Sentenza del 05/09/2022 n. 26014 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 1299/10/2016 depositata in data 16/5/2016 la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna accoglieva parzialmente l'appello proposto dalla società F. S.p.a. avverso la sentenza n. 6/3/12 della Commissione tributaria provinciale di Modena, la quale a sua volta aveva rigettato il ricorso introduttivo della società avente ad oggetto un avviso di accertamento relativo all'anno di imposta 2004 per IVA, IRES e IRAP oltre accessori a titolo di indebita detrazione e deduzione di costi.

2. Le riprese traevano origine, oltre che da alcuni rilievi minori per costi ritenuti indeducibili tra cui per la mancata prova dell'esportazione relativamente alla fattura n. (---) e l'omessa fatturazione delle prestazioni di intermediazione relativamente alla fattura emessa dalla Ashbow Investments Ltd, con sede nello Stato a regime fiscale privilegiato delle Isole Vergini Britanniche, principalmente dalla contestata utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti relative ad operazioni di sponsorizzazioni sportive all'estero, nel settore motociclistico.

3. In particolare, per quanto qui ancora interessa, un primo rilievo era relativo all'indeducibilità delle spese sostenute da F. per l'acquisto dei servizi di sponsorizzazione dalla società di diritto inglese EPSE Ltd, all'indetraibilità dell'IVA in relazione a tali servizi e all'omessa autofatturazione; un'ulteriore ripresa riteneva indeducibile il compenso di Euro 8.160,00 corrisposto dalla contribuente per un'attività di consulenza circa l'operazione straordinaria di ristrutturazione della partecipazione sociale detenuta dalla F. nella controllata CAI S.r.l.; un'aggiuntiva ripresa concerneva la ritenuta indeducibilità della somma di Euro 15.000,00 corrisposta dalla F. alla propria controllata CAI S.r.l. a storno di quota parte dell'importo complessivo di Euro 41.500,00 versatole per l'attività di coordinamento e direzione.

4. Il giudice di prime cure confermava l'impianto e la misura delle riprese, mentre il giudice d'appello, in parziale accoglimento del gravame, annullava l'avviso impugnato limitatamente al rilievo concernente l'IVA sulla fattura n. (---) e all'omessa fatturazione delle prestazioni di intermediazione relativamente alla fattura emessa dalla Ashbow Investments Ltd.

5. Avverso tale sentenza la società propone ricorso per cassazione affidato a dodici motivi, che illustra con memoria, cui resiste con controricorso l'Amministrazione finanziaria.

Motivi della decisione

6. Con il primo motivo di ricorso - in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - si denuncia la nullità della sentenza impugnata per essere corredata da una motivazione meramente

apparente in violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, n. 4 e dell'art. 132 c.p.c..

In particolare, la contribuente censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha confermato il primo rilievo dell'avviso di accertamento oggetto di giudizio in quanto ha dato per assunto che una "indagine penale" avrebbe "accertato come le società britanniche EPSE e SES appaiono formalmente fornitrici delle prestazioni, ma non hanno nè struttura di impresa nè personale dipendente e sono di fatto dei paraventi dietro i quali hanno agito il M. ed il R." per il tramite di una "società di fatto" fra di loro costituita.

La motivazione sarebbe meramente apparente, dato che il giudice di appello non ha in alcun modo indicato non solo perchè tali società sarebbero dei paraventi dietro i quali avrebbe agito la società di fatto pretesamente costituita dal M. e dal R., ma anche e soprattutto quali degli elementi di prova acquisiti nel corso della predetta indagine penale comproverebbero un tale assunto.

Il secondo motivo prospetta - in subordine al primo, in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c., comma 1, nonchè degli artt. 2697 e 2700 c.c., art. 111 Cost. e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62.

Con il quarto motivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, si critica la decisione della CTR deducendo - come già nella prima censura - la nullità della sentenza in quanto corredata da una motivazione meramente apparente con riferimento alla restituzione da parte del M. al R. dell'84% delle somme fatturate.

7. I motivi devono essere esaminati congiuntamente in quanto connessi e relativi alla medesima ripresa, concernente il rilievo dell'avviso di accertamento oggetto di giudizio relativo all'indeducibilità delle spese sostenute da F. per l'acquisto dei servizi di sponsorizzazione da EPSE, all'indetraibilità dell'IVA portata in detrazione in relazione a tali servizi e all'omessa autofatturazione, e sono tutti infondati.

Si rammenta innanzitutto che "La riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione" (Cass. Sez. Un., 7 aprile 2014 n. 8053).

Nel caso di specie, già dall'esposizione contenuta nel secondo mezzo di impugnazione si evince che la contribuente identifica bene il significato del richiamo al giudice penale, nel senso che il

giudice ha inteso fare riferimento alle considerazioni presenti nel p.v.c. redatto dalla G.d.F. a carico di F. e prodotto in giudizio dall'Ufficio in allegato alle sue controdeduzioni di primo grado.

8. Circa l'efficacia probatoria del p.v.c., va poi rammentato che il processo verbale di constatazione assume un valore probatorio diverso a seconda della natura dei fatti da esso attestati, potendosi distinguere al riguardo un triplice livello di attendibilità (Cass. 24 novembre 2017 n. 28060). In primo luogo il verbale è assistito da fede privilegiata, ai sensi dell'art. 2700 c.c., relativamente ai fatti attestati dal pubblico ufficiale come da lui compiuti o avvenuti in sua presenza o che abbia potuto conoscere senza alcun margine di apprezzamento o di percezione sensoriale, nonchè quanto alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale ed alle dichiarazioni a lui rese. In secondo luogo, quanto alla veridicità sostanziale delle dichiarazioni a lui rese dalle parti o da terzi - e dunque anche del contenuto di documenti formati dalla stessa parte e/o da terzi - esso fa fede fino a prova contraria, che può essere fornita qualora la specifica indicazione delle fonti di conoscenza consenta al giudice ed alle parti l'eventuale controllo e valutazione del contenuto delle dichiarazioni. In terzo luogo, in mancanza della indicazione specifica dei soggetti le cui dichiarazioni vengono riportate nel verbale, esso costituisce comunque elemento di prova, che il giudice deve in ogni caso valutare, in concorso con gli altri elementi, potendo essere disatteso solo in caso di sua motivata intrinseca inattendibilità o di contrasto con altri elementi acquisiti nel giudizio, attesa la certezza, fino a querela di falso, che quei documenti sono comunque stati esaminati dall'agente verificatore.

Nel caso di specie, innanzitutto non risulta proposta alcuna querela di falso nè contestazione analitica con indicazione specifica di elementi di prova contrari. Inoltre in tale p.v.c., come riporta la stessa società, si afferma che le società EPSE Ltd e SES Ltd apparivano come fornitori delle prestazioni di sponsorizzazione senza avere alcuna struttura d'impresa o, comunque, personale in grado di rendere tali prestazioni di servizi, e che lo scopo di siffatte articolate transazioni era solo quello di ostacolare l'attività di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria.

9. La contribuente lamenta, tra l'altro, nella seconda censura anche che l'Amministrazione avrebbe omesso di produrre in giudizio le prove che sarebbero state acquisite nel corso della predetta indagine penale che potrebbero dimostrare tali circostanze di fatto, elementi non conosciuti. Si tratta di questione nuova, perchè non vi è prova che la doglianza sotto l'art. 7 Statuto fosse stata tempestivamente avanzata in sede di merito. In ogni caso, tale profilo di doglianza è anche infondato, perchè la CTR ha accertato che la conferma della ripresa è data da ben ulteriori elementi di prova, in particolare, come si legge alle pagg. 5 e 6 della sentenza "dalle verifiche sui conti correnti esteri che hanno acclarato i versamenti ed i successivi prelievi degli importi da restituire, le risultanze del computer portatile sequestrato al R. contenenti i files riepilogativi dei contratti stipulati dalla EPSE e dalla SES con varie società italiane con una colonna riepilagativa degli importi realmente trattenuti, lo stupore manifestato dal titolare della scuderia C. nell'apprendere a quali enormi cifre fossero stati rivenduti gli spazi pubblicitari agli acquirenti finali".

Più in generale, il giudice d'appello ha ampiamente motivato il proprio convincimento con riferimento alla ripresa de quo basandolo su specifici elementi istruttori in termini logici che soddisfano ampiamente il minimo costituzionale, facendo riferimento non solo alle risultanze

del processo penale originato dai medesimi fatti alla base delle riprese, ma anche alle indagini bancarie sui conti correnti esteri e ciò rende destituite di fondamento tutte e tre le censure in disamina.

Infine, quanto alla valutazione della prova contraria, il Collegio osserva come, per consolidata interpretazione giurisprudenziale (Cass. Sez. U., Sentenza n. 8053 del 07/04/2014), l'omesso esame di elementi istruttori non integra di per sè il vizio di omesso esame di un fatto decisivo, se il fatto storico rilevante in causa sia stato comunque preso in considerazione, benchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie offerte dalle parti e, come sopra visto, nella fattispecie il fatto storico è indubbiamente stato considerato, inclusa la restituzione dell'84% delle somme versate come si legge a p. 5 della sentenza.

10. Con il terzo motivo - in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 11 della Direttiva del Consiglio n. 68/151/CEE per aver la CTR mancato di riconoscere che una società avente sede in uno Stato membro UE non può essere dichiarata nulla in via amministrativa e che, al di fuori dei casi di nullità previsti dal dispositivo normativo sumrnenzionato, tale società non è soggetto ad alcuna causa di inesistenza, nullità assoluta o relativa nè annullabilità.

11. Il motivo è inconferente, in quanto la CTR è un'autorità giurisdizionale e non amministrativa e, comunque, non ha dichiarato la nullità di alcuna società. Il disposto normativo invocato, non è più in vigore dal 20 ottobre 2009 e regolava, attraverso un elenco tassativo, le cause di nullità delle società dichiarate da procedimento giudiziale con riferimento a profili statutari, e nulla ha a che vedere con il fatto che tale società, perfettamente regolare sul piano statutario, possa essere una cartiera ai fini IVA.

12. Il quinto motivo di ricorso sempre in rapporto all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 115 c.p.c., in quanto il giudice di appello avrebbe omesso di porre a fondamento della propria pronuncia un fatto incontestato in giudizio e assolutamente decisivo, che se analizzato, avrebbe portato ad una differente decisione.

Con il sesto motivo di ricorso, ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la contribuente censura il giudice di appello laddove ha ritenuto che la presunta restituzione da parte del M. e del R. a FIAP dell'84% del corrispettivo da essa versato a EPSE per i servizi di sponsorizzazione resi in suo favore sarebbe desumibile anche dallo "stupore manifestato dal titolare della scuderia C. nell'apprendere a quali enormi cifre fossero stati rivenduti gli spazi pubblicitari agli acquirenti finali"; avrebbe violato dell'art. 115 c.p.c., comma 1, nonchè gli artt. 2697 e 2700 c.c. e art. 111 Cost., avendo erroneamente ritenuto che il giudice possa porre a base della propria decisione la riproduzione di meri stralci di dichiarazioni che sarebbero state rese da terzi ad altri pubblici ufficiali fornita in un p.v.c., ancorchè non sia stato prodotto in giudizio il relativo processo verbale riportante il testo integrale delle predette dichiarazioni.

Con il settimo motivo di ricorso, si censura - in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - il fatto che il giudice di appello abbia ritenuto che la presunta restituzione da parte del M. e del R. a F. dell'84 per cento del corrispettivo versato a EPSE per i servizi di sponsorizzazione resi sarebbe desumibile da taluni elementi indiziari richiamati nella propria decisione; avrebbe violato e

falsamente applicato del D.P.R. n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), nonchè del D.P.R. n. 633, art. 54, comma 2, avendo confermato il primo rilievo dell'avviso di accertamento impugnato sulla base di elementi indiziari chiaramente privi dei requisiti di gravità precisione e concordanza.

13. Il quinto, sesto e settimo motivo di ricorso possono essere esaminati congiuntamente, perchè con essi la contribuente censura il passaggio della sentenza d'appello in cui ritiene determinante per addivenire alla sua decisione, oltre alla presunta natura fittizia delle società britanniche EPSE e SES dietro le quali avrebbe agito la società di fatto costituita tra il M. ed il R., la presunta restituzione da parte di tali soggetti a F. dell'84% del corrispettivo da essa versato a EPSE per i servizi di sponsorizzazione resi in suo favore.

14. Nessuna delle censure suddette può trovare ingresso. Innanzitutto, la CTR afferma, con riferimento ai profili censurati, che "tutti i costi sono indeducibili, quelli oggetto di restituzione poichè non giustificati da una reale operazione economica e quelli trattenuti dal M. e dal R. perchè non imputati al conto economico e non generatori di ricavi" e che sarebbe "giustificata la sanzione per omessa autofatturazione poichè la circostanza della restituzione di gran parte dell'importo versato palesa la piena conoscenza in capo alla F. dell'intero meccanismo fraudolento ed impedisce di dare credito alla tesi circa l'ignoranza dell'esistenza di una società di fatto fra i due artefici del sistema", esprimendo una motivazione logica e congrua.

Le censure infatti, sotto lo schermo della violazione di legge, sono dirette a colpire la motivazione adottata dal giudice d'appello. Come afferma la stessa memoria illustrativa di parte, la CTR attraverso tale argomentazione ha anche indicato gli elementi indiziari dai quali ha desunto il proprio convincimento e a ben vedere la contribuente lamenta la mancata approfondita disamina logica e giuridica ritenendo insufficiente la motivazione con riferimento al fatto che il M. ed il R. avrebbero retrocesso l'84% delle somme fatturate, non soltanto alle altre società oggetto d'indagine, ma anche alla stessa F., in termini inammissibili alla luce del riformato art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Il fatto è stato dunque esaminato dal giudice d'appello il quale ha ritenuto provata tale rilevante circostanza sulla base di taluni elementi indiziari tra cui in particolare "le risultanze del computer portatile sequestrato al R. contenenti i files riepilogativi dei contratti stipulati dalla EPSE e dalla SES con varie società italiane con una colonna riepilogativa degli importi realmente trattenuti", recependo quanto affermato dalla GdF nel p.v.c. redatto a carico di F. e pacificamente prodotto dall'Ufficio in allegato alle sue controdeduzioni di primo grado.

15. Inammissibile in diritto è poi il profilo, oggetto del quinto motivo, secondo cui il nominativo di F. non figura tra i contratti stipulati dalla società SES nel 2005 e riportati nel p.v.c. della GdF, in quanto fatto contestato dalla contribuente con il ricorso in primo grado e non oggetto sul punto di controdeduzioni specifiche dall'Ufficio avanti alla CTP. Infatti, come noto, nel processo tributario, nell'ipotesi di ricorso contro l'avviso di accertamento, il principio di non contestazione non implica a carico dell'Amministrazione finanziaria, a fronte dei motivi di impugnazione proposti dal contribuente, un onere di allegazione ulteriore rispetto a quanto contestato mediante l'atto impositivo, in quanto detto atto costituisce nel suo complesso, nei limiti delle censure del ricorrente, l'oggetto del giudizio (Sez. 5, Ordinanza n. 19806 del 23/07/2019, Rv. 654953 - 01).

16. Meritale e comunque privo di fondamento è il sesto motivo, dal momento che è la stessa contribuente nella memoria illustrativa a rendere noto che a pag. 29 del p.v.c. della GdF è riportato il contenuto della dichiarazione oggetto di censura, ove si legge tra l'altro: "sono molto stupito nel vedere che l'importo della sponsorizzazione è pari a 260.000 Euro tenuto conto dello spazio che viene riconosciuto alla F. SPA per la quale nell'anno successivo sono riuscito ad ottenere la cifra di 50.000 Euro". Di ciò parte contribuente era a conoscenza, dal momento che il p.v.c. è stato a lei notificato. L'ulteriore deduzione secondo cui il verbale in cui è stata verbalizzata tale dichiarazione nella sua integralità non sarebbe allegato al p.v.c. e prodotto in giudizio, è questione che non risulta tempestivamente introdotta ai fini della L. n. 212 del 2000, art. 7, nei due gradi di merito, ulteriore profilo di inammissibilità della censura.

17. Il settimo motivo è affetto da concorrenti profili di inammissibilità e di infondatezza. In disparte dal fatto, come eccepito in controricorso che il motivo è diretto sostanzialmente a censurare l'accertamento di fatto espresso dal giudice di merito, in ogni caso la Corte rammenta come il giudice tributario può utilizzare come elementi di prova le risultanze acquisite nel corso di indagini penali qualora ritualmente prodotte dall'Amministrazione Finanziaria nel corso di un contenzioso tributario, previa autonoma valutazione. L'esito del giudizio penale infatti non spiega automaticamente efficacia di giudicato nel processo tributario, ancorchè i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 17258 del 27/06/2019, Rv. 654693 - 01), ma può essere preso in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario, il quale, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione, deve verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui detta decisione è destinata ad operare.

Inoltre, nel caso di specie, la conferma della ripresa riposa su di un complesso di elementi di prova, in particolare sugli esiti delle indagini sui conti correnti esteri riconducibili alla società, e dunque non solo sulle risultanze del processo penale, le quali peraltro sono sintetizzate dalla sentenza con notevole precisione, segno di una loro autonoma valutazione da parte del giudice tributario.

18. Con l'ottava censura - in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - viene lamentata la nullità della sentenza per violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato ex art. 112 c.p.c., perchè la CTR, nel confermare il rilievo relativo all'indeducibilità delle spese sostenute da F. per l'acquisto di servizi di sponsorizzazione e indetraibilità dell'IVA, avrebbe dovuto comunque riconoscere la deducibilità dei costi in questione con riferimento alla "legge", rectius il D.L. 16 del 2012, trattandosi di spese imputabili ai servizi effettivamente resi.

La contribuente lamenta in buona sostanza che la CTR, nel rigettare specifico motivo di appello, avrebbe riqualificato i fatti alla base delle riprese come operazioni oggettivamente inesistenti, mentre la contestazione di cui all'atto impositivo era sia per operazioni oggettivamente che soggettivamente inesistenti.

19. Il motivo è inammissibile. Premesso che ci si colloca nell'ambito temporale in cui trova applicazione la L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4 bis, nella formulazione introdotta con del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, comma 1 (convertito con la L. 26 aprile 2012, n. 44) attesa la sua efficacia retroattiva, comunque la ricorrente non riproduce l'atto impositivo, ai fini della

decisività della censura. E poi pacifico il fatto che si controverte su costi per operazioni sia oggettivamente inesistenti (84% perchè sovrafatturati) e al 16% per operazioni soggettivamente inesistenti, e la CTR ha escluso trattarsi di costi da reato ed ha altresì statuito trattarsi di "costi legati a operazioni oggettivamente inesistenti" (cfr. p.6 sentenza impugnata), per i quali il profilo dell'art. 8 cit., comma 2, esclude se ne possa tener conto, "o non inerenti" (ibidem) e, dunque, in riferimento al comma 1 della medesima disposizione di legge, circa la porzione relativa ad operazioni soggettivamente inesistenti per le quali in astratto il profilo potrebbe valere, ne ha espressamente escluso l'inerenza. Infine, premesso che la censura in disamina non fa valere l'apparenza della motivazione estesa dalla CTR, la statuizione sopra riportata non pare neppure apodittica a fronte dell'argomentare dei precedenti capoversi di cui l'espressione "o non inerenti" altro non è che l'approdo conclusivo di ragionamento articolato alle pagg. 5-6 della sentenza. Il preciso accertamento in fatto compiuto dalla CTR rende inammissibile il motivo.

20. Con il nono motivo - in rapporto all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - viene prospettata la nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4 e dell'art. 132 c.p.c., per motivazione apparente quanto alla ritenuta indeducibilità del compenso di Euro 8.160,00.

Il decimo motivo, formulato in subordine al precedente, ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - deduce anche la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109 (T.U.I.R.), del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 5, comma 1, sempre come il nono con riferimento alla ripresa con cui è stato ritenuto indeducibile il compenso di Euro 8.160,00 corrisposto dalla contribuente per un'attività di consulenza circa l'operazione straordinaria di ristrutturazione della partecipazione sociale detenuta dalla F. nella controllata CAI S.r.l..

21. I due motivi, connessi, sono inammissibili in presenza di preciso accertamento fattuale del giudice del merito contenuto a pag. 7 della sentenza, secondo il quale la prestazione professionale de quo è stata eseguita in favore della CAI S.r.l. in occasione del conferimento del ramo d'azienda della Unilever S.r.l.. La CTR indica anche gli elementi di prova a sostegno del proprio convincimento, ossia che il fatto risulta dal testo della fattura emessa dal consulente (n. (---)), e ha conclusivamente ritenuto che il costo sia stato sostenuto dalla controllata e non inerente all'attività della controllante. Si tratta di un accertamento in fatto logicamente supportato da idonea motivazione, non censurabile in questa sede.

22. Attraverso l'undicesima censura - in rapporto all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - si deduce la violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109 (T.U.I.R.), del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 5, comma 1, con riferimento alla statuizione della CTR circa la ripresa concernente la ritenuta indeducibilità della somma di Euro 15.000,00, corrisposta dalla F. alla propria controllata CAI S.r.l. a storno di quota parte dell'importo complessivo di Euro 41.500,00 versatole per l'attività di coordinamento e direzione. Secondo la contribuente la CTR avrebbe erroneamente ritenuto non chiari i criteri di determinazione o le ragioni del sostenimento del costo suddetto.

23. Come eccepito in controricorso, la doglianza è inammissibile, in primo luogo perchè, in disparte dallo schermo della violazione di legge, introduce chiaramente una censura motivazionale. Inoltre, ciò avviene in presenza di un accertamento preciso del giudice del merito a pag. 8 della sentenza, secondo cui - in sintesi - difetta nel caso di specie ogni elemento idoneo

a determinare i criteri per la determinazione dell'importo fatturato e di quello poi stornato e mancano le ragioni dell'emissione di una nota di credito a distanza di otto mesi, redatta in sede di scritture di assestamento in vista della chiusura del bilancio di esercizio. A ciò si aggiunge, concorrente profilo di inammissibilità, il fatto che tanto la fattura quanto lo storno oggetto della censura non sono neppure state riprodotte in ricorso, per permettere di apprezzare la decisività della doglianza.

24. La dodicesima censura - ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 1, comma 2, art. 5, comma 4, art. 6, comma 6, nel testo ratione temporis vigente del D.Lgs. n. 471 del 1997, tenuto conto delle modifiche apportate del D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 15, invocando la contribuente l'applicazione della novella e il favor rei con riferimento alle sanzioni applicate.

25. Il motivo è fondato. Questa Corte ha già più volte affermato che in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, le modifiche apportate del D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 15, al D.Lgs. n. 471 del 1997, non operano in modo generalizzato in senso favorevole al reo, con la conseguenza che la mera affermazione di uno "ius superveniens" migliorativo non rende automaticamente la sanzione irrogata illegale, in mancanza della specifica deduzione dell'applicabilità - in concreto - di una sanzione tributaria inferiore a quella comminata. Tuttavia il corpo del motivo è sufficientemente specifico a riguardo e nella fattispecie in astratto può trovare applicazione lo "ius superveniens". Il profilo doveva essere preso in carico d'ufficio dalla CTR, secondo il principio "iura novit curia" e ad essa è demandato in sede di rinvio l'accertamento in concreto dell'esistenza o meno dei presupposti per l'applicazione della disciplina sopravvenuta, in rapporto alle contestazioni mosse con l'atto impositivo.

26. Alla luce di quanto precede, il dodicesimo motivo di ricorso va accolto, rigettati i restanti e la sentenza impugnata dev'essere cassata con rinvio alla CTR dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, in relazione al profilo, oltre che per la liquidazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il 12 motivo di ricorso, rigettati i restanti, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, in relazione al profilo oltre che per la liquidazione delle spese di lite.

Così deciso in Roma, il 3 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 5 settembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza