Sentenza del 28/01/2020 n. 1855 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con avviso di accertamento afferente l'anno di imposta 2002, l'Agenzia delle entrate, procedendo nei confronti di S.P. s.p.a. in liquidazione, rettificava la perdita Irpeg, ad appurare maggiori importi dovuti a titolo di Irap e IVA, ad irrogare correlate sanzioni. L'avviso, fondandosi su un pvc del 13 dicembre 2005, segnatamente effettuava i seguenti recuperi a tassazione: 1) costi non di competenza pari ad Euro 129.818,00; 2) costi non inerenti pari ad Euro 4090,00, con IVA indebitamente detratta; 3) costi non inerenti pari ad Euro 17.518,63; 4) costi non inerenti pari ad Euro 5.475,36, con IVA indebitamente detratta; 5) costi non inerenti pari ad Euro 44.674,00, con IVA indebitamente detratta; 6) costi non inerenti pari ad Euro 1330,41; 7) costi non documentati pari ad Euro 9.877,65; 8) costi non deducibili pari ad Euro 225,00; 9) minusvalenza non deducibile pari ad Euro 69.521,29; 10) minusvalenza non deducibile pari ad Euro 1.554.800; 11) indebita detrazione pari ad Euro 5.697,38; 12) mancato assoggettamento ad IVA di operazione imponibile pari a Euro 648,00; 13) mancato assoggettamento ad IVA di operazione imponibile pari a Euro 1.555,34; 14) indebita detrazione pari ad Euro 530,21; 15) indebita detrazione pari ad Euro 400,00; 16) IVA non addebitata pari ad Euro 190.268,23, essendo stata applicata una aliquota inferiore rispetto a quelle rilevante.

La procedura di accertamento con adesione sortiva esito negativo.

La CTP di Brescia, adita dalla contribuente, ne accoglieva solo parzialmente il ricorso con sentenza n. 181/12/07, con la quale venivano annullati i recuperi nn. (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS) e (OMISSIS).

La CTR, con la sentenza n. 271/66/2010, depositata il 20 dicembre 2010, accoglieva l'appello principale dell'Ufficio con riferimento al disposto annullamento dei predetti recuperi fiscali nn. (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS) e (OMISSIS), rigettando l'appello incidentale della contribuente.

Il ricorso per cassazione della contribuente è affidato a sette motivi.

L'Agenzia delle entrate si è costituita al solo fine di partecipare all'udienza di discussione della causa ai sensi dell'art. 370 c.p.c., comma 1.

Motivi della decisione

Con il primo motivo di ricorso, la contribuente lamenta la nullità della sentenza impugnata nella parte in cui non si è pronunciata sulla eccezione relativa all'inammissibilità dell'appello erariale

per carenza di legittimazione attiva in capo alla Direzione Regionale della Lombardia, in tal guisa violando l'art. 112 c.p.c., avuto riguardo all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

Con il secondo motivo di ricorso, la contribuente denuncia la nullità della sentenza nella parte in cui ha omesso di pronunciarsi sulla nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione, posto che l'Ufficio non ha adeguatamente tenuto conto della memoria presentata dalla contribuente ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 12, in tal modo violando l'art. 112 c.p.c., avuto riguardo all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

Con il terzo motivo di ricorso, viene lamentata l'illegittimità della sentenza nella parte in cui, riformando quella di primo grado, ha confermato il recupero n. (OMISSIS) dell'avviso di accertamento (minusvalenza non deducibile pari a Euro 1.554.800,00 "oneri straordinari"), in tal guisa rendendo una motivazione insufficiente in ordine ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5; con il medesimo mezzo l'illegittimità della sentenza viene lamentata anche per la parte in cui ha confermato il recupero n. (OMISSIS), violando e falsamente applicando il combinato disposto del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 9 e 110, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Con il quarto motivo di ricorso, la contribuente lamenta la nullità della sentenza impugnata nella parte in cui, in riforma della sentenza di primo grado, ha confermato il recupero n. (OMISSIS) dell'avviso di accertamento, relativo all'IVA non addebitata pari ad Euro 190.268,23, per assoggettamento ad una aliquota inferiore a quella applicabile, violando in tal modo il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2, e art. 36, comma 2, n. 4, art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, art. 118 disp. att., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4; con lo stesso mezzo viene censurata in subordine l'illegittimità della sentenza per violazione dell'art. 115 c.p.c., in relazione al D.P.R. n. 633 del 1972, Parte III, della Tabella A, n. 103, violando l'art. 112 c.p.c., avuto riguardo all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, avuto riguardo all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Con il quinto motivo di ricorso, la contribuente lamenta la nullità della sentenza impugnata nella parte in cui ha confermato quella di primo grado in ordine ai recuperi nn. (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS), stante la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2, e art. 36, comma 2, n. 4, art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, art. 118 disp. att., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

Con il sesto motivo di ricorso, la contribuente si duole della nullità della sentenza impugnata nella parte in cui non si è pronunciata sul motivo relativo alla impossibilità della società di avvalersi della definizione agevolata prevista dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 17, e alla illegittimità della sanzione unica irrogata dall'Ufficio, in tal guisa violando l'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

Con il settimo motivo di ricorso, la contribuente contesta la nullità della sentenza impugnata nella parte in cui non si è pronunciata sul motivo relativo alla illegittimità della sanzione irrogata per esistenza di cause di non punibilità, in tal guisa violando l'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

Il primo motivo è infondato.

Mette in conto ribadire il consolidato orientamento di questa Corte secondo "nel processo tributario, il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 10 e art. 11, comma 2, riconoscono la qualità di parte processuale e conferiscono la capacità di stare in giudizio all'ufficio locale dell'agenzia delle entrate nei cui confronti è proposto il ricorso, organicamente rappresentato dal direttore o da altra persona preposta al reparto competente, da intendersi con ciò stesso delegata in via generale, sicchè è validamente apposta la sottoscrizione dell'appello dell'ufficio finanziario da parte del preposto al reparto competente, anche ove non sia esibita in giudizio una corrispondente specifica delega, salvo che non sia eccepita e provata la non appartenenza del sottoscrittore all'ufficio appellante o, comunque, l'usurpazione del potere d'impugnare la sentenza" (Cass. n. 6691 del 2014, n. 15470 del 2016, n. 874 del 2009).

Giova poi rilevare che nella sentenza impugnata non è dato ravvisare il vizio dedotto, atteso che "non ricorre il vizio di omessa pronuncia, nonostante la mancata decisione su un punto specifico, quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto sul medesimo (ex multis, Cass. n. 29191 del 2017).

Nella specie il rigetto implicito dell'eccezione è rinvenibile nella valutazione nel merito dei motivi posti a fondamento del gravame, esame invero incompatibile con l'accoglimento del rilievo in esame.

Il secondo motivo è infondato.

Ad integrare gli estremi della omessa pronuncia non basta la mancanza di una espressa statuizione del giudice, essendo necessario che sia completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile in riferimento alla soluzione del caso concreto: il che non si verifica quando la decisione adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte, ne comporti il rigetto, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione (Cass. n. 24155 del 2017; Cass. n. 17956 del 2015; Cass. n. 21612 del 2013; Cass. n. 20311 del 2011). Nella specie, invero, la CTR ha disatteso la prospettazione della contribuente evidenziando come sugli "altri rilievi" fossero "da confermare" le "tesi dell'ufficio".

Il terzo motivo, il quarto e il quinto motivo appaiono logicamente connessi, parimenti censurando il deficit motivazionale della sentenza.

Essi sono fondati e vanno accolti.

Con riferimento al terzo mezzo di ricorso, giova premettere che, in linea generale, la cessione d'azienda a titolo oneroso può configurare in capo al cedente plusvalenze o minusvalenze fiscalmente rilevanti. Ai fini dell'imposizione diretta, il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 101, comma 1, dispone che le minusvalenze si determinano secondo "gli stessi criteri stabiliti per la determinazione delle plusvalenze" e in via ordinaria, dunque, "sono deducibili se sono realizzate ai sensi dell'art. 86, comma 1, lett. a), b) e c), e comma 2". Dunque, la minusvalenza è un componente negativo deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa complessivo che viene in rilievo alla stregua di differenza tra il corrispettivo pattuito per la cessione d'azienda, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il valore netto della stessa. Rileva, peraltro, il valore fiscalmente riconosciuto, non quello contabile.

Nel caso di specie, la CTR non ha adombrato il criterio seguito per escludere la detraibilità della minusvalenza, limitandosi ad evidenziare in modo tanto generico, quanto assiomatico l'avvenuta cessione dell'azienda ad un prezzo "quasi irrisorio" nonchè apoditticamente assumendo come "più che evidente l'assurdità economica della prima cessione".

Rileva, pertanto, un vizio di omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, nella formulazione applicabile ratione temporis (anteriore al D.L. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in L. 11 agosto 2012, n. 143), posto che nel ragionamento del giudice di merito è riscontrabile il mancato o insufficiente esame di punti decisivi della controversia, prospettati in concreto dalle parti, sol che si consideri che la motivazione non consente di identificare il procedimento logico-giuridico posto a base della decisione (cfr. ex plurimis Cass. n. 10657 del 2010; Cass. n. 27162 del 2009; Cass. n. 6064 del 2008).

Il quarto e il quinto motivo sono suscettibili di trattazione unitaria, denunciando ambedue la nullità della sentenza per mancanza di motivazione o per mera apparenza di essa.

Essi sono fondati e vanno accolti.

Con riferimento specifico al quarto motivo giova rilevare che, tra le questioni agitate dalla contribuente si registravano: la censura del mancato riconoscimento dell'aliquota IVA al 10% sulle cessioni di energia elettrica in favore di Assoenergia, pur a fronte della natura consortile della cessionaria; la circostanza per la quale Assoenergia effettuava statutariamente gli acquisti all'ingrosso di energia in funzione della susseguente cessione esclusiva alle consorziate; la sussistenza di un documento contrassegnato come nota prot. n. (OMISSIS) del 29 febbraio 2000, in ragione del quale la Direzione Regionale del Veneto dell'Amministrazione finanziaria aveva sostenuto l'applicabilità dell'aliquota del 10% in ipotesi di acquisti eseguiti mediante struttura consortile; il fatto in virtù del quale gli acquisti venivano eseguiti da quest'ultima per conto delle consorziate, in capo alle quali venivano riversati interamente e in via immediata i costi.

Con riferimento alle riprese fiscali contrassegnate con i nn. (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS), la contribuente del pari denunciava ab origine, successivamente reiterandone il senso nei motivi di gravame, plurime questioni che la CTR ha ritenuto di liquidare con l'asserto letterale per cui "tutti gli altri rilievi - sui quali i primi giudici avevano accolto le tesi dell'ufficio - sono da confermare".

In quest'ottica, benchè la ricorrente avesse riportato minuziosamente nella propria impugnazione gli esatti termini delle questioni poste, oltre che in primo, anche in secondo grado, svolgendo una esposizione chiara e sintetica dei fatti controversi, il giudice d'appello si è mostrato meramente adesivo rispetto alle statuizioni del giudice di primo grado e della posizione erariale.

A venire in risalto è un deficit radicale di motivazione della decisione impugnata, sol che si consideri che la sentenza tralascia del tutto di chiarire la ragione per la quale abbia confermato la decisione di primo grado, essendosi limitata, invero, a svolgere una pedissequa e assiomatica adesione alle statuizioni rese dalla CTP di Brescia e a dichiarare testualmente che "le

osservazioni dell'ufficio appaiono pertinenti mancando qualunque prova circa la sussistenza dei requisiti per l'applicazione di aliquota ridotta".

La decisione d'appello non costituisce espressione di un autonomo processo deliberativo, risolvendosi, con riferimento ai profili circostanziali denunciati dal contribuente, in una generica condivisione delle ragioni erariali, senza alcun esame critico delle stesse in base ai motivi di gravame.

Questa Corte ha chiarito che in tema di ricorso per cassazione, è nulla, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, la motivazione solo apparente, che non costituisce espressione di un autonomo processo deliberativo, quale la sentenza di appello motivata "per relationem" alla sentenza di primo grado, attraverso una generica condivisione della ricostruzione in fatto e delle argomentazioni svolte dal primo giudice, senza alcun esame critico delle stesse in base ai motivi di gravame (Cass. n. 27112 del 2018). Questa Corte ha pure osservato che ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di appello abbia sostanzialmente riprodotto la decisione di primo grado, senza illustrare - neppure sinteticamente - le ragioni per cui ha inteso disattendere tutti i motivi di gravame, limitandosi a manifestare la sua condivisione della decisione di prime cure (v. Cass. n. 9097 del 2017; Cass. n. 16057 del 2018).

Del pari non può che ritenersi nulla la motivazione che si limiti a mutuare la posizione di una parte in luogo di quella dell'altra, senza chiarire le ragioni a supporto della valutazione espressa e senza indicare la ragione giuridica o fattuale che il giudice abbia ritenuto di condividere. L'obbligo di motivare i provvedimenti è, in effetti, violato in ciascun caso in cui la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero essa risulti del tutto inidonea ad assolvere alla funzione specifica di esplicitare le ragioni della decisione (Cass. n. 22598 del 2018).

I motivi sesto e settimo, relativi alle sanzioni, sono assorbiti.

In conclusione, rigettati i motivi primo e secondo, vanno accolti il terzo, quarto e il quinto motivo di ricorso, assorbiti il sesto e il settimo;

La sentenza d'appello va, pertanto, cassata, con rinvio della causa alla CTR della Lombardia, sez. staccata di Brescia, in diversa composizione, per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del giudizio, ivi comprese quelle della presente fase di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, rigetta il primo e il secondo motivo di ricorso, accoglie il terzo, il quarto e il quinto, assorbiti il sesto e il settimo; cassa la sentenza impugnata; rinvia la causa alla CTR della Lombardia, sez. staccata di Brescia, per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del giudizio, ivi comprese quelle della fase di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 27 novembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 28 gennaio 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza