuente, che lamentava l'omessa convocazione da parte dell'Ufficio, nonostante fosse stata proposta istanza di accertamento con adesione, mandando all'Ufficio delle Entrate di Torino di provvedere, ora per allora, sull'istanza di accertamento con adesione.

L'Amministrazione appellava in via principale dolendosi del fatto che il giudice di prime cure si era limitato a statuire sull'eccezione preliminare senza alcun esame dei rilievi mossi dalla contribuente al procedimento di constatazione e di accertamento, da considerarsi pienamente legittimo. La contribuente proponeva a sua volta appello incidentale eccependo in via preliminare l'inammissibilità dell'appello principale ed, in via subordinata, chiedendo la riforma della sentenza di primo grado, riproponeva tutte le censure già svolte in primo grado.

La Commissione tributaria regionale rigettava l'appello dell'Ufficio ed accoglieva nel merito quello incidentale della società contribuente.

Avverso tale decisione il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle entrate, utilizzando la sospensione dei termini prevista dall'art. 16 della l. n. 289 del 2002, proponevano ricorso per Cassazione, con unico motivo, con cui evidenziava violazione e falsa applicazione dell'art. 54, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973 nonché omessa, insufficiente, contraddittoria motivazione in ordine ad un punto decisivo della controversia.



L'intimata si costituiva presentando controricorso (con cui chiedeva in via preliminare dichiararsi inammissibile il ricorso ed in via subordinata respingerlo nel merito) e ricorso incidentale (con cui chiedeva cassare la sentenza ed annullare e/o dichiarare la nullità dell'intero procedimento di accertamento adottato dagli Uffici, all'uopo decidendo direttamente *ex art. 284* cod. proc. civ., o disponendo il rinvio ad altro giudice per la decisione).

Alla pubblica udienza del 15 ottobre, il Procuratore Generale avanzava richiesta, in via principale, di rimettere la causa al primo Presidente perché si pronunciasse le Sezioni unite in ordine all'attuale vigenza della norma di cui all'art. 16 della l. n. 289 del 2002, relativamente alla parte in cui prevede la sospensione dei termini per proporre impugnazione, dopo che la Corte Europea ha dichiarato l'illegittimità di due disposizioni della medesima legge n. 289 ed in via subordinata dichiararsi l'inammissibilità del ricorso dell'Agenzia, da considerarsi fuori termine in quanto presentato utilizzando la sospensione dei termini, prevista dalla norma da ultimo citata da considerarsi anch'essa in contrasto con la decisione della giustizia comunitaria. La Quinta Sezione Civile di questa Corte, con ordinanza n. 22517 del 2009, rimetteva la causa alle Sezioni Unite della stessa Corte, ragione per la quale la causa è chiamata all'udienza odierna.

MOTIVAZIONE

1. Va disposta preliminarmente la riunione del ricorso principale e del ricorso incidentale ai sensi dell'art. 335 c.p.c.
2. Altrettanto preliminarmente va rilevata l'inammissibilità del ricorso principale del Ministero dell'Economia e delle Finanze: nel caso di specie al giudizio di appello ha partecipato l'Ufficio periferico di Torino 3 dell'Agenzia delle Entrate (successore a titolo particolare del Ministero) e il contraddittorio è stato accettato dal contribuente senza sollevare alcuna eccezione sulla mancata partecipazione del dante causa, che così risulta, come costantemente ha rilevato la giurisprudenza di questa Corte (*ex plurimis*, v. Cass. n. 3557/2005), estromesso implicitamente dal giudizio, con la conseguenza che la legittimazione a proporre il controricorso (così come il ricorso per cassazione) spettava alla sola Agenzia. Sul punto va disposta la compensazione delle spese stante il consolidamento del principio affermato in epoca successiva alla proposizione del ricorso.



Può quindi essere esaminata la questione per la quale la causa è stata rimessa alle Sezioni Unite.

3. Il punto di partenza per la soluzione della questione sottoposta all'esame di queste Sezioni Unite non può che essere la richiamata sentenza della Corte di Giustizia. Si tratta di una sentenza pronunciata in una procedura di infrazione promossa dalla Commissione per incompatibilità degli artt. 8 («Integrazione degli imponibili per gli anni pregressi»), che consente ai contribuenti, per i quali non ricorrono le circostanze elencate nel comma 10 della medesima norma, di presentare una dichiarazione integrativa relativamente ai periodi di imposta per i quali i termini per la presentazione della dichiarazione siano scaduti entro il 31 ottobre 2002) e 9 («Definizione automatica per gli anni pregressi», c.d. “condono tombale”, che consente ai contribuenti, per i quali non ricorrono le circostanze elencate nel comma 14 della medesima norma, di definire i redditi con il versamento di alcune somme normativamente predeterminate) della legge n. 289 del 2009 con norme del Trattato e della c.d. sesta direttiva in materia di IVA.

La norma del Trattato che si assume violata è l'art. 10 che testualmente afferma: «Gli Stati membri adottano tutte le misure di carattere generale e particolare atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal presente trattato ovvero determinati dagli atti delle Istituzioni della Comunità. Essi facilitano quest'ultima nell'adempimento dei propri compiti. Essi si astengono da qualsiasi misura che rischi di compromettere la realizzazione degli scopi del presente Trattato». Le norme della direttiva in materia IVA, 17 maggio 1977 n. 77/388/CEE, con cui si individua il contrasto sono, invece, gli artt. 2 (secondo cui «sono soggette all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del Paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale, nonché le importazioni di beni») e 22 (in particolare, il punto 4, secondo cui «Ogni soggetto passivo deve presentare una dichiarazione entro un termine che dovrà essere stabilito dagli stati membri...», il punto 5, secondo cui «Ogni soggetto passivo deve pagare l'importo netto dell'IVA al momento della presentazione periodica. Gli Stati membri possono tuttavia stabilire un'altra scadenza per il pagamento di questo importo o per la riscossione di acconti provvisori», il punto 8, secondo cui «... gli stati membri hanno la facoltà di stabilire altri obblighi che essi



ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi»).

4. I Giudici Comunitari, pur riconoscendo che gli Stati membri godono di una certa libertà in relazione ai modi da utilizzare per garantire il rispetto degli obblighi a carichi dei soggetti passivi di imposta, affermano che tale libertà, tuttavia, «è limitata dall'obbligo di garantire una riscossione effettiva delle risorse proprie della Comunità e da quello di non creare differenze significative nel modo di trattare i contribuenti, e questo sia all'interno di uno degli Stati membri che nell'insieme di tutti loro» (par. 39).

In questa prospettiva, la Corte di Giustizia rileva «ai sensi dell'art. 8 della legge n. 289/2002, i contribuenti che non hanno osservato gli obblighi relativi agli esercizi d'imposta compresi tra il 1998 e il 2001 – ovvero, in determinati casi, un anno soltanto prima dell'adozione di questa legge – possono sottrarsi ad ogni accertamento e alle sanzioni applicabili fino a un limite equivalente al doppio dell'importo dell'IVA che risulta nella dichiarazione integrativa». La rinuncia all'accertamento da parte delle autorità italiane, nonostante possa essere «applicabile, in linea di principio, qualora il contribuente dichiari e corrisponda l'importo che avrebbe dovuto pagare inizialmente», tuttavia, se l'accertamento «può essere eseguito solo per gli importi superiori al doppio di quelli che il soggetto passivo ha comunicato nella dichiarazione integrativa dell'IVA», ne consegue una situazione «tale da indurre fortemente i contribuenti a dichiarare soltanto una parte del debito effettivamente dovuto», sottraendosi così «definitivamente agli obblighi ad essi incombenti di dichiarare e di pagare l'importo dell'IVA normalmente dovuto per i periodi d'imposta compresi fra il 1998 ed il 2001» (par. 40).

Quanto all'art. 9 della legge n. 289/2002, la Corte di Giustizia osserva che l'importo dell'IVA dovuto «si discosta maggiormente da quello che il contribuente avrebbe dovuto pagare», dato che «un soggetto passivo che non ha presentato la dichiarazione relativa agli esercizi di imposta compresi tra il 1998 ed il 2001 può sottrarsi ad ogni controllo e a qualunque sanzione amministrativa tributaria e penale, versando un importo corrispondente al 2% dell'IVA dovuta sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi da lui effettuate ed un importo pari al 2% dell'IVA detratta nel medesimo periodo. Questa percentuale è dell'1,5% per un'imposta esigibile o per un'imposta

RS



detratta che superi EUR 200.000 e dell'1% per un importo eccedente EUR 300.000. Qualora l'importo dovuto in applicazione dell'art. 9 superi un determinato livello, la parte eccedente tale importo è ridotta dell'80%. Gli importi che devono essere pagati non possono essere inferiori a EUR 500. Ne consegue che l'art. 9 della legge n. 289/2002 consente ai contribuenti che non hanno osservato gli obblighi in materia di IVA, relativi agli esercizi d'imposta compresi tra il 1998 ed il 2001, di sottrarsi definitivamente a questi ultimi e alle sanzioni dovute per il mancato rispetto degli stessi, versando una somma forfettaria invece di un importo proporzionale al fatturato realizzato. Orbene, queste somme forfettarie sono sproporzionate rispetto all'importo che il soggetto passivo avrebbe dovuto versare sulla base del volume d'affari risultante dalle operazioni da lui effettuate, ma non dichiarate» (par. 41-42).

Dette disposizioni pregiudicano, ad avviso dei giudici europei, «seriamente il corretto funzionamento del sistema comune dell'IVA ..., introducendo rilevanti differenze di trattamento tra i soggetti passivi sul territorio italiano», alterando «il principio di neutralità fiscale» e violando «l'obbligo di garantire una riscossione equivalente dell'imposta in tutti gli Stati membri» (par. 43-44). In particolare, le predette disposizioni, «introducendo una misura di condono appena dopo la scadenza dei termini entro cui i soggetti passivi avrebbero dovuto pagare l'IVA e richiedendo il pagamento di un importo assai modesto rispetto a quello effettivamente dovuto», consentono «ai soggetti passivi interessati di sottrarsi definitivamente agli obblighi ad essi incombenti in materia di IVA, anche se le autorità fiscali nazionali avrebbero potuto individuare almeno una parte di questi contribuenti durante i quattro anni precedenti alla data di prescrizione dell'imposta normalmente dovuta» (par. 52). Sicché «occorre ritenere fondato il ricorso proposto dalla Commissione e dichiarare che la Repubblica italiana, avendo previsto agli artt. 8 e 9 della legge n. 289/2002 una rinuncia generale e indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi d'imposta, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi degli artt. 2 e 22 della sesta direttiva nonché dell'art. 10 Trattato CE» (par. 53).

RS



5. Il problema da affrontare è se la predetta sentenza comporti l'obbligo per il giudice nazionale di disapplicare, considerandole illegittime, le disposizioni degli artt. 8 e 9 della l. n. 289 del 2002, e, in particolare se vi possano essere effetti, e nel caso quali, della decisione dei giudici europei anche in ordine alle disposizioni di cui all'art. 16 della medesima legge.

La sentenza della Corte di Giustizia investe specificamente due sole norme della legge n. 289 del 2002, che vengono censurate non *tout court*, ma per le particolari modalità in esse previste, tali da consentire ai contribuenti "infedeli", tanto nel caso del condono con dichiarazione integrativa (art. 8), quanto nel caso del c.d. "condono tombale" (art. 9), «di sottrarsi definitivamente agli obblighi ad essi incombenti in materia di IVA». La Corte di Giustizia, in buona sostanza, non ascrive alla fattispecie di infrazione considerata, la astratta possibilità che uno Stato membro, nell'esercizio della sua discrezionalità, possa adottare misure di definizione agevolata dell'imposta, ma circoscrive tale possibilità entro i limiti in cui la misura di agevolazione consenta una reale emersione dell'evasione, e non si risolva in una definitiva rinuncia all'accertamento e alla riscossione dell'imposta. La sentenza in questione, pertanto, investe esclusivamente le misure di definizione agevolata dell'imposta adottate dal legislatore ed essendo pronunciata nell'ambito di una procedura di infrazione che prelude all'applicazione possibile di una sanzione deve essere interpretata restrittivamente. La stessa Corte di Giustizia con sentenza del 10 settembre 2009 in causa C-457/07, ha avuto modo di precisare la necessità di una interpretazione restrittiva delle sentenze pronunciate in esito ad una procedura di infrazione, affermando che «nel procedimento di esecuzione di una sentenza che abbia previamente accertato l'inadempimento di obblighi comunitari da parte di uno Stato membro, la Commissione deve attenersi alla stretta corrispondenza tra il giudicato dell'originario procedimento di infrazione e l'oggetto del successivo procedimento di esecuzione».

Nel caso sottoposto all'esame di queste Sezioni Unite, tuttavia, non si pone un problema che concerne misure di definizione agevolata dell'imposta, in relazione alle quali potrebbe sorgere la questione della eventuale disapplicazione, da parte del giudice nazionale, delle norme interne che tali misure abbiano disposto e ritenute, dalla Corte di Giustizia, incompatibili con il diritto



comunitario. Qui si pone la questione se una norma, diversa da quelle di cui agli artt. 8 e 9 della legge n. 289 del 2002, investite dalla sentenza della Corte di Giustizia, e cioè l'art. 16 della medesima legge, possa avere, da quest'ultima sentenza, conseguenze in sede di interpretazione conforme da parte del giudice nazionale che portino anche alla sua eventuale disapplicazione.

6. La risposta non può che essere negativa, in quanto le norme considerate, gli artt. 8 e 9, da un lato, e l'art. 16, dall'altro, hanno tra esse, oggetti, *scopi e rationes legis* assolutamente diversi.

Le prime due concernono misure di definizione dell'imposta, la terza, invece, concerne misure di definizione delle liti pendenti, in funzione di una riduzione del contenzioso in atto.

L'art. 16, L. n. 289 del 2002, dispone che possano essere definite le liti che abbiano ad oggetto un atto di imposizione e siano in corso (non sia, cioè, per esse intervenuta sentenza passata in giudicato) ad una certa data, fissata dalla legge nel 29 settembre 2002, secondo parametri che non hanno alcun collegamento con la definizione dell'imposta (e in particolare con la tipologia delle varie imposte), ma rispondono a due criteri fondamentali: a) il valore della lite; b) l'esito parziale della lite medesima al momento della domanda di definizione.

Quanto al valore, esso si determina sulla base della domanda (e, cioè, secondo l'importo dell'atto impositivo del quale è stato chiesto l'annullamento per supposta illegittimità): la lettera c) del comma 3 della disposizione in esame dispone, infatti, che «per valore della lite, da assumere a base del calcolo per la definizione, (si intende) l'importo dell'imposta che ha formato oggetto di contestazione in primo grado, al netto degli interessi, delle indennità di mora e delle eventuali sanzioni collegate al tributo, anche se irrogate con separato provvedimento; in caso di liti relative alla irrogazione di sanzioni non collegate al tributo, delle stesse si tiene conto ai fini del valore della lite; il valore della lite è determinato con riferimento a ciascun atto introduttivo del giudizio, indipendentemente dal numero di soggetti interessati e dai tributi in esso indicati».

Quanto all'esito della lite, salvo le cause "bagatellari" (quelle, cioè, fino a 2.000 euro) per le quali è predeterminato un importo fisso da corrispondere



ai fini della definizione, per tutte quelle di valore superiore, la legge dispone una differente percentuale da corrispondere e precisamente: «1) il 10 per cento del valore della lite in caso di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria dello Stato nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare resa, sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, alla data di presentazione della domanda di definizione della lite; 2) il 50 per cento del valore della lite, in caso di soccombenza del contribuente nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare resa, sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, alla predetta data; 3) il 30 per cento del valore della lite nel caso in cui, alla medesima data, la lite penda ancora nel primo grado di giudizio e non sia stata già resa alcuna pronuncia giurisdizionale non cautelare sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio» (art. 16, comma 1).

7. Emerge con tutta evidenza che la disposizione in esame non prevede alcuna rinuncia all'accertamento dell'imposta, il cui potere è già stato esercitato (ed è contestato nella sua legittimità), bensì esclusivamente autorizza l'amministrazione finanziaria a "transigere" l'esito (sempre incerto) della lite a determinate condizioni, che rappresentano i limiti dell'offerta di "disponibilità" alla transazione. Si tratta di una misura meramente deflattiva del contenzioso in atto, che consente all'amministrazione di concludere in un modo comunque positivo (con un incasso) la propria contestata azione accertativa.

Sicché non c'è, e non ci può essere, alcuna ragione per disapplicare la norma in esame, in conseguenza della pronuncia della Corte di Giustizia in ordine al conflitto tra gli art. 8 e 9 della legge n. 289 del 2002 e la direttiva IVA: tali norme, infatti, operano quando non sussista un contenzioso in atto tra amministrazione e contribuente e sono funzionali alla definizione dell'imposta prima che la stessa sia accertata e pretesa dall'amministrazione medesima. Altrimenti non si potrebbe parlare, come fanno i Giudici europei, di "rinuncia all'accertamento": si tratta, nei casi disciplinati dalle richiamate norme, di una iniziativa volontaria del contribuente che, mediante una dichiarazione integrativa, che corregge la sua precedente reticenza, o un pagamento forfetizzato, definisce un determinato periodo di imposta, prevenendo (e, poi, impedendo, per effetto del condono, definitivamente)



l'esercizio del potere accertativo dell'amministrazione. Nell'ipotesi regolata, invece, dall'art. 16 della medesima legge, il contribuente aderisce alle condizioni che l'amministrazione pone al fine di transigere la lite in atto, relativamente alla contestazione di un atto impositivo espressione di un già esercitato potere di accertamento della cui legittimità si discute: in tale fattispecie non può parlarsi di "rinuncia all'accertamento" da parte dell'amministrazione (nel senso nel quale può parlarsene nell'ipotesi considerata dalla Corte di Giustizia), in quanto con la definizione della lite (il cui esito resta comunque imprevedibile) le parti (il contribuente e l'amministrazione) risolvono positivamente, ciascuna rispetto al proprio interesse, il conflitto, l'amministrazione, in particolare, si assicura un gettito, che è correttamente commisurato al grado di incertezza della conclusione della lite medesima.

8. Nel caso di specie nemmeno si pone, peraltro, un problema di definizione della lite pendente, ai sensi della richiamata disposizione di cui all'art. 16, L. n. 289 del 2002, ma la diversa questione della operatività, nonostante la pronuncia della Corte di Giustizia, della sospensione dei termini disposta dal comma 6 della medesima disposizione a norma della quale: «Le liti fiscali che possono essere definite ai sensi del presente articolo sono sospese fino al 1° giugno 2004, salvo che il contribuente non presenti istanza di trattazione; qualora sia stata già fissata la trattazione della lite nel suddetto periodo, i giudizi sono sospesi a richiesta del contribuente che dichiara di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo. Per le liti fiscali che possono essere definite ai sensi del presente articolo sono altresì sospesi, sino al 1° giugno 2004, salvo che il contribuente non presenti istanza di trattazione, i termini per la proposizione di ricorsi, appelli, controdeduzioni, ricorsi per cassazione, controricorsi e ricorsi in riassunzione, compresi i termini per la costituzione in giudizio».

Sull'applicazione della predetta disposizione – già non discutibile stante la rilevata assoluta diversità delle regole e delle finalità perseguite dall'art. 16, rispetto alle regole e alle finalità stabilite dagli art. 8 e 9 della stessa legge, le uniche che siano state realmente investite dal giudizio di incompatibilità con la direttiva comunitaria – non possono esservi dubbi sulla base di due argomentazioni, che assumono carattere decisivo: a) da un lato, il principio dell'affidamento, che costituisce un valore guida dell'intero ordinamento ed



è in materia tributaria specificamente affermato e garantito dall'art. 10 dello Statuto del contribuente, la cui previsione è «espressiva di principi generali, anche di rango costituzionale, immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario anche prima della legge, sicché essa vincola l'interprete, in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice a Costituzione, risultando così applicabile sia ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore, sia ai rapporti fra contribuente ed ente impositore diverso dall'amministrazione finanziaria dello Stato, sia ad elementi dell'imposizione diversi da sanzioni e interessi, giacché i casi di tutela espressamente enunciati dal comma 2 del detto art. 10 riguardano situazioni meramente esemplificative, legate a ipotesi maggiormente frequenti, ma non limitano la portata generale della regola, idonea a disciplinare una serie indeterminata di casi concreti» (v. Cass. n. 21513 del 2006); b) dall'altro, ammettere l'inapplicabilità della sospensione dei termini prevista dalla citata norma, significherebbe paradossalmente paralizzare (come nel caso di specie con tutta evidenza avverrebbe) proprio l'azione dell'amministrazione in ordine al recupero dell'imposta, in evidente contraddizione con le ragioni ultime della sentenza della Corte di Giustizia alla quale vorrebbe farsi ossequio.

9. Pertanto deve essere affermato il seguente principio di diritto: «La sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 17 luglio 2008 in causa C-132/06 con la quale, in esito ad una procedura di infrazione promossa dalla Commissione Europea, è stata dichiarata l'incompatibilità con il diritto comunitario degli artt. 8 e 9 della legge n. 289 del 2002 relativamente alla disposta condonabilità dell'IVA alle condizioni in tali norme previste, deve essere interpretata restrittivamente e non ha effetti in ordine all'applicazione dell'art. 16 della medesima legge, in quanto detta norma non concerne la definizione dell'imposta, bensì la definizione di una lite in corso tra contribuente ed amministrazione, in funzione della riduzione del contenzioso in atto, secondo parametri rapportati allo stato della lite stessa al momento della domanda di definizione, garantendo la riscossione di un credito tributario incerto, sulla base di un trattamento paritario tra i contribuenti. La norma di cui all'art. 16 della legge n. 289 del 1002 non può, pertanto, essere disapplicata dal giudice nazionale, in conseguenza della richiamata sentenza della Corte di Giustizia, né nella parte in cui stabilisce la definibili-



tà delle liti pendenti e le condizioni per la definizione delle medesime, né nella parte in cui dispone la sospensione dei termini di impugnazione, tenuto anche conto del fatto che ritenere inapplicabile la sospensione potrebbe produrre, a seguito della inevitabile inammissibilità dell'impugnazione che ne deriverebbe, la paradossale conseguenza di impedire definitivamente all'amministrazione la riscossione dell'imposta».

10. Sicché, dato che in applicazione della disposizione sulla sospensione dei termini, l'impugnazione avrebbe dovuto essere proposta entro il 13 gennaio 2005, stante l'avvenuta pubblicazione della sentenza il 14 maggio 2002, ed il ricorso per cassazione è stato nella specie notificato a mezzo posta con spedizione avvenuta il 12 gennaio 2005, il ricorso medesimo deve essere considerato tempestivo. E' opportuno precisare, in questa prospettiva, che non assume «alcun rilievo la circostanza che nel corso dell'udienza di trattazione davanti al giudice *a quo* le parti abbiano dichiarato genericamente di non volersi avvalere delle disposizioni recate dall'art. 16 cit., riferendosi la predetta sospensione *ex lege* a tutte le liti fiscali non ancora definite, senza alcuna distinzione, e non richiedendo la norma una dichiarazione di rinuncia alla sospensione dei termini e all'operatività del condono» (Cass. n. 6826 del 2009; v. anche Cass. n. 6086 del 2009).

11. Superata l'obiezione di tardività, vanno rigettate le altre eccezioni di inammissibilità del ricorso principale sollevate da parte controricorrente, in quanto: a) dal ricorso è possibile desumere una conoscenza del "fatto", sostanziale e processuale, sufficiente per intendere correttamente il significato e la portata delle critiche rivolte alla pronuncia oggetto di impugnazione, essendo chiaramente indicate le reciproche posizioni delle parti e le ragioni della decisione adottata dal giudice di merito; b) il vizio denunciato non costituisce, sotto la falsa apparenza della violazione di legge, una censura di merito, sia perché dall'articolazione del motivo è perfettamente evidenziabile che la norma denunciata è l'art. 54, comma 2, D.P.R. n. 633 del 1972, sia perché è la inesatta applicazione di questa norma che viene imputata alla sentenza impugnata unitamente con la non adeguatezza della motivazione chiamata a sorreggere le ragioni della decisione.

12. Passando all'esame del motivo di impugnazione va rilevato che questo consiste nella denuncia di violazione e falsa applicazione dell'art. 54, com-



ma 2, D.P.R. n. 633 del 1972, essendo possibile l'accertamento induttivo anche in presenza di contabilità regolare e sulla base di presunzioni semplici, nonché vizio di motivazione in relazione all'assolto onere probatorio da parte dell'Ufficio con la produzione del p.v.c. della Guardia di Finanza e al valore della sottoscrizione degli stessi da parte del rappresentante della società contribuente.

Il motivo è fondato sulla base del principio affermato da questa Corte secondo cui: «In tema di accertamento dell'IVA, il ricorso al metodo induttivo è ammissibile anche in presenza di una contabilità formalmente regolare, ai sensi dell'art. 54 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il quale autorizza l'accertamento anche in base ad "altri documenti" o "scritture contabili" (diverse da quelle previste dalla legge) o ad "altri dati e notizie" raccolti nei modi prescritti dagli articoli precedenti, potendo le conseguenti omissioni o false o inesatte indicazioni essere indirettamente desunte da tali risultanze ovvero anche in esito a presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti; fermi restando, infatti, i limiti di efficacia delle scritture contabili delle imprese soggette a registrazione, anche le altre scritture provenienti dall'imprenditore possono operare come prova "contra se", non potendo tale parte invocare la non corrispondenza al vero delle proprie annotazioni cartacee» (Cass. nn. 7184 del 2009; 6949 del 2006). E' stato inoltre rilevato che «In tema di IVA, l'art. 62-*sexies* del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito in legge 29 ottobre 1993, n. 427, nel prevedere al comma 3 che gli accertamenti condotti ai sensi dell'art. 54 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'art. 62-*bis* dello stesso d.l. n. 331 del 1993, autorizza l'ufficio finanziario, allorché ravvisi siffatte "gravi incongruenze", a procedere all'accertamento induttivo anche fuori delle ipotesi previste dal detto art. 54 e, in particolare, anche in presenza di una tenuta formalmente regolare della contabilità. Ciò costituisce un'ulteriore deroga, in materia di accertamento, ai limiti fissati dall'art. 54, con la conseguente ammissibilità dell'accertamento induttivo oltre le ipotesi già previste dal successivo art. 55 del d.P.R. n. 633 del 1972, e cioè anche in presenza di



contabilità formalmente regolare. I cd. studi di settore introdotti dagli artt. 62-*bis* e 62-*sexies* del d.l. n. 331 del 1993, direttamente derivanti dai “reddi-tometri” o “coefficienti di reddito e di ricavi” previsti dal d.l. 2 marzo 1989, n. 69, convertito in legge 27 aprile 1989, n. 154, idonei a fondare semplici presunzioni, sono, infatti, da ritenere supporti razionali offerti dall’amministrazione al giudice, paragonabili ai bollettini di quotazioni di mercato o ai notiziari Istat, nei quali è possibile reperire dati medi presuntivamente esatti: i dati in tal modo presunti possono, pertanto, essere utilizzati dall’ufficio anche in contrasto con le risultanze di scritture contabili regolarmente tenute, finché non ne sia dimostrata l’infondatezza mediante idonea prova contraria, il cui onere è a carico del contribuente» (Cass. 5977 del 2007).

Peraltro, la sentenza impugnata non spiega adeguatamente il percorso motivazionale con il quale il giudicante è pervenuto al proprio convincimento e si risolve nell’apodittica affermazione della inesistenza di elementi di prova, pur in presenza di un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza, il cui contenuto non consiste in semplici scritturazioni prive di valore, verbale che nella specie era stato sottoscritto dal rappresentante della società contribuente.

13. Infondato è, invece, il motivo del ricorso incidentale secondo il quale il giudice avrebbe dovuto dichiarare la nullità dell’intero procedimento per la mancata convocazione del contribuente a seguito dell’istanza di accertamento per adesione presentata ai sensi dell’art. 6, D.Lgs. n. 218 del 1997, sia perché la predetta nullità non è prevista dalla legge, sia perché, come è rilevabile dalla esposizione dei fatti in controricorso, l’Ufficio, in ottemperanza alla sentenza di primo grado aveva proceduto alla convocazione del contribuente senza che l’accertamento per adesione avesse poi una conclusione positiva.

14. Pertanto, deve essere accolto il ricorso principale e rigettato il ricorso incidentale; la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio della causa ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte che provvederà anche in ordine alle spese della presente fase del giudizio.

P.Q.M.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE



Riunisce i ricorsi. Dichiaro inammissibile il ricorso principale del Ministero dell'Economia e delle Finanze e compensa le spese. Accoglie il ricorso principale dell'Agenzia delle Entrate e rigetta il ricorso incidentale della società contribuente. Cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 2 febbraio 2010.

Il Consigliere estensore

Dott. Raffaele Botta

Il Presidente

Dott. Vincenzo Carbone

IL CANCELLIERE
Claudio Tambalista

17 FEB. 2010