

Sentenza del 26/08/2024 n. 23089 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla sentenza si evince che l'Agenzia delle entrate notificò alla società RM 81 Spa l'avviso d'accertamento con cui intese recuperare ad imponibile ricavi non contabilizzati, per l'importo di Euro 1.497.359,00, rideterminando l'IRES, l'IVA e l'IRAP, relative all'anno 2010. Ai maggiori tributi si aggiunsero sanzioni e interessi.

La società, contestando la prospettazione dell'ufficio, adì la Commissione tributaria provinciale di Roma, che con sentenza 22434/47/2015, rilevando un vizio radicale dell'atto impositivo, per essere sottoscritto da funzionario privo di delega di firma, lo annullò. L'Amministrazione finanziaria propose appello, accolto dalla Commissione tributaria regionale del Lazio con sentenza n. 1765/12/2017.

Il giudice regionale ha rilevato che l'avviso d'accertamento era stato sottoscritto da funzionario provvisto di rituale delega ed ha rigettato le altre ragioni di impugnazione della società. In particolare, ha ritenuto che il mancato contraddittorio endoprocedimentale non fosse obbligatorio quanto alle imposte dirette, non ponendosi neppure questioni implicanti addebiti collegabili a condotte elusive, ex art. 37 bis , D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , e, quanto all'Iva, mancassero i presupposti perché assumesse rilievo. Esaminando poi le specifiche contestazioni rivolte alla società con l'atto impositivo, ha ritenuto che la rideterminazione del reddito 2010 aveva trovato fondamento nell'individuazione di ricavi non contabilizzati "facendo applicazione del principio di correlazione tra costi e ricavi e del cd. valore normale", e riconducendo la fattispecie nell' art. 85 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e non alle regole sul transfert pricing, richiamato dalla difesa della società. Ha evidenziato che l'esistenza di società operanti in regime di consolidato nazionale di gruppo non doveva escludere la valutazione della economicità dei comportamenti di ciascuna società, secondo i principi del mercato e della libera concorrenza. Quindi, evidenziando che le società consolidate operavano in regime di esenzione ai sensi dell' art. 10 , D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , così da subire limitazioni di detrazione, quanto al contestato mancato ribaltamento dei costi, ha affermato che in riferimento alle imposte dirette l'Amministrazione finanziaria ha il potere di vagliare la congruità dei costi e dei ricavi, con conseguente recupero di costi ritenuti insussistenti o sproporzionati; ai fini iva ha invece richiamato l' art. 13 , comma 3, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972 , e la regola del valore normale dei beni e servizi ai fini della determinazione della base imponibile. Ha quindi rilevato come, a fronte dell'antieconomicità delle operazioni contestate dall'ufficio, sarebbe stato onere della contribuente dare prova della logica economica che sottendeva tali operazioni. Infine ha respinto le doglianze della società sulla mancata allegazione degli indici OMI, utilizzati come

parametro di calcolo del valore degli immobili locati, perché la pubblicità e diffusione di tali indici non richiedeva l'allegazione della documentazione.

La società, nelle more del giudizio d'appello incorporata nella Unione Sanitaria Internazionale Spa, ha chiesto la cassazione della sentenza sulla base di quattordici motivi, ulteriormente illustrati da memoria depositata ai sensi dell' art. 378 cod. proc. civ.

L'Agenzia delle entrate, che non ha depositato controricorso, si è limitata alla discussione in sede di pubblica udienza. Anche il Procuratore Generale ha depositato memoria.

All'esito della pubblica udienza del 12 marzo 2024, dopo la discussione, la causa è stata riservata e decisa.

Motivi della decisione Con il primo motivo la società denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 32 e 61 , D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , nonché dell' art. 101 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. Sostiene che erroneamente la commissione regionale ha ritenuto provata la regolare delega di firma rilasciata al sottoscrittore dell'avviso d'accertamento, fondando la decisione su documentazione tardivamente prodotta in sede d'appello e pertanto inutilizzabile;

con il secondo motivo ha denunciato la violazione e falsa applicazione dell' art. 42 , commi 1 e 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. La sentenza sarebbe errata laddove ha ritenuto valida la delega di firma, lasciata in "bianco", ossia senza riferimento nominativo;

i due motivi possono trovare trattazione congiunta perché connessi, e sono infondati.

Questa Corte, con interpretazione ormai consolidata, ha affermato che per gli accertamenti delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, l'atto impositivo, a norma degli artt. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 56 del D.P.R. n. 633 del 1972 , (che richiama implicitamente il cit. art. 42), deve essere sottoscritto, a pena di nullità, dal capo dell'Ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato e, cioè, secondo la classificazione prevista dal c.c.n.l. di volta in volta vigente, generalmente da un funzionario di terza area, per la quale non è richiesta la qualifica di dirigente (Cass., 19 dicembre 2019, n. 32172; 30 settembre 2019, n. 24271). Peraltro, si è chiarito che la delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento ad un funzionario diverso da quello istituzionalmente competente ex art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973 ha natura di delega di firma - e non di funzioni - poiché realizza un mero decentramento burocratico senza rilevanza esterna, restando l'atto firmato dal delegato imputabile all'organo delegante. Per conseguenza, nell'ambito dell'organizzazione interna dell'ufficio, l'attuazione di detta delega di firma può avvenire anche mediante ordini di servizio, senza necessità di indicazione nominativa, essendo sufficiente l'individuazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato, la quale consente la successiva verifica della corrispondenza tra sottoscrittore e destinatario della delega stessa (Cass., 19 aprile 2019, n. 11013 ; 8 novembre 2019, n. 28850).

In assenza della necessità di delega nominativa del funzionario, poiché l'atto allegato con memoria difensiva in sede d'appello, prodotto oltre il termine di 20 gg. dall'udienza, nei cui

confronti si rivolgono le critiche della società a sostegno dell'errata decisione della commissione regionale, afferiva non già all'ordine di servizio, questo tempestivamente allegato, ma ad un atto del 2010, di immissione del dott. Iamele nell'incarico di funzione dirigenziale, e dunque ad un atto ulteriore e sovrabbondante, comunque non necessario a provare la legittimità della sua firma sul provvedimento impositivo, i due motivi vanno rigettati.

Con il terzo motivo la società lamenta la violazione e falsa applicazione dell' art. 53 , comma 1, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , e dell' art. 112 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ. Si sostiene che erroneamente la sentenza impugnata ha negato la declaratoria di inammissibilità dell'appello, per essere stato articolato senza specifici motivi di impugnazione e in particolare senza specifiche censure sulla ragione per la quale il giudice di primo grado aveva annullato l'atto impositivo.

A differenza di quanto afferma la difesa della società, l'atto d'appello contiene una puntuale critica in ordine alla ragione, preliminare, sulla quale la commissione di primo grado aveva fondato la statuizione di rigetto, occupandosene nella terza pagina dei motivi d'appello. Il motivo va dunque respinto.

Quanto alla denuncia della mancata riproduzione dei motivi relativi alla ripresa dei ricavi non contabilizzati, ai fini Ires, Iva e Irap, a parte che in primo grado l'Agenzia delle entrate era ovviamente la resistente e non la ricorrente (e dunque solo a quest'ultima dovendo trovare applicazione le regole dell' art. 346 cod. proc. civ.), il contenuto dell'atto d'impugnazione in sede d'appello richiamava le questioni di merito, di fatto riproducendo le proprie difese rispetto alle doglianze della contribuente. Nessuna nullità si palesa pertanto nell'atto d'appello dell'ufficio.

Con il quarto motivo ci si duole della violazione e falsa applicazione dell' art. 12 , comma 7, l. 27 luglio 2000, n. 212 , e dell'omesso esame di fatti controversi e decisivi, oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. "360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.". Il giudice d'appello avrebbe erroneamente disatteso i principi del contraddittorio endoprocedimentale, ignorato all'esito della verifica, sebbene le contestazioni afferissero anche all'Iva e, ai fini della prova di resistenza, la società aveva ampiamente illustrato le pluralità di ragioni che in quella sede avrebbe addotto a giustificazione delle operazioni eseguite;

Con il quinto motivo ha denunciato la violazione e falsa applicazione dell' art. 37 bis , D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , in relazione all' art. 360 , primo comma, cod. proc. civ. La commissione regionale avrebbe erroneamente rigettato l'eccepita nullità dell'accertamento per violazione del rispetto della procedura del contraddittorio richiesto in fase endoprocedimentale, (cd. contraddittorio rafforzato), trattandosi di pretesa impositiva fondata su comportamento elusivo della contribuente.

I motivi sono infondati.

Quanto al quarto motivo, questa Corte ha affermato che in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, e ciò in ogni caso con riguardo alla disciplina ratione temporis vigente, la giurisprudenza di legittimità afferma che solo per i tributi "armonizzati" l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endo -

procedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto, purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa. Per quelli "non armonizzati" non è invece rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, che pertanto sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito (Sez. U, 9 dicembre 2015, n. 24823). Si tratta di un orientamento consolidato e ribadito dalla giurisprudenza di legittimità.

Dal perimetro dell'obbligo del contraddittorio restano dunque fuori le imposte non armonizzate, salvo una espressa prescrizione legislativa e, quanto all'iva e a quelle armonizzate, le fattispecie in cui il contribuente non superi la prova di resistenza, ossia quando sia evidente che le ragioni che il contribuente lamenta di non aver fatto valere in occasione di un contraddittorio endoprocedimentale - qualora attuato - non avrebbero comunque determinato l'annullamento dell'atto adottato al termine del procedimento amministrativo, rivelandosi pertanto meramente dilatorie. Il che, può aggiungersi, non vuol affatto significare che alle parti del procedimento amministrativo (Amministrazione e contribuente) debba richiedersi nella fase endoprocedimentale capacità di critica e valutazione delle complessive allegazioni documentali, pari a quelle demandate all'organo giudiziario in sede processuale, ma che la serietà e pertinenza delle allegazioni del contribuente, qualora vagliate dall'Amministrazione finanziaria all'esito della verifica e prima della notificazione dell'atto impositivo, avrebbero potuto incidere sul se e sul contenuto di questo, se celebrato il contraddittorio. Ciò che infatti rileva è la prova che la celebrazione del contraddittorio "avrebbe potuto comportare un risultato diverso" (cfr. Corte di Giustizia UE, 3 luglio 2014, in causa C - 129 e C - 130/13, Kamino International Logistics). Da ciò trova conferma che, quanto alle imposte armonizzate, il principio del contraddittorio non può escludersi per il sol fatto che l'accertamento sia stato fondato solo su indagini eseguite "a tavolino", senza accessi o ispezioni nella sede del contribuente. Ma ciò, appunto, afferisce ai soli tributi armonizzati ed è comunque sottoposto alla "prova di resistenza".

Peraltro, è anche utile chiarire che il contraddittorio endoprocedimentale per le imposte armonizzate non implica l'insorgenza di un obbligo dell'Agenzia delle entrate di "audizione" del contribuente, cioè un obbligo di convocazione, soprattutto se mancano del tutto i presupposti da cui l'organo accertatore possa evincere l'intenzione del contribuente di contraddire sugli esiti della verifica.

Il momento di attuazione del contraddittorio trova più facile identificazione nel realizzarsi della fattispecie prevista dall' art. 12 , comma 7, della l. n. 212 del 2000 , ossia nel diritto del contribuente, entro sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, di comunicare osservazioni e richieste che sono valutate dall'ufficio impositore.

Nel caso di specie, alla pagina cinque della sentenza, il giudice regionale ha valutato meticolosamente la censura sollevata dall'appellata società. Ha rilevato che l'ufficio, dopo aver espletato il contraddittorio per l'anno 2008, in data 29.05.2013 invitò la società a produrre documentazione contabile anche per la verifica degli anni 2009 e 2010, a tal fine circoscrivendo i controlli proprio alle "transazioni infragruppo relative a noleggio di attrezzature e strumentazioni - locazione di immobili - spese condominiali - canoni di leasing di

apparecchiature", documentazione consegnata dalla contribuente in più soluzioni sino all'1 agosto 2013. L'avviso d'accertamento fu emesso il 2 ottobre 2013 e notificato il 4 ottobre 2013. Nella sentenza si afferma, ancora, che le motivazioni dell'atto impositivo richiamavano quanto dedotto sull'annualità 2008, trattandosi dell'esame degli aspetti già esaminati e replicabili per l'anno 2010. Ciò, prosegue la pronuncia, era confermato dalla circostanza che "nel corso del giudizio la società non ha neppure allegato di voler far valere ragioni ulteriori e diverse da quelle già prospettate con riferimento all'annualità 2008".

Ebbene, intanto dalla ricostruzione della vicenda, nelle sue scansioni temporali e nella descrizione dell'attività di controllo eseguita, si evince che una volta acquisita la documentazione richiesta e trasmessa dalla società, non vi era neppure necessità di redigere un ulteriore processo verbale. Peraltro, dai fatti riferiti emerge che nel concreto l'interlocuzione ci fu, mediante lo scambio di richieste e documentazione, rispetto alla quale la contribuente, ben consapevole dell'oggetto del controllo, sia in ordine alla tipologia di operazioni, sia in ordine a quanto già approfondito per la pregressa annualità, sia in riferimento ai chiarimenti che contestualmente si sarebbero potuti allegare qualora ritenuti opportuni e rilevanti, ben avrebbe potuto attivarsi. Tanto più che tra la data ultima di consegna della documentazione richiesta e l'emissione e notifica dell'atto impositivo relativo al 2010 ebbero a decorrere ulteriori sessanta giorni.

Riscontro della attuazione sostanziale del contraddittorio è reso dalla medesima difesa della società, che, nell'elencare le "diversità" tra i due periodi d'imposta, il 2008 e il 2010, ha di fatto riconosciuto che le ragioni a suo dire giustificative della contestata antieconomicità del proprio comportamento, richiamate nella lett. a) di pag. 24 del ricorso in cassazione, sono state tenute in considerazione dall'Ufficio, il quale infatti "è stato costretto a modificare la motivazione che sorregge la pretesa impositiva".

Si trattava più che altro di osservazioni difensive, di fatto già allegate con la documentazione consegnata all'ufficio, e della quale infatti quest'ultimo ha tenuto conto (come riconosciuto dalla contribuente con motivazione modificata proprio sulla base della stessa), per il resto rappresentando ragioni difensive, utili ai fini del contenzioso, ma estranee al perimetro dei dati, in assenza dei quali avrebbe potuto affermarsi la lesione del contraddittorio endoprocedimentale.

Risulta infondato anche il quinto motivo, con cui si invoca il mancato contraddittorio rafforzato endoprocedimentale, nelle ipotesi di operazioni elusive.

La denunciata omissione dell'attività prescritta dal comma 4 dell' art. 37 bis , D.P.R. n. 600 del 1973 , vigente *ratione temporis*, richiedeva innanzitutto l'inquadramento dell'accertamento nel quadro della contestazione di operazioni elusive.

Sennonché, tale prospettazione è respinta dal giudice regionale, e d'altronde dagli stessi passaggi motivazionali dell'atto impositivo si evince che con esso l'Amministrazione finanziaria aveva evocato l'antieconomicità delle operazioni in una dimensione di immediata finalità di occultamento di imponibile. A tal fine il richiamo all'intento di "eludere il precetto tributario", sul quale la difesa della contribuente insiste a fondamento della sua critica, a ben vedere si

inquadra nella contestazione dell'occultamento dei "valori" delle operazioni, non già nella denuncia di negozi, anche collegati, privi di valide ragioni economiche (così come richiedeva l'art. 37 bis cit., e che oggi in concreto richiede l' art. 10 bis , l. n. 212 del 2000 - una o più operazioni prive di sostanza economica -).

Non può infatti di certo sovrapporsi il significato del sintagma "operazioni antieconomiche" con quello, ben più complesso, di "atti negoziali privi di valide ragioni economiche".

Altro può essere il vaglio delle contestazioni elevate dall'ufficio, ma di certo deve escludersi che con esse l'atto impositivo abbia inteso contestare operazioni elusive.

Con il sesto motivo si denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 81 e segg., del D.P.R. n. 917 del 1986 , dell' art. 37 bis del D.P.R. n. 600 del 1973 , e "dei principi in tema di transfer pricing" domestico, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. Si sostiene che con il privilegiare l'attenzione sulla sola condotta della società controllante, erroneamente la sentenza avrebbe privato l'accertamento delle sue premesse logiche (la condotta elusiva), e, riconoscendo parimenti la correttezza dell'atto impositivo, sulla base della mera constatazione di operazioni compiute ad un valore inferiore a quello cd. normale, avrebbe violato le regole di determinazione dell'imponibile ai fini Ires.

Il motivo è infondato. La difesa della società insiste intanto nel richiamo alle regole del transfer pricing e all'ipotesi di condotte elusive, denunciando che nell'accertamento l'ufficio abbia addirittura applicato i principi ad esso relativi, come desumibili dall' art. 110 , comma 7, del D.P.R. n. 917 del 1986 , al cd. transfer pricing "domestico".

Come già chiarito nel trattare del quinto motivo, le contestazioni elevate dall'amministrazione finanziaria non sono affatto fondate sulle regole antielusive, ma più semplicemente e direttamente sulla riscontrata antieconomicità delle operazioni, in una dimensione di immediata finalità di occultamento di imponibile. In tal senso, tutto il complesso ragionamento sviluppato dalla contribuente sulla valutazione della condotta della singola società partecipante, e non anche sulle partecipate, risulta, oltre che privo di interesse, del tutto deviante rispetto all'effettivo oggetto delle contestazioni. In altri termini, ciò che l'Agenzia delle entrate ha contestato, e ciò che il giudice d'appello ha ritenuto di condividere, è che le operazioni tra le società, e dunque i relativi ricavi, fossero state realizzate a prezzi inferiori al "valore normale", rivelandosi pertanto operazioni antieconomiche, con conseguente occultamento di ricavi imponibili.

Rispetto a tale ben più semplice ricostruzione della vicenda, per come riscontrabile nelle concrete contestazioni mosse dall'ufficio, ogni diversa difesa prospettata dalla società si infrange intanto, con riguardo all'Iva, nelle ineludibili prescrizioni dettate dall' art. 13 , comma 3, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972 . Infatti è tale norma a prescrivere che "per le operazioni imponibili effettuate nei confronti di un soggetto per il quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato a norma del comma 5 dell'articolo 19, anche per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis, la base imponibile è costituita dal valore normale dei beni e dei servizi se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore e se le operazioni sono effettuate da società che direttamente o

indirettamente controllano tale soggetto, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla il predetto soggetto" (come nel caso di specie).

Quanto poi alle imposte dirette, è pur vero che, astrattamente, il mancato rispetto del "valore normale", fuori da un'ipotesi elusiva, potrebbe non essere in sé indice di una patologia di quanto dichiarato, potendosi semplicemente ricondurre, altrettanto astrattamente, ad una "scelta inopportuna sul piano economico", come afferma la difesa della società. Ma questo solo astrattamente, perché, invece, quando si reitera in una serie di operazioni, intervenute tra società partecipante o controllante e società partecipate o controllate, in concreto operando transazioni a prezzi inferiori al valore normale, o addirittura con concessione dei medesimi beni ad uso gratuito, risulta altrettanto marcata l'antieconomicità complessiva delle stesse operazioni, e dunque la presunzione, grave e certa, del reiterato occultamento di ricavi, con conseguente occultamento di imponibile. In altri termini l'Amministrazione finanziaria ha voluto evidenziare e contestare la sussistenza di redditi non dichiarati ed evasi. È una questione dunque di evasione, non di elusione.

In tale ipotesi, come quella contestata nella vicenda de quo, doveva essere compito della società spiegare e provare l'utilità di una simile gestione dell'attività economica svolta, pur anche secondo criteri qualitativi, rappresentando ad esempio le finalità perseguite, le strategie di lungo periodo, o quant'altro utile a chiarire la scelta, ma ciò doveva comunque essere fatto. Nel caso di specie, non una sola parola è stata spesa per giustificare le transazioni avvenute sottocosto o addirittura la messa a disposizione di beni a titolo gratuito, a beneficio delle società controllate o partecipate. Sotto tale profilo, la pacifica considerazione riportata nel primo capoverso di pagina 30 del ricorso, secondo cui "il mancato pagamento di una maggior imposta non costituisce l'esito di un comportamento abusivo, ma deriva dalla mancata produzione di un reddito", evidenziando l'effetto emergente di un *modus operandi*, a parte l'ennesima inutile invocazione del concetto di abusività/elusività, laddove l'amministrazione finanziaria ha contestato l'occultamento di ricavi e dunque di imponibile, ai sensi degli artt. 81 e segg. del TUIR, rivela emblematicamente l'assenza di ragioni economiche, che potessero comunque giustificare operazioni infragruppo a valori inferiori a quello cd. normale.

Il motivo va pertanto rigettato.

Per quanto chiarito in merito al quinto e al sesto motivo, risultano infondati il settimo motivo, con il quale la ricorrente denuncia la nullità della sentenza impugnata per violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., e per extrapetizione in relazione all' art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., con cui la pronuncia è criticata perché erroneamente avrebbe escluso che le contestazioni mosse con l'accertamento ai fini delle imposte dirette poggiassero in realtà sulle regole del transfer pricing.

Per le stesse ragioni risulta infondato l'ottavo motivo, con cui ci si duole della falsa applicazione dell' art. 37 bis, D.P.R. n. 600 del 1973, e dei "principi in tema di transfer pricing domestico", in relazione all' art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

Inammissibili poi si rivelano il nono, il decimo, l'undicesimo motivo. Con essi la società ha denunciato l'omesso esame di fatti decisivi che hanno costituito oggetto di discussione tra le

parti, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ. Nello specifico, con il nono, le questioni inerenti la razionalità della propria condotta (i vantaggi conseguiti dalle società controllate o partecipate); con il decimo, l'insussistenza dei vantaggi fiscali a favore della ricorrente; con l'undicesimo, i rapporti economici tra le società partecipate e la ricorrente partecipante o controllante.

A parte l'inutilità delle questioni prospettate rispetto alle contestazioni concretamente indirizzate alla società, alla pronuncia trova applicazione la nuova formulazione dell' art. 360 , primo comma, n. 5), cod. proc. civ., secondo cui nel ricorso per cassazione non sono più ammissibili le censure per contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità resta circoscritto alla sola verifica della violazione del "minimo costituzionale" richiesto dall' art. 111 , sesto comma, Cost., individuabile nelle ipotesi che si convertono in violazione dell' art. 132 , secondo comma 2, n. 4, c.p.c. e danno luogo a nullità della sentenza, e al di fuori delle quali il vizio di motivazione può essere dedotto solo per omesso esame di un "fatto storico", che abbia formato oggetto di discussione e che appaia "decisivo" ai fini di una diversa soluzione della controversia (cfr. Sez. U, 07/04/2014, n. 8053;

20/11/2015, n. 23828; 12/10/2017, n. 23940). Con la nuova formulazione del n. 5 dunque lo specifico vizio denunciabile per cassazione deve essere relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, e che, se esaminato, avrebbe potuto determinare un esito diverso della controversia. Ne deriva che il mancato esame di elementi istruttori non integra di per sé il fatto decisivo, qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie. Nel caso di specie si trattava non già di fatti storici, ma della valutazione di elementi, ossia di criteri di valutazione che a dire della difesa della società avrebbe dovuto prendere in esame il giudice regionale, e ciò secondo le prospettazioni difensive della ricorrente.

È manifesto come la critica esuli dal perimetro attuale del vizio di motivazione, derivandone la sua inammissibilità.

Per quanto chiarito in merito al quinto e al sesto motivo, risulta inoltre infondato anche il dodicesimo motivo, con il quale la società ha denunciato la violazione e falsa applicazione del principio di correlazione costi-ricavi, dell' art. 85 del D.P.R. n. 917 del 1986 , dell' art. 39 del D.P.R. n. 600 del 1973 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., perché sarebbero state inutilmente richiamate in sentenza le suddette norme.

Il loro richiamo infatti, sovrabbondante o meno, non incide sul corretto complesso motivazionale della pronuncia.

Con il tredicesimo motivo ci si duole della violazione e falsa applicazione dell' art. 7 , l. 27 luglio 2000, n. 212 , nonché dell' art. 42 , D.P.R. n. 600 del 1973 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. La corte regionale avrebbe erroneamente negato la necessità di allegazione delle stime OMI, prese a riferimento dall'ufficio per dimostrare l'applicazione di

canoni in misura inferiore a quelli di mercato, trattandosi di dati enucleabili agevolmente dai canali informatici della stessa amministrazione finanziaria.

Il motivo è infondato, perché si tratta di dati agevolmente acquisibili, così che per un verso non risulta intaccato alcun principio di leale collaborazione e chiarezza tra contribuente e amministrazione finanziaria, per altro verso risulta del tutto incomprensibile l'incidenza della questione sull'assetto motivazionale complessivo della sentenza impugnata.

Le considerazioni appena enunciate vanno reiterate in ordine al quattordicesimo motivo, con il quale la società lamenta la violazione e falsa applicazione dell' art. 39 del D.P.R. n. 600 del 1973 , dell' art. 54 del D.P.R. n. 633 del 1972 , dell' art. 24 , comma 5, della l. n. 88 del 2009 e dell' art. 9 , comma 3, del D.P.R. n. 917 del 1986 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per l'erroneità in cui sarebbe incorsa la corte regionale nell'aver ritenuto sufficienti le quotazioni OMI al fine della prova del valore inadeguato dei canoni di locazione applicati a cespiti immobiliari ceduti alle società partecipate o controllate.

Ancora una volta si tratta di valutazioni da collocare nel complesso della motivazione della pronuncia, rientrando nell'intelaiatura delle argomentazioni, senza costituire elemento assorbente o determinante del giudizio reso dal giudice d'appello.

In conclusione, il ricorso va integralmente rigettato. Alla soccombenza segue la condanna della società alla rifusione delle spese processuali, da liquidarsi come da dispositivo in rapporto al valore della causa e tenendo conto della partecipazione dell'ufficio alla sola fase decisionale.

P.Q.M. Rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali del giudizio di legittimità, che si liquidano in favore dell'Agenzia delle entrate nella misura di Euro 3.500,00 per competenze, oltre spese prenotate a debito. 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 del ricorrente 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 articolo 13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza