Sentenza del 11/07/2024 n. 18988 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate di Trento notificava alla società LIFIN SA due avvisi di accertamento, nn. Omissis e Omissis, relativi agli anni di imposta 2007 e 2008, per il pagamento di IRAP ed IRES. Gli avvisi traevano origine da un processo verbale di constatazione redatto il 29 novembre 2012 dal locale nucleo di Polizia Tributaria e muovevano dal presupposto della residenza effettiva della LIFIN SA in Italia, per essere amministrata da A.A. - cittadino italiano residente solo formalmente in Lussemburgo - il quale svolgeva l'attività di gestione della società in Italia, presso gli uffici della ARGO Srl, siti in Trento. In particolare, a sostegno della tesi della esterovestizione venivano addotti i seguenti elementi: a) numerose emails ricevute dal A.A., nel periodo compreso tra febbraio 2007 e luglio 2007; b) la circostanza che le assemblee della LIFIN SA non si tenevano in Lussemburgo; c) il rinvenimento, presso gli uffici della ARGO Srl in Trento, di buste contenenti danaro riferibile alla LIFIN SA.

Le società SAHU SA ed AGATA SA, nate dalla scissione della LIFIN SA, proponevano distinti ricorsi innanzi alla CTP di Trento, che, riuniti i giudizi, li rigettava con sentenza depositata il 24.11.2014. Il Giudice di prime cure riteneva sussistente un quadro presuntivo grave e concordante, tale da far ritenere la sede amministrativa della LIFIN SA, ai sensi e per gli effetti di cui all' articolo 73 , comma 3, TUIR , in Italia.

2. Interposto gravame dalle società la CTR di Trento, dopo aver suddiviso le doglianze in questioni preliminari/pregiudiziali ed in motivi di merito (riproducenti "pedissequamente le censure fatte valere davanti ai primi giudici e da questi disattese"), accoglieva l'appello annullando, per l'effetto, gli avvisi di accertamento. In particolare, riteneva gli elementi addotti dall'Agenzia delle Entrate "fragili e, per così dire, periferici, comunque non tali da far concludere univocamente nel senso che certamente l'attività della LIFIN S.A, residente fin dalla sua costituzione all'estero, sia stata diretta per gli anni in contestazione in ITALIA" (pag. 11 della sentenza). Il A.A. risultava essere stato sempre residente in Lussemburgo, difettava la prova che i consigli di amministrazione della società si fossero tenuti in Italia, le emails coprivano un periodo limitato del 2007 e, ad ogni modo, il loro contenuto non si prestava ad una univoca interpretazione; infine, i soldi rinvenuti negli uffici della ARGO Srl consistevano in "modestissime somme di danaro" (pag. 12) ed erano riferibili all'attività di gestione di immobili di proprietà di alcune società nelle quali la LIFIN deteneva partecipazioni.

3. L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione affidato ad un motivo. Le due società si sono costituite per resistere e hanno spiegato ricorso incidentale affidato a tre motivi.

Il Sostituto Procuratore Generale, nella persona della dr.ssa Paola Filippi, ha depositato memoria scritta con cui ha chiesto accogliersi il ricorso principale e rigettarsi quello incidentale.

Le ricorrenti incidentali hanno depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ. insistendo nell'accoglimento delle conclusioni rassegnate nel controricorso.

Motivi della decisione 1. Con l'unico motivo del ricorso principale l'Agenzia delle Entrate lamenta l'omesso esame circa fatti decisivi che sono stati oggetto di discussione tra le parti, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 5), cod. proc. civ.. In particolare, la CTR avrebbe omesso di considerare:

a) il contenuto delle mail di cui era destinatario il A.A., che comprovavano l'effettiva residenza dello stesso in Trento; b) quanto emergeva dall'acquisizione delle agende personali del Sig. Armando Rangoni (pag. 38 del ricorso); c) la mancanza di qualsiasi prova circa la effettiva tenuta dei consigli di amministrazione a Lussemburgo (pag. 40).

Il motivo è inammissibile.

1.1. L' art. 360 , primo comma, cod. proc. civ., nella formulazione introdotta dal legislatore nel 2012 (D.L. 83/2012) ed applicabile ratione temporis, prevede, per quanto qui rilevi, che le sentenze emesse in grado di appello possono essere impugnate con ricorso per cassazione:

...5) per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti.

Nonostante la ratio della riforma fosse chiara, ovvero, da un lato, evitare l'abuso dei ricorsi basati sul vizio di motivazione, dall'altro, limitare il sindacato sul fatto in Cassazione, la formulazione della norma, molto criticata in dottrina, ha generato numerose questioni interpretative e questa Corte è stata chiamata a delimitare l'ambito di applicazione del motivo de quo.

In termini generali, si è affermato che è denunciabile, ex art. 360 , primo comma, n. 5), cod. proc. civ., solo l'anomalia motivazione che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché 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. U. 7/4/2014 n. 8053 , Cass. Sez. U. 21/12/2022 n. 37406 , Cass. n. 12111/2019).

Al di fuori di queste ipotesi, quindi, è censurabile ai sensi del n. 5) soltanto l'omesso esame di un fatto storico controverso, che sia stato oggetto di discussione e che sia decisivo; di contro, non è più consentito impugnare la sentenza per criticare la sufficienza del discorso argomentativo a giustificazione della decisione adottata sulla base degli elementi fattuali acquisiti e ritenuti dal giudice di merito determinanti ovvero scartati in quanto non pertinenti o recessivi (Cass. n. 2474/2017).

Per fatto decisivo deve intendersi innanzitutto un fatto (inteso nella sua accezione storico-fenomenica e, quindi, non un punto o un profilo giuridico) principale o secondario, che sia processualmente esistente, in quanto allegato in sede di merito dalle parti ed oggetto di discussione tra le parti, che risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali e se preso in considerazione avrebbe determinato una decisione diversa (Cass. n. 9637/2017).

Pertanto, non costituiscono "fatti" suscettibili di fondare il vizio ex art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., le argomentazioni o deduzioni difensive, il cui omesso esame non è dunque censurabile in Cassazione ai sensi del n. 5 dell'art. 360 (Cass. n. 9637/2021), né costituiscono "fatti storici" le singole questioni decise dal giudice di merito, né i singoli elementi di un accadimento complesso, comunque apprezzato, né le mere ipotesi alternative (Cass. n. 10525/2022).

1.2. Pacifica, poi, l'applicabilità della norma al processo tributario (così Sez. U. n. 8053/2014 cit.), questa Corte, in tema di contenzioso tributario, ha ritenuto inammissibile il motivo di ricorso per cassazione con il quale non si censuri l'omesso esame di un fatto decisivo ma si evidenzi solo un'insufficiente motivazione per non avere la CTR considerato tutte le circostanze della fattispecie dedotta in giudizio (Cass. 28/6/2016 n. 13366 , in materia di idoneità delle dichiarazioni rese da un terzo a fondare la prova, da parte della contribuente, di fatture per operazioni inesistenti).

1.3. Alla luce della giurisprudenza di questa Corte sopra richiamata deve osservarsi quanto segue:

a) con riferimento al contenuto delle emails ricevute dal A.A., non può non sottolinearsi, in primo luogo, il modo alquanto confuso con il quale viene sviluppato il motivo in parte qua, atteso che dapprima il punto decisivo viene individuato nella residenza del A.A. (pag. 31 del ricorso), successivamente i fatti sui quali sarebbe mancato l'esame della CTR sono indicati nel contenuto delle mail e nel dominio utilizzato dal A.A.; orbene, se si considera che il contenuto delle email è stato oggetto di esame da parte della CTR, così come il dominio utilizzato dal A.A., può ragionevolmente concludersi che in realtà viene dedotto non già l'omesso esame di un fatto decisivo bensì una insufficiente motivazione per non avere la CTR inferito dal materiale istruttorio la diversa conseguenza in punto di residenza del A.A.; ad ogni modo, la censura si appalesa inammissibile anche sotto altro profilo, ovvero per la mancanza di decisività della circostanza, dovendo applicarsi pacificamente (secondo la stessa ricorrente) la disposizione di cui al comma 3 dell' art. 73 t.u.i.r. (non già il comma 5bis lett. b); per lo stesso motivo, la censura relativa all'omesso esame delle risultanze delle agende personali del B.B., finalizzata alla delibazione della residenza lussemburghese del A.A., è inammissibile;

b) infine, esula completamente dalla nozione di 'fatto' di cui all'art. 360, primo comma, n. 5), inteso quale 'fatto storico-fenomenico', l'assenza di qualsiasi prova circa la effettiva tenuta dei consigli di amministrazione a Lussemburgo, trattandosi piuttosto di un 'punto o profilo giuridico'; la prova de qua, a tacer d'altro, non andava comunque fornita dal contribuente, incombendo piuttosto sull'Agenzia (che invoca in maniera apodittica il principio di vicinanza della prova) l'onere di provare che i consigli di amministrazione si tenessero in territorio italiano (ciò rende il motivo in parte qua sostanzialmente infondato).

Infine, tutte le censure sono inammissibili anche sotto altro profilo: secondo la giurisprudenza pacifica di questa Corte, spetta al giudice di merito valutare l'opportunità di fare ricorso alle presunzioni semplici, individuare i fatti da porre a fondamento del relativo processo logico e valutarne la rispondenza ai requisiti di legge, con apprezzamento di fatto che, ove adeguatamente motivato, sfugge al sindacato di legittimità (ex multis Cass. 02/04/2009, n. 8023), per cui l'omesso esame di un fatto a discarico non inquina necessariamente il ragionamento induttivo, che va compiuto mediante la valutazione complessiva dei singoli fatti (a carico e a discarico della contribuente); di contro l'Agenzia ricorrente pretendendo una valutazione atomizzata dei singoli fatti (a carico e a discarico della contribuente) viola il principio per cui non ci si può limitare a valutare la rilevanza indiziaria o meno del singolo fatto (Cass. 02/03/2017, n. 5374).

2. Il ricorso incidentale è, invece, in parte assorbito ed in parte infondato.

2.1. Con il primo motivo le società contribuenti lamentano la "violazione e/o falsa applicazione ex art. 360 co. 1 n. 3 c.p.c. dell' art. 12 comma 7 Legge 212/2000 e dell' art. 41 Carta dei Diritti Fondamentali dell' UE, per aver la CT di secondo grado negato alla società LIFIN S.A. il Diritto Fondamentale ad un contraddittorio endo-procedimentale". Ritengono, in particolare, che erroneamente la CTR avrebbe inquadrato la fattispecie nei cosiddetti accertamenti 'a tavolino', male interpretando la decisione a Sezioni Unite della Suprema Corte, n. 24823/2015.

2.2. Con il secondo motivo deducono la "violazione e/o erronea applicazione di norme di diritto ex art. 360 co. 1 n. 3 c.p.c. dell' art. 73 comma 3 D.P.R. 917/1986 , della Direttiva 77/799/CEE (ora Direttiva 2011/16/UE), degli artt. 4, 6, 45 , 46 , 47 , 49 , 54 , 56 e 57 TFUE (già artt. 14 , 18 , 39 , 43 , 48 , 49 e 50 Trattato CE) e dell' art. 41 Carta dei Diritti Fondamentali dell' UE per aver la CT di secondo grado escluso nel caso di specie l'obbligatorietà per l'Agenzia delle Entrate dell'attivazione della procedura di assistenza amministrativa ex Direttiva 77/799/CEE e dunque la radicale nullità degli atti impositivi". Lamentano la mancata attivazione, da parte dell'Agenzia, della procedura di assistenza amministrativa con l'autorità fiscale lussemburghese, richiamando il principio di leale cooperazione tra gli Stati membri ex art. 4 TUE. In definitiva, deducono la violazione del diritto al contraddittorio endoprocedimentale. Nell'ipotesi in cui la Corte dovesse ritenere che un'applicazione conforme al diritto dell'UE dell' art. 73 TUIR non imponga all'Agenzia l'attivazione della procedura amministrativa ex Direttiva 77/799/CE , le ricorrenti formulano domanda di rinvio pregiudiziale ai sensi dell' art. 267 TFUE , sollevando anche in questa sede la questione di legittimità costituzionale dell' articolo 73 , commi 3 e 5bis del D.P.R. n. 917/1986 .

2.3. I primi due motivi devono ritenersi condizionati, essendo le ricorrenti incidentali risultate totalmente vittoriose in appello, e, quindi, assorbiti nel rigetto del ricorso principale; insieme ad essi deve ritenersi assorbita anche la richiesta di rinvio pregiudiziale ex art. 267 TFUE avanzata in seno al secondo motivo.

2.4. Ammissibile è invece il terzo motivo di ricorso incidentale, con il quale si lamenta la "violazione e/o falsa applicazione ex art. 360 co. 1 n. 3 c.p.c. dell' art. 15 D.Lgs. 546/1992 per aver il giudice di secondo grado disposto la compensazione delle spese di lite". Sostengono le ricorrenti incidentali che "la "complessità della materia trattata" addotta quale motivazione dal

giudice di secondo grado ai fini della compensazione delle spese di causa certo non può costituire una grave ed eccezionale ragione di cui all' art. 15 D.Lgs. 546/1992 ".

La censura è infondata.

2.5. Va, preliminarmente, individuata la disciplina applicabile al caso di specie.

L' art. 15 , comma secondo, D.Lgs. 546/1992 , come modificato dall' articolo 9 , comma 1, D.Lgs. 156/2015 , prevede che le spese di giudizio possono essere compensate solo in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate. La riforma è entrata in vigore in parte qua il 1.6.2016; il giudizio de quo è stato instaurato ben prima di tale data, ovvero il 6.3.2014; allo stesso deve, quindi, applicarsi l' articolo 15 , comma secondo, D.Lgs. 546/1992 nella formulazione antecedente alla riforma del 2015, che prevedeva la possibilità di compensare le spese mediante l'espresso richiamo all' articolo 92 del cod. proc. civ.

Anche quest'ultima norma ha subito nel tempo numerosissime modifiche; per quel che qui rilevi, l'articolo 92 comma 2, nella formulazione antecedente alla riforma del 2014 (dichiarata poi incostituzionale dalla Corte Cost. con sentenza n. 77/2018), prevedeva la possibilità di compensazione delle spese nell'ipotesi di soccombenza reciproca o in caso di gravi ed eccezionali ragioni, esplicitamente indicate nella motivazione.

La norma, secondo la giurisprudenza di questa Corte (Cass. 11/03/2022, n. 7992), costituisce una norma elastica, quale clausola generale che il legislatore ha previsto per adeguarla ad un dato contesto storico-sociale o a speciali situazioni, non esattamente ed efficacemente determinabili "a priori", ma da specificare in via interpretativa da parte del giudice del merito (conf. Cass, 07/08/2019, n. 21157 , secondo cui integra una grave ed eccezionale ragione per disporre la compensazione delle spese la situazione di obiettiva incertezza del diritto controverso).

2.6. Nella specie, la CTR giungeva alla compensazione totale delle spese di lite sulla base della complessità della materia trattata.

Ad avviso di questa Corte si tratta di una valutazione congrua, idonea a fondare la compensazione delle spese di lite, ai sensi dell' art. 15 , comma secondo, D.Lgs. 546/1992 , nella formulazione applicabile ratione temporis.

3. In definitiva il ricorso principale ed il terzo motivo del ricorso incidentale vanno rigettati; i primi due motivi del ricorso incidentale devono ritenersi assorbiti;

la soccombenza reciproca giustifica la compensazione delle spese del presente grado.

Rilevato che risulta soccombente anche l'Agenzia delle Entrate, ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l' articolo 13 comma lquater del D.P.R. 30 maggio 2002 n. 115 , nel testo introdotto dall' art. 1 , comma 17, della L. 228 del 2012 (Cass. 29/01/2016, n. 1778).

La citata norma, invece, trova applicazione nei confronti delle ricorrenti incidentali.

P.Q.M. La Corte dichiara inammissibile il ricorso principale, assorbiti i primi due motivi di ricorso incidentale ed infondato il terzo; compensa le spese del giudizio di legittimità.

Ai sensi dell' art. 13 , comma 1-quater, D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte delle ricorrenti incidentali dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, nella misura pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis del medesimo art. 13, se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza