

Cass. civ. Sez. Unite, Sent., (ud. 22-11-2016) 12-09-2017, n. 21105

IMPOSTA VALORE AGGIUNTO (IVA)

In genere

VENDITA

Vendite speciali

di immobili

Fatto Diritto P.Q.M.

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. [redacted] - Primo Presidente f.f. -

Dott. [redacted] - Presidente di sez. -

Dott. [redacted] - Presidente di sez. -

Dott. [redacted] - Presidente di sez. -

Dott. [redacted] - Consigliere -

Dott. [redacted] - Consigliere -

Dott. [redacted] - Consigliere -

Dott. [redacted] - rel. Consigliere -

Dott. [redacted] - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 6865-2011 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in
presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

[redacted] (ora [redacted] in persona del liquidatore pro tempore, elettivamente domiciliata in
[redacted] presso lo studio dell'avvocato [redacted], che la rappresenta e difende per procura speciale del
notaio [redacted] di (OMISSIS), in atti;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

avverso la sentenza n. 12/16/2010 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della TOSCANA, depositata il 21/01/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 22/11/2016 dal Consigliere Dott. [redacted];

uditi gli avvocati [redacted] per l'Avvocatura Generale dello Stato e

udito il P.M. in persona dell'Avvocato Generale Dott. [redacted], che ha concluso per la cassazione con rinvio.

Svolgimento del processo

1.1. Con avvisi di accertamento notificati il 29 aprile 2006, l'Agenzia delle entrate, per quanto qui interessa, contestò alla rivenditrice di veicoli usati, l'illegittima applicazione del regime del margine di utile in materia di IVA, relativamente ad una pluralità di operazioni di rivendita di autoveicoli, acquistati da una medesima società nazionale, la s.r.l. (già , a sua volta cessionaria di società cedenti estere comunitarie (in particolare, della). In sintesi, si affermava negli avvisi che la aveva acquistato automezzi, provenienti da Stati esteri comunitari, da proprietari esercenti attività di autonoleggio e di leasing, come tali aventi diritto di detrarre l'IVA pagata a monte, sicchè, mancando l'assolvimento definitivo dell'imposta, si trattava di operazioni che non potevano fruire del regime speciale del margine.

Avverso gli atti impositivi la propose ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Siena, che lo accolse.

1.2. La Commissione tributaria regionale della Toscana ha rigettato l'appello dell'Agenzia delle entrate con sentenza depositata il 21 gennaio 2010.

Il giudice d'appello ha ritenuto che la contribuente ha legittimamente applicato il regime del margine, in ragione della mancanza di "obblighi investigativi" a suo carico e della "presenza dell'indicazione contenuta nei libretti di circolazione e nelle fatture per cui i beni in discorso erano già stati assoggettati al predetto regime da parte del cedente comunitario", con la conseguenza che alla contribuente stessa non è imputabile "una responsabilità per negligenza, imprudenza od imperizia giacchè l'Ufficio non ha mosso alcuna contestazione al trattamento fiscale della e delle sue cessionarie".

Ha aggiunto che, "circa l'erroneo recupero d'imposta sull'operazione di vendita alla Sig.ra L.M.", deve ritenersi che l'operazione "non implichi evasione di imposta ma solo errore formale".

2. Avverso la sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione per due motivi.

La ha resistito con controricorso e proposto anche ricorso incidentale articolato in tre motivi.

3. A seguito di istanza della contribuente, la causa è stata rimessa all'esame di queste sezioni unite, in quanto ritenuta, anche in ragione dell'ampiezza del contenzioso in materia, di particolare importanza.

4. Sia l'Agenzia delle entrate, sia la , in liquidazione (già hanno depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con i due motivi di ricorso l'Agenzia delle entrate denuncia la violazione del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, art. 36 (convertito dalla L. 22 marzo 1995, n. 85), nel testo modificato, nella parte che qui rileva, dal D.L. 2 ottobre 1995, n. 415 (convertito dalla L. 29 novembre 1995, n. 507), con il quale è stata data attuazione all'art. 26 bis della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977 (articolo aggiunto dalla direttiva 94/5/CE del Consiglio del 14 febbraio 1994), che ha introdotto, nel sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, un regime particolare applicabile alle cessioni di beni d'occasione, di oggetti d'arte, da collezione o di antiquariato, comunemente definito regime del margine di utile.

2.1. E' previsto dal citato D.L. n. 41 del 1995, art. 36 e dal diritto dell'Unione europea (cfr., ora, artt. 311-325 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006), in sintesi e per quanto specificamente interessa, che per i rivenditori dei beni suddetti, tra i quali i beni mobili usati, suscettibili di reimpiego nello stato originario o previa riparazione (come i veicoli aventi i requisiti indicati nel D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 38, comma 4, secondo periodo, convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427), l'IVA relativa alla rivendita "è commisurata alla differenza tra il prezzo dovuto dal cessionario del bene e quello relativo all'acquisto, aumentato delle spese di riparazione e di quelle accessorie".

Ai fini dell'applicabilità di tale regime d'imposizione è necessario che l'acquisto sia stato effettuato da un privato consumatore, oppure da soggetto che: non ha potuto detrarre l'imposta (poichè, precisa l'art. 314 della direttiva IVA, la cessione del bene da parte sua è "esentata conformemente all'art. 136"); o ha agito nel proprio Stato membro in regime di franchigia (prevista per le piccole imprese "agli artt. da 282 a 292 e riguarda un bene d'investimento", come specifica l'art. 314 cit.); o ha a sua volta assoggettato la cessione al regime del margine.

E' previsto, poi, che i soggetti che applicano il regime in esame possono, per ciascuna cessione, applicare l'imposta nei modi ordinari.

2.2. Lo scopo del regime del margine è di evitare la doppia imposizione e le distorsioni di concorrenza tra soggetti passivi nel settore dei beni d'occasione, degli oggetti d'arte, da collezione o di antiquariato ("considerando" 51 della direttiva IVA): assoggettare ad

imposta, per l'intero prezzo, la cessione di detti beni od oggetti da parte di un soggetto passivo rivenditore, allorché il prezzo al quale quest'ultimo ha acquistato il bene stesso incorpora un importo di IVA assolta a monte da una persona appartenente ad una delle categorie indicate nel paragrafo precedente e che né tale persona, né il soggetto passivo-rivenditore sono stati in grado di detrarre, produrrebbe una tale doppia imposizione.

La condizione per l'applicazione del regime del margine alla cessione del bene è, quindi, quella che il bene sia stato acquistato da un soggetto il quale, come appunto quelli sopra menzionati, non ha potuto detrarre l'imposta pagata a monte all'atto dell'acquisto del bene e, pertanto, ha sopportato integralmente l'imposta stessa, laddove l'esistenza del diritto alla detrazione esclude il rischio della doppia imposizione e la conseguente possibilità di sottrarre l'operazione al regime normale dell'IVA. 2.3. In conclusione, il regime d'imposizione del (solo) margine di utile realizzato in occasione della cessione costituisce un regime speciale facoltativo, derogatorio del sistema generale di cui alla direttiva 2006/112 e rispetto a questo meno oneroso (contemplando una base imponibile ridotta), con la conseguenza che la disciplina concernente il suo ambito applicativo deve essere interpretata restrittivamente, nei soli limiti di quanto necessario al raggiungimento dell'obiettivo dell'istituto (in tali sensi, Corte di giustizia 8 dicembre 2005, causa C-280/04, Jyske Finans; 3 marzo 2011, causa C-203/10, Auto Nikolovi; 19 luglio 2012, causa C-160/11, Bawaria Motors; 18 maggio 2017, C-624/15, Litdana; nella giurisprudenza nazionale, cfr., tra le più recenti, Cass. 24/9/2014, n. 20089; 19/11/2014, n. 24604; 5/12/2014, n. 25755; 24/7/2015, n. 15630; 30/12/2015, n. 26069; 30/5/2016, n. 11086).

3. Tali essendo, in sintesi, la nozione, la ratio e i presupposti del regime impositivo in discussione, l'oggetto della presente controversia, e quindi della questione rimessa all'esame delle sezioni unite, concerne l'aspetto indubbiamente più rilevante nell'applicazione dell'istituto (e che dà perciò luogo ad un ampio contenzioso), cioè l'ambito e l'estensione dell'onere della prova e dei connessi doveri di diligenza gravanti sul contribuente che intenda fruire di tale particolare, e più favorevole, trattamento fiscale.

Nei motivi del ricorso principale, infatti, l'Agenzia delle entrate contesta la ratio decidendi della sentenza impugnata - con la quale, come sopra riportato in narrativa, il giudice a quo ha ritenuto sufficiente ai fini anzidetti l'indicazione, nei libretti di circolazione degli autoveicoli e nelle fatture emesse dalla cedente, della circostanza che i beni erano già stati assoggettati al regime del margine da parte della cedente comunitaria, escludendo ulteriori "obblighi investigativi" a carico della cessionaria -, sostenendo la tesi secondo cui l'onere di verifica del cessionario nazionale non si arresta ai rapporti tra sé e il diretto dante causa, ma la sua diligenza ben può, e anzi deve, andare oltre, in presenza di elementi significativi di "allarme", idonei a far sospettare l'inattendibilità della detta annotazione e l'avvenuto esercizio del diritto alla detrazione, elementi nella fattispecie consistenti nel fatto che dagli stessi libretti di circolazione sarebbe risultato che i veicoli provenivano da società di autonoleggio o di leasing che li avevano utilizzati come beni dell'impresa (con possibilità, dunque, di detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti).

4. Nel controricorso vengono sollevate alcune eccezioni preliminari.

E' fondata l'eccezione di giudicato interno in relazione al capo della sentenza impugnata col quale è stato annullato il recupero concernente l'"operazione di vendita alla sig.ra ' ", non oggetto di impugnazione in questa sede.

Non hanno fondamento, invece, le eccezioni di inammissibilità del ricorso e dei suoi singoli motivi: non quella di inammissibilità dell'intero ricorso per omessa impugnazione dell'affermazione di non imputabilità alla contribuente di responsabilità per negligenza, imprudenza o imperizia, perchè la stessa non costituisce autonoma ratio decidendi ed è comunque direttamente investita dal secondo motivo di ricorso; non quella di inammissibilità del primo motivo per erronea ricostruzione dei fatti di causa, in quanto, per un verso, le inesattezze evidenziate (e segnatamente il fatto che le autovetture non provenivano da società estere di autonoleggio o di leasing, bensì da un'unica società - - a sua volta rivenditrice di autoveicoli, solo per alcuni dei quali risultavano quali originarie intestatarie alcune società di autonoleggio) concernono elementi fattuali secondari, inidonei - quand'anche rispondenti a realtà, come sembra ammettere l'Agenzia delle entrate in memoria - ad incidere, nel senso di vanificarlo, sul thema decidendum esposto nella censura, la quale, per altro verso, non è tesa a rimettere in discussione accertamenti di fatto compiuti dal giudice di merito; nè, infine, è fondata l'eccezione di inammissibilità del secondo motivo, sostanzialmente ripetitiva di quella rivolta al primo.

5.1. Il ricorso principale, i cui due motivi vanno esaminati congiuntamente per stretta connessione, è fondato, nei sensi di seguito precisati.

5.2. Sulla questione è recentemente intervenuta la Corte di giustizia con la sentenza 18 maggio 2017, causa C-624/15, Litdana, già sopra citata, il cui dispositivo è il seguente:

"l'art. 314 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, dev'essere interpretato nel senso che osta a che le autorità competenti di uno Stato membro neghino a un soggetto passivo, che abbia ricevuto una fattura sulla quale vi sia menzione tanto del regime del margine quanto dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto (IVA), il diritto di applicare il regime del margine, anche qualora da una successiva verifica effettuata da dette autorità emerga che il soggetto passivo-rivenditore, fornitore dei beni d'occasione, non aveva effettivamente applicato detto regime alla cessione dei beni di cui trattasi, a meno che le autorità competenti non dimostrino che il soggetto passivo non ha agito in buona fede o che non ha adottato tutte le misure che gli si possono

ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo coinvolga in un'evasione tributaria, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare".

5.3. In fatto era accaduto che la Litdana, società lituana esercente l'attività di vendita di veicoli d'occasione, aveva acquistato alcuni veicoli da una società danese che aveva emesso fatture recanti l'indicazione del regime del margine (oltre che dell'esenzione dall'IVA), senonchè l'amministrazione tributaria lituana aveva negato alla Litdana l'applicazione di tale regime all'atto della rivendita dei beni, a seguito dell'accertamento che la fornitrice danese non aveva in realtà applicato il regime medesimo.

La Corte ha innanzitutto ribadito il principio, più volte espresso, secondo il quale i singoli non possono avvalersi, nel contesto di un'evasione o di un abuso, delle norme del diritto dell'Unione e ha affermato - richiamando le numerose pronunce in tema di diritto alla detrazione dell'IVA e all'esenzione dall'imposta di una cessione intracomunitaria - che ciò si verifica non solo quando un'evasione tributaria è commessa dallo stesso soggetto passivo, ma anche quando un soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto, a monte o a valle, nell'ambito della catena di fornitura; a tal fine, non è contrario al diritto dell'Unione esigere che un operatore agisca in buona fede e adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione non lo conduca alla partecipazione ad un'evasione, ma qualora ciò egli abbia fatto, come non può essergli negato il diritto all'esenzione o alla detrazione, così non può essergli precluso il diritto di applicare il regime del margine (punti da 31 a 37).

Ha poi riaffermato che, qualora sussistano indizi che consentono di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione, un operatore accorto potrebbe, secondo le circostanze del caso di specie, vedersi obbligato ad assumere informazioni su un altro operatore, presso il quale prevede di acquistare beni o servizi, al fine di sincerarsi della sua affidabilità. Tuttavia, l'amministrazione fiscale non può esigere in maniera generale che il soggetto passivo il quale intende esercitare il diritto di applicare il regime del margine, da un lato - al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o evasione a livello degli operatori a monte - verifichi che l'emittente della fattura abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA, o, dall'altro lato, che il detto soggetto passivo disponga di documenti a tale riguardo; spetta infatti, in linea di principio, alle autorità tributarie effettuare i controlli necessari presso gli operatori al fine di rilevare irregolarità e evasioni in materia di IVA nonchè infliggere le eventuali sanzioni (punti 39 e 40).

Pertanto, la questione se la Litdana abbia agito in buona fede e abbia adottato tutte le misure che le si potevano ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che le operazioni effettuate non la conducessero a partecipare ad un'evasione tributaria appartiene alla competenza del giudice del rinvio (punto 42).

6.1. Nella sentenza della Corte di Lussemburgo trova sostanzialmente conferma l'orientamento espresso in materia dalla giurisprudenza della sezione tributaria di questa Corte, la quale (cfr., tra altre, le sentenze sopra citate al par. 2.3) ha costantemente fatto riferimento al canone della buona fede e al correlato onere del cessionario di adottare, in via preventiva, tutte le precauzioni ragionevolmente esigibili al fine di assicurarsi di non essere coinvolto, col proprio acquisto, in un'evasione fiscale.

6.2. Qualora l'amministrazione tributaria ritenga che il contribuente abbia indebitamente fruito del regime del margine, deve contestarne - già prima dell'adozione del provvedimento impositivo (Cass. Sez. U. 9/12/2015, n. 24823) - l'esistenza dei presupposti, oggettivi o soggettivi, adducendo elementi specifici e concreti (anche, ovviamente, aventi efficacia meramente presuntiva) e non, quindi, in modo generico.

Spetta a questo punto al contribuente l'onere di fornire la relativa prova contraria.

In particolare, con riferimento all'esistenza delle condizioni soggettive, che qui assumono rilievo e che presentano i profili più delicati e controversi, il contribuente-cessionario deve dimostrare la propria buona fede, intesa come comprensiva sia dell'assenza di consapevolezza che il suo acquisto si iscriveva nel contesto di un'evasione dell'IVA, sia dell'uso della necessaria diligenza, ossia di aver adottato tutte le misure ragionevolmente esigibili da parte di un operatore accorto, al fine di assicurarsi che una tale evenienza dovesse escludersi.

A questo riguardo, deve ritenersi, in conformità alla univoca giurisprudenza della sezione tributaria, che rientri nell'ambito delle precauzioni che si possono senz'altro richiedere ad un cessionario di veicoli d'occasione l'esame della "storia" del veicolo, quanto meno che è quel che interessa - con riferimento all'individuazione dei precedenti intestatari del mezzo, risultanti dalla carta di circolazione, documento in possesso dell'acquirente in quanto indispensabile ai fini del perfezionamento dell'operazione.

E può dirsi quindi altrettanto agevole, senza che ciò comporti, di regola, la pretesa di oneri investigativi inesigibili, accertare la qualità di tali intestatari, e anteriori cedenti, cioè verificare, eventualmente mediante l'acquisizione di ulteriori dati di rapido reperimento, se essi siano, o meno, soggetti legittimati ad esercitare, nel caso di specie, il diritto di detrazione dell'IVA: e mentre nell'ipotesi negativa è evidente che il bene è pervenuto al consumo finale, con conseguente applicabilità del regime del margine, nel caso opposto è ragionevole presumere il contrario, quando risulti che il soggetto compie professionalmente operazioni nell'ambito del mercato dei veicoli, svolgendo l'attività di rivendita, di noleggio o di leasing, e il quale, pertanto, in base al criterio di regolarità causale, detrae l'imposta pagata per l'acquisto del bene destinato all'esercizio dell'attività propria dell'impresa.

6.3. E' significativo, in questo quadro, rilevare che la Corte di giustizia, nella sentenza citata (punto 44), ha ritenuto di sottolineare, come elementi fattuali che il giudice del rinvio avrebbe potuto considerare in senso favorevole alla società contribuente, sia il fatto che l'operazione in questione si iscriveva in un rapporto commerciale di lunga durata tra essa e la società danese, sia, ancor più, la circostanza che la Litdana aveva avuto in precedenti occasioni conferma dalle autorità tributarie, su sua richiesta, che la dicitura apposta dalla cedente sulle fatture costituiva prova sufficiente a consentire l'applicazione del regime del margine; in tale situazione, ha concluso la Corte, sarebbe contrario al principio di proporzionalità chiedere al soggetto passivo di verificare sistematicamente, per ogni cessione, che il fornitore abbia effettivamente applicato il regime del margine, quantomeno quando non vi sia alcun indizio che faccia sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione.

Si trattava, pertanto, di un caso del tutto peculiare, nel quale la cessionaria aveva agito in forza di uno specifico affidamento ingenerato da indicazioni fornite dall'amministrazione tributaria: se ne evince, a contrario, che il comportamento dell'acquirente deve essere apprezzato in termini tendenzialmente rigorosi.

6.4. Spetta in ogni caso al giudice di merito valutare se la condotta del contribuente-cessionario sia stata complessivamente tale da rispondere alla diligenza massima ragionevolmente esigibile, in conformità al principio di proporzionalità, in rapporto alle circostanze della singola fattispecie; con la conseguenza, nell'ipotesi affermativa, di riconoscere l'applicazione del regime del margine anche qualora, pur in presenza di elementi che depongano in senso favorevole, dovesse in concreto risultare, in base a successivi controlli che solo all'amministrazione tributaria sono consentiti in virtù degli strumenti investigativi di cui essa dispone, l'assenza dei presupposti per la sua fruizione.

6.5. Va, in definitiva, enunciato il seguente principio di diritto:

"In tema di IVA, il c.d. regime del margine, previsto dal D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, art. 36 (convertito dalla L. 22 marzo 1995, n. 85) e dagli artt. da 311 a 325 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (e, già, dall'art. 26 bis della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977) per le cessioni, da parte di rivenditori, di beni d'occasione, di oggetti d'arte, da collezione o di antiquariato, costituisce un regime d'imposizione speciale, facoltativo e derogatorio, in favore del contribuente, del sistema normale dell'IVA: ne consegue che la sua disciplina va interpretata restrittivamente e applicata in termini rigorosi, nei limiti di quanto necessario al raggiungimento dello scopo dell'istituto.

Con particolare riferimento alla compravendita di veicoli usati, il cessionario, al quale l'amministrazione finanziaria contesta, in base ad elementi oggettivi e specifici, tale fruizione, deve provare la propria buona fede, cioè di aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto - secondo i criteri di ragionevolezza e di proporzionalità, in rapporto alle circostanze del caso concreto - al fine di evitare di essere coinvolto in una tale situazione, in presenza di indizi idonei a farne insorgere il sospetto.

Rientra in tale condotta anche l'individuazione, nei limiti dei dati risultanti dalla carta di circolazione in suo possesso, eventualmente integrati da elementi di agevole e rapida reperibilità, dei precedenti intestatari del veicolo, al fine di accertare, sia pure solo in via presuntiva, se l'IVA sia stata, o no, già assolta a monte da altri, nell'ambito della catena di fornitura, senza possibilità di detrazione: in caso di esito positivo, il diritto di applicare il regime del margine deve essere riconosciuto, anche qualora l'amministrazione dimostri, attraverso indagini e controlli inesigibili dal contribuente, che in realtà l'imposta, per qualsiasi motivo, non era stata detratta. Nell'ipotesi, invece, in cui dalla verifica del contribuente emerga che i precedenti titolari svolgano tutti attività di rivendita, noleggio o leasing nel settore del mercato dei veicoli, opera la presunzione (contraria, in base al criterio di normalità probabilistica) dell'avvenuto esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte per l'acquisto dei veicoli stessi, in quanto beni destinati ad essere impiegati nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa, con conseguente negazione del diritto alla fruizione del trattamento fiscale più favorevole".

6.6. Negli indicati termini, in conclusione, il ricorso dell'Agenzia delle entrate deve essere accolto, poichè il giudice a quo, nel valutare il comportamento della (ora), non si è attenuto ai principi enunciati.

7.1. Con il primo motivo del ricorso incidentale, la società contribuente denuncia la violazione dell'art. 112 c.p.c., per avere il giudice d'appello omissivo di pronunciare sulla censura, formulata nel ricorso introduttivo e riproposta in appello ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56 di illegittimità degli avvisi di accertamento per difetto di motivazione, in ragione della mancata allegazione o riproduzione, in violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 (statuto dei diritti del contribuente), della documentazione concernente le richiamate verifiche effettuate presso la cedente comunitaria della

Col secondo motivo è denunciata, nell'ipotesi subordinata in cui si ritenesse che la detta censura sia stata implicitamente rigettata, la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, per difetto assoluto di motivazione.

Infine, con l'ultima doglianza è dedotta, nel merito, la violazione del citato L. n. 212 del 2000, art. 7.

7.2. Il ricorso è inammissibile.

Premesso che il motivo di difetto di motivazione degli avvisi di accertamento è stato espressamente rigettato dal primo giudice (come la contribuente chiaramente espone e dimostra nel ricorso incidentale), va applicato il principio in virtù del quale, 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, non essendo sufficiente la mera riproposizione di cui all'art. 346 c.p.c. (corrispondente, per il processo tributario, al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56) (Cass., Sez. U., 12/5/2017, n. 11997, e già 19/4/2016, n. 7700).

Nella specie, pertanto, essendosi la causa limitata, nel giudizio di appello, a riproporre la questione nell'atto di controdeduzioni, anzichè proporre appello incidentale avverso l'espressa statuizione di rigetto del primo giudice, l'esame della questione stessa è rimasto precluso, già in appello, per essersi formato il giudicato interno.

8. In conclusione, va accolto il ricorso principale nei termini sopra precisati e va dichiarato inammissibile il ricorso incidentale.

La sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al ricorso accolto e la causa rinviata alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione, la quale procederà a nuovo esame della controversia, uniformandosi ai principi enunciati nel par. 6.5, oltre a provvedere sulle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, a sezioni unite, accoglie il ricorso principale nei sensi di cui in motivazione e dichiara inammissibile il ricorso incidentale.

Cassa la sentenza impugnata in relazione al ricorso accolto e rinvia la causa, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Toscana in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 22 novembre 2016.

Depositato in Cancelleria il 12 settembre 2017