Ordinanza del 04/03/2020 n. 6053 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Sentenza - Omessa indicazione di una questione di fatto o di diritto fondante - Conseguenze - Nullità della sentenza .

Massima:

La sentenza nella quale sia omessa l'indicazione alle parti di una questione di fatto, ovvero mista di fatto e di diritto, rilevata d'ufficio, sulla quale si fondi la decisione, priva le parti del potere di allegazione e di prova sulla questione decisiva e perciò comporta la nullità della sentenza per violazione del diritto di difesa

Massima redatta dal Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rilevato che

1. L'Agenzia delle Entrate ha notificato alla P. Est s.p.a. avviso d'accertamento in materia di Ires, relativo all'anno d'imposta 2005, con quale ha rettificato la dichiarazione dei redditi della contribuente, disconoscendo il costo di euro 1.000.000,00, erogato dalla predetta (come da bilancio, approvato, dell'esercizio de quo), in proporzione alla rispettiva quota di partecipazione, alle società detentrici del suo capitale sociale, i cui rappresentanti componevano il Consiglio d'Amministrazione (d'ora in avanti c.d.a.) della stessa P. Est s.p.a.

Infatti, sebbene con il verbale assembleare del 14 dicembre 2005 i componenti del c.d.a. avessero dato atto di aver ricoperto la relativa carica per conto delle società che partecipavano al capitale sociale della contribuente, alle quali quindi spettava il corrispondente compenso, l'Ufficio sosteneva tuttavia che la misura complessiva del compenso corrisposto (pari al 46% dell'utile d'esercizio prodotto nel 2005) e le modalità ed il criterio della sua ripartizione (proporzionata alla quota di partecipazione di ogni società al capitale sociale della contribuente) rivelassero che l'erogazione dei compensi simulasse soltanto un costo d'esercizio, integrando in realtà una dissimulata distribuzione di utili d'esercizio, sottratti alla tassazione e recuperati con l'atto impositivo controverso.

2. Proposto ricorso dalla contribuente, l'adita Commissione tributaria provinciale di Treviso lo ha accolto.

3. L'Ufficio ha quindi appellato la sentenza di primo grado dinnanzi alla Commissione tributaria regionale del Veneto che, con la sentenza n. 60/04/2012, depositata in data 12 giugno 2012, lo ha accolto.

4. La contribuente propone ora ricorso, affidato a 6 motivi, per la cassazione della sentenza d'appello.

5. L'Agenzia delle Entrate si è costituita depositando controricorso.

6. La contribuente ha depositato memoria.

7. Il Pubblico Ministero, nella persona del sostituto procuratore generale dott. G.G., ha depositato conclusioni scritte, con le quali ha chiesto il rigetto del ricorso.

Considerato che

1. Preliminarmente, la tempestiva costituzione della controricorrente, che si difende ampiamente nel merito del ricorso della contribuente, esclude ogni rilevanza, in termini di pretesa inammissibilità o improcedibilità dello stesso ricorso, dell'asserito vizio insanabile della notifica di quest'ultimo all'Amministrazione presso l'Avvocatura dello stato, che non difendeva l'ufficio nel giudizio a quo, piuttosto che presso la stessa Agenzia.

Infatti, l'eccepito difetto della notifica non ne determina l'inesistenza, ma al più la nullità, sanata dalla costituzione dell'Ufficio, come si ricava dal principio di diritto già espresso da questa Corte: «La notificazione dei ricorso per cassazione avverso una sentenza di una Commissione tributaria che sia eseguita presso all'Agenzia delle Entrate (o ad un ufficio periferico della stessa) presso l'Avvocatura Generale dello Stato, qualora nella fase di merito l'Agenzia non sia stata rappresentata dall'Avvocatura, è affetta da nullità e non da inesistenza e la nullità può essere sanata con la costituzione in giudizio dell'Agenzia o, in difetto, con l'ordine di rinnovazione della notificazione all'Agenzia nella sua sede, da disporsi ai sensi dell'art. 291 c.p.c.» (Cass., Sez. U., 29/10/2007, n. 22641, in motivazione). Né, peraltro, a fronte dell'eccepita nullità della notifica da parte dell'Amministrazione costituita, appare necessario disporne la rinnovazione, o comunque adottare qualsiasi altra misura finalizzata a preservare altrimenti la pienezza del diritto di difesa della controricorrente, che non deduce alcun deficit specifico delle sue facoltà processuali procurato dall'errata destinazione della notifica.

2. Con il primo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 4, cod. proc. civ., la ricorrente denuncia la violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. e degli artt. 7 e 24 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, assumendo che il giudice a quo sarebbe incorso nel vizio di extra-petizione, laddove ha ritenuto che la predetta condotta della contribuente integrasse una fattispecie di abuso del diritto, nonostante l'atto impositivo e le difese dell'Amministrazione non avessero allegato, a fondamento della pretesa erariale, la violazione della c.d. clausola generale anti-abuso.

Il motivo è infondato.

Deve infatti rilevarsi che, nel caso sub iudice, sia l'operazione oggetto dell'accertamento che la notifica dell'avviso controverso sono antecedenti all'inserimento, con l'art. 1 d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, nella legge 27 luglio 2000, n. 212, dell'art. 10-bis, in materia di disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale, che è quindi inapplicabile, ai sensi della specifica norma intertemporale dettata dai comma 5 del ridetto art. 1 d.lgs. n. 128 del 2015.

In assenza della sopravvenuta disciplina generale dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, la natura abusiva delle condotte del contribuente oggetto del giudizio era ritenuta, dalla giurisprudenza di questa Corte, comunque rilevabile anche d'ufficio, atteso che « In materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici: tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati (nella specie, imposte sui redditi), nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali. Esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione.» (Cass., Sez. U., 23/12/2008, n. 30055) e considerato che « Nel processo tributario, pur essendo l'oggetto del giudizio delimitato dalle ragioni poste a fondamento dell'atto di accertamento, il tema relativo all'esistenza, alla validità ed all'opponibilità all'Amministrazione finanziaria del negozio da cui si assume che originino determinate minusvalenze deve ritenersi acquisito al giudizio per effetto dell'allegazione da parte dei contribuente, il quale è gravato dell'onere di provare i presupposti di fatto per l'applicazione della norma da cui discende l'invocata diminuzione del reddito d'impresa imponibile: ne consegue, anche in ragione dell'indisponibilità della pretesa tributaria, la rilevabilità d'ufficio delle eventuali cause di invalidità o di inopponibilità del negozio stesso, sempre che ciò non sia precluso, nella fase di impugnazione, dal giudicato interno eventualmente già formatosi sul punto o (nel giudizio di legittimità) dalla necessità di indagini di fatto (Cass., Sez. U., 23/12/2008, n. 30055, cit.; conformi, ex multis, Cass. 19/10/2012, n. 17949 e Cass. 20/03/2015, n. 5655, Cfr. altresì Cass. 11/05/2012, n. 7393, in ordine al potere del giudice tributario di qualificare autonomamente la fattispecie, a prescindere dalle allegazioni delle parti in causa, nonostante il carattere impugnatorio del processo tributario).Quindi, nella prospettiva del citato contesto normativo e giurisprudenziale antecedente all'introduzione dell'art. 10- bis legge n. 212 del 2000, la censurata qualificazione d'ufficio della condotta della contribuente in termini abusivi od elusivi non era preclusa (nello stesso senso cfr. Cass. 08/11/2019, n. 31816).

3. Con il secondo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la ricorrente denuncia la violazione e la falsa applicazione degli artt. 24 e 111 Cost. e dell'art. 101

cod. proc. civ., assumendo che comunque il giudice a quo, se riteneva di rilevare d'ufficio che la predetta condotta della contribuente integrasse una fattispecie di abuso del diritto, avrebbe dovuto concedere alle parti l'apposito spazio dedicato al contraddittorio di cui all'art. 101, secondo comma, cod. proc. civ., in difetto del quale la sentenza d'appello, fondata su una questione rilevata solo d'ufficio (c.d. sentenza della terza via), sarebbe nulla per violazione dei principi del giusto processo, ed in particolare di quello che presidia l'effettività del contraddittorio.

Il motivo è infondato.

Infatti, deve innanzitutto rilevarsi che - così come risulta dai ricorso e dal controricorso, confrontati con la ricostruzione che ne fa la sentenza impugnata- i fatti presi in considerazione dal giudice a quo ai fini della derisione sono i medesimi già oggetto del rilievo di cui all'atto impositivo e delle difese delle parti, cosicché, nel caso di specie, la loro qualificazione in termini di operazione abusiva o elusiva (con ogni conseguenza che ne possa derivare), piuttosto che simulata, non dipende da una ricostruzione fattuale diversa ed ulteriore rispetto a quella già oggetto del contraddittorio di merito, ma da una diversa qualificazione giuridica delle medesime circostanze, ai fini della loro sussunzione nell'una o nell'altra fattispecie.

Non si è quindi, nel caso sub iudice, al cospetto di una questione di fatto, ovvero mista di fatto e di diritto, rilevata d'ufficio, sulla quale si fondi la decisione, che comporti la nullità della sentenza per violazione del diritto di difesa delle parti, private dell'esercizio del contraddittorio e delle connesse facoltà di modificare domande ed eccezioni, allegare fatti nuovi e formulare richieste istruttorie sulla questione decisiva ai fini della deliberazione (cfr. Cass. 23/05/2014, n. 11453).

Inoltre, secondo l'orientamento consolidato della giurisprudenza di questa Corte, l'omessa indicazione alle parti di una questione di fatto, ovvero mista di fatto e di diritto, rilevata d'ufficio, sulla quale si fondi la decisione, priva le parti del potere di allegazione e di prova sulla questione decisiva e perciò comporta la nullità della sentenza per violazione del diritto di difesa, quante volte la parte che se ne dolga prospetti in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio fosse stato attivato (ex multis, Cass. 12/09/2019, n. 22778; Cass. del 19/07/2018, n. 19251; Cass. 05/12/2017, n. 29098; Cass. 23/05/2014, n. 11453; Cass. Sez. U 30/09/2009, n. 20935), ragioni che, nel motivo in decisione, la ricorrente non ha specificamente dedotto.

Giova, infine, precisare che, per quanto verrà rilevato a proposito del terzo motivo, neppure può ritenersi che la rilevazione d'ufficio della natura elusiva della condotta della contribuente abbia, nel contesto della motivazione della sentenza impugnata, comunque affetta dai vizi che si diranno, una rilevanza esclusiva e fondamentale, concorrendo con ulteriori rationes decidendi.

4. Con il terzo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 5, cod. proc. civ., la ricorrente denuncia che la motivazione della sentenza impugnata è viziata, in quanto apodittica, dubitativa e contraddittoria in ordine all'individuazione ed all'accertamento degli elementi costitutivi della complessiva condotta per mezzo della quale la contribuente, come sostenuto nell'atto impositivo, avrebbe distribuito alle società sue partecipanti non compensi per la loro collaborazione (tramite i rispettivi rappresentanti, componenti del c.d.a. della partecipata) alla

sua amministrazione, ma utili, da recuperare quindi quali componenti positivi (e non costi) dell'imponibile della ricorrente.

Il motivo - che deve essere valutato alla luce dell'art. 360, primo comma, num. 5, cod. proc. civ. antecedente alla novella di cui all'art. 54 d.l. 22 giugno 2012, n. 83, vigente ratione temporis- è fondato.

Infatti, deve innanzitutto rilevarsi che l'accertamento del giudice a quo in ordine agli elementi fondamentali della fattispecie concreta è espresso, reiteratamente, con formule dubitative («Tale circostanza ha ragionevolmente reso fondato il dubbio che in realtà le società partecipanti abbiano ricevuto una somma che rappresenta una distribuzione dell'utile»; «La decisione di distribuire i compensi alle società soggetti terzi anziché alle persone fisiche» rafforza il dubbio che tale scelta alternativa celi la distribuzione di parte dell'utile prodotto»), dando luogo alla c.d. "motivazione perplessa", che è reputata dalla giurisprudenza di questa Corte inferiore rispetto al "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, sesto comma, Cost. (Cass., 12/10/2017, n. 23940, ex plurimis).

Inoltre, nel contesto della motivazione, pur mantenendosi invariati i fatti costitutivi(la fattispecie concreta esaminata viene contemporaneamente, e contraddittoriamente, ricostruita e qualificata in tre distinte versioni, non conciliabili e caratterizzate da una disciplina dell'onere probatorio non conforme, senza evidenziare alcuna relazione logica tra loro.

Ed infatti, in alcuni passi della motivazione si argomenta in ordine alla sindacabilità, da parte dell'Amministrazione, della congruità dei compensi erogati dalle società ai loro amministratori, quando essi appaiano insoliti o sproporzionati. Questione che, di per sé sola, presuppone che l'importo controverso venga riconosciuto come compenso pagato agli amministratori componenti del c.d.a. della contribuente, discutendosi tuttavia, ai fini della deducibilità del relativo costo, della sua inerenza, quanto meno sotto il profilo quantitativo.

Ma, in altri passi della medesima motivazione, si fa invece riferimento alla "simulazione posta in essere" dalla contribuente, peraltro con argomentazioni che, non sviluppate a sufficienza, non consentono di comprendere se la ritenuta dissimulazione riguardi soltanto l'aspetto soggettivo di chi ha percepito le somme in questione (ovvero non le persone fisiche componenti il c.d.a., ma le società partecipanti al capitale sociale di quest'ultima), o soltanto il profilo oggettivo degli importi versati (non compensi pagati ma utili distribuiti).

In ulteriori passaggi, invece, si profila l'accertamento di un'operazione elusiva, quindi effettiva, ma «priva di un reale contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta», non avendo la contribuente fornito «la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti».

La commistione logica e giuridica, all'interno della medesima motivazione, di tali diverse ricostruzioni dei medesimi fatti di causa, non coordinate logicamente ed oggettivamente tra loro contraddittorie (postulando contemporaneamente che si tratti di compensi effettivi agli amministratori, ma incongrui quantitativamente e non deducibili; ovvero di compensi agli amministratori solo simulati, ma dissimulanti una distribuzione di utili alle società partecipanti; o ancora di compensi realmente pagati agli amministratori, o alle società partecipanti, ma senza

alcuna altra ragione che quella, elusiva, del risparmio d'imposta) configura quindi, a sua volta, un ulteriore vizio della parte motiva della decisione impugnata, insufficiente nell'esame di ciascuna delle singole ipotesi formulate e contraddittoria per la loro coesistenza.

Va quindi accolto il terzo motivo e, cassata la sentenza impugnata, la causa va rinviata al giudice a quo.

5. Per effetto dell'accoglimento del terzo motivo, restano assorbiti il quarto («violazione e falsa applicazione dell'istituto giuridico del c.d. abuso del diritto in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.»), il quinto («violazione e falsa applicazione dell'art. 163 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.») ed il sesto («violazione e falsa applicazione degli artt. 95 e 109 del t.u.i.r. in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.»).

P.Q.M.

Rigetta il primo ed il secondo motivo, accoglie il terzo e dichiara assorbiti il quarto, il quinto ed il sesto;

cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Veneto, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 17 dicembre 2019

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza