Sentenza del 06/12/2018 n. 31588 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con avviso di accertamento n. (---), l'Agenzia delle Entrate rettificava, sulla base dei processi verbali di constatazione rispettivamente redatti, dai funzionari dell'Ufficio di Grosseto, in data 25 luglio 2006, e dalla Guardia di Finanza - Nucleo Polizia Tributaria di Grosseto, in data 23 febbraio 2007, la dichiarazione presentata, ai fini IRPEG, IRAP e IVA dalla contribuente S. s.r.l., in relazione all'anno di imposta 2003.

Avverso l'avviso di accertamento summenzionato, la contribuente proponeva ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Grosseto, deducendo: innanzitutto, la legittimità dell'applicazione dei benefici di cui alla L. n. 383 del 2001, art. 4 (c.d. legge "Tremonti Bis"), agli interventi di ristrutturazione edilizia e ai lavori di impiantistica eseguiti su un immobile adibito a supermercato, evidenziando che i medesimi non riguardavano un appalto di opera frazionata (come ritenuto dall'Ufficio), bensì un'opera unitaria, rispetto alla quale erano stati regolati pagamenti per acconti da parte della committente; inoltre, l'illegittimità dell'applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) e D.L. n. 331 del 1993, art. 62-sexies, ai fini della ricostruzione induttiva del reddito d'impresa e della quantificazione dei ricavi non dichiarati.

La Commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso.

La Commissione tributaria regionale di Firenze riformava, in seguito, in parziale accoglimento dell'appello dell'Agenzia, la decisione di 'primo grado, dichiarando la perdita riportabile per un importo di Euro 108.584, evidenziando come incongruo che l'erroneo riferimento ad Euro 210.248 potesse "essere trasformato in un vantaggio fiscale riversato a favore del contribuente", in quanto "anche se i maggiori importi imponibili in astratto per l'anno 2001 e 2002 non sono accertabili per via della presenza del condono tombale, è altrettanto vero che tale infedele dichiarazione per gli anni 2001 e 2002 non può valere anche per l'anno 2003".

Contro la sentenza della Commissione regionale, propone ricorso per cassazione l'Agenzia, ricorso affidato a quattro motivi.

Resiste con controricorso la contribuente, la quale propone, altresì, ricorso incidentale articolato su cinque motivi.

Il sostituto Procuratore Generale, dott. Federico Sorrentino, ha concluso per l'accoglimento del ricorso principale e per l'assorbimento di quello incidentale.

Motivi della decisione

1. Col primo motivo di ricorso l'Agenzia lamenta la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4 e art. 61, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per essersi la Commissione tributaria regionale limitata ad una "pedissequa e letterale trascrizione delle decisione di primo grado", violando in tal modo l'obbligo di motivazione su di essa incombente.

2. Col secondo motivo di ricorso, l'Agenzia lamenta l'omessa motivazione in relazione ad un fatto controverso e decisivo del giudizio, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per avere la Commissione tributaria regionale reso affermazioni "del tutto sprovviste di motivazione", tanto da rendere "impossibile comprendere l'iter logico giuridico seguito... per pervenire al rigetto dell'impugnazione".

3 Col terzo motivo di ricorso, l'Agenzia lamenta la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, e art. 61 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nuovamente imputando alla Commissione tributaria regionale di essersi "limitata ad una pedissequa e letterale trascrizione della decisione di primo grado, con conseguente violazione dell'obbligo di motivazione su di essa incombente".

4. Col quarto ed ultimo motivo di ricorso, l'Agenzia lamenta l'omessa motivazione in relazione ad un fatto controverso e decisivo del giudizio, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, una volta di più contestando nella decisione della Commissione tributaria regionale il "pedissequo ed acritico recepimento delle statuizioni contenute nella sentenza di primo grado", pur a fronte "della specificità dei motivi di appello formulati dall'Ufficio" e "del palese fraintendimento" dell'atto impositivo, posto che la determinazione analisito-induttiva dei maggiori ricavi non dichiarati veniva originata "non già dall'omessa conservazione dei registri di "carico e scarico", bensì dai risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore e dall'esito dei controlli e delle verifiche eseguite presso la sede dell'impresa".

5. Col primo motivo di ricorso incidentale, la Stella s.r.l. lamenta la nullità di un capo della sentenza e/o la nullità del procedimento in relazione ad un capo della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), "per essersi la Commissione tributaria regionale di Firenze pronunciata oltre i limiti della domanda (ultra petizione) o, comunque, per aver ecceduto, in termini quantitativi, nella decisione rispetto alla domanda avanzata dall'agenzia".

6. Col secondo motivo di ricorso incidentale, la Stella s.r.l. lamenta la nullità di un capo della sentenza e/o la nullità del procedimento in relazione ad un capo della sentenza per violazione dell'art. 345 c.p.c. ("Divieto dei nova in appello"), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4); per avere, la 'Commissione tributaria regionale, proceduto ad una rideterminazione della "perdita riportabile" in assenza di apposita domanda avanzata dall'Agenzia e in difetto di specifica "eccezione e/o deduzione in ordine alla errata indicazione della divisa (Euro 210.248, anzichè L. 210.248.000)".

7. Col terzo motivo di ricorso incidentale, la S. s.r.l. lamenta la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 ("Chiarezza e motivazione degli atti"), e/o del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), contestando che il contribuente non era

stato messo in grado di conoscere estensione e limiti della pretesa tributaria, in ragione del difetto, nell'avviso di accertamento, di qualsiasi passaggio dal quale si potesse dedurre che la pretesa in questione era basata sull'erroneo riporto della perdita di esercizio (scaturente dalla detassazione degli investimenti) nelle dichiarazioni successive, per via della mancata conversione degli importi da Lire in Euro.

8. Col quarto motivo di ricorso incidentale, la Stella s.r.l. lamenta la nullità di un capo della sentenza e/o nullità del procedimento per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 19, 23 e 54, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per essersi la Commissione tributaria regionale pronunciata su una pretesa tributaria "non presente nell'avviso d'accertamento", il quale era carente della rideterminazione della "perdita riportabile da Tremonti bis", ascrivibile alla errata indicazione della divisa, ossia alla mancata conversione degli importi da Lire in Euro.

9. Col quinto motivo di ricorso incidentale, la S. s.r.l. lamenta l'omessa e/o insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per essere la decisione d'appello priva di motivazione in ordine alla circostanza per la quale il giudice dovesse procedere alla rideterminazione della "perdita riportabile da Tremonti Bis" indipendentemente dalla sua eccepita inammissibilità".

10. I quattro motivi del ricorso principale e il quinto motivo del ricorso incidentale, in quanto tutti afferenti a vario grado al deficit motivazionale delle decisione impugnata, sono suscettibili di apprezzamento unitario; essi sono fondati e vanno accolti.

11. Si palesa nulla, per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 36 e 61, nonchè dell'art. 118 disp. att. c.p.c., la sentenza della commissione tributaria regionale che - come nel caso di specie - si profili completamente carente, non solo dell'illustrazione specifica delle critiche mosse dall'appellante alla statuizione di primo grado, ma - vieppiù - delle considerazioni che hanno indotto la commissione a disattenderle. Qualora, infatti, il giudice del gravame si sia limitato a svolgere - in tal senso appiattendosi "per relationem" sulla sentenza impugnata - una mera adesione a quest'ultima, rimane in nuce impossibile, tanto l'individuazione del "thema decidendum", quanto delle ragioni poste a fondamento del dispositivo, quindi della reiezione delle censure veicolate col mezzo di impugnazione. In tal guisa, non può ritenersi che la condivisione della motivazione impugnata sia stata raggiunta attraverso un esame reale e una valutazione effettiva dell'infondatezza dei motivi di gravame (v. Cass. 26 giugno 2017, n. 15884; Cass. 11 giugno 2014, n. 13148; Cass. 16 dicembre 2013, n. 28113).

12. Nella fattispecie, la Commissione regionale - pur nell'articolata e copiosa esposizione di censure da parte dell'Agenzia ha reputato di circoscrivere l'alveo delle proprie considerazioni nella semplice reiterazione letterale di due tra le argomentazioni già rese dalla decisione impugnata, limitandosi a ripetere la desumibilità dell'unitarietà dell'appalto dall'art. 12 del contratto (che recita "il corrispettivo... viene convenuto a misura sulla scorta delle opere e delle forniture effettivamente eseguite e sarà così corrisposto: 30% inizio lavori, 30% metà lavori, 30% fine lavori, 10% a sessanta giorni") e a riproporre "eguale e inalterata - senza soggiungere alcuna spiegazione a contrasto delle censure pur dettagliatamente espresse in appello - la circostanza della previsione delle scadenze dei pagamenti e del 30% dovuto a inizio lavori, come significativa di un appalto unitario, anzichè della regolazione di pagamenti correlati a partite frazionate.

13. In tal modo, ciò che si coglie, nel tessuto motivazionale della sentenza della Commissione regionale, è una mera aderenza letterale e una acritica approvazione della decisione impugnata, non già una "convalida" di essa poggiata su un'analisi delle censure, funzionale a contraddirne la portata e il senso. Per tale verso, la sentenza d'appello non consente d'individuare in modo chiaro, univoco ed esaustivo le ragioni, attribuibili al giudicante, su cui si fonda la decisione, recando intrinsecamente la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 1, n. 4, lamentata in ricorso (v. Cass., 5 novembre 2015, n. 22652).

14. L'intera motivazione della sentenza gravata si risolve nella lettura esteriore e formale di una clausola del contratto (art. 12 summenzionato) e nella constatazione assorbente delle scadenze dei pagamenti declinate nel documento negoziale, rimanendo avulso da essa l'esame della dinamica contrattuale e la disamina delle previsioni negoziali alla luce delle censure agenziali. Al riguardo è d'uopo rilevare, del resto, che questa Corte ritiene l'ammissibilità della motivazione "per relationem" nella misura in cui essa dia conto delle argomentazioni delle parti e dell'identità di tali argomentazioni con quelle esaminate nella pronuncia oggetto del rinvio (Cass., 11 maggio 2012, n. 7347). Per quanto poi, più specificamente, concerne la relatio della motivazione della sentenza di appello alla motivazione della sentenza appellata, questa Corte ha, a più riprese, chiarito che la motivazione "per relationem" è legittima in tanto e in quanto il giudice di appello, richiamando nella sua pronuncia gli elementi essenziali della motivazione della sentenza di primo grado, non si limiti solo a farli propri, ma confuti le censure contro di essi formulate con i motivi di gravame, in modo che il percorso argomentativo desumibile attraverso la parte motiva delle due sentenze risulti appagante e corretto. In buona sostanza, la sentenza va giudicata priva di motivazione qualora contenga - anche ab implicito occorre dire - un mero rimando alla sentenza di primo grado, che si risolva in una acritica approvazione della decisione soggetta a controllo (Cass. 11 giugno 2008, n. 15483; Cass. 14 febbraio 2003, n. 2196; Cass. 4 marzo 2002, n. 3066; Cass. 28 gennaio 2000, n. 985). In sostanza, la sentenza d'appello deve essere cassata allorquando la laconicità della motivazione adottata, costruita alla stregua di adesione alla sentenza appellata, non permetta in alcun modo di ritenere che all'affermazione di condivisione del giudizio di primo grado il giudice di appello sia pervenuto attraverso l'esame e la valutazione di infondatezza dei motivi di gravame (Cass. 20 maggio 2011, n. 11138; Cass. 2 febbraio 2006, n. 2268). Sulla base di tali premesse la sentenza gravata va giudicata nulla per difetto del requisito di forma di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, n. 4 (applicabile alla sentenza di secondo grado per il disposto del successivo art. 61) e all'art. 118 disp. att. c.p.c. (applicabile al rito tributario in forza del generale rinvio operato dall'art. 1, comma 2, del citato decreto delegato), perchè risulta completamente priva della illustrazione dei motivi della decisione e, precisamente, dell'illustrazione delle critiche mosse dall'appellante alla sentenza di primo grado (riprodotte alle pg. da 15 a 17 del ricorso per cassazione, in osservanza dell'onere di autosufficienza) e delle considerazioni che hanno indotto la Commissione regionale a disattendere tali ragioni.

15. Criptica ed insufficiente, sul piano delle argomentazioni e degli addentellati normativi deputati a sorreggerla, si mostra anche la rideterminazione operata dalla sentenza d'appello con riferimento alla perdita riportabile ex. L. n. 383 del 2001 e stigmatizzata nel quinto motivo di ricorso incidentale. La Commissione regionale si è spinta a rilevare che "indipendentemente dalla sua eccepita inammissibilità" sarebbe imposta dall'esigenza di escludere un "vantaggio fiscale" ad appannaggio del contribuente. In buona sostanza, il giudice del gravame approda ad

una sorta di ridefinizione in chiave autoritativa ed equitativa dell'ammontare della perdita riportabile, per un verso astenendosi dal fare ostensione del ragionamento logico-giuridico a tal fine adoperato, per altro verso abdicando all'illustrazione del supporto normativo precettivo idoneo a consentire una rettifica a posteriori di un ravvisato errore di fatto del contribuente, non manifesto, nè immediatamente riconoscibile (avuto riguardo al complesso delle deduzioni critiche sollevate dall'Agenzia delle Entrate), errore scaturente dalla mancata conversione Lire/Euro di importi detassabili. In realtà, il ricorso alla c.d. "equità sostitutiva" è consentito nei soli casi previsti dalla legge (Cass., 21 dicembre 2015, n. 25707), al di fuori dei quali il giudice tributario non ha poteri di equità sostitutiva (v. Cass., 23 marzo 2018, n. 7354), quand'anche dettati da motivi di giustizia sostanziale. Nel caso che occupa, nell'escludere, da un lato, la sussistenza dei presupposti normativi idonei a giustificare la possibilità di procedere ad una ricostruzione anche induttiva del reddito, nel trascurare, dall'altro lato, un esplicito e puntuale esame del quadro documentale e contabile, la Commissione regionale si è limitata a fondare la rideterminazione della perdita su quella che ha definito alla stregua di "implicita ammissione dello stesso contribuente" e che, in via manifestamente generica, ha ritenuto di poter desumere dalle dichiarazioni rese da una sua "dipendente delegata".

16. Sulla base di tali considerazioni vanno accolti il ricorso principale e il quinto motivo del ricorso incidentale, assorbiti i restanti; la sentenza va, pertanto, cassata con rinvio ad altra sezione della Commissione tributaria regionale di Firenze, la quale procederà ad un nuovo esame e al governo delle spese anche con riferimento alla presente fase.

P.Q.M.

La Corte accoglie i quattro motivi del ricorso principale e il quinto motivo del ricorso incidentale, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 19 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 6 dicembre 2018

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza