# Sentenza del 04/12/2020 n. 27776 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

FATTI DI CAUSA

1. La (XXXXX) s.r.l. ha impugnato, dinnanzi la Commissione Tributaria Provinciale di Milano, l'avviso d'accertamento con il quale, per quanto qui interessa, l'Agenzia delle Entrate, relativamente all'anno d'imposta 2003, previo invio di apposito questionario e valutazione della documentazione esibita in risposta dalla contribuente, ha rettificato - ai fini Irpeg ed Irap - il suo reddito imponibile, determinando le maggiori imposte dovute in conseguenza, oltre agli interessi ed alle sanzioni, a seguito del disconoscimento dei costi relativi alle fatture passive emesse dalla (XXXXX), avente sede nel (XXXXX), paese inserito nella lista di quelli a fiscalita' privilegiata (c.d. black list).

L'Amministrazione ha fondato l'accertamento sul Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 76, commi 7-bis e 7-ter, applicabile ratione temporis, il quale cosi' disponeva: "7-bis. - Non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione Europea aventi regimi fiscali privilegiati. Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati, con decreto del Ministro delle Finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, ovvero della mancanza di un adeguato scambio di informazioni, ovvero di altri criteri equivalenti.

7-ter. - Le disposizioni di cui al comma 7-bis non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attivita' commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione. L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilita' di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove predette. Ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte, dovra' darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento. La deduzione delle spese e degli altri componenti negativi di cui al comma 7-bis e' comunque subordinata alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei relativi ammontari dedotti.".

L'Ufficio ha infatti ritenuto che, tramite la documentazione prodotta in risposta al questionario inviatole, la contribuente non avesse fornito la prova liberatoria in ordine a nessuna delle circostanze esimenti di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, predetto

articolo 76, comma 7-ter (successivamente trasfuso nello stesso Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 110, commi 10 e 11).

L'adita CTP ha accolto il ricorso.

2. L'Ufficio ha quindi impugnato la sentenza di primo grado e l'adita Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con la sentenza n. 102/42/2011, depositata il 15 giugno 2011, ha accolto l'appello.

3. La contribuente ha allora proposto ricorso, affidato a dieci motivi, per la cassazione della predetta sentenza d'appello.

4. L'Agenzia delle Entrate si e' costituita con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Pare opportuno premettere che, con riferimento all'anno d'imposta controverso, la presunzione legale relativa di indeducibilita' dei costi, sulla quale si fonda l'accertamento, puo' essere superata dal contribuente che riesca a dimostrare alternativamente: lo svolgimento prevalente di un'attivita' commerciale effettiva da parte della struttura organizzativa estera; ovvero la sussistenza di un effettivo interesse economico sottostante alle operazioni, che abbiano avuto concreta esecuzione.

Infatti, come questa Corte ha gia' avuto modo di chiarire, " In tema di reddito d'impresa, l'abolizione del previgente regime di indeducibilita' dei costi relativi ad operazioni commerciali intercorse con soggetti domiciliati in Paesi a fiscalita' privilegiata (cd. black list), prevista dalla L. 27 dicembre 2006, n. 296, articolo 1, commi 301, 302 e 303, ha carattere retroattivo, sicche' la deducibilita' risulta subordinata solo alla prova dell'operativita' dell'impresa estera contraente e della effettivita' della transazione commerciale, mentre la separata indicazione di detti costi e' degradata ad obbligo di carattere formale, passibile unicamente di sanzione amministrativa." (Cass. 27/03/2015, ex plurimis).

Invece, sempre ratione temporis, il requisito dello svolgimento prevalente di un attivita' commerciale effettiva continua a far parte della fattispecie legale astratta applicabile, poiche' e' venuto meno solo a decorrere dall'anno di imposta 2015, a seguito dell'entrata in vigore delle modifiche di cui al Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 147, articolo 5 (Cass. 22/02/2019, n. 5264).

2. Con il primo motivo, la ricorrente contribuente denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (vigente ratione temporis in relazione alla data della sentenza impugnata), l'omessa o insufficiente motivazione sul punto controverso e decisivo per il giudizio, costituito dall'assunta mancanza di motivi specifici nell'appello erariale.

Come eccepito dalla controricorrente Agenzia, il motivo e' inammissibile, in quanto la deduzione, come motivo di ricorso per cassazione, di una questione che involga l'applicazione di una norma processuale non puo' farsi sotto il profilo del vizio di motivazione, atteso che, in ordine alla detta questione, la Corte di cassazione e' giudice anche del fatto, potendo essa procedere

all'apprezzamento diretto delle risultanze istruttorie e degli atti di causa, al fine di individuare il giudice competente (Cass. 28/10/2005, n. 21080; Cass. 08/03/2007, n. 5351).

Tanto premesso, il motivo e' anche infondato.

Infatti, la valutazione della CTR in ordine alla sufficiente specificita' del contenuto dell'atto d'appello (riprodotto nello stesso ricorso ed in parte nel controricorso), e' in linea con la giurisprudenza di questa Corte, secondo la quale, nel processo tributario:

- la sanzione di inammissibilita' dell'appello per difetto di specificita' dei motivi, prevista dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 53, comma 1, deve essere interpretata restrittivamente, in conformita' all'articolo 14 preleggi, trattandosi di disposizione eccezionale che limita l'accesso alla giustizia, dovendosi consentire, ogni qual volta nell'atto sia comunque espressa la volonta' di contestare la decisione di primo grado, l'effettivita' del sindacato sul merito dell'impugnazione (Cass., 15/01/2019, n. 707);

- e, comunque, la riproposizione a supporto dell'appello delle ragioni inizialmente poste a fondamento dell'impugnazione del provvedimento impositivo (per il contribuente) ovvero della dedotta legittimita' dell'accertamento (per l'Amministrazione finanziaria), in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado, assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 53, quando il dissenso investa la decisione nella sua interezza e, comunque, ove dall'atto di gravame, interpretato nel suo complesso, le ragioni di censura siano ricavabili, seppur per implicito, in termini inequivoci (Cass., 20/12/2018, n. 32954).

3. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione degli articoli 121, 122, 123 e 101 c.p.c., per avere la sentenza impugnata ritenuto che i documenti promananti da un'autorita' straniera, per avere validita' in Italia, oltre che tradotti, debbano anche essere legalizzati.

4. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione o falsa applicazione dell'articolo 112 c.p.c., per avere la CTR rilevato d'ufficio che i documenti promananti da un'autorita' straniera, per avere validita' in Italia, oltre che tradotti, debbano anche essere legalizzati.

4.1. Il secondo ed il terzo motivo, per la loro connessione, vanno trattati congiuntamente e dichiarati inammissibili.

Invero, come ha eccepito la controricorrente, essi attingono un'affermazione del giudice a quo che, nel contesto della motivazione, non esprime una ratio decidendi autonoma.

In questo senso, infatti, depongono il testo (" In ultimo si tiene a precisare..."), la collocazione (dopo l'esame argomentato della documentazione prodotta dalla contribuente, senza indicare documenti che non siano stati apprezzati perche' non legalizzati), e la relazione funzionale con il resto della motivazione (che ex se gia' esclude che la documentazione fornisca la prova liberatoria di una delle circostanze esimenti), del relativo passaggio motivazionale.

Alle medesime conclusioni conduce poi lo stesso ricorso, laddove, nel secondo motivo (pag. 70), si deduce che gli unici documenti prodotti dalla contribuente e provenienti da un'autorita' straniera, ovvero gli unici documenti ai quali sarebbe riferibile il censurato rilievo della mancanza della legalizzazione, sono quelli aventi i nn. 10,11 e 12.

Ebbene, tutti e tre tali documenti sono stati espressamente richiamati, e valutati nel contenuto, nella parte della motivazione della sentenza impugnata che precede quella sulla legalizzazione.

Pertanto, il secondo ed il terzo motivo censurano una mera argomentazione di supporto "esterno" al nucleo motivazionale effettivo, che non risulta aver concretamente trattenuto il giudicante di secondo grado dall'esaminare e valutare nel merito, ai fini della decisione, alcuno specifico documento prodotto dalla contribuente. Essi sono pertanto inammissibili, non attingendo la ratio decidendi della decisione impugnata, autosufficiente a prescindere dal rilievo del difetto della legalizzazione.

5. Con il quarto motivo, la ricorrente denuncia ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, "la insufficiente e/o omessa motivazione (...) sul punto controverso decisivo per il giudizio consistente nella idoneita' dei documenti prodotti dal ricorrente a fornire la prova contraria rispetto alle presunzioni contenute nell'accertamento impugnato.".

Il motivo e' inammissibile, come eccepito dalla controricorrente.

Invero - pur essendo applicabile ratione temporis l'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella versione di cui al Decreto Legislativo 02 febbraio 2006, n. 40, articolo 2 - gia' nella rubrica il motivo non censura la motivazione con riferimento ad un "fatto", ma ad un "punto", che infatti individua complessivamente nella valutazione del merito compiuta dal giudice a quo in ordine all'assolvimento della prova contraria gravante sul contribuente, alla quale la ricorrente pretende di sostituire la propria.

Al riguardo, come questa Corte ha avuto occasione anche recentemente di ribadire, "L'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nell'attuale testo modificato dal Decreto Legislativo n. 40 del 2006, articolo 2, riguarda un vizio specifico denunciabile per cassazione relativo all'omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, da intendersi riferito a un preciso accadimento o una precisa circostanza in senso storico-naturalistico, come tale non ricomprendente questioni o argomentazioni, sicche' sono inammissibili le censure che, irritualmente, estendano il paradigma normativo a quest'ultimo profilo." (Cass. 06/09/2019, n. 22397).

A conclusioni non diverse conduce lo stesso corpo del motivo, nel quale (dopo la riproduzione della sentenza impugnata, dell'elenco della documentazione prodotta in primo grado dalla contribuente e delle deduzioni delle parti nel giudizio d'appello) si ripete piu' volte, apoditticamente, che se la CTR avesse esaminato in modo completo i documenti prodotti, la decisione sarebbe stata con certezza diversa e favorevole al contribuente.

Infatti, " E' inammissibile il ricorso per cassazione che, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione o falsa applicazione di legge, di mancanza assoluta di motivazione e di omesso esame

circa un fatto decisivo per il giudizio miri, in realta', ad una rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito." (Cass., Sez. Un. 27/12/2019, n. 34476)

Tanto premesso, gia' sufficiente a determinare l'inammissibilita' del motivo, deve poi darsi atto che alcuni di quei documenti di cui nel ricorso si lamenta l'esame non "completo" sono stati invece espressamente menzionati e valutati nella motivazione della sentenza impugnata, come i contratti tra la contribuente e la terza societa', lo statuto di quest'ultima ed il pubblico registro dello Stato della sua residenza, le fatture. Non puo', pertanto, sollecitarsi in questa sede un'inammissibile mera rivalutazione del loro apprezzamento in fatto, come operato dal giudice d'appello.

Tanto meno, poi, puo' legittimamente sindacarsi la selezione, tra le diverse risultanze istruttorie, di quelle ritenute dal giudice del merito idonee a fondare il suo convincimento in fatto: " Il ricorso per cassazione conferisce al giudice di legittimita' non il potere di riesaminare il merito dell'intera vicenda processuale, ma solo la facolta' di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice di merito, al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di controllarne l'attendibilita' e la concludenza e di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicita' dei fatti ad essi sottesi, dando cosi' liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge." (Cass. 13/01/2020, n. 331).

E comunque " Il mancato esame di un documento puo' essere denunciato per cassazione solo nel caso in cui determini l'omissione di motivazione su un punto decisivo della controversia e, segnatamente, quando il documento non esaminato offra la prova di circostanze di tale portata da invalidare, con un giudizio di certezza e non di mera probabilita', l'efficacia delle altre risultanze istruttorie che hanno determinato il convincimento del giudice di merito, di modo che la "ratio decidendi" venga a trovarsi priva di fondamento. Ne consegue che la denuncia in sede di legittimita' deve contenere, a pena di inammissibilita', l'indicazione delle ragioni per le quali il documento trascurato avrebbe senza dubbio dato luogo a una decisione diversa." (cass. 28/09/2016, n. 19150; conformi, ex plurimis, Cass. 26/06/2018, n. 16812; Cass. 05/12/2014,n. 25756), ovvero " delle ragioni per le quali l'insufficienza rende inidonea la motivazione a giustificare la decisione, fornendo elementi in ordine al carattere decisivo di tali fatti, che non devono attenere a mere questioni o punti, dovendosi configurare in senso storico o normativo e potendo rilevare solo come fatto principale ex articolo 2697 c.c. (costitutivo, modificativo, impeditivo o estintivo) o anche fatto secondario (dedotto in funzione di prova determinante di una circostanza principale)" (Cass. 13/12/2017, n. 29883).

Nel caso di specie, la ricorrente e' venuta meno alla puntuale ed argomentata indicazione delle specifiche ragioni per le quali l'esame di alcuni dei documenti che essa ha prodotto nel giudizio di merito avrebbe dovuto necessariamente condurre ad una decisione di segno opposto a quella che la CTR, motivando in fatto, ha adottato sulla base delle risultanze istruttorie che ha ritenuto piu' idonee a fondare il suo convincimento. E tale carenza, oltre che con riferimento ai documenti meramente elencati nel motivo, si riscontra anche rispetto a quelli autonomamente individuati, ai quali la rilevanza decisiva e' attribuita in modo solo assertivo.

6. Con il quinto motivo, la ricorrente denuncia ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione dell'articolo 2697 c.c. e del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 7.

Il motivo e' inammissibile, come eccepito dalla controricorrente.

Premessa l'invocazione, non altrimenti esplicitata, della norma processuale (il Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 7) sui poteri del giudice tributario di merito, il corpo del motivo ripropone di fatto le medesime censure di cui al quarto mezzo d'impugnazione, e comunque non attinge la ratio decidendi esposta nella decisione impugnata, nella quale l'attribuzione ed il contenuto dell'onere della prova nella materia de qua - per effetto dell'indiscussa applicazione della predetta presunzione legale e della prova liberatoria, conformata dal legislatore, a carico del contribuente - sono del tutto pacifici, come emerge dallo stesso ricorso.

Non e' quindi ammissibile la violazione di legge riferita all'articolo 2697 c.c., perche' " In tema di ricorso per cassazione, la violazione dell'articolo 2697 c.c. si configura soltanto nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella su cui esso avrebbe dovuto gravare secondo le regole di scomposizione delle fattispecie basate sulla differenza tra fatti costitutivi ed eccezioni mentre, per dedurre la violazione dell'articolo 115 c.p.c., occorre denunziare che il giudice, contraddicendo espressamente o implicitamente la regola posta da tale disposizione, abbia posto a fondamento della decisione prove non introdotte dalle parti, ma disposte di sua iniziativa fuori dei poteri officiosi riconosciutigli, non anche che il medesimo, nel valutare le prove proposte dalle parti, abbia attribuito maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre, essendo tale attivita' consentita dall'articolo 116 c.p.c..". (Cass. 23/10/2018, n. 26769).

7. Con il sesto motivo, la ricorrente denuncia ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione degli articoli 112, 115 e 116 c.p.c., dell'articolo 2697 c.c. e del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 7.

Sostiene la ricorrente che il giudice a quo avrebbe violato il giudicato interno che si sarebbe prodotto a seguito della mancata impugnazione, da parte dell'Ufficio appellante, "dei capi della sentenza impugnata nei quali il giudice di prime cure aveva affermato che l'Ufficio non spiega perche' non considera sufficiente la documentazione ricevuta e che e' evidente l'interesse economico della (XXXXX) ad agire per suo tramite". Quindi, la CTR avrebbe "eluso il giudicato in ordine alla prova proveniente dalla mancata contestazione (non impugnata dall'Ufficio)".

Anche a prescindere dall'eccepita non puntuale individuazione dei parametri normativi in materia di giudicato e dall'equivoca sovrapposizione del riferimento, nella parte finale della censura, all'omessa pronuncia, il motivo e' comunque infondato.

Infatti, va richiamato quanto gia' osservato, in sede di trattazione del primo motivo, in merito al contenuto dell'appello erariale, che appare idoneo ad investire criticamente l'intera decisione di merito di primo grado, compresi i suoi presupposti fattuali, e quindi anche le relative valutazioni effettuate dalla CTP.

Inoltre, a conferma ulteriore dell'effetto interamente devolutivo che l'appello ha avuto nel caso di specie, va ricordato che, come questa Corte ha gia' avuto modo di chiarire (Cass. 04/02/2016, n. 2217), "Ai fini della selezione delle questioni, di fatto o di diritto, suscettibili di devoluzione e, quindi, di giudicato interno se non censurate in appello, la locuzione giurisprudenziale "minima unita' suscettibile di acquisire la stabilita' del giudicato interno" individua la sequenza logica costituita dal fatto, dalla norma e dall'effetto giuridico, ossia la statuizione che affermi l'esistenza di un fatto sussumibile sotto una norma che ad esso ricolleghi un dato effetto giuridico. Ne consegue che, sebbene ciascun elemento di detta sequenza possa essere oggetto di singolo motivo di appello, nondimeno l'impugnazione motivata anche in ordine ad uno solo di essi riapre la cognizione sull'intera statuizione.".

Inoltre, deve considerarsi che il giudicato interno puo' formarsi solo su capi di sentenza autonomi, che cioe' risolvano una questione controversa avente una propria individualita' ed autonomia, cosi' da integrare astrattamente una decisione del tutto indipendente; mentre sono privi del carattere dell'autonomia i meri passaggi motivazionali, ossia le premesse logico-giuridiche della statuizione adottata, come pure le valutazioni di meri presupposti di fatto che, unitamente ad altri, concorrono a formare un capo unico della decisione (Cass. 04/10/2018, n. 24358; Cass. 31/01/2018, n. 2379; Cass. 18/09/2017, n. 21566); sicche' l'acquiescenza alle parti della sentenza non impugnata non si verifica quando queste si pongano in nesso conseguenziale con altra e trovino in essa il suo presupposto (Cass. 23/09/2016, n. 18713; Cass. 25/06/2020, n. 12649).

Nel caso di specie, con riferimento all'oggetto della censura della ricorrente, non ricorrono le predette caratteristiche del preteso giudicato.

Tanto premesso, va altresi' rilevata l'inammissibilita' del sesto motivo anche nella parte in cui, attraverso la ripetizione dell'invocazione di parte delle medesime norme richiamate nel quinto motivo, intenda riproporre le censure di quest'ultimo, dovendosi allora richiamare le gia' rilevate ragioni di inammissibilita'.

8. Con il settimo motivo, la ricorrente denuncia ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la " violazione o falsa applicazione dell'articolo 76 T.U.I.R. (vigente negli anni 2002 e 2003), e dell'articolo 110 T.U.I.R. (vigente nell'anno 2004).", la sentenza impugnata "avendo escluso che i documenti prodotti dalla ricorrente non siano idonei a fornire la prova contraria.".

Il motivo (pure a prescindere dall'incongruo riferimento anche alla disciplina legale che contemporaneamente assume inapplicabile all'anno d'imposta, il 2003, sub iudice) costituisce, come palesato nel corpo dello stesso, la riedizione del precedente quarto motivo e, come quest'ultimo, e' inammissibile, come eccepito dalla controricorrente. Infatti, " E' inammissibile il ricorso per cassazione che, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione o falsa applicazione di legge, di mancanza assoluta di motivazione e di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio miri, in realta', ad una rivalutazione dei fatti i storici operata dal giudice di merito." (Cass. Sez. Un. 27/12/2019, n. 34476)

9. Con l'ottavo, con il nono e con il decimo motivo, la ricorrente denuncia ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa motivazione in ordine alle censure, sollevate dalla ricorrente

nel giudizio di merito e riproposte in appello, in ordine, rispettivamente, alla carenza di motivazione dell'atto impositivo, relativamente alla parte in cui esso irroga le sanzioni pecuniarie; all'irrogazione della sanzione pecuniaria per infedele dichiarazione, piuttosto che per dichiarazione irregolare; ed alla sussistenza delle ragioni d'incertezza in ordine alla norma tributaria violata, che avrebbe giustificato la disapplicazione delle sanzioni. Tali motivi vanno trattati congiuntamente, per la loro connessione, e sono fondati.

E' opportuno premettere che, a differenza di quanto ritenuto per motivi antecedenti, nel caso dell'ottavo motivo la formulazione, nella rubrica, della censura (con riferimento ad un "punto" della controversia) in termini non conformi alla versione dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, applicabile a questo giudizio ratione temporis, non ne determina di per se' sola l'inammissibilita'.

Infatti, dal corpo dei tre motivi qui in trattazione si ricava che, nel caso di specie, la ricorrente sostanzialmente denuncia un' omissione totale di motivazione relativamente al capo attinente le sanzioni.

Invero, la proposizione, e la riproposizione, delle questioni di cui alle censure oggetto dell'ottavo, del nono e del decimo motivo, nei gradi di merito, da parte della contribuente, risulta dalla riproduzione dei relativi atti processuali nel ricorso e comunque non e' contestata dalla controricorrente. Tuttavia la sentenza impugnata - che pure nello svolgimento del processo da' atto che le controdeduzioni dell'appellata s.r.l. investivano altresi' le sanzioni - ha integralmente omesso ogni motivazione sul punto.

Pertanto, la CTR, accogliendo integralmente l'appello erariale, e confermando (anche espressamente nel dispositivo) l'intero avviso d'accertamento, che contestualmente aveva irrogato le relative sanzioni, ha rigettato implicitamente anche le difese della contribuente riguardo queste ultime.

Tuttavia quest'ultima decisione, limitatamente al capo concernente le sanzioni, e' totalmente priva di motivazione, che non puo' ritenersi sia implicita nella costruzione logico-giuridica della sentenza d'appello, dalla quale puo' ricavarsi unicamente l'avvenuta commissione dell'illecito sanzionato, non anche le ragioni del mancato accoglimento delle predette questioni sollevate dalla contribuente.

Giova, al riguardo, ricordare quanto questa Corte ha recentemente precisato (sia pur con riferimento ad un diverso contesto processuale) in ordine alla manifestazione, nella logica della decisione giudiziaria, del rigetto implicito e della motivazione implicita, ed alla relazione tra tali fattispecie: " La motivazione implicita non puo' essere ridotta a decisione implicita. Quella presuppone questa, ma non viceversa. Una decisione implicita deve esserci perche' ci sia una motivazione (senza decisione non c'e' motivazione), ma il fatto che ci sia una decisione implicita (rinvio per le conclusioni a fronte di una richiesta istruttoria), non significa che in essa e' contenuta una motivazione implicita (che invece presuppone che si possa ricavare perche' il giudice, a fronte della richiesta istruttoria, ha mandato la causa alle conclusioni)." (Cass. 26/06/2019, n. 17066).

Nel caso di specie, nell'integrale conferma, da parte della CTR, dell'avviso d'accertamento puo' ritenersi implicito il rigetto delle censure che la contribuente, sin dal ricorso introduttivo, aveva indirizzato anche verso la parte dell'atto che le aveva irrogato le sanzioni; ma dalla motivazione della sentenza d'appello non puo' implicitamente ricavarsi quali siano le ragioni di tale rigetto.

Vanno quindi accolti i motivi in trattazione e la sentenza impugnata va cassata in parte qua, con rinvio al giudice a quo per ogni accertamento in fatto necessario.

P.Q.M.

Accoglie l'ottavo, il nono ed il decimo motivo e rigetta gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivo accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimita'.

# Documenti citati

**Elenco citati**

Questo documento non contiene citati.

# Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza