Sentenza del 27/10/2020 n. 23521 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
FATTI DI CAUSA

Con sentenza n. 63/31/12 dell'1 marzo 2012, depositata il 26 aprile 2012, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia respingeva l'appello proposto da (XXXXX) srl avverso la sentenza n. 210/29/2010 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano che ne aveva respinto il ricorso contro l'avviso di accertamento per II.DD. ed IVA 2004.

La CTR osservava in particolare che:

- non era fondata la doglianza relativa al difetto di motivazione della sentenza appellata;

- che nemmeno era fondata l'eccezione, ribadita con il gravame, di invalidita' dell'avviso di accertamento impugnato per vizio di motivazione ovvero quella di invalidita' parziale dell'atto impositivo stesso in quanto contraddittorio con quello emesso per l'annualita' fiscale precedente, stante la diversita' dei rispettivi presupposti di fatto e delle relative pretese creditorie;

- che comunque l'avviso di accertamento oggetto del processo trovava pieno fondamento nelle norme antielusive concernenti le c.d. "societa' non operative" (L. n. 724 del 1994, articolo 30).

Avverso la decisione ha proposto ricorso per cassazione la societa' contribuente deducendo cinque motivi, poi illustrati con memoria. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo - ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella formulazione precedente alla modifica introdotta con il Decreto Legge n. 83 del 2012, articolo 54, affermata applicabile ratione temporis- la ricorrente lamenta l'insufficienza della motivazione della sentenza impugnata, poiche' la CTR non ha adeguatamente riscontrato la sua eccezione di illegittimita' dell'avviso di accertamento impugnato per "eccesso di potere", vizio sintomaticamente rilevato per la contraddittorieta' di tale atto impositivo con quello emesso da diverso Ufficio locale dell'agenzia fiscale per l'anno 2003; in particolare la ricorrente deduce tale invalidita' sulla base della considerazione che, a parita' di presupposti fattuali (stesso PVC), per il 2003 non le sia stata attribuita e contestata la condizione di "non operativita'" ai sensi e per gli effetti di cui alla L. n. 724 del 1994, articolo 30, che invece costituisce il principale motivo di ripresa fiscale dell'atto impositivo impugnato in questo processo.

La censura e' infondata.

Anzitutto va rilevato che la CTR ha espressamente argomentato sul punto decisionale in questione, rilevando che la correlativa eccezione non poteva, in fatto, considerarsi fondata, posto che i due avvisi di accertamento messi in comparazione non si basavano su di una "parita' di condizioni in quanto il controllo relativo all'anno 2003 non comprendeva alcuni recuperi che sono inerenti l'anno 2044 -rectius, 2004, ndr- (applicazione della disciplina delle societa' di comodo)".

Tale accertamento di fatto non puo' essere comunque ulteriormente sindacato da questa Corte, secondo i principi di diritto che:

-"Con il ricorso per cassazione la parte non puo' rimettere in discussione, proponendo una propria diversa interpretazione, la valutazione delle risultanze processuali e la ricostruzione della fattispecie operate dai giudici del merito poiche' la revisione degli accertamenti di fatto compiuti da questi ultimi e' preclusa in sede di legittimita'" (Cass., n. 29404 del 07/12/2017, Rv. 646976 - 01);

-"Con la proposizione del ricorso per cassazione, il ricorrente non puo' rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in se' coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove e' sottratto al sindacato di legittimita', dal momento che, nell'ambito di quest'ultimo, non e' conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilita' e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione" (Cass., n. 9097 del 07/04/2017, Rv. 643792 - 01).

Peraltro, sotto diverso profilo, va anche soggiunto che in ogni caso il "punto" sul quale si denuncia la carenza motivazionale della sentenza impugnata non puo' affatto considerarsi decisivo - come e' indispensabile per affermare la sussistenza del vizio dedotto (v. ex multis, Cass., n. 18368 del 31/07/2013, Rv. 627810 - 01) - posto che, anche in astratto e sul piano meramente giuridico, l'eccezione de qua appare non fondata.

Pacifico infatti che gli atti impositivi tributari non hanno natura di provvedimenti amministrativi discrezionali, bensi' vincolati, derivando l'obbligazione tributaria direttamente dalla legge e non essendovi pertanto alcun margine di valutazione discrezionale nell'esercizio "originario" del potere impositivo da parte dell'agenzia fiscale, altrettanto pacificamente non e' dunque configurabile un vizio di legittimita' di tale tipologia di atti giuridici a causa di "eccesso di potere", che e' vizio tipico degli atti amministrativi connotati dalla discrezionalita' (amministrativa ovvero tecnica).

Tale considerazione e' peraltro specificamente conforme all'indirizzo, cui si intendere dare continuita', secondo il quale "In materia di societa' di comodo, i parametri previsti dall'articolo 30 della L. n. 724 del 1994, nel testo risultante dalle modifiche apportate dal Decreto Legge n. 223 del 2006, articolo 35, conv. nella L. n. 248 del 2006, sono fondati sulla correlazione tra il valore di determinati beni patrimoniali ed un livello minimo di ricavi e proventi, sicche' la determinazione

dell'imponibile e' effettuata sulla base di precisi criteri di legge, che escludono qualsiasi discrezionalita' deduttiva, imponendosi sia in sede di accertamento, sia di determinazione giudiziale, salva la prova contraria da parte del contribuente" (Cass., n. 13699 del 05/07/2016, Rv. 640340 - 01).

Con il secondo motivo - ex articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 5, nella formulazione precedente alla modifica introdotta con il Decreto Legge n. 83 del 2012, articolo 54, affermata applicabile ratione temporis, c.p.c.-la ricorrente denuncia la nullita' della sentenza impugnata per vizio motivazionale assoluto (motivazione mancante) ovvero subordinatamente relativo (motivazione insufficiente), poiche' la CTR non si e' espressa per nulla ovvero in modo almeno adeguato circa la controversa applicabilita' in suo sfavore nell'annualita' fiscale de qua della normativa antielusiva di cui alla L. n. 724 del 1994, articolo 30, con particolare riguardo ai "punti decisivi controversi" della erroneita' di un particolare comportamento contabile (iscrizione di un'area edificabile nelle rimanenze/attivo circolante invece che come immobilizzazioni materiali), asserita dall'agenzia fiscale, e della ricorrenza delle cause di esclusione/non applicazione della normativa antielusiva de qua (non normale svolgimento dell'attivita' e/o sussistenza di condizioni oggettive di carattere straordinario), asserite da essa stessa ricorrente.

La censura e' dirimentemente fondata quanto al vizio, assoluto, di motivazione dedotto in via principale.

La CTR infatti sulla questione in oggetto, indubbiamente quella principale ingenerata dall'avviso di accertamento impugnato, si e' limitata ad osservare, riferendosi alla motivazione della sentenza appellata (peraltro anch'essa gravata per vizio motivazionale), che la CTP "..dopo la nemesi (-) del ricorrente e la documentazione prodotta sono giunti al convincimento che la societa' (XXXXX) srl sia una societa' non operativa e ne consegue l'applicazione della L. n. 724 del 1994, articolo 30, e di conseguenza deve ritenersi legittimo l'avviso di accertamento ed efficace in tutte le pretese fiscali portate", per poi ribadire che "Corretta l'interpretazione data dai primi giudici quando hanno affermato che e' classificata non operativa la societa' che non supera il test di operativita' ovvero quando l'ammontare complessivo di ricavi, incrementi di rimanenze e proventi ordinari imputati a conto economico sia inferiore a quello dei ricavi figurativi determinati mediante l'applicazione di taluni coefficienti a determinare asset patrimoniali individuati dalla norma. Dalla documentazione prodotta ed analizzata giusto il convincimento del primo Collegio che e' giunto al convincimento che la societa' (XXXXX) srl sia una societa' non operativa. Quanto sopra e' anche supportato dalla puntuale argomentazione prodotta dall'Ufficio nelle controdeduzioni".

A fronte di consimile apparato argomentativo, va ribadito che:

- "La motivazione e' solo apparente, e la sentenza e' nulla perche' affetta da "error in procedendo", quando, benche' graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perche' recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le piu' varie, ipotetiche congetture" (Cass., Sez. U, Sentenza n. 22232 del 03/11/2016, Rv. 641526 - 01);

- "Deve considerarsi nulla la sentenza di appello motivata "per relationem" alla sentenza di primo grado, qualora la laconicita' della motivazione non consenta di appurare che alla condivisione della decisione di prime cure il giudice d'appello sia pervenuto attraverso l'esame e la valutazione di infondatezza dei motivi di gravame, previa specifica ed adeguata considerazione delle allegazioni difensive, degli elementi di prova e dei motivi di appello" (Cass., n. 22022 del 21/09/2017, Rv. 645333 - 01);

- "In tema di processo tributario, e' nulla, per violazione degli del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articoli 36 e 61, nonche' dell'articolo 118 disp. att. c.p.c., la sentenza della commissione tributaria regionale completamente carente dell'illustrazione delle critiche mosse dall'appellante alla statuizione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la commissione a disattenderle e che si sia limitata a motivare "per relationem" alla sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa, atteso che, in tal modo, resta impossibile l'individuazione del "thema decidendum" e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo e non puo' ritenersi che la condivisione della motivazione impugnata sia stata raggiunta attraverso l'esame e la valutazione dell'infondatezza dei motivi di gravame" (Cass., n. 15884 del 26/06/2017, Rv. 644726 - 01).

La sentenza impugnata corrisponde paradigmaticamente agli indici rivelatori del vizio di motivazione assoluto (motivazione apparente) individuati nei citati arresti giurisprudenziali.

La stessa infatti all'evidenza si limita, senza aggiunta di alcuna autonoma valutazione, ad affermare che la CTP ha ben giudicato il caso ed in particolare ha correttamente applicato la L. n. 724 del 1994, articolo 30; che le argomentazioni dell'agenzia fiscale risultano, di per se', comunque fondate.

Tali considerazioni/affermazioni sono all'evidenza apodittiche, assertive, al piu' rappresentative del convincimento del giudice tributario di appello, ma non estrinsecano il percorso argomentativo che lo induce a tale convincimento e pertanto nel loro -limitato- ordito realizzano appunto un tipico esempio di "motivazione apparente", cosi' come denunciato nella censura de qua.

Nella sentenza impugnata non si rinviene comunque alcuna specifica risposta relativamente alle puntuali, e specificamente riprodotte con pieno rispetto del principio di autosufficienza, allegazioni difensive della societa' contribuente in ordine al punto decisivo dell'appostazione contabile di un area edificabile ed agli altrettanto decisivi punti relativi alle affermate cause fattuali di non applicabilita' della L. n. 724 del 1994, articolo 30.

Si tratta indubbiamente di una motivazione ben al di sotto del "minimo costituzionale" e quindi irrimediabilmente viziata dall'inosservanza del relativo obbligo (v. Cass. SU, 8053/2014).

Tale rilievo e' assorbente delle ulteriori censure per vizio motivazionale relativo subordinatamente dedotte come ulteriori profili del secondo mezzo di ricorso.

Cio' induce altresi' l'assorbimento del terzo motivo, con il quale -ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4- la ricorrente denuncia la nullita' della sentenza impugnata per omessa pronuncia in violazione dell'articolo 112 c.p.c. sulla sua eccezione, devoluta con l'appello, di illegittimita' della

sanzione irrogata in relazione alla ripresa fiscale basata sulla L. n. 724 del 1994, articolo 30, fondata sull'esistenza di una causa di non punibilita' (errore di diritto L. n. 212 del 2000, ex articolo 6, comma 2, e articolo 10, Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 8).

Con il quarto motivo - ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - la ricorrente denuncia la nullita' della sentenza impugnata per violazione dell'articolo 112 c.p.c., poiche' la CTR non si e' pronunciata sul motivo di ricorso introduttivo della lite, devoluto con il gravame, inerente la ripresa fiscale per per II.DD. ed IVA fondata sulla concessione di aree in comodato gratuito a soggetti terzi.

La censura e' fondata.

Nel pieno rispetto del principio di autosufficienza ex articolo 366 c.p.c., comma 1, n. 6, la ricorrente espone che nei gradi di merito ha formato oggetto del processo, anche, la pretesa creditoria erariale basata su di una presunzione di onerosita' corrispettiva (permuta di servizi) della cessione in comodato di aree da parte di (XXXXX) srl all' (XXXXX) e che aveva contrastato tale pretesa sulla base sia della "naturale" gratuita' del contratto di comodato, la cui giustificazione gestionale aveva peraltro illustrato ed offerto alla valutazione del giudice del merito, sia subordinatamente della necessaria detrazione dei costi dei servizi suppostamente scambiati.

Effettivamente non risulta alcuna considerazione, nemmeno indiretta o per relationem, della sentenza impugnata sulla eccezione in oggetto ne' vi sono elementi logici che inducano a ritenere che vi siano stati da parte della CTR una valutazione implicante un rigetto implicito della eccezione medesima.

E' dunque evidente la sussistenza del vizio di attivita' denunciato.

Con il quinto motivo - ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4- la ricorrente infine denuncia la nullita' della sentenza impugnata per violazione dell'articolo 112 c.p.c., poiche' la CTR ha omesso di pronunciarsi in ordine alla sua eccezione, devoluta in appello, di infondatezza della ripresa fiscale basata sulla contestatale violazione del principio di competenza in relazione a costi per ricevute prestazioni di servizi ed acquisto di diritto di immagine, sostenendosi da parte della societa' contribuente che, pur sussistendo effettivamente la violazione de qua, la stessa non era in alcun modo dannosa per gli interessi erariali, non ingenerandosene quindi alcuna obbligazione di imposta a suo carico.

La censura e' infondata.

Ancorche' infatti la denunciata omissione di pronuncia sia effettivamente sussistente, tuttavia deve applicarsi e darsi seguito al principio di diritto che "Alla luce dei principi di economia processuale e della ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell'articolo 111 Cost., comma 2, nonche' di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale articolo 384 c.p.c. ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di appello, la Corte di Cassazione puo' omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorquando la questione di diritto posta con il suddetto motivo risulti infondata, di modo che la pronuncia da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza

di appello (determinando l'inutilita' di un ritorno della causa in fase di merito), sempre che si tratti di questione che non richiede ulteriori accertamenti di fatto" (Cass. n. 2313 del 01/02/2010; ex pluribus conf. Cass. n. 16171 del 28/06/2017; Cass. n. 9693 del 19/04/2018).

Con specifico riguardo all'eccezione in esame, non essendo affatto necessario alcun ulteriore accertamento di fatto, pacifica la violazione del principio di competenza, va ribadito che "In tema di reddito d'impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti negativi, dettate in via generale dal Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 75 (attuale articolo 109), sono inderogabili, non essendo consentito al contribuente scegliere di effettuare la detrazione di un costo in un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza" (Cass., n. 16349 del 17/07/2014, Rv. 632246 - 01; conforme, Cass., n. 23725 del 21/10/2013, Rv. 628936 - 01).

L'eccezione quindi deve essere comunque respinta.

In conclusione, vanno accolti il secondo motivo, primo profilo, ed il quarto motivo del ricorso, assorbiti gli altri profili del secondo motivo ed il terzo motivo, rigettati il primo ed il quinto motivo, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla CTR lombarda per nuovo esame ed anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo, primo profilo, ed il quarto motivo del ricorso, dichiara assorbiti gli altri profili del secondo motivo ed il terzo motivo, rigetta il primo ed il quinto motivo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza