



Corte di Cassazione civ Sezione Tributaria Civile
Sentenza del 20 giugno 2008, n. 16819

Integrale

TRIBUTI ERARIALI INDIRECTI - IVA (IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO)

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PAOLINI Giovanni - Presidente

Dott. D'ALONZO Michele - rel. Consigliere

Dott. MAGNO Giuseppe V.A. - Consigliere

Dott. RUGGIERO Francesco - Consigliere

Dott. GRECO Antonio - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso (iscritto al n. 7063/06 di R.G.) proposto da:

(1) il MINISTERO dell'ECONOMIA e delle FINANZE, in persona del Ministro pro tempore;

(2) l'AGENZIA delle ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, entrambi domiciliati in Roma alla Via dei Portoghesi n. 12 presso l'Avvocatura Generale dello Stato che li rappresenta e li difende;

- ricorrenti -

contro

la s.r.l. MA. GO., con sede in (OMESSO), in persona del legale rappresentante Ma. Gi. Fr., elettivamente domiciliata in Roma al Viale dei Paridi n. 43 presso l'avv. D'AYALA VALVA Francesco che la rappresenta e difende insieme ("con facolta' anche disgiunte") con l'avv. UCKMAR Victor in forza della procura speciale rilasciata a margine del controricorso;

- controricorrente -

nonche'

2. sul ricorso (iscritto ai n. 11079/06 di R.G.) proposto da:

s.r.l. MA. GO., come sopra rappresentata e difesa;

- ricorrente incidentale -

contro

il MINISTERO e l'AGENZIA detti, ut supra rappresentati e difesi;

- controricorrenti -

entrambi i ricorsi avverso la sentenza n. 34/05/05 depositata il primo dicembre 2005 dalla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, notificata il 21 dicembre 2005.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 31 gennaio 2008 dai Cons. Dr. Michele D'ALONZO;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dr. CALIENDO Giacomo, il quale ha così concluso: accoglimento del primo motivo del ricorso principale, con assorbimento del secondo; rigetto del ricorso incidentale.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso notificato alla s.r.l. MA. GO. il 20 febbraio 2006 (depositato il 13 marzo 2006) il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate - premesso che: (2) "a seguito di una vasta attività di indagine svolta dalla Guardia di Finanza ... nel periodo 2000-2001 ed estesa ad una pluralità di imprese operanti su tutto il territorio nazionale nel commercio dei pneumatici, emerse che alcune di queste ditte effettuarono fraudolentemente delle vendite di pneumatici in esenzione di IVA, interponendo fittiziamente come acquirenti nei propri rapporti commerciali delle società-fantasma (RU. TY. Ltd., TR. TR. Ltd., PN. LI. s.r.l., SE. TY. Ltd.) gestite di fatto da ... VE. Ro., che rilasciarono delle "dichiarazioni di intento" da ritenere ideologicamente false, in quanto tali società (costituite e domiciliate in "paradisi fiscali") erano del tutto inesistenti dal punto di vista imprenditoriale (oltre a non disporre di locali e dipendenti, nessuna delle società fittiziamente interposte presentò mai una dichiarazione IVA, né effettuò il minimo versamento periodico od annuale all'erario, risultando pertanto evasori totali); esse quindi erano prive dei requisiti per qualificarsi come "esportatori abituali" ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 articolo 8"; (2) "successivamente agli apparenti acquisti senza addebito di IVA, le dette società "fantasma" effettuarono una cospicua quantità di vendite (fatturate con IVA al 20%) nei confronti della MA. GO. srl, la quale a sua volta rivendette alle medesime società la stessa merce per ingentissimi volumi d'affari (pari a lire 11.621.049.635 nel 1996; lire 25.723.272.000 nel 1997; lire 36.884.828.364 nel 1998), sempre in esenzione di imposta ottenuta, avvalendosi di dichiarazioni di intento Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 ex articolo 8 rilasciate dalle suddette società, fantasma"; (3) "in tal modo la MA. (per effetto della differenza tra l'IVA "passiva" formalmente versata sugli acquisti effettuati presso le società fantasma, e l'IVA non versata sulle vendite utilizzando le false dichiarazioni di intento da quelle rilasciate) maturò innanzitutto il diritto alla percezione di un rimborso non dovuto di lire 2.096.855.000 per l'anno 1996, lire 4.753.223.000 per il 1997 e lire 4.596.948.000 per l'anno 1998; inoltre, ed è questo il punto che specificamente interessa la presente causa, la MA. evase l'IVA sulle rivendite alle società "fantasma", che non potevano essere effettuate in esenzione di imposta poiché la cedente era consapevole della falsità delle dichiarazioni di intento rilasciate dalle cessionarie"; (4) "con tre avvisi di rettifica relativi al 1996, 1997 e 1998" l'Ufficio aveva recuperato a tassazione "l'IVA così evasa" -, in forza di DUE motivi, chiedevano di cassare (con "ogni consequenziale provvedimento anche ... di decisione della controversia nel merito") la sentenza n. 34/05/05 depositata il primo dicembre 2005 dalla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte (notificata il 21 dicembre 2005) la quale aveva disatteso gli appelli dell'Ufficio avverso le decisioni (70/04/02, 10/04/04 e 57/04/04) con cui la Commissione Tributaria Provinciale di Cuneo aveva recepito i ricorsi contro detti "tre avvisi", con i quali la contribuente aveva sostenuto che "la falsità delle dichiarazioni di intento non poteva esserle addebitata in quanto la responsabilità per tale falsità deve ricadere esclusivamente sulle cessionarie che hanno reso la dichiarazione", non essendo essa "cedente" tenuta ad "effettuare alcuna verifica della veridicità delle dichiarazioni ex articolo 8" detto.

Nel controricorso notificato (con raccomandata spedita il 31 marzo 2006 e ricevuta) il 4 aprile 2006 (depositato il 14 aprile 2006) la società intimata, con vittoria delle spese, instava per il rigetto dell'avversa impugnazione e, "in via subordinata", per l'accoglimento del ricorso incidentale che spiegava avverso la medesima decisione di appello e che fondava su SEI motivi.

Il 15 maggio 2006 il Ministero e l'Agenzia notificavano controricorso (depositato lunedì 5 giugno 2006) con il quale chiedevano di dichiarare inammissibile ovvero di rigettare il ricorso incidentale della società "con ogni consequenziale provvedimento anche in ordine alle spese di giudizio".

Il 24 gennaio 2008 la contribuente depositava memorie ex articolo 378 c.p.c..

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Preliminarmente, ai sensi dell'articolo 335 c.p.c., deve disporsi la riunione del ricorso della contribuente all'anteriore delle amministrazioni pubbliche perché entrambe le impugnazioni hanno ad oggetto la stessa decisione.

2. In via ancora preliminare, ma gradata, va, poi, rilevata e dichiarata ex officio l'inammissibilità del ricorso per cassazione proposto dal Ministero.

A. Il titolo quinto, capo secondo, del Decreto Legislativo 30 luglio 1999, n. 300, come noto, ha operato un trasferimento di funzioni e di rapporti inerenti le entrate tributarie dal Ministero dell'Economia e delle Finanze alle

Agenzie Fiscali (tra cui, l'Agenzia delle Entrate), le quali sono divenute operative a partire dal primo gennaio 2001 in base al Decreto Ministeriale 28 dicembre 2000, articolo 1: tale trasferimento, in campo processuale, ha determinato (Cass., un., 29 aprile 2003 n. 6633; id., trib., 8 agosto 2003 n. 11979; id., trib., 2 aprile 2007 n. 8166) una successione fra enti, nel diritto controverso, a titolo particolare ai sensi dell'articolo 111 c.p.c. di tal che la sentenza emessa dalla Commissione Tributaria Regionale in un procedimento iniziato prima dell'indicato giorno di operatività delle agenzie fiscali, può essere impugnata tanto dal Ministero dell'Economia quanto dall'Agenzia subentrata, sempre che e finché (Cass., un., 14 febbraio 2006 n. 3118) non si sia verificata la estromissione, anche tacita, del Ministero.

B. Nel caso, dalla sentenza impugnata risulta che i tre appelli (poi riuniti) sono stati proposti tutti dall'"Agenzia Entrate Ufficio Cuneo", il primo con atto depositato il 21 gennaio 2004 e gli altri due con atti depositati l'undici luglio 2005, cioè con ricorsi proposti tutti dopo il primo gennaio 2001 detto per cui il processo, in appello, si è svolto esclusivamente tra la contribuente e l'Ufficio di Cuneo dell'Agenzia delle Entrate, senza alcuna partecipazione del Ministero delle Finanze: l'unico soggetto legittimato a proporre ricorso per cassazione, pertanto, è l'Agenzia delle Entrate.

3. In terzo luogo va disattesa l'"eccezione", sollevata ("in via pregiudiziale") dalla società, di "inammissibilità e/o nullità insanabile del ricorso" per assunta "violazione dell'articolo 85 c.p.c." ("mancanza di procura alle liti") : secondo la contribuente, invero, la "mera facoltà" riconosciuta dal Decreto Legislativo n. 300 del 1999 articolo 72 alle Agenzie fiscali di "avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato" rende "necessario uno specifico atto di investitura preventiva, generale o speciale, per conferire all'Avvocatura la rappresentanza e la difesa processuale delle Agenzie".

La tesi è priva di pregio.

