

Sentenza del 25/07/2024 n. 20719 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Commissione tributaria provinciale di Brescia accoglieva i ricorsi riuniti, proposti dalla Vela Spa avverso i seguenti avvisi di accertamento: 1) n. (Omissis) per l'anno 2006, con il quale veniva recuperata maggiore IRES, a seguito del disconoscimento di costi non inerenti, relativi a fatture emesse dalla Master Commerciale Spa, in forza di un contratto di somministrazione, e minusvalenze ritenute indeducibili, riguardanti la svalutazione della partecipazione detenuta nella VIP Prefabbricati Spa; 2) n. (Omissis) per l'anno 2006, con il quale veniva rideterminata l'IRAP, a seguito della indebita deduzione di costi di cui al punto 1); 3) n. (Omissis) per l'anno 2007, con il quale venivano rideterminate sia le imposte dirette sia l'IVA, per l'esistenza di costi non inerenti, relativi a fatture emesse dalla Master Commerciale, costi non di competenza relativi all'imputazione di canoni di leasing, spese di pubblicità, spese promozionali e addebito prestazioni tecniche B, non ancora ultimate, ammortamenti non deducibili per imputazione di quote di ammortamento in misura superiore a quella consentita, altri costi ed oneri indeducibili e indebita detrazione Iva; 4) n. (Omissis) per l'anno 2008, con il quale veniva recuperata l'IVA ritenuta indebitamente detratta in tale anno con riferimento all'accantonamento di cui al punto 3).

La Commissione tributaria regionale della Lombardia - sezione staccata di Brescia accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, evidenziando, per quanto qui ancora interessa, che:

- i costi relativi alle fatture emesse dalla Master Commerciale Srl, per gli anni 2006 e 2007, erano indeducibili sulla scorta di presunzioni gravi, precise e concordanti, desumibili dai seguenti fatti: la clausola 10.2 del contratto di somministrazione, che prevedeva i costi aggiuntivi, era priva di logica economica; la Master Commerciale era partecipata al 77% dalla Vela; le fatture contestate non contenevano alcuna descrizione dei costi aggiuntivi, ma solo un richiamo alla predetta clausola contrattuale; per le annualità 2006 e 2007 la Vela aveva riportato un utile solo grazie alla detrazione di detti costi;

- l'Ufficio aveva, quindi, legittimamente presunto che il riconoscimento, da parte della contribuente, alla Master Commerciale di un importo ulteriore rispetto alla commissione contrattualmente pattuita, a titolo di rimborso dei costi di struttura sostenuti, senza che ne fossero state precisate natura, qualità e quantità, in mancanza di ulteriore documentazione, aveva determinato l'effetto di spostare il reddito a favore della propria controllata, producendo per sé un costo non inerente interamente dedotto ai fini IRES e IRAP;

- il rimborso di tali costi era stato favorito dal legame partecipativo esistente tra le due società, che era sia diretto, detenendo la Vela, nel 2007, il 77% del capitale sociale della Master

Commerciale, sia indiretto, atteso che il restante 23% era detenuto dalla società IL. V Srl, a sua volta controllata per circa il 70% dalla stessa Vela;

- era ragionevole presumere, pertanto, che la volontà delle parti fosse stata quella di "operare un finanziamento ovvero un versamento in conto capitale, al fine di garantire alla controllata la realizzazione di un modesto utile, evitando soprattutto di realizzare una perdita civilistica";

- la contribuente, che ne era onerata, non aveva dimostrato l'inerenza e la competenza dei maggiori costi sostenuti, non avendo indicato per quale tipologia di merci e per quali magazzini i costi di vendita erano superiori alla commissione commerciale o per quali servizi, non ricompresi nel contratto di somministrazione, erano stati posti a carico della somministrante; la clausola 10.2 era legittima a condizione che la contribuente fosse in grado di provare con precisione i costi aggiuntivi previsti e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, ma nella specie ciò non era avvenuto;

- non essendo stati riconosciuti detti costi aggiuntivi, correttamente era stata recuperata l'IVA, indebitamente detratta, in quanto le relative somme andavano considerate quali dazioni in denaro, escluse dal campo IVA, oppure come finanziamento (esente da IVA);

- una quota dei costi relativi ai canoni di leasing, afferenti al contratto stipulato nel 2007 con la Leasimpresa Spa, avente ad oggetto un impianto di produzione, era indeducibile perché di competenza dell'esercizio successivo, come era emerso dalle verifiche contabili effettuate dall'Ufficio;

- le spese di pubblicità erano state correttamente ricalcolate, in quanto ritenute in parte non di competenza dell'esercizio 2007, avuto riguardo alla durata biennale dei relativi contratti;

- per quanto riguardava l'acconto pagato per le "prestazioni tecniche B", lo stesso non andava dedotto interamente nell'anno 2007, in quanto a quella data la prestazione di servizio non era stata ancora ultimata;

- con riferimento alla contestazione relativa al recupero di una quota degli ammortamenti, la contribuente non aveva né indicato la percentuale ritenuta corretta né provato "la più intensa utilizzazione dei beni in questione rispetto a quella normale del settore";

- i costi relativi alle autovetture utilizzate dai dipendenti per uso promiscuo erano deducibili al 20%, visto che i dipendenti non ne avevano l'uso per la maggior parte del periodo d'imposta (e non "per la maggior parte del periodo di vita utile del bene stesso"), come era dimostrato dalle lettere di assegnazione dei mezzi e dagli altri riscontri acquisiti;

- anche la ripresa riguardante le minusvalenze da svalutazione della partecipazione nella VIP Prefabbricati era corretta, in quanto per determinare il valore del patrimonio netto finale per la partecipata non poteva essere utilizzato, quale "ultimo bilancio" ai sensi dell' art. 61 , comma 3, lett. b) del TUIR , quello chiuso al 31/12/2002, perché era stato approvato successivamente a quello della partecipante;

- le sanzioni erano legittime, sussistendo l'elemento soggettivo della colpa, stante il non corretto comportamento fiscale adottato dalla contribuente, ma le stesse andavano rimodulate, "in forza di quanto accolto e respinto nel presente appello", e calcolate sulla base dei principi previsti dall' art. 12 del D.Lgs. n. 472 del 1997 .

La Vela Spa proponeva ricorso per cassazione, affidato ad undici motivi.

L'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, la contribuente denuncia, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione dell' art. 109 , comma 5, del TUIR , per avere la CTR ritenuto erroneamente che, ai fini dell'inerenza dei costi relativi alle fatture emesse dalla Master Commerciale Srl, la contribuente non doveva limitarsi a provare che l'attività fosse potenzialmente idonea a produrre utili, ma doveva dimostrare la qualità e la natura dei costi aggiuntivi previsti e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, sebbene si trattasse di ulteriori compensi previsti nel caso di svolgimento di servizi non compresi nel contratto o qualora la percentuale forfettaria stabilita per la commissione non fosse sufficiente a coprire i costi di commercializzazione.

2. Con il secondo motivo, denuncia, sempre ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione degli artt. 2 , comma 3, 10 e 19 del D.P.R. n. 633 del 1972 , 2697 cod. civ., per non avere la CTR riconosciuto alla contribuente, in relazione ai costi relativi alle fatture emesse dalla Master Commerciale, il diritto alla detrazione dell'IVA addebitata, ritenendo le relative operazioni non soggette ad IVA, sebbene l'Ufficio non avesse dimostrato né la simulazione del contratto né che le dazioni di denaro fossero un versamento in conto capitale o un finanziamento, non essendo stata fornita la prova della loro "gratuità".

2.1. Entrambi i motivi, che vanno esaminati unitariamente per connessione, riguardando i medesimi costi, sono infondati.

2.2. Come ha più volte precisato questa Corte, "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta al contribuente l'onere della prova dell'esistenza, dell'inerenza e, ove contestata dall'Amministrazione finanziaria, della coerenza economica dei costi deducibili. A tal fine non è sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore, occorrendo anche che esista una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa, risultando legittima, in difetto, la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa" (ex plurimis, Cass. 26.05.2017, n. 13300).

2.3. Anche in tema di IVA, questa Corte ha condivisibilmente affermato che, ai fini della detrazione di un costo, la prova dell'inerenza del medesimo quale atto d'impresa, ossia dell'esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione quali fatti costitutivi su cui va articolato il giudizio di inerenza, incombe sul contribuente, in quanto soggetto gravato dell'onere di dimostrare l'imponibile maturato (Cass. n. 18904 del 17/07/2018).

2.4. A tale proposito occorre altresì considerare che, sia in tema di imposizione diretta sia in tema di IVA, la fattura costituisce elemento probatorio a favore dell'impresa solo se redatta in conformità ai requisiti di forma e di contenuto prescritti dall' art. 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , e, quindi, idonea a rivelare compiutamente natura, qualità e quantità delle prestazioni attestata (Cass. n. 21980/15 , n. 21446/14 , n. 24426/13 , n. 9108/12 , n. 5748/10), sebbene il contribuente possa integrare il contenuto della fattura con elementi di prova idonei a dimostrare la deducibilità dei costi (Cass. n. 1147/2010).

2.5. Questo collegio intende dare continuità al richiamato orientamento, anche recentemente confermato (Cass. n. 18208/2021), conforme, per quanto riguarda, in particolare, l'IVA, alla giurisprudenza della Corte di giustizia (sentenza 15 settembre 2016, causa C-516/14, Barlis 06 - Investimentos Imobiliarios e Turisticos SA c. Autoridade Tributária e Aduaneira), secondo la quale la normativa unionale prescrive l'obbligatorietà dell'indicazione dell'entità e della natura dei servizi forniti (art. 226 , punto 6 della direttiva n. 2006/112 , di contenuto analogo all'omologa norma della sesta direttiva), nonché della specificazione della data (art. 226, punto 7) in cui è effettuata o ultimata la prestazione di servizi, al fine di consentire alle Amministrazioni finanziarie di controllare l'assolvimento dell'imposta dovuta e, se del caso, la sussistenza del diritto alla detrazione dell'IVA, anche se l'Amministrazione finanziaria non si può limitare all'esame della sola fattura, ma deve tener conto anche delle informazioni complementari fornite dal soggetto passivo, come emerge, d'altronde, dall' art. 219 della direttiva 2006/112 , che assimila a una fattura tutti i documenti o messaggi che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura iniziale.

2.6. Colui che chiede la detrazione dell'IVA, pertanto, ha l'onere di dimostrare di soddisfare le condizioni per fruirne e, quindi, di fornire elementi e prove, anche integrativi e succedanei rispetto alle fatture, che l'Amministrazione ritenga necessari per valutare se si debba riconoscere, o no, la detrazione richiesta; le indicazioni richieste dall' art. 21 del D.P.R. n. 633 del 1972 rispondono ad una oggettiva finalità di trasparenza e di conoscibilità, essendo funzionali a consentire l'esatta e precisa identificazione dell'oggetto della prestazione, da indicarsi specificandone natura, qualità e quantità, e, di conseguenza, a permettere l'espletamento delle attività di controllo e verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria (Cass. n. 21980/2015).

2.7. Nella specie, la CTR ha accertato che la contribuente si era limitata a produrre, al fine di documentare i costi aggiuntivi oggetto di ripresa, le fatture che riportavano, nella descrizione, "solo un rimando alla clausola contrattuale 10.2 senza specificare la natura e qualità dei servizi aggiuntivi ricevuti", confermando, nella sostanza, che mancava il requisito della certezza e della determinabilità del costo.

2.8. Trattandosi di costi infragruppo, peraltro, la loro deducibilità andava ancora più attentamente valutata, in quanto la società che riceve il servizio deve, in tal caso, provare di averne tratto una effettiva utilità, obiettivamente determinabile ed adeguatamente documentata (cfr. Cass. n. 17535 del 28/06/2019).

2.9. Con particolare riguardo al secondo motivo, poi, occorre rammentare che, per il riconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA di rivalsa, deve sussistere un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono

il diritto a detrazione (tra le più recenti, Corte di giustizia del 1 ottobre 2020, causa C-405/19, Vos Aannemigen BVBA, punti 24-25).

2.10. Come ha più volte affermato questa Corte, infatti, i costi del servizio devono presentare un nesso diretto e immediato con il complesso delle attività economiche che danno luogo ad operazioni imponibili del soggetto passivo che li riceve e devono fare parte degli elementi di determinazione del prezzo delle operazioni compiute a valle (Cass. 4 agosto 2020, n. 16660 e 1 aprile 2021, n. 9075).

2.11. Nel caso in esame, invece, risulta mancante l'elemento della corrispettività, necessario per individuare una prestazione di servizi imponibile ai fini dell'IVA, non essendo stata provata la sussistenza di un nesso diretto tra il servizio fornito al destinatario e il compenso ricevuto, data anche l'incertezza sulla natura, qualità e quantità dei costi aggiuntivi fatturati, sicché il rimborso degli stessi andava qualificato come una mera dazione di denaro o, comunque, un finanziamento riconosciuto alla controllata, non assoggettabile ad IVA.

3. Con il terzo motivo, deduce, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione degli artt. 102 , 109 TUIR , e 2697 cod. civ., per avere la CTR ritenuto corretta la ripresa a tassazione dei costi relativi ai canoni di leasing, per l'anno 2007, in quanto non di competenza, sebbene l'Agenzia non avesse fornito gli elementi presuntivi necessari per giustificarla.

3.1. Il motivo è fondato.

3.2. La CTR non ha considerato che, ai fini dell'IRES sui redditi d'impresa e con riguardo ai costi deducibili per beni conseguiti in locazione finanziaria, a seguito della modifica normativa prevista dall' art. 3 , commi 103, lett. c), e 109 della legge 28 dicembre 1995, n. 549 , il cd. "maxi-canone", corrisposto con il pagamento della prima rata, va contabilizzato interamente nell'esercizio di competenza (Cass. 7/03/2014, n. 5349 ; Cass. 29/04/2011, n. 9561 ; Cass. 27/02/2015, n. 4043).

4. Con il quarto motivo, deduce, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione degli artt. 109 , comma 2, lett. b) e 108, comma 2, del TUIR , per avere la CTR ritenuto che il costo per le spese di pubblicità, consistenti nell'inserimento del nome della contribuente nell'elenco delle pagine gialle della SEAT, riguardasse una prestazione ultimata con la scadenza dell'edizione che durava un biennio, laddove detta prestazione si era esaurita nell'anno della pubblicazione (2007), essendo irrilevante la produzione dei suoi effetti anche per l'anno successivo.

4.1. Anche questo motivo è fondato.

4.2. Secondo l' art. 109 , comma 2, lett. b) del TUIR , nel testo vigente *ratione temporis*, i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute alla data in cui le prestazioni sono ultimate.

4.3. Per il principio di competenza, quindi, ai fini della determinazione del reddito d'impresa va considerato il periodo in cui sorge il diritto all'acquisizione del provento o l'obbligo di

sostenimento dell'onere.

4.4. Nella specie la prestazione si doveva considerare ultimata con l'inserimento della prestazione pubblicitaria nell'elenco delle Pagine gialle e la conseguente pubblicazione dello stesso, essendo irrilevante la circostanza che la permanenza in tale elenco avesse poi durata biennale, in quanto, con l'avvenuta pubblicazione dell'inserito pubblicitario era stata ultimata la prestazione ed il costo era certo e determinato (cfr. Cass. n. 15752 del 23/07/2020).

5. Con il quinto motivo, deduce, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione degli artt. 109 , comma 2, 108, comma 1, del TUIR e 2697 cod. civ., per avere la CTR ritenuto che, ai fini della competenza, con riferimento ai costi relativi alle prestazioni tecniche B (riguardanti un acconto pagato per la redazione di uno studio di fattibilità relativo ad un'area di proprietà della contribuente), la verifica circa la data di ultimazione della prestazione fosse da effettuare in relazione alla data di emissione delle fatture, anziché in relazione a quella di chiusura dell'esercizio.

5.1 Il motivo è infondato.

5.2 Alla luce di quanto è stato evidenziato con riferimento al quarto motivo, risulta corretta la decisione della CTR di confermare la ripresa relativa alla spesa sostenuta per il pagamento dell'acconto per le "prestazioni tecniche B", per mancanza del requisito di competenza, non avendo la contribuente dimostrato che la relativa prestazione fosse stata ultimata nell'anno 2007.

6. Con il sesto motivo, deduce, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione degli artt. 102 del TUIR , 5, 11 e 11-bis del D.Lgs. n. 447 del 1997 e 2697 cod. civ., per non avere la CTR rilevato che, con riferimento al rilievo riguardante la deduzione di ammortamenti in misura superiore a quella consentita, l'Agenzia non aveva fornito alcun elemento presuntivo idoneo a supportare l'inesistenza della passività dichiarata e che il dato sul quale si fondava la rettifica era errato.

6.1. Il motivo è infondato.

6.2. Come è noto, l'ammortamento costituisce un processo tecnico contabile mediante il quale il costo sostenuto per l'acquisto di beni strumentali all'esercizio dell'impresa, che non esauriscono la loro utilità in un solo esercizio, viene ripartito in quote pluriennali in tutti gli esercizi di utilizzo, in modo da evitare che tale costo abbia un impatto, come componente negativo di reddito, sul solo esercizio di acquisto.

6.3. La normativa fiscale prevede dei coefficienti di ammortamento che non possono essere superati.

6.4. Come ha già precisato questa Corte, con riguardo alla applicazione della tabella dei coefficienti di ammortamento (nella specie, quella approvata con D.M. 31.12.1988), la detrazione dall'imponibile di quanto eccede l'ordinaria quota di ammortamento, costituendo un'eccezione alla regola generale prevista dall' art. 102 del TUIR , applicabile *ratione temporis*, che fissa coefficienti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e

consumo nei vari settori produttivi, richiede la prova da parte del contribuente di un'utilizzazione del bene superiore a quella corrispondente al coefficiente tabellare (cfr., con riguardo alla disciplina previgente, Cass. n. 12955 del 21/05/2008).

6.5. Ai fini della ripresa, infatti, l'Amministrazione finanziaria deve solo dimostrare che la detrazione eccede l'ordinaria quota di ammortamento.

6.6. Nel caso in esame è stato accertato che erano state detratte dall'imponibile quote di ammortamento in misura superiore a quella consentita, senza che la contribuente avesse dimostrato, come era suo onere, di avere applicato correttamente la tabella dei coefficienti di ammortamento o, comunque, una più intensa utilizzazione dei beni aziendali oggetto di ammortamento, tale da consentire l'applicazione di un coefficiente di ammortamento più elevato.

6.7. Il motivo è in ogni caso inammissibile, laddove deduce solo apparentemente una violazione di norme di legge, ma in realtà mira alla rivalutazione dei fatti, operata dal giudice di merito, prospettando non l'analisi e l'applicazione delle norme, bensì l'apprezzamento delle prove, rimesso alla esclusiva valutazione del giudice di merito (ex multis, Cass. n. 3340 del 5/02/2019 ; Cass. n. 640 del 14/01/2019 ; Cass. n. 24155 del 13/10/2017).

7. Con il settimo motivo, deduce, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione dell' art. 164 del TUIR , per avere la CTR ritenuto che la deducibilità parziale dei costi sostenuti per le autovetture concesse in uso promiscuo ai dipendenti e/o agli amministratori della società dipendesse dalla circostanza che detti beni fossero "per la maggior parte del periodo d'imposta" utilizzati dai dipendenti per uso promiscuo, senza che avesse alcun rilievo il momento in cui il veicolo entrava nella disponibilità aziendale.

7.1. Il motivo è infondato.

7.2. A prescindere dai profili di inammissibilità della censura, per mancanza di autosufficienza e poca chiarezza, non essendo stato riportato nel testo del ricorso alcun elemento della fattispecie concreta esaminata ai fini della ripresa, occorre rilevare che l' art. 164 , comma 1, lett. b-bis), del TUIR , nella versione applicabile ratione temporis, prevede la deducibilità delle spese riguardanti i veicoli aziendali, nella misura del 90%, se dati in uso promiscuo ai dipendenti "per la maggior parte del periodo d'imposta" (che equivale alla metà più uno dei giorni che compongono il periodo stesso).

7.3. Nel caso in cui il veicolo sia stato acquistato o venduto nel corso del periodo d'imposta, il conteggio dovrà riguardare la parte del periodo d'imposta in cui il veicolo era nella disponibilità dell'impresa, ma non potrà sicuramente riguardare tutto il periodo di utilizzo del mezzo (da intendersi, quindi, comprensivo anche di più periodi d'imposta).

8. Con l'ottavo motivo, deduce, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione degli artt. 1, comma 1, lett. b) del D.L. n. 292 del 2002, 61, comma 3, lett. b) e comma 5, 66, comma 1, 1-bis e 1-ter, del TUIR, nella versione vigente prima del 2003, per non avere la CTR ritenuto che, ai fini della determinazione delle minusvalenze deducibili, la

contribuente non avesse diritto di diminuire il patrimonio netto finale dell'importo dei versamenti in conto copertura perdite, eseguiti in epoca antecedente.

8.1. La censura è inammissibile, in quanto si risolve in una richiesta di riesame delle risultanze probatorie e, comunque, del merito della causa, precluso in sede di legittimità, senza confrontarsi con la ratio decidendi della pronuncia che, con riferimento alla ripresa riguardante le minusvalenze da svalutazione della partecipazione nella VIP Prefabbricati, ha ritenuto che fosse stato correttamente individuato, come parametro di riferimento, il valore del patrimonio netto finale risultante dal bilancio della partecipata chiuso al 31.12.2001.

9. Con il nono motivo, denuncia la nullità della sentenza per violazione degli artt. 36 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e 156, comma 2, cod. proc. civ., ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per avere la CTR accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate in ogni sua parte e, quindi, anche con riferimento alla legittimità delle sanzioni irrogate, sebbene nella motivazione della sentenza fosse stato precisato che le sanzioni dovevano essere rideterminate sulla base dei principi previsti dall' art. 12 del D.Lgs. n. 472 del 1997 , come richiesto dalla contribuente con il ricorso, con conseguente insanabile contrasto tra la motivazione della sentenza e il suo dispositivo, che non consente di individuare la statuizione del giudice attraverso una valutazione di prevalenza di una delle contrastanti affermazioni contenute nella decisione.

9.1. Il motivo è fondato.

9.2. La CTR ha dapprima affermato che le sanzioni dovessero essere rideterminate "in forza di quanto accolto e respinto nel presente appello e calcolate applicando i principi contenuti nell' art. 12 del D.Lgs. n. 472/97 ", per poi rigettare integralmente l'appello nel dispositivo.

9.3. Si tratta di una divergenza che, con riferimento alla parte riguardante le sanzioni, ha sicuramente determinato un contrasto insanabile tra motivazione e dispositivo della sentenza, che non può essere eliminato con il rimedio della correzione dell'errore materiale poiché, non consentendo di individuare la statuizione del giudice attraverso una valutazione di prevalenza di una delle contrastanti affermazioni contenute nella decisione, determina la nullità della pronuncia ai sensi dell' art. 156 , comma 2, cod. proc. civ. (ex plurimis, Cass. n. 37079 del 19/12/2022).

10. Con il decimo motivo, deduce, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 5 cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione dell' art. 5 , comma 1, del D.Lgs. n. 472 del 1997 , per avere la CTR ritenuto che le sanzioni conseguissero al non corretto comportamento fiscale, senza considerare, ai fini dell'irrogazione delle sanzioni, la sussistenza dell'elemento soggettivo.

10.1. Il motivo è infondato.

10.2. Per quanto riguarda l'elemento soggettivo, occorre rammentare che, in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, l' art. 5 D.Lgs. n. 472 del 1997 ritiene sufficiente la coscienza e la volontà della condotta, senza che occorra la dimostrazione del dolo o della colpa, la quale si presume fino alla prova della sua assenza, che deve essere offerta dal contribuente e va distinta dalla prova della buona fede, che rileva, come esimente, solo se

l'agente è incorso in un errore inevitabile, per essere incolpevole l'ignoranza dei presupposti dell'illecito e dunque non superabile con l'uso della normale diligenza (ex multis, Cass. n. 2139 del 30/01/2020).

11. Con l'undicesimo motivo, deduce, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione degli artt. 1 , comma 2, 5, comma 4, 6, comma 6, del D.Lgs. n. 471 del 1997 , 32, comma 2, del D.Lgs. n. 446 del 1997 , 3 del D.Lgs. n. 472 del 1997 , 15 del D.Lgs. n. 158 del 2015 , invocando l'applicazione delle sanzioni più favorevoli sopravvenute.

11.1. Il motivo rimane assorbito nell'accoglimento della nona censura.

12. In conclusione, vanno accolti il terzo, il quarto e il nono motivo, assorbito l'undicesimo e rigettati gli altri; la sentenza impugnata va, dunque, cassata con riferimento ai motivi accolti, con rinvio alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

P.Q.M. La Corte accoglie il terzo, il quarto e il nono motivo, assorbito l'undicesimo e rigettati gli altri; cassa la sentenza impugnata, con riferimento ai motivi accolti, e rinvia alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza