

Sentenza del 25/03/2025 n. 7927 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Fatti di causa

L'Agenzia delle entrate, a seguito di attività di verifica nei confronti della C. I. G. Srl, esercente l'attività di commercio di gas distribuito tramite condotte, contestò, in relazione agli anni di imposta 2009 e 2010, l'indeducibilità di alcuni componenti di reddito derivanti anche da attività di consulenza ricevuta da soggetto domiciliato nello Stato di Dubai (Paese avente regime fiscale privilegiato) e l'indebita deduzione di costi non documentati. Sulla base di tali rilievi l'Agenzia emise avvisi di accertamento con cui recuperava IRES e IRAP nonché atti di irrogazione sanzioni.

Gli atti impositivi e di irrogazione delle sanzioni vennero opposti dalle Società con distinti ricorsi che l'adita Commissione tributaria provinciale di Campobasso, previa riunione ed espletamento di consulenza tecnica d'ufficio, accolse annullando gli atti impugnati.

La decisione, impugnata dall'Agenzia delle entrate, è stata confermata, con la sentenza indicata in epigrafe, dalla Commissione tributaria regionale del Molise con rigetto dell'appello.

La C.T.R., premesso di uniformarsi alla decisione dei primi giudici e di aderire alle elaborazioni del C.T.U. in quanto sui vari punti sollevati dall'Amministrazione finanziaria il consulente tecnico aveva confermato la correttezza del comportamento della Società, riteneva che con la documentazione fornita la parte aveva dimostrato l'effettività delle prestazioni, la certezza e l'inerenza dei costi sostenuti e lo stesso elaborato peritale conferma(va) quanto sostenuto dalla società ricorrente.

Avverso la sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso, sulla base di dieci motivi, cui resiste, con controricorso, la Società.

In prossimità dell'udienza il P.M., nella persona del Sostituto procuratore generale dott. Aldo Cenniccola ha depositato requisitoria concludendo per l'accoglimento del motivo con il quale si deduce il vizio di motivazione apparente.

Ragioni della decisione

1. Preliminarmente vanno esaminate le eccezioni, avanzate dalla Società, di improcedibilità del ricorso per essere stato depositato presso la cancelleria della Corte oltre il termine di venti giorni dalla notificazione, e di inammissibilità, siccome non rispettoso dei requisiti di specificità e tassatività.

1.1. La prima eccezione va rigettata in quanto le proroghe disposte, a causa dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, dall' art. 83 , comma 2, del D.L. n.18 del 2020 , convertito nella legge n.27 del 2020 , e dall' art. 36 del D.L. n. 23 del 2020 , convertito nella legge n.40 del 2020 , hanno comportato la complessiva sospensione, dal 9 marzo 2020 al giorno 11 maggio 2020, del decorso dei termini per il compimento di qualsiasi atto dei procedimenti civili e penali, espressamente includendovi i termini stabiliti per le impugnazioni e, in genere, tutti i termini procedurali, compresi i procedimenti relativi alle commissioni tributarie. Non si ravvisa, pertanto, la sussistenza di alcuna ragione per ritenere tale normativa inapplicabile ai ricorsi per cassazione, anche avverso le sentenze in materia tributaria.

Eguale infondata la seconda eccezione laddove il ricorso risponde ai requisiti di specificità e di tassatività di cui agli artt. 360 e 366 cod. proc. civ.

2. Sempre in via preliminare la controricorrente -premessi di avere definito, ai sensi dell' art.8 del D.L. n.119/2018 , per entrambe le annualità (come da documentazione allegata sub 18), gli atti di irrogazione delle sanzioni in merito alla presunta violazione dell' art.8 , comma 3 bis del D.Lgs. n.471 del 1997 - chiede a questa Corte la declaratoria di cessazione della materia del contendere, ritenendo, conseguentemente ultronei i motivi sub 1) e sub 2) del ricorso.

2.1 L'istanza va disattesa. L'incompletezza della documentazione allegata (esclusivamente una quietanza bancaria di pagamento) non consente a questa Corte la verifica sull'avvenuta definizione, riguardo alle sole sanzioni, della lite.

3. Può procedersi, pertanto, all'esame dei motivi di ricorso.

3.1 Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate denuncia, ai sensi dell' art.360 , primo comma, n.4 cod. proc. civ., la sentenza impugnata di omessa pronuncia, in violazione dell' art.112 cod. proc. civ. in quanto i Giudici di secondo grado nell'uniformarsi alla decisione della C.T.P. e nel condividere le risultanze della C.T.U. avevano deciso per l'annullamento di tutti gli atti tributari oggetto di impugnazione ivi compresi gli atti di contestazione in ordine ai quali mancherebbe però una statuizione. In particolare, la ricorrente rassegna che la consulenza tecnica d'ufficio non estendeva la propria analisi anche al merito degli atti contestazione recanti il trattamento sanzionatorio irrogato a seguito della rilevata omessa indicazione in dichiarazione di costi riferibili a prestazioni rese da soggetti riferibili a prestazioni rese da soggetti residenti in Paesi cd. Black list.

3.2. In subordine, con il secondo motivo, la ricorrente deduce la violazione dell' art.8 , comma 3 bis, del D.Lgs. n.471/97 in relazione all' art.360 , primo comma, n.3 c.p.c.

3.3 Con il terzo motivo di ricorso si deduce la violazione degli artt.115 , comma 1, c.p.c. e 2697 c.c. nonché la falsa applicazione degli artt. 7 del D.Lgs. n.546 del 1992 , in relazione all' art.360 , primo comma n.3 cod. proc. civ., censurandosi la C.T.R. per avere assegnato al contenuto dell'elaborato peritale l'indebito valore di esclusivo mezzo di prova, concludente del giudizio, senza compiere, come da suo onere, alcuna valutazione degli elementi di prova offerti dall'Ufficio e di quelli contrari offerti dalla contribuente.

3.4. Con il quarto motivo la ricorrente denuncia, in relazione all' art.360 , primo comma, n.3 cod. proc. civ., la motivazione meramente apparente della sentenza impugnata con violazione degli artt.132 , comma 2, n.4 cod. proc. civ. e 36, comma 2, D.Lgs. n.546 del 1992 per avere la C.T.R. ritenuto di accogliere l'appello della Società richiamando per relationem quanto deciso dal giudice tributario di prima istanza per gli anni di imposta 2009 e 2010 e per non avere esplicitato le ragioni per le quali aveva ritenuto la documentazione in atti adeguata a sorreggere le argomentazioni della parte.

3.5 Con il quinto motivo la ricorrente deduce la violazione e/o falsa applicazione dell' art.110 TUIR , nonché degli artt.115 , comma 1, c.p.c., 2729 e 2697 cod. civ. censurandosi la C.T..R perché non si era avveduta che la Società non aveva offerto alcuna prova della serie degli elementi richiesti, anche per l'applicabilità della Convenzione internazionale citata dalla stessa parte, non documentando, come dato atto anche dalla C.T..U né il reale interesse economico né la concreta esecuzione delle prestazioni rese.

3.6. Eguale censura in relazione all'indebita deduzione di costi non documentati viene svolta con il sesto motivo di ricorso.

3.7.Con il settimo motivo di ricorso si denuncia nuovamente l'apparenza della motivazione in punto di deduzione dei costi laddove l'elaborato peritale, alle cui conclusioni si era uniformata la C.T.R., si era limitato ad una generica disamina della contabilità di parte, senza soffermarsi sugli elementi di prova specifici giustificativi dei costi.

3.8. La violazione e/o falsa applicazione dell' art.109 del TUIR nonché degli artt. 2729 e 2697 c.c. viene dedotta con il settimo motivo di ricorso in relazione alle prestazioni di servizio indeducibili per Euro 5.683.989, 18 relative ai rapporti con A.A.

3.9. Identica censura viene mossa con il nono motivo di ricorso in relazione al costo indeducibile per la consulenza relativa ai rapporti con la società Lotus Global Trading, non comprendendosi le ragioni per le quali il consulente tecnico d'ufficio avesse ritenuto corretta l'allocazione del costo con deduzione integrale nell'esercizio 2006, pur avendo lo stesso natura pluriennale.

3.10. Infine, con il decimo motivo la ricorrente deduce, in relazione all' art.360 , primo comma, n. 3 cod. proc. civ., plurime violazioni di legge laddove la C.T.R., facendo mal governo dell' art. 2967 c.c., non si era avveduta che la società non aveva offerto alcuna prova idonea al fine dell'accessorietà del costo (relativo ai rapporti con la Lotus Global Trading) ai sensi dell' art. 12 del D.P.R. n.633 del 1972 .

4. Per ragioni di ordine logico giuridico va esaminato, da primo, anche per la sua natura totalmente assorbente le ulteriori censure formulate con i mezzi di impugnazione, il quarto motivo di ricorso con il quale, come sopra esposto, si censura la sentenza impugnata di nullità per motivazione apparente.

4.1 La censura è fondata e involge la sentenza impugnata nella sua integrità onde va, anche, rigettata l'eccezione di giudicato interno sollevata in controricorso in merito all'avviso di accertamento relativo all'anno di imposta 2009.

Le Sezioni Unite di questa Corte (sentenza n. 8053 del 17 aprile 2014) hanno interpretato la riformulazione dell' art. 360 , comma 1, n. 5 c.p.c., disposta dall' art. 54 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 , convertito

in legge 7 agosto 2012, n. 134 , come riduzione al minimo costituzionale del sindacato di legittimità sulla motivazione, con conseguente denunciabilità in cassazione della sola "anomalia motivazionale 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".

Come successivamente ribadito dalle Sezioni Unite di questa Corte (sentenza n. 22232 del 2016), "la motivazione È solo apparente, e la sentenza È nulla perché affetta da error in procedendo, quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture". Questi principi risultano a tutt'oggi costantemente seguiti dalle Sezioni semplici (v. tra le altre, Cass., sez.1, n. 6758 del 01/03/2022 "Ricorre il vizio di motivazione apparente della sentenza, denunciabile in sede di legittimità ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 5, c.p.c. quando essa, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche, congetture" e, di recente, Cass. n. 4166 del 15/02/2024 "È apparente, in quanto carente del giudizio di fatto, la motivazione basata su una affermazione generale e astratta").

Con riferimento particolare, poi, alla sentenza motivata per relationem, costituisce principio altrettanto consolidato quello per cui "In tema di contenzioso tributario, la sentenza di appello è nulla per difetto di motivazione, ai sensi degli artt. 36 e 61 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e dell' art. 118 disp. att. c.p.c., se è completamente priva dell'illustrazione delle censure sollevate dall'appellante rispetto alla decisione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la Commissione a disattenderle, limitandosi a richiamare per relationem la sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa, così da impedire l'individuazione del thema decidendum e delle ragioni poste a fondamento della decisione (cfr. Cass., Sez. 5 n. 24452 del 05/10/2018 ; id. n.9830 del 11/04/2024).

4.2.Tale nullità, sotto il profilo della motivazione omessa, si è verificata nel caso in esame, laddove la C.T.R. -nell'ambito di un tema che gli stessi giudici di appello hanno definito assai controverso, quale quello della deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorsi con soggetti residenti in Paesi a fiscalità privilegiata- si è limitata a uniformarsi, peraltro

genericamente, alla prima decisione, senza neppure esplicitare le ragioni della condivisione, e ad aderire, altrettanto genericamente, alle elaborazioni del C.T.U.

Ancora, nelle tre righe nelle quali dovrebbe concretarsi, con riferimento al caso di specie, l'esplicazione delle ragioni che hanno condotto al rigetto dell'appello la C.T.R. si limita ad asserire che con la documentazione fornita la parte ha dimostrato l'effettività delle prestazioni, la certezza e l'inerenza dei costi sostenuti e lo stesso elaborato peritale conferma quanto sostenuto dalla società ricorrente, senza dare minimamente conto delle numerose e articolate critiche che l'Ufficio aveva svolto nel proprio atto di impugnazione e rendendo, pertanto, una motivazione irrispettosa dei canoni costituzionali.

5.L'accoglimento del quarto motivo comporta l'assorbimento di tutti gli altri. La sentenza impugnata va, quindi, cassata con rinvio alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Molise, in diversa composizione, la quale procederà al riesame, fornendo congrua motivazione, e regolerà anche le spese di questo giudizio.

La Corte

P.Q.M.

accoglie il quarto motivo di ricorso, assorbiti gli altri;

cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia di secondo grado del Molise, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 19 marzo 2025.

Depositato in Cancelleria il 25 marzo 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza