Sentenza del 01/12/2020 n. 27370 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
FATTI DI CAUSA

La vicenda giudiziaria trae origine dalla emissione dell'avviso di accertamento n. (XXXXX) emesso dalla Agenzia delle Entrate nei confronti della (XXXXX) srl, con cui accertava una maggior imposta IRES e IRAP, applicando anche sanzioni.

La societa' (XXXXX) srl proponeva ricorso avverso tale atto.

La Commissione Provinciale di Milano, respingeva il ricorso. L'Appello proposto dalla societa' (XXXXX) srl, era respinto dalla Commissione Regionale della Lombardia (sentenza n. 3970/2015). Propongono ricorso in Cassazione sia la societa' (XXXXX) che in proprio il (XXXXX), affidandosi a 8 motivi cosi' sintetizzabili:

1) Nullita' della sentenza in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 3, per violazione e/o falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica del 1986, n. 917, articolo 42, comma 1, e della L. n. 212 del 2000, articolo 7.

2) Nullita' della sentenza per violazione dell'articolo 132 c.p.c. e dell'articolo 118 disp att. c.p.c. ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 4.

3) Nullita' della sentenza in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 5, per omesso esame circa un punto decisivo della controversia ed anche in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 4, per error in procedendo;

4) Violazione dell'articolo 2729 c.c., dell'articolo 113 c.p.c. e dell'articolo 115 c.p.c. in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 3.

5) Violazione e falsa applicazione dell'articolo 2697 c.c. in relazione all'articolo 260 c.p.c., n. 3.

6) Nullita' della sentenza per violazione dell'articolo 360 c.p.c., n. 4 per pronuncia extrapetizione.

7) Violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 109, in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 3.

Si costituiva con controricorso il resistente chiedendo che il ricorso fosse dichiarato inammissibile o rigettato.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo di gravame il ricorrente rileva che l'avviso di accertamento emesso e' affetto da nullita' insanabile in quanto sia il delegante che il delegato erano stati successivamente dichiarati decaduti per effetto della sentenza della Corte Costituzionale n. 37/2015. La sussistenza dei requisiti in capo al delegante ed al delegato, perche' lo stesso potesse essere delegato, a seguito della incidenza della declaratoria d'incostituzionalita' del Decreto Legge n. 16 del 2012, articolo 8, comma 24, convertito nella L. n. 44 del 2012, non risultano essere sollevate nel giudizio di merito e sono quindi inammissibili in questa sede, tanto piu' che la stessa sentenza della Corte Costituzionale, si e' premurata di affermare "che la funzionalita' delle Agenzie non e' condizionata dalla validita' degli incarichi dirigenziali previsti dalla disposizione censurata".

Con il secondo motivo il ricorrente si duole della motivazione, solo apparente e priva di elementi atti a rivelare il percorso logico seguito dal giudice. La sentenza di secondo grado - nell'esaminare i motivi dell'appello con cui il contribuente riteneva che le prestazioni disconosciute dall'ufficio impositore, fossero reali e consistenti, allegando ulteriore documentazione,(come da atto la stessa sentenza impugnata,) - si limitava ad affermare "le dichiarazioni rese da terzi - in qualita' di imputati, di testimoni o di imputati in procedimento penale connesso- possono essere autonomamente e liberamente valutate dal giudice tributari quali indizi al fine della formazione del libero convincimento del giudice". La motivazione era poi completata dalla ulteriore affermazione "nel merito la fittizieta' degli ingenti costi sostenuti per inutili ed improbabili consulenze e ricerche di mercato conclamano l'intento fraudolento perseguito dagli appellanti finalizzato esclusivamente a dotarsi di capitali abusivamente sottratti all'attivo societario per essere poi depositati ed utilizzati all'estero per finalita' personali e comunque estranee all'oggetto sociale "con cio' esaurendo il percorso argomentativo.

Nella sentenza gravata, quindi si e' dato solo atto sia di dichiarazioni accusatorie rese in sede penali (senza indicare ne' il nome di colui che avesse fatto tali dichiarazioni e neppure il contenuto delle stesse) sia di costi fittizi per inutili ed improbabili consulenze e ricerche di mercato al solo fine di eludere le imposte senza minimamente specificare perche' le consulenze e ricerche di mercato fossero da considerare inutili. Costituisce ius receptum il principio secondo cui il vizio di motivazione meramente apparente della sentenza ricorre allorquando il giudice, in violazione di un preciso obbligo di legge, costituzionalmente imposto (articolo 111 Cost., comma 6), e cioe' dell'articolo 132 c.p.c., comma 2, n. 4 (in materia di processo civile ordinario) e dell'omologo Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, comma 2, n. 4 (in materia di processo tributario), omette di esporre concisamente i motivi in fatto della decisione, di specificare o illustrare le ragioni e l'iter logico seguito per pervenire alla decisione assunta, e cioe' di chiarire su quali prove ha fondato il proprio convincimento e sulla base di quali argomentazioni e' pervenuto alla propria determinazione, in tal modo consentendo anche di verificare se abbia effettivamente giudicato iuxta alligata et probata. La CTR ingiustificatamente si e' sottratta alla attivita' sopra descritta, non illustrando e specificando le ragioni della decisione assunta. In particolare dalla lettura della sentenza impugnata, il giudice non chiarisce la valutazione critica delle prove effettuata su cui abbia fondato il proprio convincimento e sulla base di quali argomentazioni fosse pervenuta alla propria determinazione, rendendo quindi una motivazione apparente. La Commissione Regionale avrebbe dovuto specificare chi avesse fatto la dichiarazione accusatoria circa la partecipazione del contribuente al disegno fraudolento

diretta a sottrarre imposte al fisco, se tale dichiarazione fosse de relato o meno, se fosse specifica o generica, se vi fossero stati riscontri in sede penale circa la veridicita' delle dichiarazioni, se il dichiarante avesse interesse a fare tali dichiarazioni.

In altri termini il giudice di secondo grado, rifuggendo da qualsiasi affermazione generica, avrebbe dovuto dar conto in sentenza delle risultanze di quella verifica, dovendo individuare analiticamente i fatti noti dai quali dedurre quelli ignoti, senza ricorrere ad affermazioni apodittiche, generiche, sommarie o cumulative (vedi Cass. n. 11102 del 2017). Sebbene spetta al potere discrezionale del giudice di merito la valutazione degli atti su cui fonda il proprio convincimento, ma tale processo logico non esclude la valutazione in sede di legittimita'. La conclusione finale deve essere tale da permettere di apprezzare l'avvenuta corretta valutazione dei documenti e dei dati, non potendo prescindere dalla loro oggettiva sintomaticita' e rilevanza. La sintesi non deve mai tradursi in una sostanziale omissione argomentativa come nel caso in esame in cui non si comprende perche' le dichiarazioni rese in processo penale fossero sufficienti e perche' le prestazioni relative alle consulenze aziendali e alle ricerche di mercato fossero inutili.

In definitiva, sussiste il difetto di insufficiente motivazione dedotto ove si consideri che la pronuncia manca di qualsiasi esplicitazione del quadro probatorio ne' alcuna disamina logico-giuridica che lasci trasparire il percorso argomentativo seguito (cfr. Cass. n. 25866 del 2010; Cass. n. 12664 del 2014).Pur dovendosi considerare, (in base al quadro probatorio vigente, come delineato dalla Suprema Corte), che ove l'Amministrazione ritenga, come nel caso in esame, che gli elementi dedotti dal contribuente siano insufficienti od inadeguati, avendo riscontrato circostanze di fatto tali da inficiare gli elementi allegati,(nel caso indagine penale), puo' contestare l'inerenza adducendo l'esistenza di ulteriori elementi tali da far ritenere che il costo non e' correlato all'impresa, in tal caso l'onere probatorio circa l'inerenza dei costi gravava sul contribuente-imprenditore al fine di smentire le contestazioni dell'Ufficio (Cass. Civ., 16 novembre 2011, n. 24065; Cass. Civ., 9 agosto 2006, n. 18000; Cass. Civ., 25 febbraio 2010, n. 4554; Cass. Civ., 26 aprile 2017, n. 10269; Cass.Civ., 5 maggio 2011, n. 9892; Cass. Civ., 16 maggio 2007, n. 11205; Cass. Civ., 30 maggio 2018, n. 13588,).Poiche' nel caso il contribuente con l'appello ha dedotto che le prestazioni erano vere e reali e di non aver partecipato all'accordo truffaldino dedotto, il giudice di secondo grado avrebbe dovuto valutare criticamente tali prove offerte. Nella realta' della concorrenza del mondo imprenditoriale e' imprescindibile comprendere i bisogni e le aspettative del consumatore finale, sicche' in astratto una impresa di medie dimensioni, ha tra i costi inevitabili quello per le ricerche di mercato, e solo ove nella valutazione in concreto di tali spese dovesse emergere la loro antieconomicita' e l'incongruenza si sarebbe potuto escludere l'inerenza, in base al principio secondo cui chiunque svolga un'attivita' economica dovrebbe, secondo l'id quod plerumque accidit, indirizzare le proprie condotte verso una riduzione dei costi ed una massimizzazione dei profitti, sicche' le condotte improntate all'eccessivita' di componenti negativi o all'immotivata compressione di componenti positivi di reddito sono rivelatrici di un occultamento di capacita' contributiva e la spesa, in realta', non trova giustificazione nell'esercizio dell'attivita' d'impresa.

La Commissione Regionale si e' limitata, al fine di escludere la inerenza dei costi, ad affermare l'inutilita' e l'improbabilita' della spesa, senza specificare da dove traesse tale valutazione.

Ne' una maggiore specificazione la si puo' rinvenire nel passaggio argomentativo precedente in cui affermava che il convincimento si potesse anche trarre dalle dichiarazioni rese in sede penali da terzi, senza pero' specificare il contenuto della dichiarazione e il suo esame critico. Pertanto la sentenza impugnata deve essere cassata, rimanendo cosi' assorbiti gli altri motivi del ricorso, con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in diversa composizione, che dovra' procedere alla rivalutazione degli elementi di prova offerti dal contribuente e/o desumibili dall'atto di accertamento, provvedendo anche sulle spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il primo motivo, accoglie il secondo motivo del ricorso e per l'effetto cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria della Regione Lombardia (in diversa composizione)

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza