Sentenza del 17/06/2022 n. 19726 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1.L'Agenzia delle entrate notificò alla B.Italia s.p.a. due avvisi d'accertamento, con i quali venivano rettificate le dichiarazioni Ires ed Irap relative all'anno d'imposta 2009.

Per quanto qui ancora rileva, gli atti impositivi formularono tre rilievi.

Il primo rilievo assumeva l'indeducibilità del disavanzo da annullamento derivante dall'operazione, deliberata il 27 aprile 2004, di fusione mediante incorporazione della B.Agro s.p.a. nella B. Italia s.p.a. - che l'incorporante aveva imputato ad avviamento, le cui quote di ammortamento erano state portate in deduzione per decimi e poi, dal 2005, per diciottesimi. L'Ufficio aveva negato la deducibilità in quanto la società, nella dichiarazione presentata in via telematica, non aveva richiesto espressamente, come imponeva il D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, art. 6, comma 4, il riconoscimento fiscale del maggior valore di avviamento iscritto in bilancio a pareggio del disavanzo da annullamento, come consentivano i commi 1 e 2 della medesima disposizione.

Inoltre, in subordine a tale ragione di indeducibilità, l'accertamento allegava l'inopponibilità all'Amministrazione della medesima fusione ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37-bis, assumendone la natura elusiva.

Il secondo rilievo riteneva l'indeducibilità del disavanzo da annullamento derivante dall'operazione, deliberata nel 1998, di fusione mediante incorporazione della B. Espansi s.p.a. nella B. Italia s.p.a. - che l'incorporante aveva imputato in parte ad avviamento ed in parte rivalutazione di immobilizzazioni materiali, le cui quote di ammortamento erano state portate annualmente in deduzione. L'Ufficio, anche in questo caso, aveva negato la deducibilità per la mancata espressione della relativa opzione, di cui al D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, comma 4, nella dichiarazione della società.

Il terzo rilievo riguardava l'indeducibilità, ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 110, comma 10, di costi ritenuti derivanti da operazioni con imprese ubicate in Paesi all'epoca dei fatti ritenuti a fiscalità privilegiata (inclusi nella c.d. black list), in particolare la Svizzera ed Hong Kong, al di fuori delle esimenti previste nello stesso articolo, comma 11, successivo.

La Commissione tributaria provinciale di Milano, con due distinte sentenze, accolse i ricorsi della contribuente avverso ciascuno degli atti impositivi.

Proposti distinti appelli dall'Ufficio, la Commissione tributaria regionale della Lombardia, dopo averli riuniti, con la sentenza di cui all'epigrafe, li ha rigettati. Con la stessa sentenza la CTR ha accolto l'appello incidentale della contribuente, condannando l'Amministrazione alla rifusione delle spese dei due gradi di giudizio ed al risarcimento dei danni per lite temeraria.

L'Agenzia ha quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza d'appello, affidandolo a nove motivi.

La contribuente si è costituita con controricorso.

Il Sostituto Procuratore generale Dott. L.G. ha formulato conclusioni scritte a norma del D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8-bis, convertito dalla L. 18 dicembre 2020, n. 176, chiedendo di accogliere il ricorso e cassare la sentenza impugnata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale in diversa composizione.

La controricorrente e ricorrente incidentale ha chiesto che si tenesse la discussione orale nella pubblica udienza ed ha prodotto memoria.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente, deve respingersi l'eccezione della controricorrente di inammissibilità dei vari motivi del ricorso per la mancata esposizione sommaria dei fatti di causa e per la "mancata deduzione funzionale dei motivi di ricorso in violazione del principio di autosufficienza". Invero, il corpo del mezzo non evidenzia, nei vari motivi, le pretese violazioni dell'art. 366 c.p.c., comma 1, nn. 1, 3 e 4, apparendo idoneo a porre la Corte, oltre che la controparte, nelle condizioni di comprendere lo specifico contenuto critico dell'impugnazione, in relazione all'iter ed all'esito del giudizio di merito che ha generato la decisione impugnata.

2. Con il primo motivo si censura, ai sensi dell'art. 360, c.p.c., la sentenza impugnata per omissione di motivazione, violazione e falsa applicazione del combinato disposto di cui al D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, art. 6, commi 2 e 4; D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, art. 3, comma 2, e 4, comma 1, lett. a).

Lamenta la ricorrente che le sentenze di primo grado, in ordine ai rilievi tuttora sub iudice, erano motivate attraverso il mero rinvio ad altra sentenza (anche la n. 10492 del 2015) della medesima CTP di Milano, resa tra le stesse parti, ed a quella della CTR della Lombardia (la n. 2745 del 2017) che l'aveva confermata. Aggiunge l'Amministrazione che, nell'appellare le due sentenze della CTP, aveva censurato, tra l'altro, proprio la sostanziale assenza di motivazione di entrambe, in ordine ai rilievi tuttora controversi.

La sentenza qui impugnata, denuncia poi la ricorrente, a sua volta ha rigettato l'appello erariale senza evidenziare il percorso critico seguito per disattenderne i motivi, e motivando esclusivamente attraverso il rinvio ad altre sentenze, delle quali non ha illustrato i contenuti.

In sintesi, secondo la ricorrente, il complesso di tali generici rinvii ad altre decisioni non è idoneo e sufficiente a dotare la sentenza di una motivazione effettiva, che integri il c.d. livello minimo costituzionale, imposto dall'art. 11 Cost., comma 6.

Il motivo è fondato.

E' opportuno ricostruire sinteticamente la struttura della parte propriamente motiva (da pag. 9) delle sentenze appellate, le cui motivazioni sono definite dalla CTR, in apertura, "esaustive e logicamente argomentate in tutti i loro passaggi, dando ampiamente conto, con inequivocabile rinvio per relationem, delle ragioni per le quali gli argomenti dell'intimato ricorrente siano stati accolti.".

La CTR prosegue poi affermando che "la motivazione per relationem a tutte le sentenze che sono pronunciate sul medesimo thema decidendum-prodotte nel giudizio di V' grado e qui riportate in narrativa- " assolve pienamente l'obbligo di motivazione.

La "narrativa" evocata quale sede delle sentenze richiamate per relationem, pare doversi identificare con la parte dello svolgimento del processo (pagg. 4-8) nella quale, in realtà, vengono trascritte, tra virgolette, le difese della contribuente appellata (ed appellante incidentale), all'interno delle quali sono indicate una serie di sentenze di merito, stralci delle quali sono riportati dalla stessa contribuente nelle argomentazioni rassegnate con riferimento ai vari rilievi, riprodotte dalla CTR. Riassumendo, nella sostanza, a fronte dell'appello erariale, che censurava la sentenza appellata per il difetto di motivazione e riproponeva pertanto le proprie difese, la sentenza della CTR ha rigettato l'impugnazione rinviando, per la motivazione, sia alla sentenza di primo grado, che, a sua volta, era motivata per relationem con altre decisioni di merito; sia alle difese della parte appellata, che a loro volta richiamavano, riproducendone stralci, la motivazioni anche di altre decisioni di merito.

L'effetto - del tutto negativo rispetto all'adempimento, almeno nella misura minima e sufficiente, dell'obbligo costituzionale di motivare effettivamente la decisione d'appello- è duplice.

Innanzitutto, la molteplicità e la frammentarietà delle decisioni di merito richiamate, riprodotte per stralcio o meramente evocate, per di più senza verificarne l'effettiva ed integrale coincidenza fattuale e giuridica delle fattispecie trattate con quelle qui sub iudice, non consentono di ricostruire univocamente quali siano le rationes decidendi che hanno condotto al rigetto delle ragioni erariali con riferimento a ciascuno dei singoli rilievi. Invero, le ragioni della decisione devono emergere chiaramente ed univocamente dalla motivazione della sentenza impugnata, non essendo ammissibile che sia questa Corte a sostituirsi al giudice a quo, ricomponendo i vari frammenti di altre decisioni in un mosaico razionale che si adatti al caso concreto controverso.

Inoltre, la serie di rinvii, a catena, a fonti esterne della decisione, adottata dal giudice d'appello, è priva di un'effettiva e critica considerazione dei motivi dell'impugnazione e delle ragioni di decisioni adottate in altre sedi processuali, riducendosi a mere formule di stile di condivisione. Infatti, nella parte graficamente destinata alla motivazione effettiva della decisione, manca del tutto qualsiasi riferimento alle fattispecie concrete controverse, essendosi spesa la CTR soltanto nel legittimare, astrattamente, la tecnica della motivazione per relationem.

Va allora ricordato che, secondo questa Corte, la sentenza d'appello non può ritenersi legittimamente resa per relationem, in assenza (come nel caso di specie) di un comprensibile richiamo ai contenuti degli atti cui si rinvia, ai fatti allegati dall'appellante e alle ragioni del

gravame, così da risolversi in una acritica adesione ad un provvedimento solo menzionato, senza che emerga una effettiva valutazione, propria del giudice di appello, della infondatezza dei motivi del gravame, sì da adottare una motivazione del tutto astratta (Cass. 03/02/2021, n. 2397, ex plurimis).

Pertanto, 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. 25/10/2018, n. 27112, ex plurimis).

Inoltre, questa Corte ha chiarito che, nel processo civile, la validità della sentenza la cui motivazione sia redatta per relationem ad un provvedimento giudiziario reso in un altro processo, presuppone che essa resti "autosufficiente", riproducendo i contenuti mutuati e rendendoli oggetto di autonoma valutazione critica nel contesto della diversa causa, in modo da consentire la verifica della sua compatibilità logico-giuridica, mentre deve ritenersi nulla, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la sentenza che (come nel caso di specie) si limiti alla mera indicazione dell'esistenza del provvedimento richiamato, senza esporne il contenuto e senza compiere alcun apprezzamento delle argomentazioni assunte nell'altro giudizio e della loro pertinenza e decisività rispetto ai temi dibattuti dalle parti, così rendendo impossibile l'individuazione delle ragioni poste a fondamento del dispositivo (Cass. 10/01/2022, n. 459, ex plurimis).

Deve pertanto concludersi che la motivazione della sentenza impugnata, per la mancanza di valutazione critica e per l'incomprensibilità dell'iter logico-giuridico che ne sorregga l'esito, integra il difetto di motivazione rilevante, inblSeae17JD6/2022 legittimità, secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte, per la quale "La riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione." (Cass., Sez. Un., 07/04/2014, n. 8053).

All'accoglimento del primo motivo conseguono pertanto la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio al giudice a quo, e l'assorbimento dei restanti mezzi e di ogni altra questione dedotta dalle parti.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo di ricorso e dichiara assorbiti i restanti; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 8 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 17 giugno 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza