Numero registro generale 15166/2016
Numero sezionale 2523/2023
Numero di raccolta generale 13620/2023
Data pubblicazione 17/05/2023

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

MICHELE CATALDI	- Presidente -
MARIA LUISA DE ROSA	- Consigliere -
MARIA ENZA LA TORRE	- Consigliere -
FEDERICO LUME	- Consigliere -
FRANCESCO CORTESI	- Rel. Consigliere -

Oggetto

IRAP IRES ACCERTAMENTO

Ud. 28/04/2023 – CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso n.r.g. 15166/2016, proposto da:

.p.a., in persona del legale rappresentante *pro tempore* appresentata e difesa, per procura notarile del 15 giugno 2016 allegata al ricorso, dagli presso lo studio dei quali ha eletto domicilio in ;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE

- intimata -

Firmato Da: CATALDI MICHELE Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 7e8ac8fce8afe2a2049954d697f332a2 - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

avverso la sentenza n. 5/02/2016 della COMMISSIONE TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO DI TRENTO, depositata l'11 gennaio 2016;
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 28 aprile 2023 dal consigliere dott. Francesco Cortesi.

Rilevato che:

1. Nel contesto di un più ampio ventaglio di rilievi, dai quali era scaturita la notifica di cinque avvisi di accertamento relativi ai periodi d'imposta compresi fra il 1° gennaio 2005 e il 30 giugno 2009, l'Agenzia delle entrate ritenne che .p.a. avesse rappresentato, a partire dall'anno 2005, componenti passive di reddito non deducibili, mediante la contabilizzazione di fatture per prestazioni inesistenti, non inerenti e non obiettivamente determinabili. Gli avvisi contenevano anche l'irrogazione di sanzioni.

Questi i fatti posti a monte della pretesa impositiva:

(a) nel corso dell'anno 2005, tale . aveva acquisito, tramite una propria controllata, una partecipazione pari al 69% di .p.a.;

(b) nella definizione degli assetti di *governance* conseguente a tale operazione, la controllante aveva nominato due propri dipendenti quali consiglieri di amministrazione della società contribuente, ai quali quest'ultima aveva riconosciuto un compenso annuo lordo pari a € 345.000,00 ciascuno, prevedendo che il relativo versamento sarebbe stato da lei erogato direttamente alla controllante;

(c) la controllante, pertanto, in ogni periodo d'imposta aveva emesso fattura nei confronti di s.p.a. per prestazioni di "attività di amministrazione"; gli importi portati dalle fatture, pari a complessivi € 2.760.000,00 nel quinquennio ed acclusi al reddito imponibile della controllante, erano poi stati appostati dalla controllata come costi deducibili.

Firmato Da: CATALDI MICHELE Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 7e8ac8fce8afe2a2049954d697f332a2 - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

L'Ufficio contestava la deducibilità dei costi per tre ordini di ragioni.

In primo luogo, infatti, si trattava di spese destinate a remunerare prestazioni soggettivamente inesistenti, in quanto rese non dalla società controllante ma dagli amministratori in persona, i quali non risultavano aver concordato con la prima alcun trasferimento dei compensi loro spettanti.

Ancora, difettava il requisito di certezza, in quanto la delibera relativa ai compensi non rispettava i requisiti previsti dall'art. 2389, comma terzo, cod. civ., per la loro determinazione.

Infine, i costi erano sproporzionati rispetto alla prestazione di servizio remunerata, ciò che ne determinava il difetto di inerenza.

2. La società impugnò gli avvisi innanzi alla Commissione tributaria di primo grado della Provincia di Trento, la quale, riuniti i ricorsi, li accolse solo parzialmente, ritenendo fondato il terzo rilievo e rideterminando l'ammontare dei complessivi costi deducibili in € 400.000,00.

Detta sentenza fu oggetto di appello principale della contribuente e di appello incidentale da parte dell'Amministrazione.

La Commissione di secondo grado respinse il gravame principale e accolse quello incidentale, osservando anzitutto che, contrariamente a quanto sostenuto dalla contribuente, il fatto che i rilievi erariali fossero sorretti da plurime ragioni, anche apparentemente contraddittorie fra loro, non comportava la nullità degli atti impositivi, e ciò sia perché «nessuna norma di legge fa discendere la nullità degli atti amministrativi da un vizio di contraddittorietà della motivazione», sia perché, in ogni caso e come ritenuto dai giudici di prime cure, nel caso di specie si era trattato «di scarsa rigorosità motivazionale più che di contraddittorietà della motivazione».

Firmato Da: CATALDI MICHELE Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 7e8ac8fce8afe2a2049954d697f332a2 - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

Ciò posto, sul merito della pretesa erariale affermò:

(a) che i compensi dei due amministratori nominati dalla controllante apparivano sproporzionati rispetto a quelli dei restanti amministratori (nominati dalla controllata per mantenere la continuità organizzativa e gestionale del sodalizio), e ciò quantunque non fossero stati loro conferiti poteri espressivi di quelle «particolari cariche» che, secondo la giurisprudenza, avrebbero potuto giustificare tale remunerazione, anche considerando il fatto che uno di essi aveva dichiarato di limitarsi a svolgere attività di approvvigionamento e successiva vendita di prodotti;

(b) che non vi era prova dell'effettiva corresponsione dei compensi ai due amministratori, i quali avevano dichiarato di non aver mai percepito somme a corrispettivo di tale attività, ritenendo compresa nei loro emolumenti la collaborazione prestata su incarico della controllante; né, del resto, sussisteva prova di eventuali accordi circa la reversibilità dei versamenti ai due amministratori;

(c) che le fatturazioni di nei confronti della contribuente avevano consentito un vantaggio fiscale per il gruppo, perché, a fronte dei costi contabilizzati e interamente dedotti dalla controllata – soggetta a tassazione Ires ordinaria – i corrispettivi ricavati venivano contabilizzati dalla controllante – soggetta a marginale tassazione Ires in quanto cooperativa agricola a mutualità prevalente – con notevole risparmio d'imposta.

Ciò posto, i giudici d'appello ritennero che i costi non fossero deducibili in quanto relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti, soggiungendo che la valutazione di non congruità degli stessi, comunque operata dall'Ufficio, costituiva «un mero indizio, anche se molto rilevante, nella ricostruzione complessiva delle operazioni effettuate […] che, unitamente agli ulteriori indizi […] porta a quella

Firmato Da: CATALDI MICHELE Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 7e8ac8fce8afe2a2049954d697f332a2 - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

cifra di gravità, precisione e concordanza necessaria a ritenere legittimo l'operato dell'Ufficio».

3. s.p.a. ha impugnato la sentenza d'appello con ricorso per cassazione affidato a tre motivi, illustrati da successiva memoria. L'amministrazione finanziaria non ha svolto difese.

Considerato che:

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 7 della l. 31 luglio 2000, n. 212, dell'art. 42 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dell'art. 3 della l. 7 agosto 1990, n. 241 e dell'art. 24 Cost.

La sentenza d'appello è sottoposta a critica nella parte in cui ha escluso la nullità degli atti impositivi per contraddittorietà della motivazione.

La ricorrente evidenzia al riguardo che gli atti impositivi, al pari di ogni provvedimento amministrativo, devono indicare i presupposti di fatto e le ragioni di diritto che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione e che, su tale base, la giurisprudenza di legittimità ha costantemente ritenuto la nullità degli atti dai quali non sia dato evincere, in termini di sufficiente determinatezza, la motivazione della pretesa impositiva, estendendo tale sanzione anche alle ipotesi di motivazione contraddittoria.

Rileva, pertanto, l'erroneità della sentenza impugnata laddove, nel richiamare la valutazione dei giudici di primo grado, non ha ritenuto la nullità degli avvisi di accertamento pur reputandoli affetti da «scarsa coerenza» e «scarsa rigorosità motivazionale».

2. Il secondo mezzo denunzia violazione e falsa applicazione dell'art. 8 del d.l. 2 marzo 2012, n. 16 (conv. in l. n. 44 del 2012), 83 e 109 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (d'innanzi: TUIR).

La ricorrente, muovendo dal rilievo in base al quale la sentenza d'appello ha ritenuto la non deducibilità dei costi in quanto relativi a

Firmato Da: CATALDI MICHELE Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 7e8ac8fce8afe2a2049954d697f332a2 - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

prestazioni soggettivamente inesistenti, osserva che tale ultima circostanza è invece ininfluente ai fini della deducibilità; richiama, in tal senso, il principio di diritto già affermato da questa Corte e successivamente sancito dal legislatore con l'art. 8 del d.l. n. 16 del 2012 (applicabile *ratione temporis* anche ai fatti di causa), a mente del quale la non deducibilità dei costi connessi a fattispecie penalmente rilevanti opera nel solo caso, qui non sussistente, di spese per beni o prestazioni direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo.

3. Infine, con il terzo motivo la ricorrente lamenta la violazione dell'art. 1, commi 2 e 4, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, come novellato dall'art. 15, comma 1, lett. *a*), del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, dolendosi del fatto che i giudici d'appello non abbiano operato una riduzione delle sanzioni irrogate nonostante la sopravvenienza di una normativa più favorevole.

4. Il primo motivo è fondato.

4.1. Per il profilo della vicenda interessato dalla censura, la sentenza impugnata si regge su una duplice argomentazione.

Per un verso, infatti, i giudici d'appello hanno affermato che nessuna norma di legge farebbe discendere la nullità di un atto impositivo dalla contraddittoria motivazione dello stesso; per altro verso, ed in ogni caso, essi hanno escluso che un tale vizio sussista nella specie, concordando con il rilievo della commissione di prime cure, secondo la quale gli avvisi impugnati erano caratterizzati da «scarsa rigorosità motivazionale», ma comunque non tali da poter essere ritenuti affetti da motivazione contraddittoria.

4.2. Entrambi gli argomenti non possono essere condivisi.

La motivazione dell'atto impositivo, al pari di quella di ogni provvedimento amministrativo, è funzionale alla salvaguardia delle garanzie di ragionevolezza, imparzialità e proporzionalità che devono

Firmato Da: CATALDI MICHELE Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 7e8ac8fce8afe2a2049954d697f332a2 - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

connotare l'azione dell'Amministrazione, da ricondurre, a loro volta, alle esigenze di razionalità e non arbitrarietà del potere discrezionale, riconosciute dall'art. 97, comma secondo, della Costituzione.

Per altro verso, e nell'ottica del destinatario dell'atto, la motivazione è anche strumentale alla comprensione del percorso decisionale dell'autorità, in vista della possibile impugnazione, in termini riconducibili ai diritti riconosciuti dagli artt. 24 e 103 Cost.

In quest'ultimo senso, la motivazione dell'atto impositivo assume una connotazione rilevante anche per il giudice dell'eventuale contenzioso sullo stesso, poiché costituisce il principale, se non l'unico, elemento utilizzabile ai fini del relativo sindacato.

Di conseguenza, se è ben possibile che un atto impositivo sia fondato su motivazioni concorrenti – utilizzate dall'Erario nell'ottica di una complessiva connotazione della condotta del contribuente posta a monte della pretesa – è tuttavia necessario che, in tal caso, il ricorso ad una pluralità di ragioni non frustri l'esigenza di rispettare il vincolo funzionale al quale è destinato l'obbligo di motivazione.

4.3. Questa Corte, in proposito, ha più volte evidenziato che l'avviso di accertamento non può essere supportato da motivazione contraddittoria, poiché in tal caso esso non consente al contribuente di avere certezza degli elementi fondanti le ragioni della pretesa; e ha specificato che tale vizio si configura anche laddove vengano indicate ragioni concorrenti ma contraddistinte da assoluta eterogeneità e, come tali, inidonee a fungere da complessivo presupposto della pretesa.

Così, ad esempio, è stata ritenuta l'invalidità dell'avviso fondato con richiamo, nei suoi presupposti, tanto al principio dell'abuso del diritto quanto all'interposizione fittizia di persona, trattandosi di istituti con ambiti di applicazione differenziati (Cass. n. 18767/2020), o di quello che non indicava puntualmente il tipo di accertamento

Firmato Da: CATALDI MICHELE Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 7e8ac8fce8afe2a2049954d697f332a2 - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

svolto, operando un riferimento indistinto agli artt. 39, comma secondo, e 41-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 (Cass. n. 22003/2014).

In continuità con tali indicazioni, è stato così chiaramente affermato che «l'avviso di accertamento è affetto da nullità laddove sia fondato su motivi d'imposizione distinti ed inconciliabili, in quanto, rispondendo la motivazione alla duplice esigenza di rispettare i principi d'informazione e collaborazione, già fissati dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241 e, specificamente in materia fiscale, dall'art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, e di garantire il pieno esercizio del diritto di difesa, non è legittimo l'intento dell'Amministrazione di formulare una motivazione contraddittoria con funzione di "riserva", sia perché la pretesa impositiva per essere conforme a legge può basarsi su elementi concorrenti, ma non su presupposti fattuali contrastanti, sia perché l'alternatività delle ragioni giustificatrici della pretesa, lasciando l'Amministrazione arbitra di scegliere nel corso della procedura contenziosa, quella che più le convenga secondo le circostanze, espone la controparte ad un esercizio difensivo difficile o talora impossibile» (Cass. n. 6104/2020; Cass. n. 25197/2009).

4.4. Nel ritenere che gli avvisi oggetto di controversia, in quanto caratterizzati da «scarsa rigorosità motivazionale», non fossero affetti da alcuna invalidità, la sentenza impugnata si è discostata da tali principii.

I giudici d'appello, infatti, preso atto della scelta dell'Amministrazione di affidare l'atto impositivo a una pluralità di ragioni giustificatrici, fra loro eterogenee, avrebbero dovuto accertare, in concreto, se questa avesse reso obiettivamente incerta la comprensione degli elementi fondanti la pretesa, e ciò, in particolare, avuto riguardo alla possibilità della contribuente di esplicare pienamente il proprio diritto di difesa.

Firmato Da: CATALDI MICHELE Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 7e8ac8fce8afe2a2049954d697f332a2 - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

Tale accertamento risulta totalmente omesso; consegue un giudizio di fondatezza della censura.

5. Poiché il primo motivo inerisce a un profilo di legittimità intrinseca degli atti impugnati, la relativa fondatezza importa l'accoglimento del ricorso senza necessità di disamina delle restanti censure, che restano assorbite.

La sentenza impugnata è cassata con rinvio al giudice *a quo*, il quale, decidendo in diversa composizione, si conformerà all'indicato principio, provvedendo altresì sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso in relazione al primo motivo, assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado di Trento, anche per le spese.

Così deciso in Roma, il 28 aprile 2023.

Il Presidente
Michele Cataldi

Firmato Da: CATALDI MICHELE Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 7e8ac8fce8afe2a2049954d697f332a2 - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396