Sentenza del 01/09/2022 n. 25685 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Per quanto si evince dal ricorso e dalla pronuncia impugnata, all'esito della verifica e del processo verbale di constatazione notificato il 7 dicembre 2007, nei confronti della società contribuente l'Agenzia delle entrate emise l'avviso d'accertamento relativo all'anno 2004, recuperando con tredici rilievi maggior imponibile ai fini Ires (undici rilievi), Irap (un rilievo) e Iva (un rilievo), ed irrogando sanzioni.

La società, che contestava tutti i rilievi, ad eccezione del primo e del quarto in materia di Ires, impugnò l'atto impositivo dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Salerno, che con sentenza n. 344/10/2010 accolse in parte il ricorso, annullando anche le riprese ad imponibile riconducibili ai rilievi decimo ed undicesimo.

Entrambe le parti, ciascuna per quanto soccombente, appellarono la decisione dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Campania, sez. staccata di Salerno, che con la sentenza n. 568/04/2012, ora al vaglio della Corte, rigettò l'appello dell'Amministrazione finanziaria, accogliendo quello della contribuente limitatamente al settimo rilievo. Nel confermare per il resto le statuizioni del giudice di primo grado la commissione regionale ha genericamente condiviso le conclusioni della commissione provinciale.

L'Agenzia delle entrate ha censurato la sentenza con due motivi, chiedendone la cassazione, cui ha resistito la società con controricorso, spiegando anche ricorso incidentale affidato a tre motivi.

All'esito della pubblica udienza dell'11 marzo 2022, celebrata ai sensi del D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8, convertito con modificazioni in L. 18 dicembre 2020, n. 176, la causa è stata riservata e decisa.

Sono state depositate memorie.

Motivi della decisione

Che:

La ricorrente ha denunciato:

con il primo motivo la violazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 106, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, quanto all'annullamento delle riprese ad imponibile riportate nei rilievi settimo, decimo e undicesimo;

con il secondo motivo la violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, quanto alla ripresa ad imponibile dei costi richiamati nel settimo rilievo.

Esaminando il primo dei motivi del ricorso principale, esso è inammissibile per difetto di autosufficienza.

Va chiarito che con la censura l'Agenzia delle entrate ha lamentato il vizio della decisione assunta dal giudice d'appello, nella parte in cui aveva confermato la decisione della commissione provinciale relativamente all'annullamento della ripresa ad imponibile degli accantonamenti effettuati dalla società per perdite su crediti, perchè non violate le regole desumibili dall'art. 106 del D.P.R. n. 917 cit. (per l'importo di Euro 74.038,00), nonchè all'annullamento della ripresa ad imponibile delle dichiarate perdite su crediti (dell'importo di Euro 156.770,10), sempre in riferimento all'art. 106 cit.. Inoltre la censura afferiva anche all'accoglimento parziale dell'appello incidentale della contribuente, con l'annullamento del settimo rilievo dell'atto impositivo, relativo al recupero ad imponibile di Euro 61.327,83 per spese legali, la cui deduzione nell'anno d'imposta 2004 era stata contestata dalla Amministrazione finanziaria per violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109.

Sulle prime due poste la sentenza della commissione regionale si era limitata ad affermare che "con specifico riferimento ai due punti sottesi all'appello in questione (dell'Agenzia delle entrate), il Collegio osserva che i primi giudici hanno motivato la loro decisione con argomentazioni esenti da vizi e sorrette da una motivazione congrua e coerente, rispetto alla quale non appare proposto alcun elemento che ne possa scalfire il relativo valore decisorio, peraltro pienamente condiviso". L'Amministrazione finanziaria ha inteso criticare la decisione non sul piano della apparenza della motivazione, ma sotto il profilo dell'errore di diritto del giudice d'appello nell'interpretazione delle norme sostanziali. Tuttavia ha fatto ciò richiamando una serie di circostanze, anche fattuali, nonchè ragioni e argomentazioni, che forse erano state allegate o utilizzate negli atti difensivi dei gradi di merito, di cui però non vi è alcuna traccia nel ricorso. Così come ha assertivamente invocato interpretazioni giuridiche dei rapporti economici instaurati dalla società con soggetti terzi -come per l'ipotesi della cessione dei crediti, relativa al rilievo n. 10, la cui sottoposizione a condizione sospensiva l'Ufficio ha ritenuto di escludere -, le quali, a parte la possibile erronea invocazione del profilo dell'errore di diritto, come pur ventilato nel controricorso della contribuente, non trovano riscontri obiettivi nell'atto di ricorso. Il ricorso è infatti carente nell'allegazione dei documenti a cui sembra faccia riferimento nell'articolazione dei motivi di difesa, o quanto meno nella riproduzione, nel suo corpo, dei passaggi più significativi che consentano a questo collegio di seguire le argomentazioni difensive.

Va rammentato che ai fini del ricorso per cassazione sono inammissibili le censure fondate su atti e documenti del giudizio di merito, qualora il ricorrente si limiti a richiamare tali atti e documenti senza riprodurli nel ricorso, nè fornire le indicazioni necessarie alla loro individuazione (ex multis, Sez. U, 27 dicembre 2019, n. 34469; cfr. anche, 1 luglio 2021, n. 18695). Ciò perchè in tale ipotesi le censure non vengono formulate in modo chiaro ed intellegibile in base alla lettura del ricorso, così impedendo alla Corte di verificare il relativo fondamento sulla base delle deduzioni contenute nel medesimo. E' pur vero che nel ricorso per cassazione il ricorrente non è tenuto a produrre nuovamente i documenti, ma, a pena di inammissibilità, deve

rispettare quanto meno l'onere di specifica indicazione degli atti processuali e dei documenti sui quali il ricorso si fonda, nonchè dei dati necessari all'individuazione della loro collocazione quanto al momento della produzione nei gradi dei giudizi di merito (cfr. Cass., 15 gennaio 2019, n. 777). Nel caso di specie invece manca persino un riferimento chiaro all'atto o al documento nel quale il fatto o le questioni enunciate erano state sollevate, così che si danno per conosciute circostanze o fatti invece ignoti a questo collegio.

I profili di inammissibilità del motivo toccano anche un ulteriore aspetto, quello della critica che il ricorso conduce non già al contenuto della sentenza impugnata, ma a quella della commissione tributaria provinciale, ai cui passaggi si fa espresso riferimento (pag. 9, nella quale solo erroneamente si attribuisce il passaggio motivazionale alla "CTR", in realtà inesistente in essa, pag. 10 e pag. 14 del ricorso). Ebbene, è inammissibile il ricorso in cassazione con cui vengono censurate, in sede di legittimità, le argomentazioni della sentenza di primo grado (cfr. Cass., 21 marzo 2014, n. 6733; 19 gennaio 2018, n. 1323; 5 maggio 2021, n. 11816). Le conclusioni non mutano con riguardo al sintetico riferimento al sesto rilievo dell'atto impositivo, relativo alle spese legali dedotte per intero nell'anno d'imposta 2004, che, con l'accoglimento parziale del ricorso incidentale della contribuente, era stato annullato dalla commissione regionale. In questo caso risulta incomprensibile anche la critica alla sentenza, ricondotta nell'alveo della violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 106.

Parimenti inammissibile, per difetto di autosufficienza, è il secondo motivo, con il quale si sostiene l'errore d'interpretazione dell'art. 109 del D.P.R. n. 917 cit., in cui sarebbe incorso il giudice d'appello con riguardo all'accoglimento delle ragioni della contribuente in ordine al recupero ad imponibile di Euro 61.327,83, relativo a costi per spese legali dedotte nell'anno d'imposta accertato. Il motivo è formulato con un richiamo ad un principio generale, quello secondo cui, al fine della deducibilità delle spese, l'esercizio di competenza si determina per i corrispettivi delle prestazioni di servizi (e dunque professionali) "alla data in cui le prestazioni sono ultimate". Sennonchè, l'invocazione del pacifico principio non è seguita da un ragionamento che illumini, nel concreto, sul perchè determinate prestazioni non siano state ritenute concluse, anzi, non è dato identificare a quali prestazioni l'Agenzia delle entrate abbia inteso riferirsi, nè in quali atti difensivi e da quale documentazione emergessero le singole operazioni non imputabili all'esercizio di competenza 2004.

Di conseguenza la conclusione cui la ricorrente perviene, secondo cui sarebbe stato del tutto legittimo "il recupero a tassazione, operato solo ai fini dell'imposizione diretta, della somma di Euro 61.327,83, in quanto relativa a costi per prestazioni di servizi ultimati in anni diversi da quello oggetto di accertamento", è priva di ogni concreta identificazione delle operazioni medesime.

Il ricorso principale va dunque dichiarato inammissibile.

Esaminando ora il ricorso incidentale, la contribuente, dopo aver dettagliatamente elencato i rilievi dell'atto impositivo confermati dalla commissione regionale, ha denunciato con il primo motivo la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. e art. 132 c.p.c., n. 4, dell'art. 118 disp. att. c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per apparente motivazione.

Con il secondo motivo ha denunciato l'omesso esame circa fatti decisivi per il giudizio, che sono stati oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, quanto alle questioni rappresentate in sede d'appello e del tutto ignorate dalla Commissione regionale.

Con il terzo motivo si è doluta della violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 108, 109, 102 e 88, nonchè del D.Lgs. n. 446 del 1997, artt. 4 e 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, quanto agli errori di diritto nell'interpretazione delle norme applicabili alle poste dedotte e recuperate ad imponibile dall'Agenzia delle entrate, nonchè alla determinazione dell'imponibile ai fini Irap. Esaminando il primo motivo, va chiarito che la contribuente aveva contestato la fondatezza di tutti i rilievi elevati con l'atto impositivo (ad eccezione del primo e del quarto). Ciò era stato ribadito anche dinanzi alla Commissione regionale con l'appello incidentale. A tali critiche il giudice d'appello ha risposto, rigettandole, con la poco perspicua osservazione secondo cui "i primi giudici hanno motivato la loro decisione con argomentazioni esenti da vizi e sorrette da una motivazione congrua e coerente, rispetto alla quale non appare proposto alcun elemento che ne possa scalfire il relativo valore decisorio, peraltro, pienamente condiviso".

Questa Corte ha affermato che sussiste l'apparente motivazione della sentenza ogni qual volta il giudice di merito ometta di indicare su quali elementi abbia fondato il proprio convincimento, nonchè quando, pur indicandoli, a tale elencazione ometta di far seguire una disamina almeno chiara e sufficiente, sul piano logico e giuridico, tale da permettere un adeguato controllo sull'esattezza e logicità del suo ragionamento. Ed in sede di gravame la decisione può essere legittimamente motivata per relationem ove il giudice d'appello, facendo proprie le argomentazioni del primo giudice, esprima, sia pure in modo sintetico, le ragioni della conferma della pronuncia in relazione ai motivi di impugnazione proposti, sì da consentire, attraverso la parte motiva di entrambe le sentenze, di ricavare un percorso argomentativo adeguato e corretto, ovvero purchè il rinvio sia operato così da rendere possibile ed agevole il controllo, dando conto delle argomentazioni delle parti e della loro identità con quelle esaminate nella pronuncia impugnata.

Va invece cassata la decisione con cui il giudice si sia limitato ad aderire alla decisione di primo grado senza che emerga, in alcun modo, che a tale risultato sia pervenuto attraverso l'esame e la valutazione di infondatezza dei motivi di gravame (cfr. Cass., 19 luglio 2016, n. 14786; 7 aprile 2017, n. 9105). La motivazione del provvedimento impugnato con ricorso per cassazione è apparente anche quando, ancorchè graficamente esistente ed eventualmente sovrabbondante nella descrizione astratta delle norme che regolano la fattispecie dedotta in giudizio, non consente alcun controllo sull'esattezza e la logicità del ragionamento decisorio, così da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111 Cost., comma 6, (Cass., 30 giugno 2020, n. 13248; cfr. anche 5 agosto 2019, n. 20921). L'apparenza peraltro si rivela ogni qual volta la pronuncia evidenzi una obiettiva carenza nella indicazione del criterio logico che ha condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento, come accade quando non vi sia alcuna esplicitazione sul quadro probatorio (Cass., 14 febbraio 2020, n. 3819). L'apparenza della motivazione, incidendo sul contenuto della sentenza, la inficia, determinandone la nullità.

Ebbene, la sentenza pronunciata dal giudice regionale è viziata da motivazione apparente. A fronte delle numerosissime questioni controverse, delle numerose ragioni d'appello, delle difese articolate dalla contribuente, il giudice regionale ha motivato la pronuncia di rigetto in meno di quattro righi, con un mero generico rinvio alla decisione assunta dalla commissione provinciale, senza alcuna spiegazione della sua adesione, nè minimo cenno alle ragioni dell'appello della contribuente.

Il motivo trova pertanto accoglimento.

L'accoglimento del primo motivo assorbe il secondo e il terzo.

La sentenza va cassata nei limiti dell'accoglimento del ricorso incidentale e il giudizio rinviato alla Commissione tributaria regionale della Campania, sez. staccata di Salerno, che in diversa composizione, oltre che alle spese del presente giudizio, dovrà riesaminare l'appello incidentale, ad eccezione di quanto di esso già accolto all'esito della sentenza ora vagliata dalla Corte.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso principale. Accoglie il primo motivo del ricorso incidentale, assorbiti gli altri. Cassa la sentenza in ragione dell'accoglimento del ricorso incidentale e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania, sez. staccata di Salerno, cui demanda, in diversa composizione, anche la liquidazione delle spese di legittimità.

Così deciso in Roma, il 11 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 1 settembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza