Numero registro generale 29388/2015
Numero sezionale 725/2022
Numero di raccolta generale 6779/2022
Data pubblicazione 01/03/2022

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: tributi – usi negoziali – *ius superveniens* – raddoppio del contributo unificato

Composta da

Federico Sorrentino	Presidente -	
Roberta Crucitti	Consigliere -	R.G.N. 29388/2015
Rosita D'Angiolella	Consigliere -	Cron.
Luigi D'Orazio	Consigliere -	CC – 24/02/2022
Filippo D'Aquino	Consigliere Rel. -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 29388/2015 R.G. proposto da:

FALLIMENTO (omissis) (C.F. (omissis)), in persona del curatore pro tempore, rappresentato e difeso dall'Avv. Prof. (omissis) e dall'Avv. (omissis) in virtù di procura speciale in calce al ricorso, elettivamente domiciliato presso lo studio " (omissis)

– *ricorrente* –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. (omissis)), in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura Generale dello Stato, elettivamente domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi, 12

- *controricorrente* –

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania, n. 4344/45/15, depositata in data 8 maggio 2015.
Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 24 febbraio 2022 dal consigliere Relatore Filippo D'Aquino.

RILEVATO CHE

1. La società (omissis) ha impugnato un avviso di accertamento, relativo al periodo di imposta 2006, con il quale – a seguito di PVC e del pervenimento di risposte a un questionario inviato successivamente alla contribuente – si accertavano omesse contabilizzazioni di ricavi e indebite deduzioni di costi con recupero di IRES, IRAP oltre sanzioni e accessori. In particolare, per quanto qui rileva, l'Ufficio riteneva:

a) ai fini IRES, indebita deduzione di costi per noli passivi non di competenza, relativi all'impiego di navi per viaggi ancora in corso alla fine del 2006, i cui ricavi erano stati omessi nella dichiarazione relativa a tale periodo di imposta e imputati all'esercizio successivo, a fronte della (dissociata) deduzione nell'esercizio 2006 dei relativi costi;

b) ai fini IRES, erronea determinazione del rapporto di deducibilità dei costi promiscui, ai fini di quanto previsto dal regime forfetario di *tonnage tax*, per mancata inclusione delle variazioni delle rimanenze in conto *bunker* (costi per carburante e servizi in corso di esecuzione);

c) ai fini IRES, all'omessa imputazione per l'esercizio 2006 del corrispettivo conseguito a titolo di *bonus ballast* (indennizzo per navigazione in zavorra), che la società contribuente aveva imputato all'esercizio successivo;

d) ai fini IRAP, l'erronea imputazione di plusvalenze derivanti da contratti *Forward Freight Agreement* (FFA).

2. La società contribuente ha dedotto, in via preliminare, l'inesistenza della notificazione dell'atto impositivo e l'illegittimità dell'atto medesimo per mancato rispetto del limite massimo della

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

durata della verifica a termini dell'art. 12, comma 5, l. 27 luglio 2000, n. 212. Nel merito, ha dedotto che i noli passivi delle navi andassero imputati *pro rata* trattandosi di prestazioni periodiche, invocando in relazione al nolo di una delle motonavi l'applicazione dell'agevolazione di cui all'art. 4 d.l. 30 dicembre 1997, n. 457; ha, poi, dedotto che le rimanenze in conto *bunker* costituiscono componenti positive di reddito, nonché ha dedotto la corretta imputazione del *bonus ballast* e la ricomprensione delle plusvalenze derivanti dai contratti *FFA*, attesa la natura di ricavi.

3. La CTP di Napoli ha rigettato il ricorso.

4. La CTR della Campania, con sentenza in data 8 maggio 2015 ha rigettato l'appello del fallimento contribuente, dichiarato nelle more. Ha ritenuto il giudice di appello che i dedotti vizi della notificazione - consistenti in irrituali modalità con cui sarebbero stati collegati i fogli consegnati all'Ufficiale giudiziario - non comportano inesistenza della notificazione, non essendo attinenti alla esecuzione della notificazione in relazione a un luogo privo di collegamenti con il destinatario, con conseguente sanatoria dei vizi stessi per effetto dell'impugnazione dell'avviso. Ha, poi, ritenuto che l'inosservanza del termine massimo di durata della verifica non comporta la decadenza dell'Ufficio dal potere di accertamento. Quanto all'imputazione dei costi consistenti in noli passivi corrisposti per navi a noleggio in corso di navigazione, il giudice di appello ha ritenuto che l'imputazione dei costi fosse da correlare all'imputazione dei relativi ricavi, contabilizzati nel 2007 in base al principio di ultimazione delle prestazioni, per cui tali costi sarebbero da imputare al medesimo esercizio e, in quanto rientranti nel regime forfetario del *tonnage tax* (applicabile con decorrenza dall'esercizio successivo al 2006) non sono deducibili analiticamente. Ha, inoltre, escluso sotto il medesimo profilo la deducibilità dell'80% del costo per il nolo della motonave (omissis) , non essendo stata provata, sulla

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

base della documentazione prodotta, l'effettiva fruizione dell'agevolazione di cui all'art. 4 d.l. 30 dicembre 1997, n. 457. Ha, poi, ritenuto il giudice di appello che i costi di bunkeraggio non costituiscono componenti positive di reddito. Ha ritenuto che l'indennizzo per navigazione in zavorra, relativo ad altra motonave, non sarebbe dovuto in quanto non sarebbe stata offerta prova che la contribuente avesse eseguito viaggi in zavorra tra il 2006 e il 2007, per cui la CTR ha ritenuto di imputare il corrispettivo al periodo di imposta 2006, esercizio in cui è stato pattuito il premio. Quanto ai contratti *Forward Freight Agreement (FFA),* il giudice di appello ha ritenuto che tali contratti costituiscano fonte di proventi finanziari, i quali non possono essere considerati ai fini del calcolo del rapporto di deducibilità ai fini IRAP.

6. Propone ricorso per cassazione il fallimento contribuente, affidato a sette motivi, motivi ulteriormente illustrati da memoria, cui resiste con controricorso l'Ufficio.

CONSIDERATO CHE

1.1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione degli artt. 148 e 156 cod. proc. civ. e dell'art. 3 l. 20 novembre 1982, n. 80 (*recte,* n. 890), nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto non inesistente la notificazione per irrituale modalità di congiunzione dei fogli dell'atto. Deduce il ricorrente che la irregolare congiunzione, ad esempio per graffatura, non comporterebbe la prova che la relata sarebbe ascrivibile all'atto notificato. Deduce, inoltre, il ricorrente che la sanatoria non potrebbe impedire il verificarsi della decadenza dal potere di accertamento, in quanto l'atto impugnato si riferisce al periodo di imposta 2006 e l'avviso sarebbe stato notificato nel 2012, successivamente al termine di decadenza dall'accertamento del 31 dicembre 2011.

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

1.2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione dell'art. 12, comma 5, l. 27 luglio 2000, n. 212 e dell'art. 21-*septies* l. 7 agosto 1990, n. 241, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che il mancato rispetto del limite di durata della verifica non determina invalidità dell'avviso.

1.3. Con il terzo motivo si deduce in via gradata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione dell'art. 109, comma 2, e 156, comma 3, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), per avere la sentenza impugnato ritenuto indeducibili i noli passivi in navi in corso di navigazione alla fine del periodo di imposta, senza rilevare che la società contribuente aveva imputato le componenti reddituali secondo il principio dell'ultimazione e del *pro rata*. Deduce il ricorrente che l'imputazione dei noli passivi, i cui costi sono stati imputati *pro quota* per il 2006 e i ricavi invece nell'esercizio 2007, è conforme alla regola di imputazione dei costi relativi a prestazioni periodiche, le quali maturano a giorni e si riferiscono a motonavi noleggiate in forza di contratti *time-charter* (noleggi a tempo), a cavallo dei due esercizi 2006-2007. Deduce, di contro, che i ricavi sarebbero da considerare prestazioni non periodiche e, quindi, imputabili secondo la regola del momento di ultimazione della prestazione, a differenza dei costi. Osserva, inoltre, che non sarebbe stato seguito in concreto il regime forfetario di *tonnage tax* – che esclude la deduzione di specifiche componenti negative di reddito – in quanto le navi non rientrerebbero in tale regime per superamento del limite di tonnellaggio utilizzato e deduce l'irrilevanza della circostanza in fatto che alcune delle motonavi prese a noleggio con il *time charter* sarebbero state assoggettate per il successivo periodo di imposta al regime opzionale della *tonnage tax*.

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

1.4. Con il quarto motivo si deduce in via ulteriormente gradata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione dell'art. 4, comma 2, d.l. 30 dicembre 1997, n. 457, convertito nella l. 27 febbraio 1998, n. 30 (c.d. Registro internazionale), nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto inapplicabile al nolo della motonave (omissis) » l'agevolazione della suddetta disposizione, evidenziandosi come la società contribuente avrebbe determinato il reddito della motonave nella misura del 20%, riprendendo in dichiarazione i costi a tassazione nella misura dell'80% mediante apposita variazione operata in sede di dichiarazione dei redditi.

1.5. Con il quinto motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione dell'art. 159 TUIR e dell'art. 2425, nn. 6, 7, parte B) cod. civ., per avere la sentenza impugnata ritenuto che le rimanenze iscritte in conto *bunker* non fossero da ricomprendere tra i costi promiscui in quanto costi e non componenti positive di reddito, deducendosi che le rimanenze in oggetto sono componenti attive, rilevanti ai fini della determinazione del rapporto di deducibilità dei costi promiscui in quanto componenti positive di reddito.

1.6. Con il sesto motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione dell'art. 109, comma 2, lett. b), TUIR, nella parte in cui il giudice di appello non avrebbe rilevato che la metodologia di determinazione dei risconti passivi adottata dalla società contribuente in relazione al *bonus ballast* costituirebbe integrazione del corrispettivo del contratto di *time charter.* Ciò deriverebbe dall'evoluzione della prassi commerciale che porterebbe a «slegare» l'erogazione del corrispettivo dall'esecuzione di un viaggio per portare la nave nel porto di carico.

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

1.7. Con il settimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione degli artt. 12, commi 1, 3 e 5, d. lgs. 15 dicembre 1997, n. 447, nella parte in cui è stata ritenuta errata l'inclusione delle plusvalenze derivanti da contratti *Forward Freight Agreement* (FFA) nel calcolo del rapporto di deducibilità dei costi promiscui ai fini IRAP. Deduce il ricorrente che tali plusvalenze non costituiscono proventi finanziari ma ricavi effettivi inerenti la gestione caratteristica.

2. Il primo motivo è infondato. In disparte dall'omessa trascrizione della relata di notificazione, al fine di verificare in quali termini si sarebbe determinata la dedotta erronea congiunzione tra la relata di notificazione e l'atto impugnato – e quindi, al fine di verificare se si tratti di mera irregolarità o di nullità/inesistenza della notificazione – secondo la giurisprudenza di questa Corte (Cass., Sez. U., 20 luglio 2016, n. 14916) restano al di fuori del perimetro della nullità «*soltanto i casi in cui l'atto venga restituito puramente e semplicemente al mittente, sì da dover reputare la notificazione meramente tentata ma non compiuta, cioè, in definitiva, omessa*». Nella specie, come risulta dalla sentenza impugnata, il vizio dedotto da parte ricorrente attiene a una irregolarità della notificazione, che non ha impedito la consegna dell'atto impositivo al destinatario e la conoscenza dello stesso.

3. Quanto alla doglianza secondo cui la sanatoria della nullità della notificazione non potrebbe operare in caso di decadenza dal potere di accertamento, la stessa si rivela inammissibile per un triplice ordine di considerazioni. In primo luogo non è stato indicato il momento e la modalità con cui l'atto è stato spedito dall'Ufficio, dovendosi avere riguardo a tale momento (e non al momento della proposizione del ricorso giurisdizionale, indicata dal ricorrente nel 1° giugno 2012) al fine di ritenere tempestivamente notificato l'avviso, attesa l'applicazione anche per gli avvisi di accertamento del principio di

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

scissione degli effetti per il notificante rispetto al destinatario (Cass., Sez. VI, 17 dicembre 2019, n. 33277; Cass., Sez. VI, 21 ottobre 2014, n. 22320; Cass., Sez. V, 10 giugno 2008, n. 15298). In secondo luogo, tale questione non risulta tracciata né nella sentenza, né negli atti di causa, per cui deve ritenersi questione nuova, avendo il ricorrente in tal modo contravvenuto all'onere di indicare in quale atto del giudizio precedente tale questione sarebbe stata sollevata (Cass., Sez. VI, 13 dicembre 2019, n. 32804; Cass., Sez. II, 24 gennaio 2019, n. 2038). In terzo (e non ultimo luogo), il ricorrente censura con la violazione di legge un accertamento in fatto compiuto dal giudice di appello, che ha ritenuto tempestivamente notificato l'atto impositivo («tempestiva impugnazione dell'avviso» e proposizione del ricorso «prima della scadenza del termine fissato dalla legge per l'esercizio del potere impositivo»: pagg. 2 – 3 sent. imp.), accertamento che può astrattamente essere censurato nelle forme dell'omesso esame di fatto decisivo.

4. Il secondo motivo è infondato. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, la violazione del termine di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente, previsto dall'art. 12, comma 5, l. n. 212/2000, non determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo, né l'invalidità degli atti compiuti o l'inutilizzabilità delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni è stata prevista dal legislatore, la cui scelta risulta razionalmente giustificata dal mancato coinvolgimento di diritti del contribuente costituzionalmente tutelati (Cass., Sez. V, 27 gennaio 2017, n. 2055; Cass., Sez. V, 15 aprile 2015, n. 7584; Cass., Sez. V, 05 ottobre 2012, n. 17002).

5. I motivi successivi, i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono inammissibili, in buona parte in quanto deducono sotto il profilo della violazione di legge questioni di fatto,

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

incensurabili se non sotto il profilo del vizio di motivazione e salvo, in ogni caso, il principio di cui dell'art. 348-*ter*, quinto comma, cod. proc. civ., applicabile al caso di specie.

6. Quanto al terzo profilo, il ricorrente invoca la dissociazione dell'imputazione dei costi ai ricavi - in difformità dal principio richiamato dalla CTR, secondo cui in applicazione del principio della correlazione sono i costi a seguire i ricavi, per cui una volta determinato l'esercizio di competenza dei ricavi, si determina automaticamente l'esercizio in cui divengono deducibili i costi (Cass., Sez. V, 17 luglio 2014, n. 16349) – in quanto attribuisce ai contratti di noleggio *time-charter* natura di «contratti da cui derivano corrispettivi periodici» (art. 109, comma 2, lett. b) TUIR), per le quali si applicherebbe il principio di maturazione a giorni («data di maturazione dei corrispettivi»: art. 109 cit.). In disparte, peraltro, dall'insufficiente (e quindi non specifica) descrizione delle ragioni per le quali i contratti in oggetto dovrebbero qualificarsi come «contratti da cui derivano corrispettivi periodici» (come, per esempio, per la corresponsione di interessi), il motivo tende a censurare l'accertamento in fatto, compiuto dal giudice di appello, secondo cui questi contratti dovessero seguire la regola dell'ultimazione delle prestazioni, che non può essere censurato con violazione di legge. Ugualmente incensurabili con il suddetto motivo sono le questioni di fatto (estranee, peraltro, alla trama della sentenza impugnata), secondo cui non sarebbe stato seguito il regime forfetario di *tonnage tax* per il fatto che le motonavi in oggetto non rientrerebbero in tale regime per superamento del limite di tonnellaggio utilizzato. Si osserva, infine (sotto il profilo del rispetto del principio di specificità), che il ricorrente non ha evidenziato le ragioni per le quali i corrispettivi degli stessi contratti (componenti positive di reddito) hanno seguito sorte diversa, essendo stati imputati secondo il principio dell'ultimazione delle prestazioni, e, quindi, imputandosi gli

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

stessi all'esercizio successivo, nel quale la contribuente aveva optato (come accertato) per il regime forfetario della *tonnage tax*, in relazione al quale non è consentita la deduzione analitica dei costi.

7. Il quarto motivo è ugualmente inammissibile, in quanto presuppone anch'esso una censura di un accertamento in fatto compiuto dal giudice di appello, ossia che il costo del nolo passivo relativo alla motonave « (omissis) » non doveva essere recuperato a tassazione in quanto già dichiarato dalla contribuente indeducibile nella misura dell'80%, così concorrendo il reddito della menzionata motonave nella residua misura del 20% in forza di una apposita variazione che sarebbe stata operata in sede di dichiarazione dei redditi. Il ricorrente mira a contrastare tale accertamento in fatto compiuto dalla CTR, secondo la quale «la società non ha provato di aver considerato la percentuale del costo indeducibile in sede di determinazione dei redditi, limitandosi a produrre certificato di iscrizione della motonave in questione nel registro internazionale, ossia a provare il presupposto dell'esenzione non già la fruizione della stessa», deducendo nella sostanza l'omesso esame del fatto dell'effettiva ripresa a tassazione dei costi («i costi erano già stati ripresi a tassazione dalla società nella misura dell'80% […] mediante apposita variazione operata in sede di dichiarazione dei redditi»), non deducibile con la richiamata censura. L'inammissibilità del motivo consegue, inoltre, all'omessa censura della statuizione del giudice di appello (con conseguente mancata censura della effettiva *ratio decidendi*) che ha ritenuto fondato il rilievo dell'Ufficio con la motivazione che non sarebbe stata provata, sulla base della documentazione prodotta (pertanto, senza esaminare la menzionata variazione della dichiarazione dei redditi), la effettiva fruizione della deduzione sulla base della documentazione prodotta («[…] limitandosi a produrre certificato d'iscrizione della motonave in questione nel

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

registro internazionale, ossia a provare il presupposto dell'esenzione, non già la fruizione di essa»), come osserva anche il controricorrente. L'omessa censura di tale *ratio decidendi* renderebbe, pertanto, superfluo anche (in tesi) l'omesso esame della documentazione invocata dal fallimento ricorrente.

8. Il quinto motivo è inammissibile, in quanto – in disparte dalla dedotta omessa impugnazione del rilievo dei costi per servizi in corso di esecuzione e dalla formazione del giudicato interno sul punto, come deduce il controricorrente (pag. 32 controricorso) - si fonda su una ricostruzione in fatto delle rimanenze in conto *bunker* quali componenti positive di reddito (merci in giacenza, acquistate e rivendute in sede di noleggi delle navi), anziché come costi, come diversamente accertato dal giudice di appello («il carburante utilizzato da una società per il trasporto delle navi nonché i costi delle prestazioni di servizi per il trasporto di beni non possono configurare componenti positivo di reddito, bensì costi della produzione»), anch'esso costituente giudizio di fatto incensurabile con il suddetto motivo.

9. Il sesto motivo si basa, anch'esso, su una diversa ricostruzione in fatto, la quale impinge nella ricostruzione contrattuale secondo cui che il bonus zavorra (*ballast bonus*) o bonus di posizionamento, relativo alla motonave (omissis) costituirebbe integrazione del corrispettivo del contratto di *time charter* (noleggio a tempo) anziché un corrispettivo a sé stante del viaggio «in zavorra», questione che non può essere esaminata nel caso di specie per difetto di specificità. La sentenza impugnata ha disconosciuto l'omessa tassazione del nolo attivo conseguito a titolo di bonus zavorra (indennizzo per portare la motonave, priva di carico, dal punto di partenza a quello di carico) per avere accertato che nessun viaggio era stato compiuto (il porto di partenza e quello di carico erano uguali), per cui l'indennizzo è stato imputato all'esercizio «al quale rimonta la sua pattuizione» (sent.

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

imp.). Il ricorrente, deducendo che il corrispettivo «era stato in ogni caso riconosciuto alla società ancorché la nave si trovasse già al posto di caricazione», intende compiere un diverso accertamento della volontà negoziale delle parti (in relazione alla quale il parametro normativo indicato è inconferente o, comunque, incompleto), derivante (peraltro) dall'integrazione del contratto di noleggio in oggetto i virtù delle indicate prassi commerciali, senza trascrivere, né allegare il testo contrattuale, né censurandolo sotto il profilo dell'erronea interpretazione delle regole ermeneutiche, né indicando specificamente gli usi negoziali che avrebbero integrato la volontà dei contraenti sul presupposto che, sul punto, tale volontà fosse incompletamente o ambiguamente espressa (Cass., Sez. II, 6 marzo 2007, n. 5135).

10. Il settimo motivo è inammissibile, in quanto si basa sull'erronea inclusione delle plusvalenze derivanti da contratti *Forward Freight Agreement* (FFA) nel calcolo del rapporto di deducibilità dei costi promiscui ai fini IRAP. La CTR ha accertato che tali plusvalenze attengono non a contratti tipici ma a proventi finanziari, consistenti in *future* attinenti a rotte navali, ossia a contratti per acquistare/vendere a una certa data una rotta quotata sull'(allora) *Baltic International freight future exhange* (BIFFEX), contratti con i quali gli armatori e i noleggiatori si proteggono dalla volatilità delle tariffe di trasporto, acquistando o vendendo rotte future a un prezzo stabilito. Il ricorrente tende a riqualificare tali proventi come ricavi tipici della gestione caratteristica e non come componenti di natura finanziaria, diversamente dall'accertamento in fatto compiuto dalla CTR in relazione alla natura e al contenuto dei suddetti contratti, contratti (peraltro) non oggetto di trascrizione nel ricorso.

11. Il ricorso va, pertanto, rigettato. Il fallimento ricorrente evidenzia, tuttavia, in memoria lo *ius superveniens* del mutamento della disciplina sanzionatoria a termini del d. lgs. 24 settembre 2015,

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

n. 158 (disciplina entrata in vigore successivamente alla proposizione del presente ricorso), applicabile retroattivamente per il principio del *favor rei* quanto al trattamento sanzionatorio applicato (Cass., Sez. V, 30 marzo 2021, n. 8716; Cass., Sez. VI, 27 giugno 2017, n. 15978). Pronunciandosi sul ricorso, la sentenza va, pertanto, cassata, rimettendosi la causa alla CTR per la rideterminazione del trattamento sanzionatorio a termini del d. lgs. 24 settembre 2015, n. 158, nonché per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità, non essendo il giudizio ancora definito.

12. Non spetta il raddoppio del contributo unificato. Tale misura si applica (come disposto dall'art. 13, comma 1-*quater,* d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, comma introdotto dall'art. 1, comma 17, l. 24 dicembre 2012 n. 228) nel caso in cui «l'impugnazione, anche incidentale, è respinta integralmente o è dichiarata inammissibile o improcedibile». Il pagamento del raddoppio del contributo unificato costituisce misura sanzionatoria, la quale si rende applicabile solo laddove il procedimento di impugnazione si concluda con integrale conferma della statuizione impugnata, ovvero a seguito della ordinaria dichiarazione di inammissibilità o infondatezza del ricorso, non diversamente dalle ipotesi in cui l'impugnazione venga dichiarata inammissibile per fatti sopravvenuti, come nel caso del sopravvenuto difetto di interesse (Cass., Sez. III, 10 febbraio 2017, n. 3542; Cass., Sez. III, 20 luglio 2021, n. 20697). Non è, pertanto, la formale reiezione dello strumento impugnatorio a comportare l'applicazione della misura in oggetto, bensì la proposizione dello stesso che si riveli inidonea alla riforma della sentenza, riforma che, nella specie, consegue all'applicazione della disciplina sopravvenuta, veicolata dalla proposizione del ricorso.

P. Q. M.

La Corte pronunciando sul ricorso, rigetta i motivi e, in accoglimento dell'istanza di applicazione dello *ius superveniens* di cui al d. lgs. n.

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

158/2015, cassa la sentenza impugnata limitatamente alle sanzioni; rinvia alla CTR della Campania, in diversa composizione, per la loro rideterminazione in ragione dello *ius superveniens*, nonché per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, in data 24 febbraio 2022

Il Presidente

Federico Sorrentino

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396