Sul tema, in carenza di qualsivoglia argomentazione contraria (che non risulta neppure adombrata dalla società), si deve richiamare e ribadire il principio, ripetutamente affermato da questa Corte (trib., 16 maggio 2007 n. 11227; 2, 16 marzo 2007 n. 6166; 1, 14 settembre 2006 n. 19786; un., 15 novembre 2005 n. 23020), secondo il quale (excerpta da Cass., un., n. 23020 del 2 005, cit.) "in ipotesi di rappresentanza processuale facoltativa degli enti pubblici da parte dell'Avvocatura dello Stato" ("stabilità, per le agenzie fiscali, nel Decreto Legislativo n. 300 del 1999 articolo 72", come riconosce la stessa società) "non è necessaria una specifica procura, risultando applicabile anche a tale ipotesi (Regio Decreto n. 1611 del 1933, articolo 45) la disposizione dell'articolo 1, comma 2, r.d. cit., secondo cui gli avvocati dello Stato esercitano le loro funzioni innanzi a tutte le giurisdizioni ed in qualunque sede e non hanno bisogno di mandato (cfr. Cass, sez. un., 484/1999, 10894/2001; 1, 4564/2003) ".

Nella richiamata decisione del 2007, peraltro, questa sezione ha ricordato che "con il Protocollo d'intesa del 21 marzo 2001", quindi ben anteriore alla data di proposizione dell'"eccezione" in esame, l'"Avvocatura è divenuta organo legale di rappresentanza in giudizio dell'Agenzia che ha rinunciato ad avvalersi per il periodo di validità di esso Protocollo di avvocati cassazionisti del libero foro".

4. Nella sentenza impugnata la Commissione Tributaria Regionale - riuniti i tre appelli dell'Ufficio e riconosciuta la "legittimazione" (ora non più contestata dalla contribuente) "delle Agenzie delle Entrate a stare in giudizio" - ha, in primo luogo, disatteso gli afferenti motivi di doglianza della società (anche relativamente alle "eccezioni pregiudiziali sollevate in primo grado e riproposte con le controdeduzioni depositate in appello") osservando:

- "non sussiste la dedotta nullità assoluta della notifica dell'atto di appello relativo all'anno 1996 (con conseguente asserita inammissibilità di quest'ultimo) per essere stata effettuata a mezzo servizio postale, ma non con plico raccomandato senza busta ai sensi del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 posto che, come già ritenuto dalla Suprema Corte (Cass. 2 settembre 2004 n. 17702), la consegna all'ufficio postale di una busta chiusa di un plico raccomandato anziché, come previsto dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992 articolo 20 senza busta costituisce una mera irregolarità salvo che il contenuto della busta non sia contestato dal destinatario: ipotesi quest'ultima che non ricorre nella specie";

- "non è ... esatto affermate che l'Ufficio avrebbe fatto acquiescenza al capo della sentenza relativo alle sanzioni, dal momento che con l'appello l'Ufficio ha impugnato in ogni sua parte la sentenza della Commissione Provinciale e ne ha chiesto l'integrale riforma, con la conferma della rettifica e quindi anche delle sanzioni";

- "la violazione" (con conseguente "illegittimità assoluta ed insanabile dell'accertamento impugnato"), "relativamente alla rettifica della dichiarazione IVA anno 1996", "della Legge 27 luglio 2000, n. 212, articolo 12, per essere stato notificato l'avviso di accertamento il 27 dicembre 2001, prima dello spirare del termine di sessanta giorni dalla notificazione del processo verbale di chiusura delle operazioni di controllo" (cioè del "termine entro il quale il contribuente ... ha la facoltà di comunicare osservazioni e formulare richieste", le quali "devono essere validate dall'Ufficio impositore") non sussiste "per un duplice motivo", ovvero - sia (a) "perché l'inosservanza del termine di cui è caso ... non è sanzionata né può comportare l'illegittimità del successivo avviso di accertamento" e (b) "perché è la stessa norma a prevedere la possibilità di emanare l'avviso di accertamento prima che scada il suddetto termine nei "casi di particolare e motivata urgenza": urgenza che, nella specie, era più che mai giustificata in quanto stava per scadere (e sarebbe scaduto al 31 dicembre 2001) il termine, previsto a pena di decadenza, entro il quale l'Ufficio doveva procedere alla notifica della rettifica e dell'accertamento, ai sensi del Decreto del Presidente della

Repubblica n. 633 del 1972 articolo 51";

- "quanto all'asserita inesistenza o nullita' insanabile della notificazione dell'atto impositivo, per essere stata effettuata da messo comunale che si assume privo di legittimazione", "la carenza di tale legittimazione avrebbe dovuto essere dimostrata dalla Ma. Go. " in quanto "la contestazione" da essa sollevata "non attiene ... all'atto di notifica in se' e al suo contenuto (con conseguente onere dell'Ufficio di provare l'inesistenza di vizi propri della notificazione e quindi l'esistenza delle condizioni di validita' dell'atto impositivo, oggetto della notificazione stessa (tale e' il principio affermato da Cass. 20 novembre 2001 n. 14571, richiamato dall'appellata), ma alla formale nomina del messo da parte del Sindaco o del Consiglio Comunale, ai sensi del Decreto Legislativo 18 agosto 2000, n. 267 e quindi allo status del pubblico funzionario: con la conseguenza che la contestazione assume il carattere di vera e propria eccezione col conseguente onere probatorio a carico di chi la solleva" (pertanto "l'eccezione" deve essere respinta "perche' sfornita di prova");

- "la permanenza degli operatori presso l'azienda per l'espletamento della verifica oltre il termine previsto dalla legge (Legge 27 luglio 2000, n. 212, articolo 12) non puo' determinare l'illegittimita' degli avvisi impugnati, non essendo prevista dalla predetta legge alcuna sanzione per tale fatto tanto piu' se si considera l'indubbia complessita' delle operazioni svolte dalla Guardia di Finanza e degli accertamenti eseguiti anche contemporaneamente presso altre imprese, coinvolte negli asseriti illeciti, posti a fondamento degli avvisi impugnati";

- "del tutto legittima e' stata ... l'utilizzazione, nei tre accertamenti oggetto dei giudizi, della documentazione acquisita dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria" in quanto "tale utilizzazione risulta ... essere stata autorizzata dall'Autorita' Giudiziaria procedente (Procura della Repubblica presso il Tribunale di Torino), nell'ambito delle indagini disposte anche nei confronti dell'amministratore della MA. Go. ": "indagini che si conclusero con la richiesta di rinvio a giudizio 20 maggio 2003" ("il che esclude la violazione della norma di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 articolo 63");

- "la regolarita' formale della contabilita' della MA. Go. ", constatata dai "verbalizzanti", "non puo' essere ritenuta di ostacolo alla rettifica delle dichiarazioni della parte (da ultimo Cass. 8 luglio 2005 n. 14428); ne' puo' ravvisarsi la violazione della norma di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 articolo 54 dal momento che e' del tutto legittimo il ricorso alle presunzioni per provare gli addebiti contestati alla MA. Go. (sua consapevolezza della fittizietta' del cliente e della falsita' ideologica delle dichiarazioni d'intento, al fine di ottenere forniture di gomme senza IVA, di fatto destinate al mercato interno anziche' all'esportazione) : addebiti che, secondo l'assunto dell'Ufficio, troverebbero puntuale ed obbiettivo riscontro nei fatti, analiticamente descritti negli accertamenti";

- "e' ... da escludere la violazione della norma di cui all'articolo 56, tenuto conto che negli avvisi impugnati sono specificate le ragioni poste a fondamento delle riprese fiscali attraverso una dettagliata ricostruzione delle operazioni risultanti dal processo verbale di constatazione, allegato in copia agli avvisi stessi"; come "conferma il fatto che la ricorrente ha avuto modo di svolgere compiutamente le sue difese, proprio in funzione della motivazione adottata dall'Ufficio: il tutto ovviamente senza alcun pregiudizio delle questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti, posti a fondamento degli avvisi e le loro idoneita' a dare sostegno alla pretesa impositiva (Cass. 6 dicembre 2004 n. 22861) ".

Di poi, lo stesso giudice di appello, esaminati il "merito delle controversie e le connesse questioni" ("anche in linea di diritto") "sollevate dall'appellata in ordine alle rettifiche effettuate dall'Ufficio", ha respinto i gravami (riuniti) dell'Agenzia per le considerazioni che seguono.

La Commissione Tributaria Regionale premette: (1) "il carattere delle imprese cessionarie risulta dalla complessa indagine svolta dalla Guardia di Finanza (cfr. in particolare l'appunto informativo del 24 agosto 2001 del Comando Compagnia Susa, prodotto in causa) ": "la Ru. Ty. Co. Ltd, e' societa' avente sede nelle (OMESSO) ed ha avuto una sede secondaria in (OMESSO) soltanto presso un Centro Servizi; la Pn. Li. srl, e' stata costituita nel (OMESSO) con sede in (OMESSO) presso l'amministratore Ar. Ma. (che figura essere anche il rappresentante per l'Italia della Ru. Ty. Co.) ed e' stata posta in liquidazione nel 2000; la Tr. Tr. Ltd ha sede nelle (OMESSO), dichiarando una sede secondaria in (OMESSO) e suo rappresentante certo De. Ni. Se. (al quale risulta essere stata rilasciata una procura institoria dalla Pn. Li., a firma di Ar. Ma.); nessuna delle predette imprese ha presentato dichiarazioni fiscali e di esse non e' stata rinvenuta documentazione contabile civilistica e fiscale";

(2) "e' altresì provato, attraverso i puntuali e meticolosi accertamenti svolti dalla Guardia di Finanza, che le dichiarazioni d'intento rilasciate alla MA. sono tutte ideologicamente false": "dal controllo del contenuto delle fatture e dei DDT e' emerso infatti che i prodotti venduti dalla MA. (pneumatici) non sono usciti dal territorio nazionale e non e', stato rintracciato un qualche cliente delle societa' fittizie che non sia italiano, come confermato altresì dalle dichiarazioni rese dai trasportatori" di tal che ("ne consegue"), come "ad avviso dell'ufficio" ("sul punto appare corretta e condivisibile la conclusione cui lo stesso e' pervenuto") (a) "le societa' irregolari non potevano godere dello status di esportatore abituale" e (b) "tutte le operazioni da loro poste in essere con la MA., come non imponibili, debbono essere considerate imponibili, con conseguente assoggettamento ad IVA".

Per il giudice di appello, pero', "il fatto che il cedente fosse a conoscenza dell'intento evasivo delle cessionarie ed in particolare della falsita' delle dichiarazioni d'intento da queste rilasciate (e non poteva non esserlo per quanto emerso

in sede di indagini dalla Guardia di Finanza ed anche per l'entità delle transazioni intervenute nei periodi considerati ...), non è per sé sufficiente per renderla soggetto passivo dell'imposta nel rapporto con l'Amministrazione Finanziaria" perché "tale soggetto" - "in forza" della "norma di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 articolo 8" (la quale "prevede l'esclusiva responsabilità del soggetto che si dichiara esportatore abituale, della falsità della dichiarazione d'intento"), "confermata dal Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, articolo 7, ove si precisa che qualora la dichiarazione sia stata rilasciata in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge, dell'omesso pagamento del tributo rispondono esclusivamente i cessionari, i committenti e gli importatori che hanno rilasciato la dichiarazione stessa" -, "rimane sempre ... l'impresa cessionaria, tant'è che nei confronti delle società irregolari l'Ufficio ha legittimamente richiesto il pagamento dell'imposta in questione".

Dopo avere affermato (1) che "la consapevolezza dell'intento evasivo e anche il fatto di aver approfittato di false dichiarazioni d'intento, al fine di crearsi un indebito credito d'imposta, integrano ... gli estremi di una responsabilità per fatto illecito, tale da giustificare un'azione di danni come conseguenza del pregiudizio procurato all'Erario" e (2) che "tali danni, al limite, potrebbero essere liquidati in funzione dell'imposta evasa dalla cessionaria, ovvero del credito di imposta in tal modo conseguito", la Commissione Tributaria Regionale, infine, osserva che "nella specie ... ogni ulteriore esame sul punto è da ritenersi precluso, non solo e non tanto per la mancata formulazione di una pretesa in tal senso (del tutto nuova, sotto il profilo della causa e del petitum), quanto piuttosto perché il danno di cui è caso è già stato risarcito" atteso che (a) "per gli stessi fatti dedotti dall'Ufficio a fondamento della pretesa impositiva relativa agli anni 1996, 1997 e 1998 ... la Procura della Repubblica presso il Tribunale di Torino ha richiesto in data 20 maggio 2003 il decreto di rinvio a giudizio nei confronti del Ma. Gi. Fr., quale amministratore della MA. Go., oltreché delle persone fisiche che agirono quali amministratori formali o di fatto delle società irregolari Ru. Ty. Co., Pn. Li. e Tr. Tr. Ltd. (Ve. Ro., De. Ni. Se., Pa. Sa. e Ar. Ma.), per i reati di associazione per delinquere (articolo 416 c.p.) e di truffa (articolo 640 c.p.) e cioè per aver essi costituito tramite le suddette fittizie società, a favore della MA. Go. ingenti indebiti crediti in materia di IVA e per avere con più azioni esecutive di un medesimo disegno criminoso con artifici e raggiri, consistiti nel cedere ed acquistare merce ... solo cartolarmente alle predette società irregolari in regime di sospensione di imposta, avvalendosi di dichiarazioni di intento ideologicamente false presentate all'atto dell'acquisto ... procurato l'ingiusto profitto costituito dal rimborso IVA... con equivalente danno per l'Erario" e (b) "il relativo procedimento, nel quale si costituì parte civile l'Agenzia delle Entrate, si è concluso con sentenza ai sensi dell'articolo 444 c.p.p., in data 14 novembre 2003, con applicazione della pena su richiesta delle parti, ridotta anche ai sensi dell'articolo 62 c.p. per essere stato risarcito il danno".

5. Tale decisione - fondata sul duplice accertamento fattuale dato (a) dalla falsità ideologica delle dichiarazioni di intento rilasciate dalle cessionarie e (b) dalla consapevolezza di tale falsità da parte della cedente srl MA. Go. -, come anticipato, è impugnata innanzi a questa Corte dall'Agenzia in forza di due motivi e dalla contribuente in base a sei motivi, tutti subordinati (attesa, altrimenti, la susseguente carenza di interesse) all'eventuale accoglimento del ricorso principale.

6. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia - assumendo esser, "secondo la CTR", "pacifico in fatto" (a) che "le tre società cessionarie erano delle società sostanzialmente inesistenti e soltanto fittiziamente interposte allo scopo di produrre le false dichiarazioni di intento Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 ex articolo 8, onde consentire alla MA. di evadere l'imposta sulle operazioni attive e di maturare indebiti crediti di imposta sull'IVA scontata a monte" nonché (b) che "la MA. nel momento in cui effettuava le cessioni alle tre società ed emetteva le fatture senza applicazione dell'imposta era pienamente consapevole di tale situazione" - denuncia "violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articoli 8, 21, 54; Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, articolo 7" adducendo:

- "obbligato all'emissione della fattura e al pagamento dell'IVA sulle cessioni imponibili è, in linea di principio, il cedente (Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 articoli 1, 2, 4, 21) " per cui "nessuna indicazione utile si può trarre dalla formula del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 articolo 8 comma 2, secondo cui il cessionario emette la dichiarazione di intento sotto la sua responsabilità" in quanto "questa formula, di per sé, potrebbe avere il solo effetto di aggiungere all'obbligazione principale di imposta, gravante sul cedente, una forma di responsabilità di imposta sul cessionario, allo scopo di indurlo a non rilasciare (dolosamente o colposamente) dichiarazioni di intento non rispondenti al vero";

- "nessuna indicazione utile nel senso sostenuto dalla CTR si trae neppure dal Decreto Legislativo n. 471 del 1997 articolo 7 comma 3 il quale prevede che i cessionari, in caso di dichiarazione di intento al di fuori dei presupposti di legge, rispondono esclusivamente del mancato pagamento dell'imposta", dovendosi "considerare che il Decreto Legislativo n. 471 del 1997 reca la disciplina delle violazioni e delle conseguenti sanzioni in materia, tra l'altro, di IVA" per cui "la "responsabilità esclusiva" di cui l'articolo 7, comma 3 ... va ... intesa soltanto come responsabilità per le violazioni e correlativamente, come assoggettabilità a sanzione" "in altri termini, letto non in modo astratto, bensì nel contesto sistematico della normativa di cui fa parte (relativa alle violazioni e alle sanzioni, non ai presupposti dell'obbligazione tributaria sostanziale), l'articolo 7, comma 3 si limita a disporre che le violazioni di omesso versamento del tributo, quando siano effetto di dichiarazioni di intento irregolari, possono essere imputate soltanto al cessionario, e che, quindi, solo il cessionario può essere assoggettato alla sanzione per la violazione di omesso versamento" perché la "disciplina intende salvaguardare la buona fede del cedente, da presumere fino a prova contraria, poiché il cedente di solito non dispone di mezzi per controllare la conformità della dichiarazione di intento

ai presupposti di legge".

Secondo la ricorrente, però, il fatto che "il cedente, in linea di principio, sia esentato da sanzione per l'omesso versamento dell'imposta non toglie ... che l'imposta dovuta su operazioni illegittimamente effettuate senza applicazione dell'imposta (perché la dichiarazione di intento venne emessa fuori dei presupposti di legge) debba essere recuperata, e debba esserlo a carico del cedente, che è il solo obbligato a corrisponderla secondo le norme generali sopra richiamate" anche perché "la prima parte dell'articolo 7, comma 3, nell'assoggettare a sanzione il cedente che non applichi l'imposta in caso di mancanza assoluta della dichiarazione di intento, precisa che tale assoggettamento a sanzione lascia fermo l'obbligo del pagamento del tributo", quindi tiene "ben distinti il piano della responsabilità per la violazione, che viene distribuita tra cedente e cessionario secondo che la dichiarazione di intento mancasse del tutto o fosse irregolare; e il piano dell'obbligazione di imposta, che grava sempre sul cedente" atteso che "se il presupposto dell'articolo 7, comma 3 seconda parte è la tutela dalla buona fede del cedente, ... quella disciplina non può essere applicabile nei casi, come quello in esame, in cui sia stato accertato che il cedente non era in buona fede perché era consapevole della falsità delle dichiarazioni di intento ed era ben determinato a trarne profitto".

L'amministrazione ricorrente, ancora, adduce che "la fattispecie in esame neppure rientrava, in realtà, nella previsione dell'articolo 7, comma 3 seconda parte perché la stessa va letta in connessione con la prima parte nella quale si prevede il fatto del cessionario il quale rilasci una dichiarazione di intento di cui al Decreto Legge 29 dicembre 1983, n. 746, articolo 1, comma 1, lettera c) convertito con modificazioni dalla Legge 27 febbraio 1984, n. 17 in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge: poiché il Decreto Legge n. 746 del 1983 articolo 1 comma 1, lettera e) prevede che le disposizioni di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 articolo 8 commi 1 e 2, lettera c) ... si applicano a condizione che l'intento di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell'imposta risulti da apposita dichiarazione, redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze, contenente l'indicazione del numero di partita IVA del dichiarante nonché l'indicazione dell'Ufficio competente nei suoi confronti, consegnata o spedita al fornitore o prestatore, ovvero presentata in dogana prima dell'effettuazione dell'operazione", prevedendo, "a sua volta", "il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 articolo 8 comma 1, lettera c) ... che costituiscono cessioni all'esportazione le cessioni a soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione o operazioni intra-comunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare beni senza pagamento dell'imposta e precisando il comma 2 ... che tale facoltà sussiste nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni di cui al comma 1, lettera a) e h) dai medesimi fatte nel corso dell'anno solare precedente, invero, per l'Agenzia, attraverso la concatenazione dei rinvii normativi ... riportati, emerge che l'illecito di cui si occupa il Decreto Legislativo n. 471 del 1997 articolo 7 comma 3, seconda parte ... è quello del cessionario il quale, intendendo avvalersi della facoltà di acquistare i beni senza applicazione dell'imposta, rilasci la dichiarazione in mancanza dei presupposti previsti dalla legge per l'esercizio di tale facoltà, cioè la rilasci nonostante che nell'anno precedente non abbia effettuato cessioni all'esportazione; ovvero la rilasci anche per operazioni il cui importo superi l'ammontare delle cessioni all'esportazione effettuate nell'anno precedente (cd. plafond) " ("in entrambi i casi, il cessionario è peraltro un soggetto il quale realmente intende, effettuare cessioni all'esportazione; soltanto che non ha diritto ad acquistare i relativi beni senza applicazione dell'imposta perché non ha effettuato analoghe cessioni nell'anno precedente, o perché ha superato il plafond").

Secondo l'Agenzia, quindi, "del tutto estranea alla fattispecie in questione è ... la situazione, verificatasi nel ... caso, in cui il cessionario emetta una dichiarazione non fuori dei presupposti, bensì ideologicamente falsa perché non intende affatto effettuare cessioni all'esportazione" "anche se il cessionario possiede i presupposti per acquistare i beni senza applicazione dell'imposta (perché dispone di un plafond di cessioni all'esportazione effettuate nell'anno precedente), e quindi non violi il Decreto Legislativo n. 471 del 1997 articolo 7 comma 3, potrebbe nondimeno emettere una dichiarazione di intento ideologicamente falsa qualora non intenda realmente cedere all'esportazione i beni acquistati senza imposta (e tramite la falsa dichiarazione intenda invece soltanto consentire al cedente di accrescere l'IVA a monte detratte)".

"Questi casi", per l'amministrazione pubblica, "non hanno nulla a che vedere con la fattispecie delineata dal Decreto Legislativo n. 471 del 1997 articolo 7 comma 3, per cui non vi è alcuna norma specifica che concentri sul solo cessionario le conseguenze della falsa dichiarazione": "in questi casi occorrerà ricostruire in fatto i rapporti tra cedente e cessionario" e "qualora, come era pacifico nella specie (e come la CTR ha ampiamente attestato), tra cedente e cessionario sussista un chiaro accordo volto ad emettere ed utilizzare dichiarazioni di intento false allo scopo di evadere l'IVA sulle cessioni e di far maturare al cedente indebiti crediti di imposta da chiedere a rimborso, ne consegue che le operazioni di cessione non possono essere ricondotte alle ipotesi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 articolo 8 comma 1, lettera e) e comma 2, cioè non possono essere qualificate come cessioni non assoggettate ad imposta perché finalizzate alla successiva esportazione" mentre "quelle operazioni andranno qualificate, oggettivamente e soggettivamente, come normali cessioni interne, da assoggettare all'imposta ordinaria" con la conseguenza che "in questi casi l'imposta non applicata va recuperata in capo al cedente ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 articolo 54 (e, se del caso, anche in capo al cessionario per l'omessa regolarizzazione dell'operazione), e in capo al cedente medesimo vanno applicate le sanzioni perché l'accordo fraudolento con il cessionario rende la violazione a lui soggettivamente imputabile".

7. "In merito a tale ... motivo di ricorso" la società, dal suo canto, oppone, in primo luogo, un "radicale travisamento

dei fatti" assumendo essere "dato assolutamente pacifico" che essa "acquistava cospicui quantitativi di merce direttamente da primarie societa' del settore (Go., Mi., Br.) con regolare pagamento dell'IVA e poi rivendeva, tra gli altri grossisti, anche a societa' che presentavano regolari dichiarazioni d'intento, in seguito risultate ideologicamente false" per cui "gli acquisti di merce dalle societa' produttrici avvenivano nell'assoluta regolarita', con pagamento dell'IVA da parte di essa MA. Go. srl (e non hanno mai rappresentato oggetto di censura da parte dell'Amministrazione finanziaria), mentre alcune vendite (quelle oggetto di contestazione da parte dell'Agenzia), sono avvenute in regime di non imponibilita', per effetto delle dichiarazioni d'intento rilasciate dagli acquirenti".

La contribuente, quindi, sostiene che, "in presenza di una dichiarazione d'intento" (pur se "in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge") "la chiara affermazione di responsabilita' del cessionario che ha rilasciato la dichiarazione d'intenti vale a rendere quest'ultimo responsabile, in via esclusiva, dell'omesso pagamento del tributo, trattandosi di evento da egli espressamente voluto e richiesto con un'apposita autocertificazione" essendo "evidente" la "ratio della disciplina normativa" atteso che "con la dichiarazione d'intento l'acquirente dichiara di trovarsi nelle condizioni di legge per fruire dello status di esportatore abituale e per l'infedelta' di tale autocertificazione nessuna responsabilita' puo' attribuirsi in capo ai fornitori, anche perche', accogliendo la tesi dell'Ufficio della responsabilita' per fatto altrui, l'istituto sarebbe del tutto privo di applicazione da parte dei fornitori, per i rischi a esso connessi".

Per la societa', inoltre, "le argomentazioni dell'Agenzia in merito alla norma di cui al Decreto Legislativo n. 471 del 1997 articolo 7 comma 3, secondo periodo, da cui sarebbe possibile ricavare soltanto una mera indicazione di responsabilita' sanzionatoria a carico del cessionario" "benche' l'Agenzia in tale passaggio espressamente escluda la debenza delle sanzioni da parte del cedente e, in tal modo rinunci, in parte qua, alla pretesa di cui e' causa (pag. 8 ricorso) " sono "del tutto destituite di fondamento" perche' - disponendo "l'articolo 7, comma 3, primo periodo, cit., ... che e' punito con la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dell'imposta, fermo l'obbligo del pagamento del tributo colui che effettua operazioni senza addebito d'imposta, in mancanza della dichiarazione d'intento di cui al Decreto Legge 29 dicembre 1983, n. 746, articolo 1, comma 1, lettera C), convertito, con modificazioni, dalla Legge 27 febbraio 1984, n. 17" - "risulta di planare evidenza, la ratio della norma ... di punire, con il pagamento del tributo e della sanzione amministrativa, chi effettua cessioni di beni senza addebito dell'IVA in assenza del presupposto richiesto dalla norma, ossia la presentazione di un'apposita dichiarazione d'intento" mentre "la fattispecie in esame ... va correttamente inquadrata nell'ipotesi delineata dal Decreto Legislativo n. 471 del 1997 articolo 7 comma 3, secondo periodo, il quale espressamente dispone che qualora la dichiarazione sia stata rilasciata in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge, dell'omesso pagamento del tributo rispondono esclusivamente i cessionari i committenti e gli importatori che hanno rilasciato la dichiarazione stessa".

Secondo la s.r.l. MA. Go. "la norma e' assolutamente coerente con la previsione del citato articolo 8 del decreto IVA" ("e, del pari di questa, attribuisce al cessionario dichiaratosi esportatore abituale l'esclusiva responsabilita' dell'operazione") ne' e' "ravvisabile la prospettata asimmetria tra il primo e il secondo periodo del Decreto Legislativo n. 471 del 1997 articolo 7 comma 3" in quanto "il primo periodo si riferisce espressamente anche alla responsabilita' per il pagamento del tributo perche' manca, nella disciplina sostanziale del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 articolo 8 una norma che attribuisca la responsabilita' dell'operazione al cedente" mentre "tale lacuna non si ravvisa nell'ipotesi contemplata dal secondo periodo dell'articolo 7, menzionato comma 3, la quale si riferisce all'emissione di fattura non imponibile in presenza di dichiarazione d'intento, relativamente alla quale le disciplina sostanziale gia' espressamente addossa ogni responsabilita' al cessionario"; "l'interpretazione prospettata dall'Agenzia, pertanto, non fa corretta applicazione dei principi di diritto chiaramente applicabili alla fattispecie in esame, peraltro gia' affermati e ribaditi da questa ... Corte ..., che con orientamento ormai costante ha stabilito che il diritto dell'esportatore abituale alla non applicazione dell'imposta consegue alla semplice presentazione della dichiarazione d'intento, rilasciata sotto la propria responsabilita' dal cessionario": "il cedente attenendosi alla dichiarazione, pone in essere un comportamento del tutto adeguato alla previsione di legge, e su di esso non incombe alcun onere, ne' alcuna facolta' di specifico controllo in ordine alla eventuale non veridicit  della dichiarazione stessa (cfr., ex pluribus, Cass., ... trib., 12 luglio 2005 n. 14678; Cass., sez. trib., 21 novembre 2001 n. 14694; Cass., sez. 1, 24 novembre 1998 n. 11914) ".

La contribuente osserva, ancora, che, consistendo "il caso di specie ... In una vendita a esportatore abituale, ossia una cessione di merce esistente sul territorio nazionale a un soggetto che si dichiara in possesso di tale status (Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 articolo 8 comma 1, lettera c)) ", "il primo mezzo di gravame" (per il quale "il regime di non imponibilita' conseguente all'emissione di una dichiarazione d'intento sarebbe sempre subordinato alla contestuale destinazione estera della merce") "propone una ricostruzione dell'istituto della dichiarazione d'intento che palesemente configge con il dato normativo" perche':

- "l'unico presupposto al quale la legge subordina il regime di non imponibilita' IVA delle operazioni di cessione agli esportatori abituali e' il rilascio della dichiarazione d'intento, con la quale l'acquirente attesta il proprio status di esportatore abituale", "status" per fruire del quale "il legislatore prevede una serie di condizioni soggettive (ammontare dei corrispettivi delle cessioni all'esportazione registrate nell'anno solare precedente superiore al dieci per cento del volume d'affari, determinato a norma del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 articolo 20) e oggettive (rilascio di un'apposita dichiarazione d'intento, redatta in conformita' al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze, progressivamente numerata e contenente il numero di partita IVA del dichiarante, nonche' dell'Ufficio competente nei suoi confronti, Decreto Legge 29 dicembre 1983, n. 746, articolo 1, conv. dalla Legge 27

febbraio 1984, n. 17) ";

- "la fattispecie di cessione all'esportazione" "ossia di vendita, da parte di un soggetto italiano", di merce destinata a essere trasportata all'estero a cura del cedente, con assolvimento delle operazioni doganali di esportazione (Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 articolo 8 lettera a) " e' "diversa" atteso che "la vendita a esportatore abituale (ai sensi dell'articolo 8, lettera c) non e' subordinata alla contestuale destinazione estera della merce acquistata" per cui "e' errata la prospettazione dell'Agenzia, secondo cui le operazioni in oggetto non potrebbero neppure ricomprendersi nella fattispecie contemplata dall'articolo 7, comma 3, secondo periodo citato, in quanto il caso di specie non sarebbe connotato soltanto dalla mancanza dei presupposti sostanziali dello status di esportatore abituale, ma anche delle relative condizioni di fatto".

8. L'esame complessivo del motivo, siccome involgente la qualificazione giuridica di una fattispecie concreta, suppone di necessita' logica, prima che giuridica, la precisa ed univoca individuazione della stessa, in particolare dei due elementi di fatto che la caratterizzano costituiti, secondo l'accertamento all'uopo compiuto dal giudice del merito.

(1) dalla falsita' ideologica delle dichiarazioni di intento rilasciate dalle cessionarie e (2) dalla consapevolezza di tale falsita' da parte della cedente srl MA. Go., entrambe affermate dalla Commissione Tributaria Regionale.

Tale individuazione, nel caso si palesa necessaria atteso che, mentre nessuna delle parti censura la falsita' (la quale, quindi, deve ritenersi definitivamente accertata tra le parti), la contribuente con il secondo motivo del suo ricorso incidentale si duole specificamente della consapevolezza, da parte sua, della stessa falsita', ritenuta (come visto) dal giudice a quo.

Per effetto di tale contestazione, pertanto, l'esame del primo motivo di ricorso dell'Agenzia deve essere preceduto da quello del secondo motivo del ricorso incidentale della contribuente.

9. Con questo motivo, invero, la societa' denuncia "violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 articolo 8 comma 2, articoli 54 e 56, nonche' degli articoli 115 e 116 c.p.c." adducendo che la "ricostruzione dei fatti e delle prove" compiuta dalla Commissione Tributaria Regionale e' "illegittima ed erronea" oltre che "assolutamente priva di motivazione" in quanto:

- "l'avvenuta consegna della merce nel territorio nazionale, anziche' all'estero, e' logica conseguenza dell'applicazione della norma di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 articolo 8 lettera e), relativo alle vendite non imponibili per effetto della presentazione di dichiarazione d'intento" di tal che "la presentazione di dichiarazione d'intento comporta la non imponibilita' IVA dell'operazione senza che, per l'applicabilita' di tale istituto, sia necessaria l'ulteriore condizione della destinazione estera della merce (richiesta invece per le cessioni all'esportazione ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 articolo 8 lettera a)) ": "di conseguenza", secondo la societa', "la mancata esportazione della merce non rappresenta ne' una circostanza idonea a disapplicare il regime delle vendite a esportatori abituali, ne' puo' costituire indizio da cui inferire una pretesa consapevolezza dell'esponente circa l'irregolarita' delle operazioni di vendita";

"l'affermazione secondo la quale le indagini della Guardia di Finanza avrebbero evidenziato il suo coinvolgimento ... negli illeciti commessi dalle societa' irregolari" e' "errata" perche', "al contrario".

(a) "tali indagini hanno evidenziato che le societa' in seguito risultate evasori totali d'imposta sono soggetti del tutto estranei e indipendenti dai soci e dai familiari dei soci di essa societa' ..., per cui una conoscenza diretta degli illeciti da queste commessi non sarebbe stata possibile" e (b) "il processo verbale di constatazione ... chiaramente afferma che anche i conti intestati personalmente ai soci e ai loro familiari hanno evidenziato solo operazioni sopportate da idonea e esaustiva giustificazione (foglio n. 9 PVC) " per cui ("conseguentemente") si deve escludere "un vantaggio patrimoniale in capo ai soci o alla societa', derivante dalle transazioni in oggetto".

Secondo la contribuente "una corretta ricostruzione dei fatti e degli elementi probatori emersi avrebbe consentito al giudice di secondo grado di rilevare che le transazioni compiute non presentavano elementi di anomalia, tali da indurre in sospetto i suoi rappresentanti" in quanto "le societa' irregolari ... apparivano esteriormente come soggetti assolutamente regolari (erano iscritte alla camera di commercio italiana, titolari di partita IVA italiana, di conti correnti bancari presso primari istituti di credito del Piemonte, si appalesavano esteriormente come societa' di capitali assolutamente regolari e operanti nel rispetto della legge) e operanti come qualunque altro intermediario commerciale (operavano attraverso la persona del ... Ve., rappresentante assai noto e stimato nel settore del commercio di pneumatici da oltre trent'anni, procedevano all'emissione di usuali ordinativi di acquisto e al regolare pagamento di tutte le forniture ricevute, a prezzo di mercato, da essa MA. go. srl) " ("tali elementi probatori non sono stati in alcun modo esaminati dal giudice, il quale ha omesso ogni motivazione nell'accogliere la ricostruzione degli indizi offerti dall'Ufficio e nel negare ogni rilievo agli elementi di prova indicati dalla contribuente").

Per la societa', ancora, "del tutto errata e' anche la prospettazione del movente del suo coinvolgimento ... negli illeciti compiuti dalle societa' irregolari, posto che la sentenza impugnata a piu' riprese si riferisce a presunti indebiti rimborsi IVA di cui essa ... si sarebbe avvantaggiata" mentre "tale affermazione travisa i fatti di causa, giacche' l'emissione di

false dichiarazioni di intento e' vantaggiosa soltanto per il soggetto che si dichiara esportatore abituale, il quale acquista beni senza subire l'ordinaria rivalsa dell'IVA e, di conseguenza, senza pagamento dell'imposta" in quanto "per il fornitore ... l'omessa rivalsa dell'IVA nei confronti del cliente non produce alcun vantaggio, ne' fiscale, ne' economico" "il fornitore, infatti, da un lato porta in detrazione l'imposta sui propri acquisti di beni (nel caso di specie gli acquisti di pneumatici che l'esponente ha effettuato presso i produttori dei medesimi: Mi., Go., Br.) dall'altro, al momento della vendita, gli e' impedita la rivalsa per effetto della dichiarazione d'intento presentata dal cliente": "la mancata rivalsa dell'IVA per effetto della dichiarazione d'intento produce un mancato introito, con la conseguenza che, in sede di liquidazione periodica, il fornitore si trova in una situazione di credito nei confronti dell'Erario" di tal che ("ne consegue che") "la posizione di credito IVA non rappresenta un profittevole esito della vendita agli esportatori abituali" perche' "essa ... corrisponde al diritto alla detrazione dell'IVA sui propri acquisti, diritto che non trova capienza nell'IVA dovuta in relazione alla vendite, posto il divieto di rivalsa che accompagna le vendite agli esportatori abituali".

Questo motivo del ricorso incidentale della contribuente deve essere respinto perche' privo di pregio.

A. Dallo stesso, infatti, non emerge nessun elemento di fatto, non valutato dal giudice del merito, idoneo a infirmare l'affermazione della consapevolezza, da parte della srl MA., della falsita' ideologica delle dichiarazioni di intento presentate dalle acquirenti, sulla base delle quali essa ha emesso fatture senza indicazione dell'imposta altrimenti dovuta, ne', comunque, un qualche vizio, comunque rilevante, nel ragionamento, seguito ed esposto dal giudice di appello, per affermare la contestata consapevolezza.

In particolare:

- "l'avvenuta consegna della merce nel territorio nazionale, anziche' all'estero" costituisce una circostanza di fatto che correttamente e' stata considerata dalla Commissione Tributaria Regionale nel complesso della realta' fattuale di svolgimento dell'operazione commerciale e non depono, quindi, necessariamente per la sicura ed univoca "applicazione della norma di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 articolo 8 lettera e), relativo alle vendite non imponibili per effetto della presentazione di dichiarazione d'intento"; di conseguenza, diversamente da quanto ritenuto dalla contribuente, il fatto della "mancata esportazione della merce" ben puo' costituire "indizio" logico da cui "inferire una ... consapevolezza" del cedente "circa l'irregolarita' delle operazioni di vendita" e, quindi, "circostanza idonea" per "disapplicare il regime delle vendite a esportatori abituali";

- le addotte estraneita' ed indipendenza delle "societa' in seguito risultate evasori totali d'imposta" ai e dai "soci" della contribuente nonche' ai e dai "familiari" degli stessi soci, cosi' come l'asserita regolarita' dei "conti intestati personalmente ai soci e ai loro familiari ..." (che sarebbe attestata dal processo verbale di constatazione), intuitivamente, non costituiscono nessuna prova di una impossibilita' ("non sarebbe stata possibile") della "conoscenza diretta degli illeciti ... commessi" da quelle societa' da parte della contribuente stessa.

B. Dalla constata infondatezza del motivo di gravame incidentale discende che deve ritenersi incontestabilmente accertata, oltre alla gia' evidenziata falsita' ideologica delle dichiarazioni di intento, anche la consapevolezza, da parte della s.r.l. MA. Go., di tale falsita', come ritenuta dal giudice del merito con ragionamento logico risultato immune da vizi.

10. La consapevolezza, da parte della s.r.l. MA. Go. (cedente), della falsita' ideologica delle dichiarazioni di intento delle acquirenti impone di accogliere l'innanzi riprodotto primo motivo di ricorso dell'Agenzia - il quale non soffre del ribaltamento della "prospettata ricostruzione" (da "indebita percezione di rimborsi" a "evasione dell'IVA sulle operazioni attive") denunciato dalla societa' nelle memorie depositate in quanto, in realta', si tratta della medesima fattispecie atteso che per l'Ufficio il credito d'imposta chiesto a rimborso dalla societa' e' inesistente perche' sussisterebbe un maggiore debito della medesima societa' per la stessa imposta - considerato che il giudice del merito ha erroneamente ricondotto la concreta fattispecie cosi' connotata, come da lui stesso ricostruita, ad una previsione normativa estranea alla stessa e, quindi, ha violato tale previsione, facendone una falsa applicazione.

A. Per il Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 8, comma 1, invero, "costituiscono cessioni all'esportazione":

- lettera a) "le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori del territorio della Comunita' economica europea, a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionario commissionari di questi..."; in tal caso "la esportazione deve risultare da documento doganale, o da vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura ovvero su un esemplare della bolla di accompagnamento emessa a norma del Decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre 1978, n. 627, articolo 2, o, se questa non e' prescritta, sul documento di cui all'articolo 21, comma 4, secondo periodo. Nel caso in cui avvenga tramite servizio postale l'esportazione deve risultare nei modi stabiliti con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro delle poste e delle telecomunicazioni (1)";

- lettera b) "le cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunita' economica europea entro novanta giorni dalla consegna, a cura del cessionario non residente o per suo conto, ad eccezione dei beni...": in tal caso "l'esportazione deve risultare da vidimazione apposta dall'ufficio doganale o dall'ufficio postale su un esemplare

della fattura (2) ";

- lettera c) "le cessioni, anche tramite commissionari, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e le prestazioni di servizi rese a soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta (3) ".

Il successivo comma 2, stesso art., a sua volta, dispone (per quanto interessa) che "le cessioni e le prestazioni di cui alla lettera c) sono effettuate senza pagamento dell'imposta ai soggetti indicati nella lettera a), se residenti, ed ai soggetti che effettuano le cessioni di cui alla lettera b) del precedente comma su loro dichiarazione scritta e sotto la loro responsabilità, nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni di cui alle stesse lettere dai medesimi fatte nel corso dell'anno solare precedente...".

Dal combinato disposto di tali norme discende:

(1) che per avvalersi della speciale disposizione dettata dalla lettera c) non è sufficiente l'assunzione di responsabilità (cd. dichiarazione d'intento) da parte di un qualsiasi soggetto ma è necessario che il soggetto abbia i requisiti previsti dalle precedenti lettere a) e b) e, (2) soprattutto, che l'operazione sia, oggettivamente, destinata all'esportazione.

Dalla consapevolezza, oltre che di quella (ovvia) del cessionario, anche del cedente, del fatto che l'operazione non è assolutamente destinata all'esportazione, perché la dichiarazione di intento è ideologicamente falsa, discende la consapevolezza da parte dello stesso cedente (come del cessionario) della destinazione nazionale della merce (o del servizio) e, quindi, della necessità di assoggettare l'operazione ad imposta sul valore aggiunto.

Questa sezione (sentenza 26 ottobre 2005 n. 20834), invero, ha già affermato il principio (che deve essere ribadito per carenza di qualsivoglia convincente argomentazione contraria, nemmeno prospettata, neppure nelle memorie depositate) per il quale "la condotta di colui che operi senza assolvere l'imposta in base ad una dichiarazione della cui falsità è consapevole e del tutto equivalente a quella di chi sia del tutto privo della suddetta dichiarazione, salva ovviamente la concorrente responsabilità del cessionario, committente o importatore che tale falsa dichiarazione abbia rilasciato".

Peraltro, da tempo questa Corte (Cass., 1: 2 novembre 1992 n. 11882 e 24 novembre 1996 n. 11914) ha avvertito che il diritto dell'esportatore abituale a fruire dello speciale trattamento fiscale previsto dalla norma - tesa all'"incentivazione della esportazione" - nasce dalla "situazione obbiettiva", ovvero sia "dall'essere ... esportatore abituale" operante "nei limiti quantitativi previsti dalla norma".

La consapevolezza, da parte del soggetto che emette la fattura, della falsità della dichiarazione sulla cui scorta egli non sottopone l'operazione ad imposta, evidenzia la non sussumibilità di quella concreta operazione nella fattispecie legale (modello astratto) delineato e regolato dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 riprodotto articolo 8 (che prevede la non imponibilità dell'operazione alle condizioni dallo stesso indicate) per consapevole mancanza originaria dell'elemento, che caratterizza quel modello legale, dato dal veritiero intendimento del cessionario (nel caso falsamente dichiarante) di volere esportare la merce acquistata e, quindi, in sostanza, disvela l'erroneità della applicazione di quel modello alla fattispecie concreta perché questa è diversa da quella regolata dal complesso normativo applicato.

La conoscenza della natura (per così dire) nazionale dell'operazione commerciale obbliga il cedente, come d'ordinario, all'osservanza in proprio delle afferenti disposizioni dettate dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 in particolare di quella dettata dall'articolo 19, comma 1, per la quale "l'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'articolo 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo".

Vanamente, di conseguenza, la società illustra la natura e la funzione della dichiarazione di intento nonché la connessa responsabilità (anche ai fini del pagamento dell'imposta) del dichiarante ed invoca (ancora nelle memorie depositate, nelle quali richiama a conforto, altresì, le "ulteriori previsioni alla norma" aggiunte dalla "legge finanziaria per il 2005") i precedenti arresti di questa Corte ("Cass., sez. trib., 26 settembre 2003 n. 14312; Cass., sez. trib., 18 agosto 2003 n. 9782; Cass., sez. trib., 12 luglio 2005 n. 14678; Cass., sez. trib., 21 novembre 2001 n. 14694; Cass., sez. 1, 24 novembre 1998 n. 11914") in ordine sia all'articolo 8, Decreto del Presidente della Repubblica detto che, correlativamente, al disposto del Decreto Legislativo n. 471 del 1997 comma 3, articolo 7, u.p., (secondo i quali "del debito tributario" nasce dall'operazione per la quale è stata presentata dichiarazione di intento di esportazione "risponde in via esclusiva il cessionario"), ovvero paventa (pag. 10 della memoria) una sorta di sua "responsabilità oggettiva" atteso che (2) la natura e la funzione della dichiarazione d'intento ed i principi di diritto invocati sono del tutto estranei alla concreta fattispecie in quanto questa, come irreversibilmente accertato dal giudice del merito, riguarda cessioni di merce destinata, per consapevole concorde volontà delle parti, al solo mercato nazionale e non già all'esportazione, cioè cessioni regolate dalle norme suddette e da quei principi;

(2) la contribuente risponde del fatto proprio di non avere assoggettato ad imposta, come prescrive l'articolo 19 detto (e le altre norme richiamate), l'operazione pur sapendo che la merce ceduta non era destinata all'esportazione.

11. Con il secondo motivo l'Agenzia ricorrente censura il "capo" con cui la Commissione Tributaria Regionale ha osservato (a) che "la sola pretesa dell'amministrazione nei confronti della s.r.l., MA. Go. sarebbe stata oli carattere risarcitorio" e (b) che "tale pretesa era stata anche soddisfatta perche' ... Ma. Gi. Fr. aveva corrisposto un risarcimento all'amministrazione costituita parte civile, onde ottenere l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 c.p.p." e denuncia "violazione e falsa applicazione dell'articolo 112 c.p.c.; articolo 2043 c.c. e articolo 185 c.p." adducendo:

- detto "capo della sentenza e' viziato da ultrapetizione, poiche' questa ragione di presunta infondatezza della pretesa erariale non era mai stata dedotta dalla societa' come motivo di impugnazione degli avvisi di rettifica" per cui il giudice a quo non poteva rilevare d'ufficio "la questione del risarcimento del danno e del pagamento di questo" ne' "farne una delle ragioni della pronuncia";

- "la tesi esposta dalla CTR e' erronea" in quanto "il danno che puo' derivare all'amministrazione finanziaria dalle condotte fraudolente dei contribuenti e', come in tutti i casi di illecito civile conseguente ad un reato o ad un illecito amministrativo, un danno generico di natura extracontrattuale, risarcibile ai sensi dell'articolo 2043 c.c. e articolo 185 c.p." e "si identifica con l'ostacolo che la frode commessa dal contribuente arreca al regolare svolgimento dell'attivita' di riscossione delle entrate fiscali"; lo stesso "non ha nulla a che vedere con l'obbligazione tributaria specificamente gravante sul contribuente, e di cui la frode fiscale determina l'inadempimento" perche' detta "obbligazione ... non sorge ... dalla condotta fraudolenta tramite la quale ci si sottrae al suo adempimento" ma "dalla specifica causa obligandi delle diverse imposte (p. es. dal compimento di operazioni imponibili), e pertanto il suo adempimento non viene perseguito attraverso l'azione risarcitoria conseguente al reato (o all'illecito amministrativo) fiscale, bensì attraverso i normali procedimenti di accertamento e di riscossione delle imposte".

Per l'amministrazione pubblica, quindi, "la CTR non avrebbe potuto trarre dall'avvenuto pagamento di un risarcimento il titolo per ritenere insussistente la pretesa fiscale sostanziale" in quanto "il risarcimento del danno conseguente ad illecito fiscale e la riscossione dei tributi evasi si collocano su piani giuridici nettamente distinti" e, nel caso, "non vi era neppure identita' soggettiva tra il contribuente tenuto al pagamento dell'imposta e l'autore della violazione tenuto al risarcimento" ("contribuente era infatti la persona giuridica s.r.l. MA. Go., mentre responsabile del reato e obbligato al risarcimento era ... Ma. Gi. Fr. suo amministratore").

Il motivo va disatteso perche' inammissibile.

Lo stesso, invero, investe un punto della sentenza di appello - al quale deve riconoscersi natura di vero e proprio consapevole obiter dictum (siccome la questione non era stata proposta da nessuna delle parti, come riconosce lo stesso giudice laddove espone essere "mancata" una "formulazione in tal senso", da considerarsi comunque "del tutto nuova, sotto il profilo della causa e del petitum") - privo di qualsivoglia idoneita' ed autonomia decisionali perche' non costituisce ne' l'unica ne', soprattutto, la vera ratio che sorregge la decisione della Commissione Tributaria Regionale, fondata tutta sulla pretesa insufficienza della "conoscenza dell'intento evasivo delle cessionarie" a rendere la srl MA. Go. (cedente) "soggetto passivo dell'imposta nel rapporto con l'Amministrazione Finanziaria".

L'Agenzia ricorrente, pertanto, non ha nessun interesse (articolo 100 c.p.c.) a rimuovere la contestata affermazione del giudice di appello attesa la totale ininfluenza della stessa sulla decisione, peraltro errata per l'altro verso, già valutato nello scrutinio del primo motivo del ricorso principale e del secondo di quello incidentale.

12. Con il primo motivo del proprio ricorso incidentale la societa' - assumendo risultare "dagli atti del giudizio di merito" ("memoria difensiva depositata dall'Ufficio in data 22 settembre 2005") (a) che "l'azione di recupero dell'IVA, concernente le medesime operazioni di cui e' causa, era stata già promossa ... nei confronti delle societa' acquirenti" e (b) che "gli avvisi di accertamento IVA emessi nei confronti di queste ultime erano ormai divenuti definitivi" ("pag. 4 memoria Ufficio") - denuncia, specificamente in ordine al "motivo" ("ritenuto assorbito" dal giudice di appello) da essa sollevato, "relativo all'illegittimita' della pretesa avanzata dall'Agenzia delle Entrate, in quanto concretizzante un'indebita duplicazione della pretesa impositiva", "violazione e falsa applicazione dell'articolo 8, comma 2, in combinato disposto con il Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 17, e dell'articolo 53 Cost." adducendo che la "circostanza" dell'"azione di recupero dell'IVA, concernente le medesime operazioni di cui e' causa, ... nei confronti delle societa' acquirenti" assume "decisivo rilievo nella presente controversia, giacche' la definitività dell'azione impositiva promossa nei confronti delle societa' acquirenti rende di tutta evidenza l'assoluta illegittimita' della identica pretesa avanzata anche nei confronti di essa ... venditrice".

Secondo questa, infatti, "gli avvisi di accertamento emessi nei suoi confronti ... realizzano ... una chiara violazione del fondamentale principio in ragione del quale, su ciascuna operazione rilevante ai fini IVA e tra le medesime parti, l'imposta deve gravare una sola volta", con conseguente ("da cio' ne consegue") "assoluta illegittimita' dell'azione dell'Ufficio, volta al recupero del tributo nei confronti di entrambe le parti del negozio giuridico controverso, ossia due volte per la medesima operazione".

La contribuente aggiunge che "l'atto impositivo oggetto di impugnazione e' radicalmente viziato anche per violazione del generale principio di capacita' contributiva, sancito espressamente dall'articolo 53 Cost." in quanto "presupposto essenziale dell'imposizione fiscale e' che il tributo possa essere preteso soltanto in presenza di un'effettiva manifestazione di ricchezza che, nel caso di specie, e' del tutto assente in capo ad essa societa'" perche' "non ha alcun titolo al pagamento dell'IVA" ("che e' imposta sui consumi dovuta esclusivamente dall'acquirente dei beni") e perche' "e' anche definitivamente esaurito, per effetto dell'avvenuta imposizione nei confronti dell'acquirente, il presupposto di applicazione del tributo, ossia l'esistenza di una manifestazione di ricchezza ancora tassabile".

Il motivo va disatteso perche' infondato.

A. Il patologico fenomeno denunziato, invero, a parte l'ipotesi della solidarieta' tributaria (che lascia comunque immutata l'unicita' oggettiva del fatto impositivo e del correlativo prelievo fiscale), suppone di necessita' logica una duplicazione della "medesima imposta", quindi della medesima obbligazione fiscale, a carico di uno stesso soggetto e non e' rappresentato dall'eventuale (erronea) pretesa dell'ente impositore di assoggettare alla "medesima imposta" soggetti diversi, essendo questa specifica discrasia risolubile (cfr., Cass., 1, 4 agosto 1992 n. 9247) con la individuazione (se necessario, anche in sede giurisdizionale) dell'unico soggetto effettivamente debitore, dalla quale individuazione deriva, correlativamente, la estraneita' dell'altro soggetto ed il sorgere, solo in capo a questo, del diritto al rimborso (cfr., Cass., trib., 16 aprile 2007 n. 8965) di quanto eventualmente versato sine causa dallo stesso per l'imposta dovuta, invece, dall'altro.

Il diritto del soggetto passivamente non legittimato di richiedere il rimborso dell'imposta versata, poi e di converso, intuitivamente esclude, di per se', la possibilita' di attribuire al pagamento del terzo qualsiasi effetto estintivo della obbligazione propria per il vero soggetto d'imposta; a maggior ragione, poi, tale effetto deve essere escluso quante volte la pretesa verso il terzo trovi la sua fonte in una causa giuridica diversa da quella dell'imposizione a carico del vero soggetto d'imposta.

B. In base al Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 17, comma 1, l'imposta sul valore aggiunto - attesa la sua "neutralita'", per la possibilita' di recupero riconosciuta all'operatore che la corrisponde - "e' dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili", quindi, nel caso, dalla s.r.l. MA. Go., la quale, di conseguenza, invoca malamente la tutela costituzionale apprestata dall'articolo 53 Cost. essendo essa la titolare dell'operazione economica delle "cessioni" contestate e, quindi, della relativa manifestazione di ricchezza sottoposta a tassazione.

13. Con la terza doglianza la societa' censura il rigetto del "motivo pregiudiziale" (da essa sollevato in ordine alla "rettifica della dichiarazione IVA per l'anno 1996") di "nullita' del provvedimento impugnato in quanto emanato prima della decorrenza del termine di sessanta giorni dalla notificazione del processo verbale di constatazione" e denuncia "violazione e falsa applicazione della Legge 21 luglio 2000, n. 212, articolo 12, comma 7" adducendo che la "prospettazione" dei giudici di appello (secondo cui detta "norma ..., oltre a non prevedere alcuna sanzione in caso di mancato rispetto del ... termine, dispone espressamente la possibilita' di deroga nei casi di particolare e motivata urgenza", nel caso ravvisata "nell'imminente scadenza del termine decadenziale entro il quale l'Ufficio doveva procedere alla notificazione dell'avviso di rettifica dell'accertamento") "non puo' essere accolta" perche' "imminente scadenza dei termini di accertamento non puo' essere considerata causa idonea a integrare un'ipotesi di particolare e motivata urgenza" in quanto "la legge attribuisce all'amministrazione ... quattro anni per effettuare la rettifica delle dichiarazioni IVA" e nel caso "l'attivita' di verifica e' stata intrapresa ... ben diciannove mesi di anticipo rispetto alla scadenza del termine decadenziale".

Il motivo e' inammissibile.

Il comma 7, articolo 12 invocato dalla contribuente - costituente (Cass., trib., 28 luglio 2006 n. 17229) norma di attuazione del principio generale del giusto procedimento -, nel dichiarato "rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente", dispone che "dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente puo' comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori" per cui "l'avviso di accertamento non puo' essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza".

Nella motivazione della sua decisione di rigetto dell'eccezione, invero, la Commissione Tributaria Regionale - come peraltro ricordato dalla stessa contribuente - ha espressamente addotto un "duplice motivo": l'esistenza di ragioni di "urgenza" giustificatrici dell'inosservanza ("stava per scadere ... il termine ... entro il quale l'Ufficio doveva procedere alla notifica della rettifica e dell'accertamento") nonche', in primo luogo (in diritto), l'insussistenza della "sanzione" dell'"illegittimita' del successivo avviso di accertamento" pretesa dalla contribuente.

Quest'ultima ratio decidendi, oggettivamente (a prescindere dalla sua esattezza giuridica), ha una sua (indubbia) autonoma valenza motivazionale rispetto alla ravvisata sussistenza di un derogatorio caso di "particolare e motivata urgenza" nella imminente scadenza di un termine decadenziale: la stessa, pero', non e' stata contestata dalla societa' per cui e' del tutto inutile stabilire la legittimita' dell'affermazione del giudice di appello circa la sussistenza della "particolare ... urgenza" se non puo' piu' rimuoversi anche la pregiudiziale ragione, enunciata dallo stesso giudice,

della carenza di sanzione (nel senso preteso dalla contribuente) della noncuranza di quel termine, essendo mancata una specifica doglianza idoneamente motivata.

14. Con il quarto motivo la società censura il rigetto della "eccezione", da essa sollevata, di "nullità derivata degli atti impositivi per illegittimità dell'attività di verifica eseguita dalla Guardia di Finanza presso la sua sede ..., protrattasi per ben venticinque mesi" e denuncia "violazione e falsa applicazione della Legge 27 luglio 2000, n. 212, articolo 12, comma 5" adducendo:

la "natura meramente ordinatoria" del termine fissato da tale norma, affermata dal giudice di appello, "si pone in aperto contrasto con la chiara ratio" ("tutelare il contribuente sottoposto a verifica fiscale" onde "arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento dell'attività" dello stesso) che informa tale norma e la priva di "ogni efficacia precettiva", vanificandone "le finalità";

- "la natura perentoria del termine" e' "resa evidente dall'espressa previsione di una specifico termine di proroga delle indagini" ("sottoposto a precisi limiti e condizioni"), proroga della quale "non v' e' traccia ne' nel processo verbale di constatazione ... ne' negli atti di accertamento".

Anche tale motivo e' inammissibile.

La Legge n. 212 del 2000 articolo 12 comma 5 dispone:

- "la permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio";

- "gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni".

La censura proposta dalla contribuente, in violazione dell'articolo 366 c.p.c. (principio della cd. autosufficienza del ricorso per cassazione), non reca nessun attinente elemento cronologico: l'unico riferimento fattuale e' dato dall'affermazione (priva di qualsivoglia ulteriore specificazione, come dell'indicazione di elementi temporali tratti dalle verbalizzazioni delle operazioni ispettive) secondo cui "l'attività di verifica" della Guardia di Finanza presso la sua "sede" si sarebbe protratta "per ben venticinque mesi".

Siffatta affermazione, per la sua genericità ed indeterminata temporalità, non consente in alcun modo di valutare (come necessario) il fondamento della doglianza considerato che per la norma assume rilevanza non la durata dell'"attività di verifica" (e, quindi, della sua complessiva protrazione) ma unicamente la durata della permanenza (se dovuta a "verifiche") degli "operatori civili o militari" presso "la sede del contribuente".

15. Con il quinto motivo la società censura, "con riferimento alla rettifica della dichiarazione IVA per l'anno 1996", il rigetto dell'"eccezione" con la quale essa aveva rilevato "acquiescenza dell'Ufficio alla sentenza di primo grado nel capo in cui e'(ra) stata dichiarata l'illegittimità dell'irrogazione delle sanzioni amministrative" e denuncia "violazione degli articoli 324 e 342 c.p.c." adducendo che "l'istanza di riforma genericamente riferita all'intera pronuncia di primo grado, contenuta nell'appello dell'Ufficio", considerata dal giudice di appello "di per se' sufficiente a ritenere impugnati tutti i capi della sentenza, compresi quelli non ... oggetto di specifiche censura", e' "meritevole di riforma" in quanto "l'articolo 342 c.p.c. impone alla parte di rivolgere alla sentenza impugnata censure puntuali e specifiche, alle quali soltanto resta limitato l'ambito di cognizione in sede di gravame".

La doglianza e' inammissibile perché la totale genericità della sua proposizione - ancora in violazione del richiamato principio di autosufficienza del ricorso per cassazione - non consente assolutamente di individuare quali "capi della sentenza" di primo grado non sarebbero stati "oggetto di specifiche censura" e, quindi, di firmare, in particolare, il giudizio della Commissione Tributaria Regionale secondo cui l'impugnazione dell'Ufficio investiva anche le "sanzioni": nel caso siffatta indicazione era indispensabile perché l'integrale annullamento degli atti di imposizione da parte del giudice di primo grado - in conseguenza della "illegittimità della pretesa" ritenuta (come si legge nella sentenza di appello) da quel giudice per l'insussistenza di un obbligo della "srl MA. Go. " di "verificare la veridicità o meno delle dichiarazioni, formalmente corrette, rilasciate dalle cessionarie" -, se priva di particolare ed autonoma motivazione di illegittimità specifica per le sanzioni, intuitivamente non imponeva la proposizione di un qualche particolare motivo di doglianza non essendovi nessun punto o capo da impugnare ne' alcun peculiare ragionamento da confutare per quanto riguardava propriamente le sanzioni.

16. Con il sesto (ed ultimo) motivo la società denuncia "violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo 18 agosto 2000, n. 267, articoli 6, 7, 42 e 50, Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 60, nonché degli articoli 115 e 116 c.p.c." adducendo che "come rilevato nel corso dei giudizi di merito, la notificazione dell'avviso di rettifica per l'anno 1996 e' da ritenersi inesistente per difetto di legittimazione del soggetto che ha effettuato la notifica (messo comunale privo di specifica nomina)".

La doglianza deve essere disattesa perche' priva di fondamento.

Sulla questione, in carenza di qualsivoglia convincente argomentazione contraria, invero, deve essere ribadito il principio gia' affermato da questa sezione (sentenza n. 2536 depositata il 22 febbraio 2002) secondo cui:

(1) La parte che in sede di impugnazione di un atto di imposizione fiscale deduce, quale motivo di nullita' della notifica operata dal dipendente comunale, la mancata approvazione della nomina del messo comunale e' tenuta a provare i fatti su cui fonda la propria eccezione;

(2) comunque, "anche ad ipotizzare la mancata approvazione della nomina", la notifica operata dallo stesso non e' riconducibile "ai casi di nullita', specificatamente indicati dall'articolo 160 c.p.c., ne' ad altra previsione desumibile dai principi generali di cui agli articoli 156 e 157 c.p.c., dal momento che la nomina del messo e la legittimazione ad eseguire la notificazione (Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 articolo 56 comma 10) discende ... direttamente dalla legge, e, quindi, l'approvazione ... deve essere considerata un atto, interno all'iter procedimentale, avente funzione meramente ricognitiva e deliberativa".

17. Le spese di questo giudizio di legittimita' debbono essere integralmente compensate tra le parti ai sensi del secondo comma dell'articolo 92 c.p.c. in considerazione della loro reciproca soccombenza.

P.Q.M.

La Corte riunisce i ricorsi; dichiara inammissibile il ricorso del Ministero e compensa integralmente le spese del giudizio di legittimita' tra lo stesso Ministero e la societa'; accoglie il primo motivo del ricorso principale; rigetta il secondo motivo dello stesso ricorso nonche' il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, rigetta i ricorsi di primo grado della contribuente; condanna la medesima contribuente a rifondere all'Agenzia le spese del giudizio di legittimita', che liquida in complessivi euro 30.500,00 (trentamila cinquecento/00), di cui euro 30.000,00 (trentamila) per onorario, oltre spese generali ed accessori di legge; compensa integralmente tra le parti le spese dei giudizi di merito.