



**REPUBBLICA ITALIANA**  
In nome del Popolo Italiano  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta da

Oggetto  
Iva, Impieg. Ilor 1998 - Costi  
irriducibili e interessi attivi da  
finanziamenti infragruppo - Questioni  
di diritto sostanziate e processuali

- Aurelio Cappabianca - Presidente -
- Giuseppe Locatelli - Consigliere -
- Laura Tricomi - Consigliere -
- Emilio Iannello - Consigliere Rel. -
- Antonino Scalisi - Consigliere -

Oggetto  
R.G.N. 19892/2010  
Cron. 29360/8  
UP - 14/09/2017

ha pronunciato la seguente

1346  
16-17

**SENTENZA**

sul ricorso iscritto al n. 19892/2010 R.G. proposto da

(omissis) S.p.A., rappresentata e difesa dall'Avv. Prof. , (omissis)  
(omissis) e dall'Avv. (omissis) , con domicilio eletto presso lo  
studio del primo in (omissis) ;

- ricorrente -

contro

Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura  
Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, via dei Portoghesi,  
n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato;

controricorrente -

4

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, n. 74/14/09 depositata il 5 giugno 2009.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 14 settembre 2017 dal Consigliere Emilio Iannello;

udito l'Avvocato (omissis) ;

udito l'Avvocato dello Stato (omissis) ;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Federico Sorrentino, che ha concluso chiedendo l'accoglimento del secondo motivo e il rigetto del resto.

### **FATTI DI CAUSA**

1. Con sentenza depositata in data 5 giugno 2009 la Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, pronunciando in controversia relativa all'impugnazione di avvisi con i quali l'Ufficio rettificava in aumento gli imponibili Irpeg e Ilor per il periodo d'imposta 1 luglio 1997 - 30 giugno 1998 e l'imponibile Iva per l'anno 1998 irrogando le relative sanzioni, ha parzialmente accolto i contrapposti appelli, ritenendo legittimo il recupero a fini Irpeg e Ilor dell'importo di lire 8.000.000 per ammortamento di oneri pluriennali considerati indeducibili (per tale parte riformando la sentenza di primo grado che lo aveva invece annullato) nonché quello di lire 103.991.667 per omessa contabilizzazione di interessi attivi su finanziamenti in favore di società controllate e/o collegate e, quanto alle sanzioni, disponendo «l'irrogazione della sanzione minima di € 258 per la cessione delle (omissis) ».

2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione la contribuente sulla base di cinque motivi, cui resiste l'Agenzia delle entrate, depositando controricorso.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con il primo motivo di ricorso (rubricato «violazione e falsa applicazione dell'art. 12 legge 27 luglio 2000, n. 212, in relazione all'art. 360, comma primo, num. 4, cod. proc. civ.») la società

contribuente lamenta omessa pronuncia sulla iterata eccezione con la quale si era dedotta la violazione dell'art. 12 legge n. 212 del 2000 in ragione della mancata esplicitazione, da parte della Guardia di Finanza, delle ragioni che giustificavano la verifica fiscale e dell'oggetto che la riguardava.

Il motivo è inammissibile per violazione del criterio dell'autosufficienza.

Il motivo d'appello del quale si lamenta l'omesso esame non risulta infatti compiutamente riportato nella sua integralità nel ricorso, sì da consentire alla Corte di verificare che le questioni sottoposte non siano nuove e di valutare la fondatezza dei motivi stessi senza dover procedere all'esame dei fascicoli d'ufficio o di parte (v. Cass. 20/08/2015, n. 17049).

La parte dell'atto d'appello nel quale sarebbero infatti contenute le contestazioni asseritamente iterate quale motivo di gravame sono trascritte solo per stralci, intervallati da puntini di sospensione, il che tra l'altro non consente di superare (se non appunto attraverso il necessario esame diretto dell'incartamento processuale alla quale questa Corte non può considerarsi tenuta) l'obiezione sul punto svolta dalla controricorrente secondo cui in realtà l'appellante si sarebbe al riguardo limitato solo a «richiamare tutti gli aspetti ritenuti essenziali già esposti nel ricorso alla C.T.P.», «con riserva di effettuare una disamina più approfondita in caso di impugnazione della sentenza da parte dell'Agenzia delle entrate».

In ogni caso, può *ad abundantiam* rilevarsi l'infondatezza della questione sulla quale il giudice *a quo* avrebbe omesso di pronunciarsi, ciò sulla premessa che, trattandosi di questione di mero diritto e non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, essendo incontestati in causa i dati fattuali rilevanti per la sua risoluzione, detta omissione non ne imporrebbe comunque il rinvio al giudice del merito, potendo questa Corte pronunciare direttamente su di essa, ai sensi dell'art.



384 cod. proc. civ. (v. da ultimo, *ex multis*, Cass. 28/10/2015, n. 21968; Cass. 08/10/2014, n. 21257).

Occorre invero anzitutto rilevare che le prescrizioni di cui all'art. 12, comma 2, legge 27 luglio 2000, n. 212, trovano applicazione non in relazione a tutte indistintamente le tipologie di accertamento, ma solo in relazione agli accertamenti che conseguano ad accessi, ispezioni o verifiche presso i locali in cui si svolge l'attività del contribuente (v. in tal senso, seppur con riferimento alle diverse garanzie di cui al comma 7 della citata disposizione, ma per considerazioni estensibili anche a quelle di cui al comma 2, Cass. Sez. U. 09/12/2015, n. 24823); ciò che non può affermarsi nel caso di specie, non risultando né dalla sentenza impugnata, né dalle indicazioni offerte dalle parti, che l'accertamento di che trattasi sia conseguito ad accessi, ispezioni e verifiche presso i locali dell'azienda, anziché a una mera verifica c.d. «a tavolino».

Né un tale onere potrebbe desumersi, in via interpretativa, sul piano sistematico, non conoscendo l'ordinamento tributario un generalizzato onere di procedere a preventivo contraddittorio endoprocedimentale, tantomeno al momento della mera raccolta degli elementi di prova, quale condizione della successiva utilizzabilità degli stessi (salva, s'intende, la valutazione in contraddittorio degli stessi e il diritto alla controprova in sede contenziosa).

Un siffatto penetrante limite all'azione accertativa non può ricavarsi neppure, con riferimento all'Iva, dai principi affermati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia europea, come noto di diretta applicazione nella relativa materia, i quali infatti richiedono bensì il rispetto del contraddittorio nell'ambito del procedimento amministrativo, non escluso quello tributario, quale esplicazione del diritto alla difesa, ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, sicché il destinatario di provvedimento teso ad incidere sensibilmente sui suoi

interessi deve, pena la caducazione del provvedimento medesimo, essere messo preventivamente in condizione di manifestare utilmente il suo punto di vista in ordine agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la propria decisione (cfr., in particolare, la decisione 18.12.08, in causa C-349/07, Sopropé, punti 36 e 37), ma non richiedono anche che un tale contraddittorio venga instaurato prim'ancora e al fine di raccogliere dati ed elementi, essendo stato anzi specificamente puntualizzato che «l'Amministrazione, quando procede alla raccolta d'informazioni, non è tenuta ad informarne il contribuente, né a conoscere il suo punto di vista» (Corte giust. 22/10/2013, in causa C-276/12, Jiri Sabou: punto 41; v. anche, in argomento, Cass. Sez. U. 08/12/2015, n. 24283).

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia violazione degli artt. 88 e 167 cod. proc. civ. e 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360, comma primo, num. 4, cod. proc. civ., per avere la C.T.R., in accoglimento sul punto dell'appello incidentale dell'Ufficio, ritenuto legittima la ripresa a tassazione dei costi per ammortamento di oneri pluriennali (derivanti dalla fattura n. (omissis) emessa dalla (omissis) (omissis) S.r.l.) sulla base del solo rilievo per cui il gravame della parte pubblica «non ha trovato alcuna opposizione da parte della società appellante, sia in sede di appello che di memoria aggiunta ..», con la conseguente necessità, per il giudice, di considerare «non abbisognevole di prova i fatti non espressamente contestati», in virtù del noto «principio di non contestazione».

Formula al riguardo il seguente quesito di diritto: «dica la Corte se abbia fatto corretta applicazione del principio dell'onere di tempestiva contestazione la sentenza della C.T.R. la quale, in una controversia sorta a seguito di specifica contestazione da parte del contribuente nei ricorsi avverso degli avvisi di accertamento emessi nei suoi confronti ed espressamente accolta in primo grado dalla C.T.P., ritenga di accogliere l'appello incidentale dell'Ufficio sul presupposto

che controparte non abbia espressamente contestato il gravame in termini di eccezione e di prova».

Il motivo è fondato.

Il principio di non contestazione — il quale trova fondamento nel principio a copertura costituzionale di economia processuale e vale (solo) ad espungere dal *thema probandum* il fatto non contestato (con conseguente *relevatio ab onere probandi* della parte che lo ha allegato) economizzando i tempi del giudizio — costituisce un riflesso del potere/onere di allegazione delle parti e, pertanto, partecipa alla natura ed ai limiti per questo previsti: limiti ricavabili, per il processo tributario e con riferimento alla posizione del contribuente (che in questa sede interessa), dall'art. 18, comma 4, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il quale impone al contribuente di prendere specifica posizione sui fatti posti a fondamento dell'accertamento elevando a requisito di ammissibilità del ricorso, tra gli altri, l'indicazione «dell'atto impugnato», «dell'oggetto della domanda» e «dei motivi» e colloca pertanto nel giudizio di primo grado e, segnatamente, nella sua fase introduttiva, l'onere di contestazione a carico del contribuente. Nel caso di specie il suo puntuale assolvimento costituisce accertamento implicito all'accoglimento, da parte del primo giudice, proprio della contestazione che ne costituiva oggetto e sul punto deve ritenersi formato anche un giudicato interno, in mancanza di alcun motivo di gravame al riguardo.

Nessun onere, invece, di specifica contestazione dei motivi di gravame è posto nel giudizio di appello a carico della parte appellata vittoriosa in primo grado, costituendo del resto il giudizio di appello bensì *novum iudicium* sulla base però di un *thema probandum* che deve ritenersi già fissato in primo grado (v. artt. 57 e 58 d.lgs. n. 546 del 1992).

L'unico onere posto a carico (anche) dell'appellato nel giudizio di secondo grado è quello previsto dall'art. 56 d.lgs. n. 546 del 1992

che, con formula che ricalca quasi letteralmente quella dell'art. 346 cod. proc. civ., dispone che le questioni e le eccezioni non accolte in primo grado debbono essere riproposte in appello, intendendosi altrimenti rinunciate. Si tratta però di istituto che ha presupposti, fondamento ed effetti profondamente diversi da quelli evocati dalla statuizione in esame e che certamente non sarebbe invocabile a fondamento della stessa, quanto meno per l'ovvio rilievo che la questione in ordine alla quale i giudici *a quibus* hanno accolto l'appello incidentale, lungi dal non essere stata accolta in primo grado, era stata esaminata e decisa favorevolmente al contribuente.

La sentenza impugnata va pertanto sul punto cassata.

3. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia poi violazione e falsa applicazione degli artt. 43 e 95 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (nel testo vigente *ratione temporis*) e degli artt. 1815 e 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360, comma primo, num. 3, cod. proc. civ., per avere la C.T.R. ritenuto legittima la ripresa a tassazione degli interessi attivi presuntivamente ricavati da finanziamenti concessi nei confronti di società collegate omettendo di considerare che, in base alle norme suindicate del t.u.i.r., ai fini dell'individuazione del titolo in base al quale detti finanziamenti sono stati effettuati, assumono rilevanza decisiva le risultanze del bilancio, nel caso di specie deponenti inequivocamente nel senso del carattere infruttifero dei versamenti medesimi e che, comunque, la prova della non onerosità del finanziamento può essere liberamente fornita anche attraverso la produzione di documenti non aventi data certa, come — nel caso di specie — la corrispondenza intercorsa tra le parti. È formulato in conclusione il seguente quesito di diritto: «dica la Corte se violi gli artt. 43 e 95 t.u.i.r. vigente *ratione temporis* e gli artt. 1815 e 2697 cod. civ., la sentenza della C.T.R. la quale dichiari la fruttuosità — e dunque la concorrenza degli interessi presuntivamente determinati alla formazione del reddito d'impresa — dei finanziamenti erogati da

5

una società ad altre del medesimo gruppo laddove il titolo gratuito di tali erogazioni risulti dal bilancio, dalla contabilità della società erogante, dalla corrispondenza intercorsa tra le parti e dal loro comportamento».

La censura si appalesa inammissibile, postulando essa un accertamento diverso da quello contenuto nella sentenza impugnata nella quale invero non si assume affatto che il bilancio e/o la corrispondenza presa in esame dai verificatori segnalasse il carattere infruttifero dei finanziamenti e nondimeno se ne dovesse considerare l'irrilevanza ai fini del decidere, ma al contrario si osserva (testualmente) che «nulla dice la società in termini di prova contraria (che tali finanziamenti siano stati elargiti in modo infruttifero), né sono state esplicitate nel corso del dibattimento le ragioni economiche o prova contraria a supporto del diverso trattamento fra le società del gruppo» e si soggiunge che, «in assenza della suddetta prova, si applica l'art. 1815 cod. civ., essendo insufficiente la documentazione allegata costituita da lettere recanti date diverse (dal 1999 al 2000), priva di certezza circa la data (timbro postale) ed in assenza di alcuna comunicazione in nota integrativa di bilancio (idonea, n.d.r.) a vincere la presunzione; unico riferimento risultano essere supposti accordi verbali intercorsi tra le parti (con chi e quando?) non provati documentalmente».

Appare evidente pertanto che la censura in esame intenda più propriamente contestare proprio tale valutazione di merito e come tale essa si risolva nella prospettazione una *quaestio facti* suscettibile di essere sottoposta al vaglio del giudice di legittimità soltanto alla stregua e secondo i requisiti della proposizione di un vizio di motivazione e non di violazione di legge.

4. Con il quarto motivo la ricorrente prospetta per l'appunto, con riferimento al medesimo tema, vizio motivazionale, ai sensi dell'art. 360, comma primo, num. 5, cod. proc. civ., per avere la C.T.R. deciso



nel modo predetto omettendo però di valutare le segnalate risultanze ricavabili dal bilancio e dalle schede contabili.

Anche tale motivo deve però considerarsi inammissibile per violazione dell'art. 366-*bis* cod. proc. civ., applicabile alla fattispecie *ratione temporis* per essere stata la sentenza impugnata depositata il 5/6/2009, e quindi prima del 4/7/2009, data dalla quale opera la successiva abrogazione della norma indicata, disposta dall'art. 47, comma 1, lett. d), legge 18 giugno 2009, n. 69 (cfr. Cass. Sez. U. N. 20360 del 2007; v. anche *ex multis* Cass. n. 24597 del 2014).

La ricorrente ha infatti omesso la formulazione del c.d. momento di sintesi richiesto per il motivo di cui all'art. 360, comma primo, num. 5, cod. proc. civ., per il quale è richiesta una illustrazione che, pur libera da rigidità formali, si deve concretizzare in una esposizione chiara e sintetica del fatto controverso — in relazione al quale la motivazione si assume omessa o contraddittoria — ovvero delle ragioni per le quali la dedotta insufficienza rende inidonea la motivazione a giustificare la decisione.

L'inammissibilità del motivo discende peraltro anche dalla violazione del criterio di autosufficienza mancando in ricorso alcuna specifica indicazione del contenuto dei documenti dei quali si lamenta l'omessa valutazione.

5. Con il quinto motivo infine (rubricato «violazione e falsa applicazione dell'art. 6 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, ai sensi dell'art. 360, comma primo, num. 4, cod. proc. civ.»), la ricorrente lamenta ancora omessa pronuncia sul motivo di gravame con il quale si rappresentava la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza nell'applicazione delle norme tributarie sostanziali e si invocava pertanto la disapplicazione delle sanzioni.

È formulato in conclusione il seguente quesito di diritto: «dica la Corte se incorra nel vizio di omessa pronuncia la C.T.R. la quale ometta di pronunciarsi in ordine alla contestazione formulata dal contribuente concernente la non applicabilità delle sanzioni derivanti dalla natura altamente controversa ed obiettivamente incerta della lite che la stessa è chiamata a decidere».

Anche tale motivo si espone a un preliminare rilievo di inammissibilità, per violazione del criterio di autosufficienza, per le stesse ragioni esposte con riferimento al primo motivo.

Anche in tal caso, tuttavia, può *ad abundantiam* rilevarsi — ex art. 384 cod. proc. civ., nell'esercizio del potere di cui già sopra s'è detto con riferimento al primo motivo — l'infondatezza della questione sulla quale il giudice *a quo* avrebbe omesso di pronunciarsi.

Occorre al riguardo rammentare che, secondo costante indirizzo, in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, l'incertezza normativa oggettiva che — ai sensi degli artt. 8 d.lgs. n. 546 del 1992; 6, comma 2, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472; 10, comma 3, legge 2 luglio 2000, n. 212 — costituisce causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, richiede una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovvero sia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa, riferibile non già ad un generico contribuente, o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione normativa qualificata (studiosi, professionisti legali, operatori giuridici di elevato livello professionale), e tanto meno all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (cfr. Cass. 28/11/2007, n. 24670; 16/02/2012, n. 2192; 26/10/2012, n. 18434; 11/02/2013, n. 3245; 22/02/2013, n.

4522).

In altre parole, come è stato detto, «l'incertezza normativa oggettiva tributaria», che consente di non applicare le sanzioni, «è la situazione giuridica oggettiva, che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie ultima o, se si tratta del giudice di legittimità, del fatto di genere già categorizzato dal giudice di merito», quindi in «senso oggettivo» (con conseguente esclusione di «qualsiasi rilevanza sia delle condizioni soggettive individuali sia delle condizioni soggettive categoriali» atteso che «l'incertezza normativa, in quanto esiste in sé, opera nei confronti di tutti»): «l'incertezza normativa oggettiva», pertanto, «non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria» (Cass. 11/09/2009, n. 19638).

Inoltre, trattandosi di un'esimente prevista dalla legge a favore del contribuente, l'onere di allegare la ricorrenza di siffatti elementi di confusione, qualora effettivamente esistenti, grava sul contribuente secondo le regole generali in materia di onere della prova (art. 2697 cod. civ.).

Nel caso di specie non sono individuabili contrasti giurisprudenziali — né la ricorrente ne fa specifica menzione — in ordine alla interpretazione delle norme applicabili alla fattispecie.

6. In definitiva, in accoglimento del (solo) secondo motivo di ricorso, la sentenza impugnata va cassata con rinvio al giudice *a quo*, al quale va anche demandato il regolamento delle spese del presente

giudizio di legittimità.

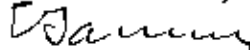
**P.Q.M.**

accoglie il secondo motivo di ricorso; dichiara inammissibili gli altri motivi; cassa la sentenza in relazione al motivo accolto; rinvia alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso il 14/9/2017

Il Consigliere estensore

(Emilio Iannello)



Il Presidente

(Aurelio Cappabianca)



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

IL 7 DIC 2017



Il Funzionario  
Marcello [Handwritten Signature]

Il Funzionario  
Marcello [Handwritten Signature]



CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
UFFICIO COPIE UNIFICATO

Copia ad uso studio che si rilascia a richiesta di **IL SOLE 24 ORE.**

Roma, 07 dicembre 2017

La presente copia si compone di 12 pagine.  
Diritti pagati in marche da bollo € 3.84