

Sentenza del 08/06/2023 n. 16250 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con avviso di accertamento, conseguente al p.v.c. elevato in data 31 luglio 2012, l'Agenzia delle entrate contestava alla società I. Spa , ai sensi degli artt. 101 e 109 t.u.i.r., l'indeducibilità di costi non inerenti, relativi all'anno 2007, per l'importo complessivo di Euro 11.000.000,00, contabilizzato sul conto n. (---) "Ansaldo Energia Spa ", in violazione del c.d. principio di inerenza dei costi deducibili; i fatti di cui alla verifica riguardavano un accordo transattivo intervenuto nell'anno (---) tra la I. Spa e la Ansaldo Energia Spa (cui era stato ceduto il sito siderurgico di (---) di proprietà di una società controllata dalla prima), scaturente da un giudizio instaurato dai lavoratori del sito industriale nei confronti di entrambe le società per ottenere il risarcimento del danno biologico derivante da patologie connesse all'esposizione all'amianto. Con tale accordo, l'I. si impegnava a versare all'Ansaldo Energia la somma di Euro 11.000.000,00 e quest'ultima si impegnava a soddisfare le pretese dei lavoratori, a rinunciare ad ogni altra azione o pretesa nei confronti dell'I. ed a rimborsare a quest'ultima quanto eventualmente tenuta a versare a terzi anche per importi superiori a quello di cui all'accordo.

2. La società proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento che era accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Milano con sentenza n. 409/18/13.

3. L'Agenzia delle entrate proponeva appello avverso tale sentenza innanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia (di seguito, CTR), che respingeva il gravame dell'Ufficio, confermando le ragioni della decisione dei primi giudici.

4. Contro tale decisione proponeva ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, ricorso che era accolto con ordinanza n. 31930 del 2021 con cui, decidendo la causa nel merito, era rigettato il ricorso della contribuente; in particolare, la Corte affermava che, in tema di reddito d'impresa, ai fini della deducibilità dei costi, l'onere inerente all'attività d'impresa è quello che appartiene all'ambito aziendale ed al corretto esercizio dell'impresa stessa e, quindi, sostenuto in funzione o in ragione dell'attività imprenditoriale, risultando del tutto influente, sul giudizio di inerenza, la natura del fatto che ha provocato la diminuzione patrimoniale - sia che questa derivi da atto illecito compiuto in assenza di un obbligo giuridico (c.d. responsabilità extracontrattuale ex art. 2043 c.c.), sia che derivi da attività lecita e concretamente riferibile alla realtà aziendale (c.d. responsabilità contrattuale ex art. 1218 c.c.) - imponendosi in ogni caso un'indagine sull'appartenenza all'attività produttiva dell'evento generatore del decremento che viene in considerazione dal punto di vista fiscale. Nel caso di specie l'inerenza era da ritenersi assente perchè la spesa non derivava da un'attività connessa al corretto esercizio dell'impresa, nella sua

configurazione costituzionale, ma derivava da fatti contra ius, che si ponevano al di là della sfera aziendale.

5. Contro tale ordinanza ha proposto ricorso per revocazione Italmobiliare Spa , affidato a due motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

6. La causa è stata trattata all'udienza pubblica del 7 febbraio 2023, per la quale la Italmobiliare Spa ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Col primo motivo di ricorso, la Italmobiliare Spa deduce l'errore di fatto, ai sensi dell'art. 395 c.p.c., comma 1, n. 4, e art. 391-bis c.p.c., in relazione all'assunzione di un atto illecito la cui inesistenza, incontrastabilmente risultante dagli atti di causa, avrebbe dovuto indurre i giudici a rigettare il ricorso dell'Agenzia. In particolare, la società ricorrente deduce che la Corte sia incorsa in errore laddove ha ritenuto che il costo di cui ha negato la deducibilità derivi da un fatto illecito mentre invece esso ha origine in una transazione, che avrebbe novato il debito originario (in realtà inesistente), transazione assimilabile, sotto tale profilo, ad un'assicurazione, il cui costo sarebbe certamente deducibile.

Col secondo motivo la Italmobiliare Spa deduce l'errore di fatto, ai sensi dell'art. 395 c.p.c., comma 1, n. 4, e art. 391-bis c.p.c., in relazione al fatto processuale della presenza di quattro motivi di ricorso contro l'avviso di accertamento, riproposti in appello, che erano stati assorbiti dall'accoglimento, nei gradi di merito, delle ragioni del contribuente.

2. Deve premettersi che, ai sensi dell'art. 391-bis c.p.c., comma 1, è consentita la revocazione delle sentenze della Corte di Cassazione o delle ordinanze emesse ai sensi dell'art. 375 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 5, se affette da errore di fatto ai sensi dell'art. 395 c.p.c., n. 4; tale errore ricorre, come la norma precisa, quando la decisione è fondata sulla supposizione di un fatto la cui verità è incontrastabilmente esclusa, oppure quando è supposta l'inesistenza di un fatto la cui verità è positivamente stabilita, e purchè il fatto non abbia costituito un punto controverso sul quale la sentenza ebbe a pronunciare; la revocazione delle sentenze della Corte di Cassazione - è stato precisato da Cass. 05/07/2004, n. 12283 - comporta l'accertamento di un errore che deve riguardare gli atti interni al relativo giudizio (ossia quelli che la Corte può e deve esaminare direttamente con la propria indagine di fatto all'interno dei motivi di ricorso) e deve incidere unicamente sulla sentenza di cassazione (Cass. 28/06/2005, n. 13915; Cass. 14/04/2010, n. 8907).

2.1. La giurisprudenza di legittimità ha perimetrato l'errore di fatto tracciandone, in primo luogo, il confine rispetto alla violazione o falsa applicazione di norme di diritto sostanziali o processuali, laddove l'errore di fatto riguarda solo l'erronea presupposizione dell'esistenza o dell'inesistenza di fatti considerati nella loro dimensione storica di Spa zio e di tempo, non potendosi far rientrare nella previsione il vizio che, nascendo ad esempio da una falsa percezione di norme che contempli la rilevanza giuridica di questi stessi fatti, integri gli estremi dell'error iuris, sia che

attenga ad obliterazione delle norme medesime, riconducibile all'ipotesi della falsa applicazione, sia che si concreti nella distorsione della loro effettiva portata, riconducibile all'ipotesi della violazione.

Resta, quindi, esclusa dall'area del vizio revocatorio la sindacabilità di errori formatisi sulla base di una pretesa errata valutazione o interpretazione di fatti, documenti e risultanze processuali che investano direttamente la formulazione del giudizio sul piano logico-giuridico, perchè siffatto tipo di errore, se fondato, costituirebbe un errore di giudizio, e non un errore di fatto (Cass., Sez. U., 27/12/2017, n. 30994; Cass., Sez. U., 11/04/2018, n. 8984; Cass. 14/04/2017, n. 9673, p. 4-5). In sintesi, la combinazione dell'art. 391-bis c.p.c. e dell'art. 395 c.p.c., n. 4 non prevede come causa di revocazione della sentenza di cassazione l'errore di diritto sostanziale o processuale e l'errore di giudizio o di valutazione.

2.2. L'errore di fatto previsto dall'art. 395 c.p.c., n. 4, poi, deve consistere, al pari dell'errore revocatorio imputabile al giudice di merito, nell'affermazione o supposizione dell'esistenza o inesistenza di un fatto la cui verità risulti invece, in modo indiscutibile, esclusa o accertata in base al tenore degli atti o dei documenti di causa; deve essere decisivo, nel senso che deve esistere un necessario nesso di causalità tra l'erronea supposizione e la decisione resa; deve presentare i caratteri della evidenza ed obiettività; infine, non deve cadere su un punto controverso sul quale la Corte si sia pronunciata (Cass. 28/02/2007, n. 4640; Cass. 20/02/2006, n. 3652; Cass. 11/04/2001, n. 5369).

In particolare, il punto si può dire controverso quando sia, appunto, oggetto di controversia, ossia incerto e per questo dibattuto. E' la contestazione di un fatto a renderlo incerto e a farlo divenire giustiziabile, il che comporta l'assoggettamento di esso al dibattito del processo. Per sciogliere l'incertezza che deriva dalla contestazione proposta da una delle parti, il giudice deve quindi valutare la contestazione stessa stabilendo se essa sia o meno fondata. Perciò se vi è valutazione del contrasto tra le parti, non può esservi alcuna svista percettiva.

2.3. Con particolare riferimento alla deduzione di un errore nella lettura degli atti interni al giudizio di cassazione, Cass., Sez. U., 27/11/2019, n. 31032 ha precisato che l'impugnazione per revocazione delle sentenze della Corte di cassazione è ammessa ove l'errore presuppone l'esistenza di divergenti rappresentazioni dello stesso oggetto, emergenti una dalla sentenza e l'altra dagli atti e documenti di causa; pertanto, è esperibile, ai sensi degli art. 391-bis c.p.c. e art. 395 c.p.c., comma 1, n. 4, la revocazione per l'errore di fatto in cui sia incorso il giudice di legittimità che non abbia deciso su uno o più motivi di ricorso, ma deve escludersi il vizio revocatorio tutte le volte che la pronunzia sul motivo sia effettivamente intervenuta, anche se con motivazione che non abbia preso specificamente in esame alcune delle argomentazioni svolte come motivi di censura del punto, perchè in tal caso è dedotto non già un errore di fatto (quale svista percettiva immediatamente percepibile) bensì un'errata considerazione e interpretazione dell'oggetto di ricorso e, quindi, un errore di giudizio.

2.4. Il carattere d'impugnazione eccezionale della revocazione, prevista per i soli motivi tassativamente indicati dalla legge, comporta l'inammissibilità di ogni censura non compresa nel novero di quelle indicate (Cass. 07/05/2014, n. 9865).

Alla luce di tali principi devono essere esaminati i due motivi di revocazione, il primo relativo al merito della decisione e il secondo alla statuizione di cassazione senza rinvio.

3. Il primo motivo è inammissibile.

Ed infatti la circostanza che il costo per cui è causa derivasse da una transazione è questione espressamente esaminata dalla Corte nell'ordinanza impugnata (in particolare nel paragrafo 3) per cui nessuna svista percettiva può ravvisarsi, attenendo le valutazioni della ricorrente (ed in particolare che la transazione avesse novato il debito originario, nascente da un fatto illecito) evidentemente al giudizio formulato dalla stessa, risolvendosi la censura, in sintesi, nella deduzione di un errore di giudizio relativo all'assimilazione del costo nascente da atto illecito al costo scaturente dalla transazione.

4. Il secondo motivo è ammissibile.

Un costante orientamento di questa Corte ritiene che l'omessa percezione di questioni sulle quali il giudice d'appello non si è pronunciato in quanto ritenute, anche implicitamente, assorbite configura un errore di fatto denunciabile ex art. 395, n. 4, c.p.c., trattandosi, ove decisiva, di una "svista" immediatamente percepibile dagli atti processuali, senza che rilevi, ai fini della sua decisività, l'eventuale omessa riproposizione in sede di legittimità della questione assorbita, su cui non si forma giudicato implicito, atteso che può essere riproposta e decisa nel giudizio di rinvio (Cass. 28/09/2018, n. 23502, ove la S.C., in applicazione del principio, ha ritenuto sussistente l'invocato errore revocatorio in una decisione della stessa Corte di cassazione che aveva accolto il ricorso dell'Agenzia fondato su una questione preliminare e deciso la causa nel merito rigettando la domanda del contribuente, senza avvedersi che quest'ultimo aveva riproposto in appello motivi di ricorso che erano stati assorbiti, come già in primo grado; Cass. 24/01/2022, n. 1897; Cass. 30/03/2018, n. 7988; Cass. 24/04/2018, n. 10032; Cass. 21/12/2016, n. 26479).

Va aggiunto che l'eventuale mancata riproposizione della questione in sede di legittimità non incide negativamente sulla "decisività" del detto errore di fatto, posto che sulle questioni sollevate nel giudizio di merito e non riproposte in sede di legittimità all'esito della declaratoria di assorbimento pronunciata dal giudice d'appello (anche implicitamente), non si forma giudicato implicito (Cass. 30/03/2018, n. 7988; Cass. 28/09/2018, n. 23502), potendo essere riproposte e decise in sede di rinvio senza necessità di essere dapprima coltivate nel giudizio di legittimità (Cass. 24/01/2011, n. 1566).

La ricorrente ha debitamente localizzato (pagine da 7 a 29 del ricorso e pagina 33 delle controdeduzioni) e sinteticamente ritrascritto come ella avesse proposto in primo grado e poi riproposto in appello (essendo risultata vincitrice nel merito della lite circa la fondatezza della stessa pretesa tributaria) le questioni della validità dell'avviso per difetto di motivazione, della inapplicabilità delle sanzioni per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 7, comma 1 e 3, art. 16, comma 2 e art. 17 in ragione della totale carenza di esposizione dei criteri di quantificazione delle sanzioni e della loro entità; della inapplicabilità delle sanzioni, anche per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 1, comma 2, in ragione dell'assenza di presupposto in presenza di rettifica di una minore perdita e della inapplicabilità

delle sanzioni, anche per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 5 e art. 6, comma 2, della L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3, e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8 in ragione della incertezza normativa.

La presenza di tali motivi trova conferma nelle difese dell'Avvocatura che le ha ritenute implicitamente decise dalla Corte e un riscontro a pagina 3 del ricorso per cassazione della stessa Agenzia.

La censura, alla luce dei principi sopra esposti è anche fondata, atteso che l'esistenza di motivi non esaminati dal giudice d'appello costituisce un fatto processuale la cui affermata inesistenza, contrariamente all'evidenza, costituisce errore di fatto percettivo idoneo a condurre alla revocazione, trattandosi all'evidenza di errore decisivo, posto che, ove la Corte si fosse avveduta dell'esistenza dei motivi rimasti assorbiti nei precedenti gradi di merito, accolto il ricorso erariale, avrebbe dovuto cassare la sentenza con rinvio al giudice a quo, al fine di decidere sulle residue questioni non risolte (in senso conforme, Cass. 24/01/2022, n. 1897; Cass. 09/08/2016, n. 16798).

5. Non può però procedersi, in sede rescissoria, ad un esame nel merito delle dette questioni rimaste assorbite e obliterate per errore di fatto percettivo.

Anzitutto perchè, per costante indirizzo della S.C., le questioni rimaste assorbite nel giudizio di merito non possono essere esaminate nel giudizio di legittimità - e ciò nemmeno ove sia proposto ricorso incidentale condizionato - trattandosi di questioni non esaminate dal giudice del merito e rimaste assorbite, ma vanno riproposte davanti alla CTR (v. ex aliis Cass. 15/01/2016, n. 574; Cass. 10/06/2016, n. 11947; Cass. 03/12/1988, n. 6572; Cass. 09/02/1982, n. 767); in secondo luogo perchè, pur prescindendo da tale rilievo, almeno uno dei motivi di ricorso richiede una valutazione di merito (esistenza o meno del vizio di motivazione nell'atto impugnato), preclusa a questa Corte (in senso del tutto analogo la citata Cass. n. 16798 del 2016).

L'ordinanza impugnata deve, pertanto, essere revocata nella parte in cui, dopo aver cassato la sentenza impugnata, decidendo nel merito, ha rigettato il ricorso introduttivo del contribuente, senza tener conto degli ulteriori motivi formulati sin dal ricorso introduttivo.

6. All'esito del giudizio, decidendo sul ricorso iscritto nel registro generale con numero 27375/2014 R.G., deve accogliersi il ricorso e deve cassarsi la sentenza della CTR della Lombardia n. 4592/2014, depositata in data 15 settembre 2014, con rinvio della causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, per l'esame di tutti gli altri motivi di ricorso non ancora esaminati e per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

dichiara inammissibile il primo motivo del ricorso per revocazione; accoglie il secondo; in sede rescissoria, accoglie il ricorso dell'Agenzia delle entrate e cassa la sentenza della CTR della Lombardia n. 4592/2014, depositata in data 15 settembre 2014, con rinvio della causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, per l'esame di

tutti gli altri motivi di ricorso non ancora esaminati e per la liquidazione delle spese del presente giudizio e di quello di legittimità.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 7 febbraio 2023.

Depositato in Cancelleria il 8 giugno 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza