Sentenza del 12/01/2018 n. 605 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione contro la s.r.l. XXXX avverso la sentenza del 10 giugno 2009, con la quale la Commissione Tributaria Regionale di Milano ha parzialmente accolto l'appello proposto da detta società contro la sentenza resa in primo grado dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano nel maggio del 2009, con cui era stato rigettato il ricorso introdotto dalla società avverso l'avviso di accertamento n. R. (XXXXX) notificato il 23 dicembre 2005, con il quale l'Agenzia delle Entrate - Ufficio Locale di Milano (XXXXX), sulla base di un processo verbale di accertamento dell'aprile del 2005, aveva accertato il mancato versamento di somme dovute a titolo di IRPEG, IVA e IRAP per l'anno 2003 in relazione all'emissione di fatture da parte della s.r.l. G. , nella supposta qualità di società c.d. cartiera, per operazioni soggettivamente inesistenti inerenti al commercio di autovetture importate dall'estero.

2. La sentenza qui impugnata ha accolto l'appello della società soltanto limitatamente all'IVA. 3. Al ricorso per cassazione dell'Agenzia delle Entrate, affidato a quattro motivi, ha resistito la società con controricorso, nel quale ha svolto anche ricorso incidentale con quattro motivi. Al ricorso incidentale l'Agenzia ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione

1. Il ricorso incidentale va esaminato congiuntamente a quello principale, in seno al quale è stato proposto.

Entrambi i ricorsi sono soggetti al regime dell'art. 366-bis c.p.c. (Cass. (ord.) n. 7119 del 2010).

2. Con il primo motivo di ricorso principale, concluso da idoneo quesito, si prospetta "error in procedendo ex art. 360 c.p.c., n. 4, per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 1 e 7, in combinato disposto con l'art. 654 c.p.p. e art. 116 c.p.c.".

Vi si sostiene che la corte regionale, dopo avere ammesso la produzione della sentenza penale di assoluzione dell'amministratore della ricorrente, in quanto depositata dopo la decisione di primo grado quanto alle motivazioni, le avrebbe attribuito ai fini della decisione sull'esistenza del comportamento di false fatturazioni addebitato con l'avviso di accertamento impugnato relativo all'I.V.A., efficacia di giudicato.

1.1 Il motivo è privo di fondamento, in quanto la lettura della motivazione della sentenza evidenzia che essa non ha affatto deciso la controversia considerando la sentenza penale come operante con vincolo di giudicato, ma ha svolto un apprezzamento della sua motivazione e l'ha ritenuto idoneo sul piano della valutazione probatoria a giustificare la conclusione che le false fatturazioni non vi fossero state.

E' sufficiente la lettura della motivazione della sentenza impugnata per convincersene.

Essa, dopo la precisazione che nel merito l'appello era fondato solo in relazione all'Iva, ha avuto il seguente tenore:

"va osservato, infatti, quanto alla detraibilità dell'IVA, che la stessa Agenzia delle Entrate nell'atto di costituzione in giudizio ha richiamato la sentenza della Corte di Giustizia della Comunità Europea del 6.7.06 secondo cui il diritto alla detrazione Iva deve essere negato al soggetto passivo quando lo stesso è a conoscenza o è stato partecipe della natura fraudolenta dell'operazione. Orbene, la contribuente ha prodotto in primo grado il dispositivo della sentenza n. 5720/07 pronunciata dal Tribunale di Milano nel procedimento penale a carico del suo A.U. sig. B.C. per il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, relativo alle medesime operazioni soggettivamente inesistenti di cui si discute nel presente procedimento, con la quale lo stesso è stato assolto perchè il fatto non sussiste. Il primo giudice non ha ritenuto di poter utilizzare la pronuncia in quanto portata a conoscenza nella sola parte espositiva. Nel presente grado di giudizio la contribuente ha prodotto la sentenza depositata il 18.05.07 ed irrevocabile dal 09.07.07 nella stesura integrale. La produzione è ammissibile e rilevante e non soggiace al divieto di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 58, atteso che risulta per tabulas che ricorrente non ha potuto produrre tale documento durante il giudizio di primo grado perchè formato successivamente. Con tale sentenza il giudice penale ha accertato la totale estraneità ed inconsapevolezza di B. rispetto alle operazioni fraudolentemente posta in essere dalla Srl G. , di tal che, alla stregua dei principi richiamati, deve essere riconosciuta alla società ricorrente la detraibilità dell'IVA in ragione della sua buona fede".

1.3. Invero, coordinando la premessa circa la giurisprudenza comunitaria con il successivo riferimento all'accertamento svolto dal giudice penale ed apprezzandoli alla luce di un dato di fatto negativo, rappresentato dalla mancanza di un benchè minimo accenno, non solo espresso, ma anche per implicazioni, cioè tramite l'uso di espressioni necessariamente evocative, all'attribuzione alla sentenza penale di un vincolo di giudicato nel giudizio tributario, si deve concludere che il giudice di appello abbia inteso solo esprimere la condivisione della valutazione del giudice penale perchè l'ha ritenuta convincente, e semmai ciò di cui deve prendesi atto è che il giudice d'appello non ha spiegato la ragione del suo convincimento, cioè le ragioni per cui quella valutazione gli è sembrata condivisibile.

3. Con il secondo motivo si denuncia "violazione, ex art. 360 c.p.c., n. 3, artt. 2697 e 2729 c.c., art. 654 c.p.p. e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 19, 21 e 54".

Vi si censura, evocando i principi di diritto di cui a Cass. n. 1014 del 2008, n. 21953 del 2007, n. 1569 del 2007, n. 17037 del 2002 e n. 4054 del 2007, sempre la stessa motivazione della

sentenza impugnata e si conclude l'illustrazione della censura sintentizzandola con la formulazione del seguente quesito di diritto:

"Premesso che l'Agenzia emanava avviso di accertamento per recuperare ad imposizione IVA le detrazioni dichiarate in relazione a fatture relative ad operazioni soggettivamente inesistenti e premesso altresì che in appello la Società lamentava doversi considerare la propria inconsapevolezza della frode come sarebbe risultato da giudicato penale prodotto in giudizio, mentre l'Agenzia replicava doversi ritenere la Società consapevole a causa delle concrete anomale modalità di acquisto dei beni e di pagamento della merce, dica codesta Suprema Corte se si applichi o no la norma giuridica, ricavata dagli artt. 2697 e 2729 c.c., dell'art. 654 c.p.p. e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 19, 21 e 54, secondo cui, "fermo restando che non è vincolante una sentenza penale di assoluzione dal delitto di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, in considerazione della specificità del giudizio tributario in cui possono assumere rilevanza anche le presunzioni risultante da svariati gravi, precisi e concordanti elementi che dimostrano l'utilizzo da parte del contribuente di fatture per operazioni inesistenti, il giudice tributario di merito deve prendere in considerazione tra gli elementi del quadro indiziario complessivo, in tema di accertamento dell'IVA, ove l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di importi documentati da fatture relative ad operazioni di cui risulti l'inesistenza in quanto posto in essere con ditte costituite ai soli fini della creazione di falsi documenti contabili" alla presente fattispecie, cioè al caso in cui il giudice di secondo grado ha accolto l'appello della Contribuente a causa della sua inconsapevolezza che sarebbe attestata nel giudicato penale, applicando così la diversa e inesistente regola per cui, quando sussista giudicato penale di assoluzione dal reato tributario per insussistenza del fatto nei confronti del legale rappresentante della società contribuente, è provata l'inconsapevolezza, da parte di quest'ultima, della frode perpetrata attraverso l'emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti".

3.1. Con il terzo motivo, che per la sua stretta connessione si può trattare congiuntamente a quello precedente, si prospetta "insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio ex art. 360 c.p.c., n. 5" e ciò sempre in riferimento alla ricordata motivazione della sentenza impugnata.

All'esito della illustrazione del motivo si domanda a questa Corte di chiarire quanto segue:

"premesso che l'Agenzia emanava avviso di accertamento per recuperare ad imposizione IVA le detrazioni dichiarate in relazione a fatture relative ad operazioni soggettivamente inesistenti e premesso altresì che in appello la Società lamentava doversi considerare la propria inconsapevolezza della frode come sarebbe risultato giudicato penale prodotto in giudizio, mentre l'Agenzia replicava doversi ritenere la Società consapevole a causa delle concrete anomale modalità di acquisto dei beni e di pagamento della merce, sicchè l'(in)consapevolezza della frode ha costituito fatto controverso e decisivo nel giudizio di merito, dica codesta Suprema Corte se il giudice d'appello abbia basato su motivazione insufficiente o no la decisione di accogliere sul punto l'appello della Società, senza descrivere il processo logico giuridico cognitivo attraverso il quale il medesimo giudice si è formato il giudizio finale espresso di buona fede della Contribuente e, in particolare, senza indicare quali mezzi di prova acquisiti nel

processo penale ne quali fatti ivi accertati sono stati oggetto del suo giudizio nè illustrare la valutazione delle risultanze di prova scaturitene e la qualificazione datane nel secondo la disciplina tributaria e non penalistica, nonchè l'(in)idoneità dei fatti di prova forniti dall'Amministrazione, specificamente allegati dedotti quali elementi probatori da valutarsi complessivamente con l'argomento di prova costituito dal giudicato penale di assoluzione".

3.2. Il secondo ed il terzo motivo sono fondati, con l'avvertenza che quanto si illustra nel terzo - una volta applicato il criterio di valutazione indicato da Cass., Sez. Un. n. 17931 del 2013 (secondo cui: "Il ricorso per cassazione, avendo ad oggetto censure espressamente e tassativamente previste dall'art. 360 c.p.c., comma 1, deve essere articolato in specifici motivi riconducibili in maniera immediata ed inequivocabile ad una delle cinque ragioni di impugnazione stabilite dalla citata disposizione, pur senza la necessaria adozione di formule sacramentali o l'esatta indicazione numerica di una delle predette ipotesi"), che è applicabile in via generale - sottende non già, come indicato nella intestazione del motivo l'enunciazione di un vizio ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, applicabile ratione temporis (cioè quello introdotto dal D.Lgs. n. 40 del 2006), bensì una vera e propria censura di mancanza nella sentenza impugnata di un'effettiva motivazione idonea giustificare il decisum e, dunque, riconducibile al vizio di inesistenza della motivazione quale requisito prescritto dall'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4.

Norma che è applicabile anche al processo tributario (si veda già Cass. n. 13990 del 2003 e, da ultimo, Cass. (ord.) n. 9745 del 2017).

Invero, come s'è già anticipato in sede di esame del primo motivo, se nella motivazione della sentenza impugnata si può cogliere una sorta di condivisione della motivazione della sentenza del giudice penale, non risulta in alcun modo spiegata la ragione di tale condivisione, sicchè, rimanendo quest'ultima inespressa ed incognita, la sentenza si presenta nella sostanza priva di motivazione e tale mancanza impedisce di comprendere se la condivisione sia dipesa dal convincimento che la valutazione probatoria contenuta nella sentenza penale ed espressione delle regole proprie del giudizio penale fosse idonea anche secondo le regole di valutazione probatoria proprie del giudizio.

Sicchè, non è nemmeno possibile comprendere se la commissione regionale abbia avuto presente oppure no il consolidato principio di diritto, espresso dai precedenti invocati nel secondo motivo, secondo cui: "In materia di contenzioso tributario, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorchè i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari, dal momento che nel processo tributario vigono i limiti in tema di prova posti dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4 e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per sè inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. Ne consegue che l'imputato assolto in sede penale, anche con formula piena, per non aver commesso il fatto o perchè il fatto non sussiste, può essere ritenuto responsabile fiscalmente qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario." (da ultimo, ex multis, Cass. (ord.) n. 16262 del 2017).

In altri termini, poichè nella sentenza impugnata non risulta espressa la ragione della condivisione della motivazione della sentenza penale, la carenza di motivazione in tal senso risulta un vizio ancora più radicale, perchè l'essere rimasta ignota ed inespressa la ragione di quella condivisione, non consente di percepire, in via gradata, se essa è stata ritenuta nella consapevolezza di quel principio di diritto e, dunque, perchè la valutazione del giudice penale sarebbe risultata corretta pure secondo le regole di apprezzamento delle prove (fra le quali si collocano anche la stessa sentenza penale e le prove acquisite per la sua pronuncia) in sede tributaria, oppure al contrario ignorandosi quel principio e senza vagliare se la valutazione espressa dalla sentenza penale risultava congrua secondo i principi di apprezzamento delle prove tributari.

3.2.1. Il vizio di violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, risulta configurabile sotto la specie della c.d. motivazione apparente (nel senso ribadito in generale da Cass., Sez. Un., n. 8053 e 8054 del 2014), perchè è mera apparenza di motivazione l'evocare ciò che ha accertato il giudice penale senza spiegare il perchè nei sensi appena detti.

3.2.2. Il Collegio rileva che l'avviso qui espresso, in quanto giustificato dallo stesso tenore della sentenza impugnata non suppone in alcun modo il dover procedere all'esame della sentenza penale, sicchè, non potendosi dire il secondo e terzo motivo fondati su quest'ultima, resta irrilevante che di essa non si sia fornita l'indicazione specifica ai sensi dell'art. 366 c.p.c., n. 6.

4. La sentenza è pertanto cassata in accoglimento del secondo e terzo motivo nei sensi indicati.

Il giudice di rinvio dovrà adempiere al dovere di motivazione, esprimendo una motivazione che, se vorrà condividere quanto accertato dal giudice penale, dovrà darne conto e spiegare come e perchè essa sia in ipotesi valida secondo le regole probatorie del giudizio tributario, salvo rendere una motivazione che la consideri solo come un elemento probatorio unitamente ad eventuali altri acquisiti nel giudizio tributario.

5. Il quarto motivo - con cui si è fatta valere "violazione, ex art. 360 c.p.c., n. 3, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 19, 21, 51 e 54, in relazione al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, artt. 2 e 8 e in combinato disposto con l'art. 2697 c.c., nonchè col principio di supremazia e di effettività del diritto comunitario" - resta a questo punto assorbito.

6. Venendo all'esame del ricorso incidentale, si rileva che esso concerne la sentenza impugnata nella parte in cui ha accolto l'appello dell'Agenzia.

6.1. Con il primo motivo di ricorso incidentale si denuncia "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 5 (art. 360 c.p.c., n. 3) in ordine alla dichiarata inutilizzabilità della documentazione prodotta i giudizio dalla contribuente in quanto non esibita ai verificatori in sede di accesso".

Vi si censura la motivazione della sentenza impugnata quanto all'affermazione con cui essa ha detto che "va ribadita, peraltro, la inutilizzabilità ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 5, della documentazione prodotta in giudizio e non esibita ai verificatori in sede di accesso".

Si sostiene che tale affermazione sarebbe stata in contrasto con il principio di diritto di cui a Cass. n. 9127 del 2006 (e che qui viene riprodotto nella massima ufficiale estratta dall'Italgiureweb) secondo cui "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, comma 5, richiamato del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 33, il quale esclude la possibilità di prendere in considerazione a favore del contribuente, in sede amministrativa e contenziosa, i documenti (libri, scritture, registri, etc.) che non siano stati acquisiti durante gli accessi perchè il contribuente ha rifiutato di esibirli o perchè ha dichiarato di non possederli, o perchè li ha comunque sottratti al controllo, presuppone uno specifico comportamento del contribuente, che, in quanto volto a sottrarsi alla prova, fornisca validi elementi per dubitare della genuinità dei documenti la cui esistenza emerga nel corso del giudizio; la norma, pertanto, trova applicazione soltanto in presenza di una specifica richiesta o ricerca da parte dell'Amministrazione e di un rifiuto o di un occultamento da parte del contribuente, non essendo sufficiente che quest'ultimo non abbia esibito ai verbalizzanti i documenti successivamente prodotti in sede giudiziaria".

Secondo la ricorrente incidentale l'ambito del principio non potrebbe "essere esteso fino a precludere al contribuente la possibilità di proporre in sede contenziosa argomentazioni difensive ulteriori rispetto a quelle anticipate nel corso della verifica, producendo a sostegno delle proprie ragioni documenti che i funzionari verificatori hanno avuto la possibilità di esaminare e di cui tuttavia non abbiano tenuto conto. Ciò, perchè una diversa interpretazione violerebbe il diritto di difesa del contribuente ai sensi dell'art. 24 Cost..

Nel caso di specie sarebbe "pacifico ed evidente che le fatture di acquisito e di vendita prodotte dalla società per contestare le riprese a tassazione effettuate dall'Ufficio non siano mai state sottratte all'esame dei verificatori" e tanto emergerebbe dal processo verbale di contestazione del 26 aprile 2005. D'altro canto, solo al termine della verifica, "una volta avuta piena contezza dei rilievi mossi, la contribuente" aveva "avuto modo di riesaminare integralmente la propria contabilità e di individuare i documenti idonei a contestare le pretesa dell'Ufficio impositore", di modo che in sede contenziosa aveva provveduto "a "riconciliare le fatture di acquisito e di vendita oggetto di contestazione producendo la documentazione, già precedentemente messa a disposizione dei verificatori, necessaria a sostenere le proprie ragioni". Per tali ragioni la produzione non poteva soggiacere al divieto di cui al citato art. 52.

6.1.1. Il motivo non può trovare accoglimento.

Con le sue deduzioni non viene denunciata nè una violazione del paradigma dell'art. 52, nè una sua falsa applicazione.

Sotto il primo profilo, avuto riguardo alla scarna motivazione della sentenza impugnata in essa non si coglie nessuna affermazione contraria all'esegesi che della norma prospetta la ricorrente incidentale.

Sotto il secondo profilo non si dimostra che la situazione di fatto descritta dalla medesima sia stata quella di cui la corte regionale si è trovata a giudicare e che avrebbe erroneamente sussunto sotto la norma de qua. In primo luogo, nella sentenza impugnata l'inammissibilità è stata ribadita e ciò significa che era stata già affermata dalla sentenza di prime cure. Senonchè,

nulla si dice in ordine alla motivazione con cui essa aveva sancito l'inammissibilità e nulla si dice sul modo in cui con l'appello la corte regionale era stata investita di una censura riguardo ad essa.

Inoltre, si dà per pacifico che le non meglio individuate fatture di acquisto e di vendita prodotte dalla società non erano stata sottratte dalla società alla verifica, ma non si individua da che cosa emergesse il dato pacifico al riguardo.

In disparte che l'assenza di individuazione, diretta od indiretta, del contenuto di dette fatture rende il motivo anche inosservante dell'art. 366 c.p.c., n. 6, con le ricordate deduzioni si prospetta che la vicenda in fatto si sia svolta nel modo indicato, ma non si dice come e dove i termini di tale svolgimento fossero stati fatti valere nel giudizio di merito e dunque fossero stati prospettati ai giudici di merito.

Sicchè, la censura si risolve nella prospettazione del tutto fattuale che i documenti della cui produzione è stata negata l'ammissibilità si erano potuti individuare solo dopo la formulazione dei rilievi dell'Amministrazione. Ma l'assunto rimane del tutto privo di indicazione de se e dove era stato prospettato alle corti di merito e, gradatamente, del tutto privo del se e dove poteva trovare riscontro, non bastando certo all'uopo la generica evocazione della esibizione di libri e faldoni risultante dal processo verbale di accesso.

In pratica, la situazione ostativa all'applicazione del quinto comma dell'art. 52, rimane non solo dedotta del tutto genericamente, ma anche e prima ancora risulta introdurre una quaestio facti i cui termini di introduzione, giustificativi dell'esame delle corti di merito, restano non indicati.

Ne discende che il motivo è inammissibile, in quanto non è riconducibile nelle sue stesse deduzioni al paradigma del vizio ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3.

6.2. Con un secondo motivo si prospetta "insufficiente ed illogica motivazione circa un punto decisivo della controversia (art. 360 c.p.c., n. 5) in ordine alla integrale conferma della ripresa a tassazione di Euro 80.758,00 quali maggiori ricavi non dichiarati".

Con un terzo motivo si fa valere "insufficiente ed illogica motivazione circa un punto decisivo della controversia (art. 360 c.p.c., n. 5) in ordine alla integrale conferma della ripresa a tassazione di Euro 26.190,00 quali costi ritenuti non documentati".

Con un quarto motivo si denuncia, in fine, "insufficiente ed illogica motivazione circa un punto decisivo della controversia (art. 360 c.p.c., n. 5) in ordine alla integrale conferma della ripresa a tassazione di Euro 34.376,00 quali costi ritenuti non di competenza".

6.2.1. I tre motivi possono essere trattati congiuntamente, sia perchè si appuntano sulla medesima motivazione della sentenza impugnata (enunciata dalla corte regionale dopo quella prima riportata a proposito del ricorso principale e relativa all'IVA), sia perchè sono articolati con la stessa struttura.

Sotto il primo profilo, la motivazione impugnata è la seguente: "Per quanto attiene alle altre riprese dell'avviso di accertamento va confermato quanto deciso in primo grado, tenuto conto

che la stessa ricorrente ha riconosciuto la non corrispondenza di alcune fatture di acquisito con le fatture di vendita, la contabilizzazione nel 2003 di costi di competenza dell'anno 2002 e la circostanza che alcune fatture non si riferiscono direttamente all'attività esercitata".

Sotto il secondo profilo, in tutti e tre i motivi si deduce che il giudice d'appello, nel valorizzare l'esistenza dai "riconoscimenti" avrebbe male interpretato affermazioni della ricorrente incidentale che, invece, si prestavano ad essere intese in altro modo, donde l'insufficienza della motivazione.

6.2.2. Tutti e tre i motivi si presentano inammissibili.

Queste le ragioni.

In disparte l'evocazione del paradigma del n. 5 con riferimento al "punto decisivo", che viene superata dalla conclusione dell'illustrazione con l'evocazione del "fatto controverso", tutti e tre i motivi non si presentano idonei a criticare la sentenza impugnata.

Si rileva, in primo luogo che essi omettono completamente di farsi carico che l'affermazione circa i riconoscimenti è stata fatta dalla sentenza impugnata sull'assunto del dover essere "confermato quanto deciso in primo grado", il che significa che la corte regionale l'ha fatta nella contemplazione e condivisione della motivazione del giudice di primo grado.

Senonchè, in tutti e tre i motivi si omette completamente di evocare su ciascuno dei tre profili cui i motivi si riferiscono il decisum della sentenza di primo grado ed il tenore dell'appello riguardo ad esso, ma ci si limita a fare riferimento a passi dell'atto introduttivo di primo grado.

Ne segue che la postulazione svolta nei motivi non è idonea a criticare la motivazione nel passo sopra riportato, perchè essa si spiega solo considerando il tenore della sentenza di primo grado.

In secondo luogo, si rileva che nel secondo e nel terzo motivo si dice che, nell'alludere al riconoscimento, le affermazioni della contribuente sarebbero state intese in un certo modo, che si riporta fra virgolette, ma, poichè la motivazione della sentenza impugnata si riduce al passo sopra riportato, l'assunto non vi trova conferma, sicchè il lettore dei due motivi si trova a vedere attribuite alla sentenza impugnate avvisi che non risulta avere espresso.

Nè si dice che essi erano in realtà stati espressi dal primo giudice e che sarebbero stati, dunque, condivisi dal secondo.

In terzo luogo, ferma la decisività di quanto osservato, la stessa prospettazione dei tre motivi è inidonea ad integrare il paradigma dell'art. 360, n. 5, perchè si limita a prospettare solo come possibile una diversa spiegazione delle dichiarazioni della contribuente, così risultando priva del carattere della decisività, nel senso già indicato da Cass. n. 19984 del 2004 (seguita da numerose conformi) a proposito del testo del n. 5 anteriore al D.Lgs. n. 40 del 2006 e ribadito da Cass. n. 17037 del 2015 (secondo cui: "il riferimento al "fatto controverso e decisivo per il giudizio" implicava che il fatto riguardo al quale la motivazione sulla ricostruzione della quaestio facti doveva essere contraddittoria, insufficiente od omessa, fosse stato oggetto di una valutazione tale da parte del giudice del merito da essere affetta da contraddittorietà, insufficienza o

mancata considerazione, non già nel senso dell'evidenza della mera possibilità della contraddizione o della mera possibilità dell'insufficiente considerazione o della mera possibilità di rilievo del fatto omesso, in modo tale da rendere soltanto possibile in via alternativa una motivazione diversa da quella resa dal giudice di merito sul fatto controverso, bensì nel senso che la contraddizione, l'insufficienza o l'omissione dovesse determinare la logica insostenibilità della motivazione resa da quel giudice").

7. Il ricorso incidentale è, conclusivamente rigettato.

8. Il giudice di rinvio provvederà sulle spese del giudizio di cassazione.

P.Q.M.

La Corte dichiara accoglie il secondo ed il terzo motivo del ricorso principale. Rigetta il primo motivo e dichiara assorbito il quarto. Rigetta il ricorso incidentale. Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi del ricorso principale accolti e rinvia ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale di Milano, comunque in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di cassazione.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 9 ottobre 2017.

Depositato in Cancelleria il 12 gennaio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza