Sentenza del 02/03/2020 n. 5645 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle entrate, sulla base dei rilievi contenuti nel processo verbale di constatazione redatto in data 29 settembre 2006, emetteva avviso di accertamento nei confronti della società S. H. s.p.a., recuperando a tassazione, per l'anno d'imposta 2003, ai fini IRPEG e IRAP, rispettivamente gli importi di euro 196.833,00 e 24.604,00 e, ai fini I.V.A., una maggiore imposta pari a euro 14.554,00 ed irrogando sanzioni.

La ripresa a tassazione relativa ad IRPEG e IRAP riguardava corrispettivi percepiti dalla società contribuente quali royalties per lo sfruttamento di marchi e know how concessi dalla stessa in uso alla propria controllata olandese, S. B.V., e da quest'ultima a sua volta concessi in sub-licenza alla controllata spagnola S. I. S.L., ritenuti non corrispondenti al «valore normale» di cui all'art. 9, comma 3, del d.P.R. n. 917 del 1986 e all'art. 110, comma 7, del d.P.R. n. 917 del 1986.

Il rilievo relativo all'I.V.A. concerneva tre fatture (nn. 500476, 500477 e 500478 del 30 maggio 2003), recanti la dicitura «non imponibile art. 8/a», per le quali si riteneva mancante la prova dell'avvenuta esportazione, non essendo stati dalla contribuente rinvenuti i corrispondenti DAU (Documenti amministrativi unici), né i documenti di trasporto con il timbro della dogana di uscita attestante l'avvenuta esportazione o il visto sostitutivo della dogana di partenza frontaliera.

Avverso il suddetto atto impositivo ricorreva la società contribuente deducendo il difetto di motivazione dello stesso, la violazione degli artt. 12 della l. n 212 del 2000, 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, 65, 93 e 102 del d.P.R n. 917 del 1986 e, nel merito, la infondatezza di tutti i rilievi contestati; in subordine, chiedeva che, in caso di pronuncia ad essa sfavorevole, la debenza e la riscossione delle maggiori imposte pretese fossero subordinate al preventivo espletamento e completamento delle speciali procedure tese ad evitare la doppia imposizione.

La Commissione provinciale adita, con la sentenza n. 45/15/08 del 28 marzo 2008, rigettava integralmente il ricorso e avverso tale decisione proponeva appello la contribuente.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia, con la sentenza in questa sede impugnata, rigettava l'appello, confermando l'avviso di accertamento.

Osservava che nessuna rilevanza poteva essere attribuita alla circostanza che la contribuente avesse fruito, per l'anno d'imposta 2000, del condono fiscale tombale, avendo l'Amministrazione finanziaria eccepito la novità dell'eccezione, sollevata soltanto in grado di appello, per violazione

dell'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992, e disattendeva le eccezioni di ordine formale prospettate dalla contribuente, per avere l'Ufficio compiutamente indicato le ragioni giuridiche poste a fondamento dell'avviso di accertamento.

Considerava, quindi, legittimo l'accertamento operato dall'Agenzia delle entrate, affermando che «è norma di comune esperienza che la legislazione fiscale italiana è meno favorevole nei confronti dei contribuenti di quanto lo siano le legislazioni tributarie di altri Paesi» e che «è altresì evidente la sproporzione sussistente tra il compenso corrisposto dalla società iberica a quella olandese e quello corrisposto alla società verbalizzata dalla società olandese».

In merito alle tre fatture in contestazione, sottolineava che anche nel giudizio di appello la contribuente aveva prodotto fotocopie della documentazione relativa all'esportazione.

Ricorre per la cassazione della suddetta decisione la S. H. s.p.a., affidandosi a tredici motivi, ulteriormente illustrati con memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., nullità della sentenza per violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunziato di cui all'art. 112 cod. proc. civ. e lamenta che la Commissione regionale, nel respingere l'appello, avrebbe tralasciato di esaminare che, dovendo l'operazione essere unitariamente considerata, l'accertamento avrebbe dovuto interessare anche l'anno 2000, nel quale era stato stipulato il contratto di concessione in licenza, anno ormai coperto dal condono tombale, avendo la società aderito alla sanatoria di cui all'art. 9 della legge n. 289 del 2002.

La censura è infondata.

Ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma è necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto: ciò non si verifica quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione, dovendo ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto quando la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia (Cass, sez. 1, ordinanza n. 24155 del 13/10/2017; Cass., sez. 5, n. 29191 del 6/12/2017; Cass., sez. 2, ord. n. 20718 del 13/8/2018).

I giudici regionali, respingendo integralmente l'appello, hanno, sebbene implicitamente, disatteso tutte le eccezioni sollevata dalla contribuente, e quindi anche quella con cui si evidenziava la necessità che l'accertamento dovesse estendersi anche all'anno 2000, sicchè non è ravvisabile la violazione denunciata.

2. Con il secondo motivo la ricorrente deducendo, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., violazione dell'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992, sostiene che i giudici di appello,

nel respingere l'eccezione relativa al condono tombale, hanno implicitamente inteso decidere anche la questione con la quale si prospettava la necessità di considerare l'operazione nella sua interezza, che non costituiva domanda nuova perché già sollevata nelle difese svolte in primo grado.

Formula, quindi, il seguente quesito di diritto: «dica codesta Ecc.ma Suprema Corte di Cassazione se, ove eccepito già in I grado che l'accertamento dovesse riguardare l'intera operazione nel suo complesso e partire dall'anno 2000, anno nel quale l'operazione medesima era stata posta in essere, ciò costituisca o meno domanda nuova, con conseguente obbligo della C.T.R. di pronunciare nel merito sul punto. Dica pertanto, codesta Ecc.ma Suprema Corte di Cassazione se, nell'ambito del contenzioso tributario, incorra in nullità del procedimento e della sentenza per violazione e falsa applicazione ex art. 360 n. 4 cod. proc. civ. dell'articolo 57 d.lgs. n. 546/1992 la decisione (impugnata) la quale stabilendo che "Nessuna rilevanza può essere attribuita alla circostanza che parte contribuente abbia fruito per l'anno d'imposta 2000 del condono fiscale tombale, atteso che l'Ufficio ne ha chiesto la declaratoria di inammissibilità a norma dell'art. 57 del d.lgs. n. 546/92, trattandosi di domanda nuova. Pertanto questo Collegio ritiene di non poter tener conto, ai fini della decisione, della presente causa, del condono tombale fruito per l'anno 2000 dalla parte contribuente, sotto il profilo dell'incontrovertibilità delle conseguenze scaturenti per gli anni successivi, tra cui quello del 2003, da un atto stipulato nell'anno 2000", ritenga domanda nuova l'eccezione che l'operazione andasse considerata nel suo complesso e l'accertamento avrebbe dovuto innanzitutto avere ad oggetto l'anno 2000».

2.1. Preliminarmente, va rilevato che l'art. 366-bis cod. proc. civ. non è applicabile nella fattispecie ratione temporis, trattandosi di disposizione abrogata dall'art. 47 della legge n. 69/2009, che si applica alle controversie nelle quali il provvedimento impugnato con il ricorso per cassazione è stato pubblicato successivamente alla data di entrata in vigore della medesima legge.

2.2. Il motivo è inammissibile in quanto non si confronta con la ratio decidendi.

I giudici di appello, aderendo alla tesi difensiva dell'Ufficio, hanno considerato «nuova», perché introdotta solo in grado di appello, l'eccezione con la quale la contribuente ha dedotto che l'anno d'imposta 2000 fosse ormai coperto dal condono tombale di cui alla legge n. 282 del 1992, ma non la diversa questione relativa alla necessità di considerare l'operazione nella sua interezza, sulla quale si sono implicitamente pronunciati, rigettandola.

Ne discende che non è ravvisabile il dedotto vizio di violazione di legge.

3. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 76 e 9 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto infondate le eccezioni e difese svolte in ordine al contestato transfer pricing.

Richiamando le argomentazioni difensive già esposte in primo ed in secondo grado, deduce che i giudici di merito ritengono che il transfer pricing si fondi su una presunzione rispetto alla quale occorre valutare la ricorrenza di circostanze gravi, precise e concordanti, mentre dalla giurisprudenza di legittimità è dato evincere che l'Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto

dimostrare che le operazioni poste in essere dalla società italiana rispondessero al fine precipuo di trasferire materia imponibile all'estero e, quindi, che l'imposizione fiscale in Italia fosse all'epoca effettivamente superiore rispetto a quella dei Paesi di residenza delle consociate estere, prova che non è stata offerta nel caso di specie, essendosi l'Agenzia delle entrate nelle proprie controdeduzioni limitata a riportare «brevi cenni sul fisco olandese», del tutto generici e sprovvisti di qualsiasi riscontro.

Lamenta, quindi, che i giudici di appello hanno fondato il loro convincimento non su prove fornite dall'Agenzia delle entrate, ma su meri richiami a supposte «norme di comune esperienza», e che l'Amministrazione non ha svolto una valutazione del «valore normale», ma ha recepito, quale valore di controllo, il corrispettivo pattuito tra altre società all'interno del medesimo gruppo, ossia il corrispettivo pattuito tra la controllata olandese e la sua controllata spagnola, senza prendere in considerazione le specifiche caratteristiche e differenze delle due operazioni.

Evidenzia, al riguardo, che: a) la transazione presa a comparazione per la verifica della congruità del prezzo di trasferimento del diritto di licenza del marchio non può essere considerata una «transazione di controllo», trattandosi di operazione tra soggetti non indipendenti; b) nel raffrontare i corrispettivi non si è tenuto conto dei costi di gestione della controllata olandese; c) l'analisi di congruità doveva essere effettuata in base ad una stima previsionale e non a consuntivo, come ritenuto dall'Agenzia; d) nel comparare le due transazioni l'Agenzia non aveva tenuto conto delle peculiari clausole contrattuali, ed in particolare della mancanza di esclusiva e del pagamento anticipato del corrispettivo; e) il riferimento al tasso del 3 per cento da applicare al fatturato del licenziatario per quantificare il «valore normale» non poteva considerarsi attendibile sia perché non era un calcolo effettuato su stime previsionali, sia perché avrebbe dovuto essere revisionato alla luce di altri criteri.

Formula, quindi, il seguente quesito di diritto: «dica, pertanto, codesta Ecc.ma Suprema Corte di Cassazione se, nell'ambito del contenzioso tributario, incorra in violazione e falsa applicazione ex art. 75 e art. 9 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 la decisione (impugnata) che ritenga legittimo un accertamento del valore normale fondato sulla "norma di comune esperienza che la legislazione fiscale italiana è meno favorevole nei confronti dei contribuenti di quanto lo siano le legislazioni tributarie di altri Paesi" e sulla evidenza della "sproporzione sussistente tra il compenso corrisposto dalla società iberica a quella olandese e quello corrisposto alla società verbalizzata, dalla società olandese", facendole ritenere circostanze che giustificherebbero la legittimità dell'operato dell'Ufficio».

3.1. Il motivo è infondato, anche se va integrata la motivazione in diritto, ai sensi dell'art. 384 cod. proc. civ.

3.2. Risulta pacifico tra le parti che la contribuente, con contratto del 17 luglio 2000, ha concesso alla controllata olandese S. t. B.V., in uso non esclusivo, marchi e know how, per un periodo di otto anni e undici mesi, a fronte di un corrispettivo totale di lire 1.500.000.000, corrisposto in via anticipata ed in un'unica soluzione, e che la stessa contribuente ha iscritto l'importo di euro 86.880,60, per l'anno 2003, quale quota parte di ricavo per detta concessione in uso. La controllata olandese ha a sua volta subconcesso in uso i medesimi marchi e know how alla

società S. I. S.L., controllata al 95 per cento dalla società olandese e al 5 per cento dalla odierna ricorrente, percependo royalties, per l'anno 2003, per euro 675.598,00, pari al 3 per cento del fatturato della società spagnola.

L'Agenzia delle entrate, ritenendo che le royalties percepite dalla controllata olandese rappresentassero il «valore normale» della concessione in uso di tali beni immateriali, ha contestato all'odierna contribuente che la concessione in uso alla controllata olandese era avvenuta ad un prezzo inferiore al valore normale, trattandosi di cessione infragruppo, con licenziataria estera, ed ha pertanto proceduto al recupero a tassazione, ai fini Irpeg e Irap, dell'importo di euro 578.920,00, quale differenza fra le royalties ricostruite a «valore normale» e la quota parte contabilizzata delle royalties, percepita anticipatamente dalla ricorrente nell'anno 2000, attualizzata all'anno 2003.

3.3. L'art. 110, comma 7, del d.P.R. n. 917/1986, nel testo applicabile ratione temporis, prevede che «I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società, che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinati a norma del comma 2, se ne deriva un aumento del reddito; la stessa disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito».

Per la determinazione del valore normale dei beni e dei servizi il secondo comma dello stesso art. 110 del t.u.i.r. rinvia alle disposizioni dei precedente art. 9 dello stesso decreto, che, recependo il metodo del confronto dei prezzi indicato, tra gli altri, nelle direttive dell'OCSE, al terzo comma dispone che «per valore normale ... si intende il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o i servizi sono stati acquisiti.... ».

3.4. Come è stato chiarito da questa Corte, l'art. 76, comma 5 (ora art. 10, comma 7) del d.P.R. n. 917 del 1986 non integra una disciplina antielusiva, in senso proprio, perché non prevede che l'amministrazione finanziaria debba provare il presupposto della maggiore fiscalità nazionale ed è perciò applicabile anche in difetto di prova del conseguimento di un concreto vantaggio fiscale da parte del contribuente (Cass. n. 18392 del 18/9/2015).

Pertanto, in tema di determinazione del reddito d'impresa, la disciplina di cui all'art. 76, comma 5 (ora 110, comma 7), d.P.R. n. 917 del 1986, essendo finalizzata alla repressione del fenomeno economico del transfer pricing, cioè dello spostamento di imponibile fiscale a seguito di operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti, non richiede di provare, da parte dell'amministrazione, la funzione elusiva, ma solo l'esistenza di «transazioni» tra imprese collegate ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, gravando invece sul contribuente, secondo le regole ordinarie di vicinanza della prova, ai sensi dell'art. 2697 cod. civ. ed in tema di deduzioni fiscali, l'onere di dimostrare che tali transazioni sono intervenute per valori di mercato da considerarsi normali alla stregua dell'art. 9, comma 3, dello stesso decreto (Cass. n. 18392 del 2015, cit.; Cass. n. 7493 del 15/4/2016; Cass.

n. 13387 del 30/6/2016; Cass. n. 27018 del 15/11/2017; Cass. 9673 del 19/4/2018; Cass. n. 28335 del 7/11/2018).

La ratio della normativa va dunque rinvenuta nel principio di libera concorrenza enunciato nell'art. 9 del Modello di Convenzione OCSE, il quale prevede la possibilità di sottoporre a tassazione gli utili derivanti da operazioni infragruppo che siano state regolate da condizioni diverse da quelle che sarebbero state convenute fra imprese indipendenti in transazioni comparabili effettuate sul libero mercato; si tratta, quindi, di verificare la sostanza economica dell'operazione intervenuta e di metterla a confronto con analoghe operazioni realizzate, in circostanze comparabili, in condizioni di libero mercato tra soggetti indipendenti e di valutarne la conformità a queste.

3.5. La circolare n. 32 del 22 settembre 1980, avente ad oggetto «il prezzo di trasferimento nella determinazione dei redditi di imprese assoggettate a controllo estero», richiama le direttive dell'OCSE sull'argomento e, soprattutto, la raccomandazione, riferibile alle amministrazioni fiscali degli Stati contraenti, di rispettare il principio «della libera concorrenza in sede di esame e di aggiustamento dei prezzi di trasferimento».

In particolare, il capitolo V della circolare in esame, relativo alle cessioni dei beni immateriali, prevede, in linea generale, che anche per tale tipo di transazione l'indagine dell'Amministrazione deve ispirarsi al principio del prezzo di libera concorrenza, «che sarebbe stato pattuito tra imprese indipendenti».

Tuttavia, in ragione della unicità del bene trasferito che difficilmente consente l'individuazione di transazioni comparabili, la medesima circolare, pur non escludendo che in alcuni casi possa trovare applicazione uno dei criteri base adottati per le cessioni dei beni materiali (confronto, rivendita o costo maggiorato), evidenzia che non va trascurato che un contratto di licenza dipende essenzialmente dalle previsioni del risultato che potrà essere conseguito dal licenziatario nel territorio cui si riferisce il diritto di sfruttamento e che è dunque necessaria la elaborazione di metodi sussidiari di valutazione, sempre ispirati al principio del prezzo di libera concorrenza, ossia al prezzo che sarebbe stato pattuito tra imprese indipendenti.

In ordine alla determinazione del canone concernente l'utilizzazione di beni immateriali, nella circolare si osserva che esso risente notevolmente delle caratteristiche specifiche del settore economico al quale il diritto immateriale si riferisce e che in genere esso viene commisurato percentualmente al fatturato del licenziatario, per cui il riferimento a tali indici costituisce un valido dato iniziale per l'accertamento del «valore normale».

3.6. Per ottenere il massimo grado di omogeneità possibile, la seconda parte dell'art. 9 del t.u.i.r. prevede che «per la determinazione del valore normale», si deve fare riferimento «in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi».

La presenza, nel caso di specie, di una seconda transazione commerciale infragruppo coglie appieno il significato estimativo dell'art. 9 del t.u.i.r., così come del modello OCSE.

Infatti, in casi come quello in esame, è auspicata l'adozione del metodo del prezzo di rivendita Resale Price Method non solo dalla Circolare del 22 settembre 1980, n. 32/9/2267, ma anche dal rapporto OCSE del 1995.

Infatti, siccome il valore normale di una transazione è funzione delle caratteristiche economiche della transazione stessa, essendosi in presenza di società controllata, licenziataria del marchio, che costituisce un diritto di sublicenza a favore di altra impresa controllata verso corrispettivo, il canone pagato dalla sublicenziataria, dedotto dei costi e di un margine di utile, consente la fissazione del «valore normale» del canone pattuito tra la società titolare del bene immateriale e la licenziataria.

Occorre, al riguardo, considerare che la società controllata olandese non esercitava, come riconosciuto dalla stessa contribuente, attività di produzione o di commercializzazione di prodotti, ma si limitava a svolgere attività di holding per le partecipazioni estere di gruppo e di gestione dei marchi "S." e "D" e del know how per la produzione di assali a ruote indipendenti, con facoltà di concedere in sublicenza l'uso di tali beni immateriali e percependo in tal modo royalties per un valore corrispondente al risultato tecnologico conseguito dalla società sub-licenziataria, effettiva utilizzatrice dei marchi e del know-how.

Inoltre, la maggiorazione del prezzo di cessione nella seconda transazione non trova giustificazione in eventuali costi di gestione della controllata olandese, che, sebbene genericamente richiamati dalla ricorrente, sono rimasti privi di qualsiasi riscontro, non solo documentale, ma anche circostanziale, pure a fronte della precisa contestazione sollevata in controricorso dall'Agenzia delle entrate.

Ne consegue che l'accertamento operato che, ai fini della verifica della congruità del valore della transazione intercorsa tra la società italiana e la controllata olandese, opera un raffronto con il corrispettivo fissato nella transazione intercorsa tra la società olandese e quella spagnola, pari a circa il 3 per cento del fatturato di quest'ultima, risulta in linea sia con i criteri richiamati dalla circolare n. 32 del 1980, sia con il Rapporto OCSE del 1995.

Alla stregua delle considerazioni svolte ad integrazione della motivazione, la sentenza impugnata va, dunque, confermata, non rispondendo il canone pagato dalla società olandese alla odierna ricorrente ai criteri del «valore normale» di cui all'art. 9 del t.u.i.r. e risultando l'operazione esclusivamente finalizzata a realizzare una strumentale interposizione della consociata olandese nei rapporti tra la odierna ricorrente e la società spagnola al solo fine di spostare redditi nei Paesi Bassi.

4. Con il quarto motivo si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 2719 cod. civ., per avere i giudici di appello ritenuto che la documentazione prodotta in copia fotostatica non fosse idonea a fornire prova della esportazione dei beni oggetto delle tre fatture in contestazione.

La ricorrente sottolinea che l'Agenzia non ha contestato il contenuto di tale documentazione, ma la sola circostanza che siano state depositate le copie conformi e non gli originali; ritenendo non raggiunta la prova dell'esportazione sulla base della considerazione che le copie conformi non siano idonee a fornire la prova, i giudici di merito, ad avviso della ricorrente, hanno violato l'art.

2719 cod. civ., essendo stata la copia del duplicato attestata come conforme all'originale dal Notaio.

Formula il seguente quesito di diritto: «Dica codesta Ecc.ma Suprema Corte di Cassazione se, nell'ambito del contenzioso tributario, incorra in violazione e falsa applicazione ex art. 2719 cod. civ. la decisione (impugnata) che ritenga "Quanto da ultimo, alle tre bollette in contestazione, questo Collegio osserva che anche in questo grado di giudizio sono state prodotte fotocopie. Tutto ciò premesso, questo Collegio ritiene di dover respingere l'appello di parte contribuente" ritenendo inidonee a fornire prova copie dichiarate conformi all'originale da pubblico ufficiale».

4.1. La censura è fondata.

4.2. Secondo il consolidato orientamento di questa Corte, la regola posta dall'art. 2719 cod. civ., per la quale le copie fotografiche o fotostatiche hanno la stessa efficacia di quelle autentiche, non solo se la loro conformità all'originale è attestata dal pubblico ufficiale competente, ma anche qualora detta conformità non sia disconosciuta dalla controparte, con divieto per il giudice di sostituirsi nell'attività di disconoscimento alla parte interessata, trova applicazione generalizzata per tutti i documenti (Cass. n. 13439 del 27/7/2012).

La contestazione della conformità all'originale di un documento prodotto in copia non può avvenire con clausole di stile e generiche, ma va operata, a pena di inefficacia, in modo chiaro e circostanziato, attraverso l'indicazione specifica sia del documento che si intende contestare, sia degli aspetti per i quali si assume differisca dall'originale (Cass. n. 7775 del 3/4/2014; Cass. n. 7105 del 12/4/2016; Cass. 12730 del 21/6/2016).

Nel caso di specie, come risulta dal certificato di conformità - ritrascritto in ricorso, unitamente ai duplicati, in ossequio al principio di autosufficienza - il Notaio ha attestato la conformità degli stessi duplicati all'originale che gli è stato esibito e la difesa svolta nel giudizio d'appello dall'Amministrazione, che si è riservata di valutare la veridicità dei duplicati prodotti, dopo avere chiesto in primo grado che venisse ordinata l'esibizione, integra contestazione di per sé inefficace alla luce degli arresti giurisprudenziali sopra citati.

La sentenza impugnata va, pertanto, sul punto cassata.

5. Con il quinto motivo censura la decisione impugnata per omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo, costituito dall'eccepito vizio di motivazione dell'avviso di accertamento.

La decisione, secondo la ricorrente, contiene un'affermazione apodittica, che non indica le ragioni per le quali i giudici sono pervenuti al loro convincimento.

Formula il seguente quesito di diritto: «Dica codesta Ecc.ma Corte se incorra in omessa motivazione in ordine a fatto, controverso e decisivo, costituito dalla circostanza che l'avviso di accertamento fosse o meno correttamente motivato, la sentenza (impugnata) la quale adduca che "Quanto alle eccezioni di ordine formale prospettate dalla parte contribuente, questo Collegio, esaminati gli atti, ritiene che l'Ufficio abbia compiutamente indicato le ragioni giuridiche poste a fondamento dell'avviso di accertamento per il quale è causa..." e concluda senza descrizione alcuna del processo logico-giuridico attraverso il quale i Giudici d'appello si

siano formati il giudizio finale circa la esaustività della motivazione dell'avviso in relazione alle ragioni giuridiche poste a fondamento del medesimo».

5.1. La censura è infondata

5.2. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, cui si presta adesione, il requisito motivazionale dell'accertamento, ai sensi dell'art. 42, secondo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, esige, oltre alla puntualizzazione degli estremi soggettivi e oggettivi della posizione creditoria dedotta, soltanto l'indicazione di fatti astrattamente giustificativi di essa, che consentano al contribuente di conoscere nel modo più compiuto i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche poste dall'ufficio finanziario a fondamento dell'atto impositivo, e dunque di porlo in condizioni di apprestare un'adeguata difesa, restando poi affidate al giudizio di impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva (Cass. n. 23615 del 11/11/2011).

Pertanto, la questione della genericità del documento su cui si fonda l'accertamento, nonchè della sua pertinenza rispetto al caso concreto, non attengono al requisito di motivazione dell'atto di accertamento, ma al merito della pretesa impositiva.

Nel caso di specie la ricorrente si duole che l'avviso di accertamento non contenga chiara indicazione delle norme che si assumono violate, ma tale doglianza è smentita proprio dal contenuto dell'atto impugnato, riportato in ricorso, dal quale è possibile evincere con chiarezza i fatti e le violazioni contestate.

6. Con il sesto motivo la ricorrente censura la sentenza per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., assumendo che i giudici di appello avrebbero omesso di pronunciarsi sul vizio di motivazione dell'atto di accertamento che non avrebbe specificato le ragioni del mancato accoglimento delle osservazioni difensive presentate dalla contribuente (sesto motivo) e, con il settimo motivo, lamenta che i giudici di appello avrebbero omesso di motivare su tale questione.

6.1. Il sesto motivo è infondato, in quanto, come già evidenziato al § 1.1), non è configurabile vizio di omessa pronuncia quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione, dovendo ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto quando la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia (Cass, sez. 1, ordinanza n. 24155 del 13/10/2017; Cass., sez. 5, n. 29191 del 6/12/2017; Cass., sez. 2, ord. n. 20718 del 13/8/2018).

La Commissione regionale, nell'affermare che l'Ufficio ha compiutamente indicato le ragioni giuridiche poste a fondamento dell'avviso di accertamento, ha implicitamente ritenuto infondate tutte le contestazioni della contribuente concernenti la carenza di motivazione dell'avviso di accertamento.

6.2. Quanto, poi, alla dedotta mancanza di motivazione sulla medesima questione, occorre premettere che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, la omessa motivazione su questione di diritto e non di fatto deve ritenersi irrilevante, ai fini della cassazione della sentenza, qualora il

giudice del merito sia comunque pervenuto ad un'esatta soluzione del problema giuridico sottoposto al suo esame. In tale caso, infatti, la Corte di cassazione, in ragione della funzione nomofilattica ad essa affidata, nonché dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, di cui all'art. 111 Cost., ha il potere di correggere la motivazione, ai sensi dell'art. 384 cod. proc. civ., anche a fronte di un error in procedendo, enunciando le ragioni che giustificano in diritto la decisione assunta, anche quando si tratti di implicito rigetto della domanda, sempre che la questione non richieda ulteriori accertamenti in fatto (Cass. Sez. U, n. 2731 del 2/2/2017; Cass n. 28663 del 2013; Cass. n. 23989 del 2014, che afferma il medesimo principio con riferimento al caso di motivazione solo apparente).

Ne consegue che è possibile integrare la motivazione della sentenza impugnata, che sul punto risulta lacunosa, nei termini che seguono.

Come è stato precisato da questa Corte, in tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, « è valido l'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni presentate dal contribuente ai sensi dell'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, atteso che la nullità consegue solo alle irregolarità per cui essa sia espressamente prevista dalla legge, oppure, in difetto di previsione, allorché ricorra una lesione di specifici diritti o garanzie tali da impedire la produzione di effetti da parte dell'atto cui ineriscono» (Cass. n. 3583 del 24/2/2016; Cass. 20781 del 14/10/2016; Cass. n. 15616 del 27/7/2016).

Ciò comporta che all'obbligo dell'amministrazione finanziaria di «valutare» le osservazioni del contribuente (cui l'imposizione del termine dilatorio, a pena di nullità, è strumentale) non si aggiunge l'ulteriore obbligo di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo, a pena di nullità (Cass., sez. 6-5, ord. n. 8378 del 31/3/2017).

La contribuente lamenta soltanto la mancata esplicitazione nella motivazione dell'atto impositivo della valutazione delle osservazioni difensive da essa presentate e, pertanto, non è ipotizzabile invalidità dell'atto di accertamento, ai sensi dell'art. 12, comma 7, l. n. 212 del 2000.

7. Con l'ottavo motivo la contribuente deduce nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., per avere i giudici di secondo grado omesso di pronunciarsi sulla eccepita violazione dell'art. 12 d.lgs. n. 472 del 1997, disciplinante il cumulo giuridico, e, con il nono motivo, denuncia omessa motivazione sulla medesima questione, rilevante ai fini della decisione.

Formula il seguente quesito di diritto: «Dica codesta Ecc.ma Corte se incorra in omessa motivazione in ordine a fatto, controverso e decisivo, costituito dalla circostanza che il cumulo giuridico di cui all'art. 12 del d.lgs. n. 472/97 fosse stato o meno applicato in modo errato, la sentenza (impugnata) la quale adduca che "Quanto alle eccezioni di ordine formale prospettate dalla parte contribuente, questo Collegio, esaminati gli atti, ritiene che l'Ufficio abbia compiutamente indicato le ragioni giuridiche poste a fondamento dell'avviso di accertamento per il quale è causa..." e concluda senza descrizione alcuna del processo logico-giuridico e cognitivo attraverso il quale i Giudici d'appello si siano formati il giudizio finale circa la correttezza dell'utilizzo da parte dell'Ufficio del principio del cumulo giuridico nella liquidazione delle sanzioni».

8. Con il decimo motivo la ricorrente deduce nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., per non avere i giudici di appello statuito in merito alla eccezione con la quale si contestava la erronea quantificazione della base imponibile Irpeg e la conseguente erronea liquidazione della stessa imposta e, con l'undicesimo motivo, lamenta l'omessa motivazione sulla medesima questione.

Si duole che l'Amministrazione nella quantificazione dell'imposta non ha preso in considerazione le perdite fiscali pregresse, le erogazioni liberali deducibili dal reddito d'impresa, né ha tenuto conto dell'esistenza di una base imponibile da assoggettare ad aliquota ridotta (Dual Income Tax) e delle ritenute d'acconto subite nel periodo d'imposta oggetto di accertamento, in violazione degli artt. 65, 93, 102 del d.P.R. 917 del 1986 e dell'art. 1 d.lgs. n. 466 del 1997, con conseguente aggravio d'imposta.

Formula il seguente quesito di diritto: «Dica codesta Ecc.ma Corte se incorra in omessa motivazione in ordine a fatto, controverso e decisivo, costituito dalla circostanza che l'Ufficio, nel riquantificare il reddito imponibile e nel riliquidare l'Irpeg nell'avviso, non abbia tenuto conto di tutte le componenti di reddito, essendovi viceversa tenuta, la sentenza (impugnata) la quale adduca che: "Quanto alle eccezioni di ordine formale prospettate dalla parte contribuente, questo Collegio, esaminati gli atti, ritiene che l'Ufficio abbia compiutamente indicato le ragioni giuridiche poste a fondamento dell'avviso di accertamento per il quale è causa..." e concluda senza descrizione alcuna del processo logico-giuridico e cognitivo attraverso il quale i Giudici d'appello si siano formati il giudizio finale circa la correttezza del comportamento dell'Ufficio il quale nel riquantificare la base imponibile e nel riliquidare l'IRPEG in sede di accertamento, non abbia tenuto conto di tutte le componenti di reddito».

8.1. La integrale conferma, da parte della Commissione regionale, dell'atto impositivo impugnato impone di ritenere una implicita conferma anche delle sanzioni irrogate e della determinazione delle maggiori imposte liquidate, cosicchè deve escludersi che sussista vizio di omessa pronuncia (denunciato con l'ottavo e il decimo motivo).

8.2. Meritano invece accoglimento il nono e l'undicesimo motivo, atteso che nella decisione impugnata manca qualsiasi riferimento alle specifiche eccezioni sollevate dalla contribuente finalizzate ad ottenere una diversa determinazione delle sanzioni applicate ed una corretta determinazione della base imponibile Irpeg ai fini della liquidazione di tale imposta.

Ricorre, infatti, il vizio di omessa motivazione della sentenza, denunziabile in sede di legittimità ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5, cod. proc. civ., quando il giudice di merito ometta di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero indichi tali elementi senza una approfondita disamina logica e giuridica, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento (Cass., sez. 5, n. 9113 del 06/06/2012; Cass., sez. 6-5, ord. n. 9105 del 7/4/2017).

Trattandosi di questioni la cui decisione implica accertamenti di fatto, le stesse devono essere rimesse alla valutazione del giudice di merito.

8.3. Con la memoria ex art. 378 cod. proc. civ., la contribuente chiede, altresì, la rideterminazione delle sanzioni previa applicazione della disciplina introdotta dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, ad essa più favorevole.

Come questa Corte ha chiarito, la modifica normativa in esame non opera in maniera generalizzata in favor rei, con la conseguenza che la mera affermazione di uno ius superveniens più favorevole non consente di operare sic et simpliciter la trasformazione della sanzione irrogata in sanzione illegale, in assenza di specifica deduzione dell'applicabilità in concreto di una sanzione tributaria inferiore rispetto a quella applicata (Cass. n. 9505 del 12/4/2017; Cass. n. 17143 del 28/6/2018; Cass. n. 29046 del 11/11/2019).

Nel caso in esame, tuttavia, la ricorrente ha ritrascritto in modo puntuale nella memoria uno stralcio dell'avviso di accertamento indicante le violazioni accertate e le sanzioni irrogate e, richiamando la sanzione più favorevole introdotta dallo ius superveniens, ha anche rideterminato la misura della sanzione in concreto applicabile che risulta inferiore a quella irrogata.

Ne consegue che il giudice di rinvio, nella rideterminazione delle sanzioni, dovrà anche fare applicazione del regime sanzionatorio più favorevole sopravvenuto.

9. Con il dodicesimo motivo la ricorrente deduce nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., lamentando che i giudici di appello hanno omesso di pronunciarsi sull'eccezione con la quale aveva dedotto la nullità dell'atto impositivo per difetto di motivazione laddove, con riguardo ad una delle fatture di esportazione, non specificava le ragioni per cui era stata applicata l'aliquota I.V.A. del 20 per cento, anziché una aliquota ridotta; con il tredicesimo motivo denuncia omessa motivazione sulla medesima questione.

Formula il seguente quesito di diritto: «Dica codesta Ecc.ma Corte se incorra in insufficiente motivazione in ordine a fatto, controverso e decisivo, costituito dalla circostanza che l'Ufficio non avesse motivato nell'avviso le ragioni per le quali riteneva applicabile l'aliquota I.V.A. del 20%, la sentenza (impugnata) la quale adduca che: "Quanto alle eccezioni di ordine formale prospettate dalla parte contribuente, questo Collegio, esaminati gli atti, ritiene che l'Ufficio abbia compiutamente indicato le ragioni giuridiche poste a fondamento dell'avviso di accertamento per il quale è causa..." e concluda senza descrizione alcuna del processo logico-giuridico e cognitivo attraverso il quale i Giudici d'appello si siano formati il giudizio finale circa la correttezza del comportamento dell'Ufficio il quale nell'applicare l'aliquota I.V.A. del 20% non abbia spiegato i motivi per i quali ritenesse applicabile tale aliquota».

9.1. L'eccezione, da intendersi implicitamente disattesa dai giudici regionali in ragione della conferma integrale dell'avviso di accertamento impugnato, impone di ritenere l'infondatezza del vizio di omessa pronuncia ex art. 112 cod. proc. civ.

9.2. Sussiste, invece, il dedotto vizio di motivazione, avendo i giudici di appello omesso di esplicitare l'iter logico seguito per addivenire al rigetto dell'eccezione sollevata dalla contribuente.

Trattandosi, tuttavia, di questione di diritto che non richiede accertamenti di fatto, la motivazione della sentenza impugnata, in applicazione dei principi già richiamati al § 6.2, essendo conforme a diritto, può essere integrata nei termini che seguono.

L'Ufficio, come pacificamente rilevato dalle parti, ha applicato l'aliquota del 20 per cento che, in quanto «ordinaria», non necessita di alcuna motivazione, posto che, in materia di I.V.A., le norme che prevedono aliquote agevolate costituiscono un'eccezione rispetto alle disposizioni che stabiliscono, in via generale, le aliquote ordinarie, sicché spetta al contribuente, che voglia far valere tali circostanze, le quali, pur non escludendola, riducono sul piano quantitativo la pretesa del fisco, provare l'esistenza dei presupposti per la loro applicazione, e cioè dei fatti costituenti il fondamento della sua eccezione (Cass., sez. 5, n. 7124 del 09/05/2003; Cass. n. 28563 del 6/11/2019).

10. In conclusione, rigettati il primo, il secondo, il terzo, il quinto, il sesto, il settimo, l'ottavo, il decimo, il dodicesimo ed il tredicesimo motivo, vanno accolti il quarto, il nono e l'undicesimo motivo; la sentenza va, quindi, cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale perché proceda a nuovo esame in merito alle censure accolte, nonché alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo, il secondo, il terzo, il quinto, il sesto, il settimo, l'ottavo, il decimo, il dodicesimo ed il tredicesimo motivo; accoglie il quarto, il nono e l'undicesimo motivo; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 20 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza