

Civile Sent. Sez. 5 Num. 3277 Anno 2023

Presidente: MANZON ENRICO

Relatore: PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA MARIA GIULIA

Data pubblicazione: 02/02/2023

Oggetto:

Aggiunti Tributi

Iva 2000-2002

Art. 56 del d.lgs. n. 546 del 1992-

Legittimo o illegittimo assorbimento di questioni pregiudiziali di rito o preliminari di merito- distinzione

SENTENZA

Sul ricorso iscritto al numero n. 22104 del ruolo generale dell'anno 2016, proposto

da

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

-ricorrente-

Contro

Consorzio [redacted]
[redacted] **in persona del
legale rappresentante pro tempore**, rappresentata e difesa, giusta
procura speciale a margine del controricorso, dall'Avv.to [redacted]
[redacted] elettivamente domiciliato presso lo studio
dell'Avv.to [redacted] in Roma [redacted]

-controricorrente -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale
della Sardegna, sezione staccata di Sassari, n. 252/8/2015, depositata
in data 11 agosto 2015, non notificata;

Udita la relazione svolta in data 26 gennaio 2023, dal Consigliere Maria
Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera nella pubblica udienza ai sensi
dell'art. 23, comma 8-bis, d.l. 28 ottobre 2020 n. 137, convertito, con
modificazioni, dalla L. 18 dicembre 2020 n. 176;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Mauro
Vitiello che ha confermato le proprie conclusioni scritte di declaratoria
di inammissibilità del secondo motivo, assorbito il primo.

uditi per l'Agenzia delle entrate l'Avv.to dello Stato [redacted]
e per il contribuente l'Avv.to [redacted] per delega dell'Avv.to
[redacted]

FATTI DI CAUSA

1.A seguito di p.v.c. del 15.10.2002 dei funzionari dell'Agenzia delle
entrate, Ufficio di Sassari, venivano emessi nei confronti del [redacted]
[redacted] Consorzio per i Servizi Interni Portuali, tre avvisi di
accertamento con i quali l'Amministrazione recuperava maggiore Iva,
per gli anni 2000-2002, in relazione ad operazioni ritenute dal
Consorzio non imponibili ai sensi dell'art. 9, comma 1, n. 6 del d.P.R.
n. 633 del 1972 sulla base di un'errata qualificazione del porto di

██████ come porto commerciale anziché come porto turistico destinato al diporto nautico.

2. Dalla sentenza impugnata si evince che: 1) il contribuente aveva impugnato i suddetti avvisi di accertamento dinanzi alla Commissione provinciale tributaria di Sassari deducendo l'avvenuta presentazione della dichiarazione di condono, ex art. 9 della legge n. 289/2002, immotivatamente ritenuta dall'Ufficio improduttiva di effetti e, in via subordinata, la non imponibilità, ai fini Iva, ai sensi dell'art. 9 del d.P.R. n. 633 del 1972, essendo state le operazioni svolte in un porto commerciale; 2) aveva controdedotto l'Ufficio eccependo la invalidità della dichiarazione di condono, ai sensi dell'art. 9 della legge n. 289/2002, e nel merito la legittimità della ripresa Iva; 3) la CTP, con sentenza 66/6/2007, aveva accolto il ricorso nel merito qualificando il Porto di A██████ come porto commerciale con applicabilità alle operazioni in esso effettuate del regime di non imponibilità ai fini Iva ex art. 9, comma 1, n. 6 del d.P.R. n. 633 del 1972; 4) avverso la sentenza di primo grado aveva proposto appello l'Ufficio deducendo la legittimità della ripresa Iva trattandosi di operazioni svolte in un porto avente natura di porto turistico con inapplicabilità del regime di non imponibilità ai fini Iva ex art. 9, comma 1, n. 6, cit.; 5) aveva controdedotto il Consorzio chiedendo il rigetto dell'appello e la conferma della decisione del giudice di prime cure.

3. In punto di diritto, per quanto di interesse, la CTR ha affermato che: 1) la questione relativa alla validità della dichiarazione integrativa presentata, ai sensi dell'art. 9 della legge n. 289 del 2002, era da ritenersi risolta a favore del contribuente, in applicazione dell'art. 56 del d.lgs. n. 546 del 1992, per effetto della "mancata riproposizione da parte dell'Ufficio nell'atto di appello delle ragioni del mancato riconoscimento dell'efficacia della domanda di condono"; tale

conclusione era evidentemente assorbente rispetto a tutte le altre; 2) come si evinceva dalla nota del 28.2.2003 prot. 1295 emessa dall'Ufficio [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] ai sensi del Regio Decreto n. 3095 del 1885, il porto di [REDACTED] era classificato- con applicabilità del regime di non imponibilità ai fini Iva ex art. 9, comma 1, n. 6, *cit.*- come scalo di II categoria, III classe con caratteristiche di porto commerciale, non essendo ancora operativo il sistema di classificazione introdotto dalla legge n.84/1994 per non essere stati adottati i provvedimenti attuativi previsti dai commi 4 e 5 dell'art. 4.

4. Avverso la suddetta sentenza l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato a due motivi cui resiste con controricorso il Consorzio del Porto di Algero soc. a.r.l. (già Porto di [REDACTED] [REDACTED] scrl).

5. Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Mauro Vitiello ha fatto pervenire le sue conclusioni scritte, ed ha domandato la declaratoria di inammissibilità del secondo motivo assorbito il primo.

6. [REDACTED] soc. a.r.l. ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione degli artt. 56 del d.lgs. n. 546 del 1992 e 329, comma 2, c.p.c. per avere la CTR ritenuto risolta, in senso favorevole al contribuente, la questione relativa alla validità della dichiarazione integrativa presentata ai sensi dell'art. 9 della legge n. 289 del 2002 non avendo l'Ufficio riproposto, nel proprio atto di appello, le ragioni del mancato riconoscimento dell'efficacia della domanda di condono ancorché, essendo stato il ricorso originario del contribuente accolto nel merito dall'adita CTP di Sassari, con

“assorbimento” della questione sollevata in via preliminare della asserita validità della dichiarazione di condono, era onere (e interesse) del Consorzio riproporre tale questione *“con le forme e termini previsti dall’art. 56 del d.lgs. n. 546 del 1992”* a pena di implicita rinuncia della stessa, con conseguente mancata formazione, nella specie, di alcun giudicato interno sfavorevole all’erario sulla validità del condono.

2. Il primo motivo è fondato, anche se per una ragione giuridica parzialmente diversa da quella prospettata dalla ricorrente.

2.1. Dalla sentenza impugnata (pagg. 1-2) e dal ricorso per cassazione (pagg.2-4) si evince che, a fronte della eccezione sollevata, in via preliminare, dal Consorzio di validità della dichiarazione di condono presentata ai sensi dell’art. 9 della legge n. 289/2002, e, della difesa svolta, nel merito, di non imponibilità ai fini Iva delle operazioni in questione, ai sensi dell’art. 9, comma 1, n.6 del d.P.R. n. 633/72, trattandosi di un porto di natura commerciale, la CTP di Sassari, con la sentenza n. 66/06/07, non pronunciandosi espressamente in ordine alla definizione agevolata, aveva accolto il ricorso originario nel merito ritenendo applicabile il regime di non imponibilità di cui all’art. 9, comma 1, n. 6, *cit.*

2.2. Nella sentenza impugnata la CTR ha ritenuto fondata la questione relativa alla validità della dichiarazione integrativa presentata ai sensi dell’art. 9 della legge n. 289/2002 *“per effetto della mancata riproposizione da parte dell’Ufficio, nell’atto di appello, delle ragioni del mancato riconoscimento dell’efficacia della detta domanda di condono”*.

2.3. Orbene, **va premesso che “nel processo tributario, l’art. 56 del d.lgs. n. 546 del 1992, nel prevedere che le questioni e le eccezioni non accolte in primo grado, e non specificamente riproposte in appello,**

si intendono rinunciate, fa riferimento, come il corrispondente art. 346 c.p.c., all'appellato e non all'appellante, principale o incidentale che sia, in quanto l'onere dell'espressa riproposizione riguarda, nonostante l'impiego della generica espressione "non accolte", non le domande o le eccezioni respinte in primo grado, bensì solo quelle su cui il giudice non abbia espressamente pronunciato (ad esempio, perché ritenute assorbite), non essendo ipotizzabile, in relazione alle domande o eccezioni espressamente respinte, la terza via - riproposizione/rinuncia - rappresentata dagli artt. 56 del detto d.lgs. e 346 c.p.c., rispetto all'unica alternativa possibile dell'impugnazione - principale o incidentale - o dell'acquiescenza, totale o parziale, con relativa formazione di giudicato interno" (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 14534 del 06/06/2018).

2.4. Secondo questa Corte, nella sua massima composizione nomofilattica (Cass. sez. Un., 11799 del 12 maggio 2017), "qualora un'eccezione di merito sia stata ritenuta infondata nella motivazione della sentenza del giudice di primo grado o attraverso un'enunciazione in modo espresso, o attraverso un'enunciazione indiretta, ma che sottenda in modo chiaro ed inequivoco la valutazione di infondatezza, la devoluzione al giudice d'appello della sua cognizione, da parte del convenuto rimasto vittorioso quanto all'esito finale della lite, esige la proposizione da parte sua dell'appello incidentale, che è regolato dall'art. 342 c.p.c., non essendo sufficiente la mera riproposizione di cui all'art. 346 c.p.c.";

2.5. Con riguardo alla necessità dell'appello incidentale rispetto a domande o eccezioni respinte o pretermesse in primo grado, questa Corte, distinguendo tra ipotesi di assorbimento legittimo/illegittimo, ha, altresì, precisato che "la parte totalmente vittoriosa nel merito, ma soccombente su questione pregiudiziale di rito e/o preliminare di

merito per rigetto (espresso od implicito) o per omesso esame della stessa - che consiste nell'illegittima pretermissione o nella violazione dell'ordine di decisione delle domande e/o delle eccezioni impresso dalla parte medesima - deve spiegare appello incidentale per devolvere alla cognizione del giudice superiore la questione rispetto alla quale ha maturato una posizione di soccombenza teorica. Infatti, non può limitarsi alla mera riproposizione di detta questione, che è sufficiente nei soli casi in cui non vi è la necessità di sollevare una critica nei confronti della sentenza impugnata, ovvero nelle ipotesi di legittimo assorbimento" (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 20315 del 15/07/2021).

2.6. Nella specie, la CTR, ha mal governato i suddetti principi, nel ritenere formatosi il giudicato interno, sfavorevole all'Ufficio, sulla validità del condono, in asserita applicazione dell'art. 56 del d.lgs. n. 546 del 1992, per non avere quest'ultimo riproposto, nell'atto di appello, "le ragioni del mancato riconoscimento dell'efficacia della domanda di condono" ancorché, a fronte della decisione del giudice di primo grado che aveva accolto, nel merito, il ricorso del contribuente sul rilievo della non imponibilità ai fini Iva delle operazioni svolte nel Porto di ██████ quale porto di natura commerciale, pretermettendo illegittimamente - in violazione dell'ordine di decisione delle domande e/o eccezioni impresso dalla parte medesima - l'eccezione preliminare della validità della dichiarazione di condono, fosse onere del contribuente proporre appello incidentale (non essendo sufficiente la mera riproposizione ai sensi dell'art. 56 cit.) su tale questione, con conseguente mancata formazione di giudicato interno sulla validità del condono, essendo rimasto fermo l'assorbimento (illegittimo) della detta eccezione, da parte del giudice di primo grado, non oggetto di specifica impugnazione da parte del Consorzio.

3. 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. 4 e 27 della legge n. 84 del 1994, R.D. n. 3095 del 1885, 9, comma 1, n. 6 del d.P.R. n. 633 del 1972, 2697 c.c. per avere la CTR ritenuto erroneamente che le operazioni poste in essere dal Consorzio nel Porto di ██████ rientrassero nelle ipotesi di non imponibilità di cui all'art. 9, comma 1, n. 6 del d.P.R. n. 633 del 1972, trattandosi di porto di natura commerciale ancorché lo stesso rivestisse natura di porto turistico con imponibilità, ai fini Iva, delle prestazioni di servizio in esso svolte.

Il motivo si profila inammissibile, censurando un'argomentazione della sentenza impugnata svolta "*ad abundantiam*", non costituente una "*ratio decidendi*" della medesima.

Invero, la CTR, dopo avere accolto l'eccezione del contribuente di validità della dichiarazione di condono per non avere l'Ufficio riproposto, ai sensi dell'art. 56 del d.lgs. n. 546/92, nell'atto di appello, "*le ragioni del mancato riconoscimento dell'efficacia della domanda di condono*", precisando, altresì, il carattere assorbente di tale conclusione ("*Tale conclusione è evidentemente assorbente rispetto a tutte le altre*") ha statuito nel merito- con una pronuncia svolta "*ad abundantiam*"- in ordine alla non imponibilità ai fini Iva, ai sensi dell'art. 9, comma 1, n. 6 del d.P.R. n. 633 del 1972, delle operazioni svolte nel Porto di ██████, stante la natura commerciale dello stesso, ai sensi del Regio decreto n. 3095/1885 non essendo ancora operativo il sistema di classificazione introdotto dalla legge n.84/1994 per non essere stati adottati i provvedimenti attuativi previsti dai commi 4 e 5 dell'art. 4.

In conclusione, va accolto il primo motivo, dichiarato inammissibile il secondo, con cassazione della sentenza impugnata- in relazione al motivo accolto- e rinvio anche per la determinazione delle spese del

giudizio di legittimità alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sardegna, sezione staccata di Sassari, in diversa composizione.

P.Q. M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, dichiara inammissibile il secondo, cassa la sentenza impugnata- in relazione al motivo accolto- e rinvia, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sardegna, sezione staccata di Sassari, in diversa composizione.

Così deciso in Roma il 26 gennaio 2023