Sentenza del 27/07/2018 n. 19952 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La società L. s.r.l. proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento IVA-IRPEG e IRAP n. (XXXXX), relativo all'anno d'imposta 2002, con il quale venivano richieste maggiori imposte, rispettivamente di Euro 3.802.869,00, Euro 448.942,00 ed Euro 2.112.704,00, e sanzioni per Euro 5.704.303,50.

L'accertamento impugnato si incentrava sulla natura dei rapporti tra la stessa L. s.r.l. e la G.T.M. s.r.l., rapporti che, ad avviso dell'Ufficio, devono ricondursi per facta concludentia a quelli tra committente e commissionario (mandato senza rappresentanza), nel quale la L. s.r.l costituiva il mandante, con la conseguenza che i passaggi di beni dall'una all'altra società, e viceversa, costituiscono a tutti gli effetti cessione di beni ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 2, n. 3, rilevanti anche a fini IVA, e le relative prestazioni non sono considerate prestazioni di servizi, a norma dell'art. 3, comma 4, lett. h) stesso D.P.R.. Conseguentemente, poichè le due società avevano contabilizzato i passaggi di beni tra le stesse come prestazioni di servizi concernenti lavorazioni eseguite, era stato accertato a carico della L. s.r.l. l'omessa dichiarazione ai fini delle imposte dirette dei corrispettivi derivanti dalle cessioni (D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 52 e 53) e l'omessa fatturazione delle relative operazioni (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21) Con sentenza n. 386/3/08, depositata il 22/12/2008, la C.T.P. di Campobasso accoglieva il ricorso proposto dalla L. ritenendo, tra l'altro, che nel caso di specie non fosse ravvisabile nessun contratto di commissione con la s.r.l. G., ex art. 1731 c.c. e ss., essendo invece vero il contrario, come desumibile dalla dicitura "in conto lavorazione" risultante dalla documentazione in atti.

Avverso tale sentenza proponeva appello l'Ufficio di Termoli. L'appellata L. s.r.l. si costituiva controdeducendo e proponendo appello incidentale contro il capo della sentenza che aveva compensato le spese.

L'adita C.T.R. di Campobasso, con la sentenza n. 17/1/12, depositata il 2 febbraio 2012 e non notificata, svolgeva ampia motivazione circa l'infondatezza nel merito dell'appello principale, rilevando infine che l'appello, oltre e prima che infondato, doveva essere dichiarato inammissibile in quanto meramente ripetitivo delle deduzioni svolte in primo grado, non sussidiato da osservazioni critiche e censure atte ad inficiare la ratio decidendi. Conseguentemente, dichiarava nel dispositivo l'inammissibilità dell'appello principale e di quello incidentale.

Per la cassazione di tale sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso fondato su due motivi.

Resiste con controricorso la L. s.r.l..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso è prospettata la "violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4".

Nell'illustrazione del motivo la ricorrente contesta l'affermazione contenuta nella sentenza impugnata, secondo la quale il gravame risulterebbe privo di osservazioni critiche alla sentenza di primo grado, sostenendo che l'atto di appello recava, invece, motivi specifici.

1.1. Il motivo è fondato.

E' opportuno premettere che, nella specie, la C.T.R., dopo aver esaminato nel merito l'appello, ritenendolo privo di fondatezza, nella parte finale della motivazione ne ha rilevato l'inammissibilità per difetto di specificità dei motivi, dichiarando tale inammissibilità nel dispositivo.

Pertanto, non è applicabile alla presente fattispecie il principio affermato da questa Corte, secondo il quale "è inammissibile, per carena di interesse, il ricorso per cassazione con il quale si contesti esclusivamente l'avvenuto rilievo in motivazione, da parte del giudice di appello, dell'inammissibilità dei motivi di impugnazione per difetto di specificità, ove tale rilievo sia avvenuto "ad abundantiam" e costituisca un mero "obiter dictum", che non ha influito sul dispositivo della decisione, la cui "ratio decidendi" è, in realtà, rappresentata dal rigetto nel merito del gravame per infondatezza delle censure" (Cass., sez 6-2, 18/12/2017, n. 30354, Rv. 647172 - 01): tale principio, infatti, valido per il caso in cui la sentenza impugnata abbia rigettato l'appello nel merito per infondatezza dei motivi ed abbia altresì nella motivazione svolto argomenti ad abundantiam circa l'inammissibilità dell'impugnazione, non vale nell'opposto caso - che ricorre nella specie - in cui il giudice del gravame abbia dichiarato inammissibile l'appello ed abbia altresì in motivazione ritenuto l'appello anche non fondato con argomentazioni ad abundantiam.

Ciò chiarito, e ritenuta pertanto l'ammissibilità del motivo, rileva il Collegio che l'esame dell'atto di appello non presenta il difetto di specificità ritenuto dalla CTR. L'appellante, infatti, dopo aver affermato che i giudici di prime cure avevano emesso una sentenza "viziata da contraddittorietà e violazione di legge relativamente alla disciplina applicabile alla fattispecie concreta", e che erano pervenuti, a torto, ad una ricostruzione del rapporto tra le due società contraria a quella sostenuta dall'Ufficio, prosegue illustrando nuovamente gli accertamenti e le valutazioni effettuate dai verbalizzanti, nonchè gli elementi presuntivi di prova ritenuti sintomatici dell'esistenza di un contratto di commissione di vendita per "facta concludentia", evidenziando analiticamente le ragioni per le quali, alla luce di quanto esposto e a differenza di quanto ritenuto dai primi giudici, l'accordo intercorso tra la L. e la GMT avrebbe dovuto essere definito ed inquadrato per "facta concludentia" quale contratto di commissione. L'appello, inoltre, nella

parte finale contesta puntualmente alcune contrarie affermazioni contenute nella sentenza impugnata.

Tale essendo il tenore del gravame, risulta adeguatamente assolto nella specie l'onere di specificità dei motivi di appello, previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, non essendo a tal fine necessaria una formalistica enunciazione dei singoli motivi bensì la contrapposizione di argomentazioni, rispetto a quelle esposte nella decisione gravata, tali da inficiarne il fondamento logico giuridico (Cass., sez. 3, 18/09/2015, n. 18307, Rv. 636741 - 01). In proposito, questa Corte ha già avuto occasione di affermare il principio, condiviso dal Collegio, secondo il quale l'appellante che, come nel caso in esame, intenda dolersi di una erronea ricostruzione dei fatti da parte del giudice di primo grado può limitarsi a chiedere al giudice di appello di valutare ex novo le prove già raccolte e sottoporgli le argomentazioni difensive già svolte in primo grado, senza che ciò comporti di per sè l'inammissibilità dell' appello (Cass., sez. 6-3, 8/2/2018, n. 3115, Rv. 648034 01), purchè sia possibile al giudice una chiara individuazione delle questioni e dei punti contestati della sentenza impugnata e, con essi, delle relative doglianze (Cass., Sez. 1, 12/02/2016, n. 2814, Rv. 638551 - 01); tale chiarezza è indubbiamente ravvisabile nel caso in esame, laddove l'appello è stato strutturato affiancando alla parte volitiva una parte argomentativa volta a confutare e contrastare le ragioni addotte dal primo giudice, non occorrendo in tal caso, come recentemente precisato dalle Sezioni Unite di questa Corte, l'utilizzo di particolari forme sacramentali o la redazione di un progetto alternativo di decisione da contrapporre a quella di primo grado, tenuto conto della permanente natura di "revisio prioris instantiae" del giudizio di appello, il quale mantiene la sua diversità rispetto alle impugnazioni a critica vincolata (Cass., S.U., 16/11/2017, n. 27199, Rv. 645991 - 01, conf. Cass., sez. 6-3, 0/05/2018, n. 13535, Rv. 648722 - 01).

2. Con il secondo motivo si deduce la "omessa e/o insufficiente motivazione su fatto controverso e decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5".

L'illustrazione del motivo si articolo in due profili. In primo luogo, si evidenzia che la motivazione della sentenza impugnata riporta due affermazioni che sarebbero contenute nell'atto di appello, rispettivamente alle pagine 7 e 11, laddove, in realtà, nelle pagine indicate non vi era alcun traccia di simili affermazioni (relative, rispettivamente, alla circostanza che l'atto sarebbe stato emesso sulla base del presupposto che tra la G.T.M. e L. esistesse un rapporto di commissione e non già di lavorazione e al successivo riconoscimento, da parte della stessa appellante, che la comune volontà delle parti fosse quella di porre in essere un contratto di lavorazione). In secondo luogo, si afferma che la motivazione sarebbe priva di autosufficienza ed avrebbe preso solo parzialmente in esame gli elementi offerti dall'Ufficio quali facta concludentia di una esecuzione di un contratto di commissione di merci.

2.1. Il motivo resta assorbito.

L'accoglimento del primo motivo - concernente la "ratio decidendi" principale della decisione impugnata - comporta, infatti, la cassazione della sentenza e l'assorbimento del secondo motivo, il quale attiene alla motivazione nel merito che, tuttavia, la CTR non avrebbe potuto adottare, essendo pervenuta alla conclusione che l'appello "oltre e prima che infondato... va dichiarato

inammissibile siccome meramente ripetitivo delle deduzioni svolte in primo grado...", ed avendo altresì ritenuto che tale inammissibilità "comporta la caducazione dell'appello incidentale".

Ciò in quanto la dichiarazione di inammissibilità (come pure quella declinatoria della giurisdizione o della competenza) implica che il giudice si spogli della potestas iudicandi in relazione al merito della controversia, con la conseguenza che, ove siano state svolte impropriamente anche argomentazioni sul merito, le stesse sono da ritenere prive di giuridica rilevanza e i motivi di impugnazione relativi ad esse vanno conseguentemente dichiarati assorbiti dall'accoglimento del motivo concernente la declaratoria di inammissibilità.

Sin dalla sentenza n. 3840 del 20/02/2007, Rv. 595555 - 01, infatti, le Sezioni Unite di questa Corte hanno chiarito che il giudice il quale emetta una pronuncia d'inammissibilità della domanda si spoglia della propria potestas iudicandi al riguardo, e che se, ciò nondimeno, quel medesimo giudice si soffermi anche a motivare sul merito, tale motivazione è da considerarsi svolta ad abundantiam, onde un'impugnazione sul punto neppure risulterebbe ammissibile per difetto di interesse (nel medesimo senso questa Corte si è poi pronunciata ripetutamente; cfr. Cass., sez. L, 15/6/2007, n. 13997, Rv. 597672 - 01; Cass., sez. 3, 5/2/2007, n. 15234, Rv. 598305 - 01; Cass., sez. 2, 2/5/2011, n. 9647, Rv. 616900 - 01; Cass., sez. 1, 01/03/2012, n. 3229; Rv. 621308 - 01; Cass., S.U., 17/06/2013, n. 15122, Rv. 626812 - 01; Cass. S.U., 30/10/2013, n. 24469, Rv. 627991 - 01; Cass., sez. 3, 20/08/2015, n. 17004, Rv. 636624 - 01; Cass., sez. 6-5, 19/12/2017, n. 30393, Rv. 646988 - 01).

Nè rileva in contrario la circostanza che, nella specie, il giudice d'appello abbia "preliminarmente ed esaustivamente" operato la valutazione del merito della controversia, cosicchè la successiva declaratoria di inammissibilità dell'appello sarebbe fondata su una "motivazione palesemente ultronea rispetto al thema decidendz", come sostenuto dalla controricorrente.

In proposito è dirimente quanto si legge nella motivazione della citata pronuncia n. 3840 del 2007 delle Sezioni Unite, laddove è chiarito che le considerazioni di merito, comunque svolte dal giudice, "restano irrimediabilmente fuori, appunto, dalla decisione, non tanto perchè esse non trovano sbocco nel dispositivo (che potrebbe, al limite, considerarsi integrabile con la motivazione)", ma anche perchè, essendo formulate in via ipotetica (e a volte approssimativa), nel dubbio se con tali argomentazioni il giudice abbia inteso esprimere una mera opinione ovvero una decisione volta ad esaminare tutti gli aspetti della controversia, "il considerarle come espressione della funzione giurisdizionale potrebbe comportare un vulnus al principio fondamentale dell'art. 24 Cost.". E, soprattutto, perchè, essendosi infine il giudice spogliato della potestas iudicandi,"quelle ultronee considerazioni relative al merito non sono riconducibili alla decisione (di inammissibilità) che egli ha adottato, ma a quella, semmai, che egli avrebbe adottato ove appunto il correlativo esame non ne fosse risultato precluso", sicchè esse si muovono su un piano esclusivamente virtuale e non entrano nel circuito delle statuizioni propriamente giurisdizionali.

Di qui la giuridica irrilevanza della motivazione svolta nel merito dalla sentenza impugnata e, conseguentemente, l'assorbimento del relativo motivo di censura in conseguenza dell'esito del presente giudizio di legittimità sul primo motivo.

3. In conclusione, all'accoglimento del primo motivo consegue l'assorbimento del secondo e la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio della causa alla CTR di Campobasso, in diversa composizione, per l'esame del merito del gravame ed anche per i provvedimenti sulle spese del presente giudizio di cassazione, non essendo possibile adottare una pronuncia nel merito ex art. 384 c.p.c., comma 2, stante la necessità di svolgere accertamenti di fatto sulle circostanze contestate dalle parti.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il primo motivo di ricorso e dichiara assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla CTR di Campobasso, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, dalla sezione quinta civile della Corte di cassazione, il 5 luglio 2018.

Depositato in Cancelleria il 27 luglio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza