

Sentenza del 08/03/2025 n. 6207 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate notificava a A.A., - socio e liquidatore della estinta A. S. Srl, cancellata dal registro delle imprese in data 5 giugno 2012 - un primo avviso di accertamento (-----) con il quale, per l'anno di imposta 2009, recuperava nei confronti del medesimo maggiori Ires ed Irap, stante la sua responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602 del 1973 , disconoscendo alcune fatture relative ad operazioni ritenute oggettivamente inesistenti. L'Ufficio notificava, altresì, un secondo avviso di accertamento (-----) con il quale, per i medesimi fatti, recuperava maggiore Irpef sul presupposto della presunzione di distribuzione degli utili extra-contabili in favore dei soci di società c.d. a ristretta base.

2. Il contribuente ricorreva avverso entrambi gli atti impositivi.

La C.t.p., riuniti i ricorsi li rigettava, con sentenza confermata in appello.

Avverso detta ultima il contribuente propone ricorso per cassazione e l'Agenzia delle entrate resiste a mezzo controricorso.

3. Con ordinanza n. 20421 del 2023, questa Corte sospendeva il giudizio in accoglimento dell'istanza depositata dal contribuente il 20 giugno 2023 ai sensi dell'art. 1, commi da 186 e 197, legge 29 dicembre 2022, n. 197 .

4. Con nota depositata il 17 gennaio 2025 l'Agenzia delle entrate ha reso noto di aver provveduto in autotutela - per effetto del giudicato penale intervenuto nei confronti di A.A. con la sentenza del Tribunale di Trani n. 1004 del 2018, che aveva accertato l'esistenza delle operazioni contestate - all'annullamento degli avvisi di accertamento n. (-----) e n. (-----) nei seguenti termini: 1) avviso di accertamento n. (-----) emesso nei confronti di A. S.: annullamento totale delle imposte accertate e delle relative sanzioni, fatta eccezione per quella relativa alla "omessa conservazione delle scritture contabili, dei documenti e dei registri previsti in materia di imposte dirette" rideterminata da Euro 1.032,00 in Euro 1.000,00 in applicazione del principio del favor rei; 2) avviso di accertamento n. (-----) emesso nei confronti di A.A.:

annullamento totale delle imposte accertate e delle relative sanzioni irrogate in quanto relative alla presentazione di dichiarazione infedele. Per l'effetto, ha chiesto dichiararsi la parziale cessazione della materia del contendere, proseguendo il giudizio per la parte rimasta valida dell'accertamento.

5. Il contribuente ha depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorrente propone dodici motivi.

1.1. Con il primo denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 2495 , secondo comma, cod. civ., dell' art. 28 , quarto comma del D.Lgs. del 21 novembre 2014, n. 175 e dell' art. 2697 cod. civ.

Censura la sentenza per avere ritenuto legittimo l'accertamento emesso nel 2014 nei confronti di un soggetto inesistente e notificato al liquidatore ormai decaduto, dal 2012 dalla propria carica per effetto della cancellazione dal registro delle imprese e rileva che non trova applicazione nella fattispecie l' art. 28 , co. 4, D.Lgs. 21 novembre 2014 n. 175 in quanto entrato in vigore il 13 dicembre 2014 e, quindi, in data successiva rispetto alla cancellazione della società.

1.2. Con il secondo denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ. la nullità della sentenza ai sensi degli artt. 112 e 132 , secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., dell' art. 118 disp. att. cod. proc. civ. e dell' art. 36 , secondo comma, n. 4, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , nonché degli artt. 24 e 111 Cost.

Censura la sentenza per omessa pronuncia o per vizio di motivazione in ordine al motivo con il quale aveva dedotto l'effettiva esistenza delle operazioni contestate dall'Ufficio.

1.3. Con il terzo motivo denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2697 e 2729 cod. civ., degli artt. 39 e 40 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , dell' art. 6 CEDU , dell' art. 4 del settimo protocollo aggiuntivo CEDU e art. 117 Cost,

Lamenta la violazione dei principi in materia di valutazione della prova contraria gravante il contribuente in caso di operazioni ritenute inesistenti in combinato disposto con quelli relativi alla valutazione delle presunzioni.

1.4. Con il quarto motivo denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per violazione degli artt. 132 , secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., dell'art. 1, secondo comma, e dell' art. 36 , secondo comma, n. 4 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , nonché dell' art. 112 cod. proc. civ.

Censura la sentenza per motivazione apparente, e dunque sostanzialmente omessa, per non aver indicato gli elementi concreti e/o il percorso logico seguito per giungere alla conclusione secondo cui le fatture per operazioni inesistenti emesse nel 2009 (per il limitato importo di Euro 59.683,99) configurassero ipotesi di irregolarità "gravi, numerose e ripetute" tali da rendere inattendibili, nel loro complesso, le scritture contabili dell'anno 2009 e secondo cui la quantificazione induttiva del maggior reddito fosse sorretta da una valida "presunzione "semplificata"" ex art. 39 , comma 2, D.P.R. n. 600 del 1973 .

1.5. Con il quinto motivo denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 39 , comma 2, D.P.R. n. 600 del 1973 .

Censura la sentenza per aver ritenuto sussumibile la fattispecie in esame tra le ipotesi che legittimano l'accertamento induttivo di cui all'art. 39, comma 2, cit., in ragione della sola presunta emissione di fatture per operazioni inesistenti, senza effettuare alcun esame delle circostanze del caso concreto.

1.6. Con il sesto motivo denuncia, in relazione all' art. 360 primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 39 , comma 2, D.P.R. n. 600 del 1973 , n. 600 e dell' art. 2729 cod. civ.

Censura la sentenza per avere ritenuto legittima la determinazione induttiva del reddito per l'anno 2009 in esame, sulla base della apodittica percentuale del 15 per cento.

1.7. Con il settimo motivo, denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2495 e 2697 cod. civ.

Censura la sentenza nella parte in cui ha ravvisato una responsabilità in qualità di socio e, in particolare, per aver individuato il presupposto nella presunzione di apprensione di utili occulti anziché nell'atto formale della riscossione di somme;

per aver illogicamente applicato la presunzione di utili occulti relativi agli anni 2007 - 2009 al periodo successivo 2010 - 2012; per aver posto a suo carico l'onere probatorio.

1.8. Con l'ottavo motivo denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 2495 cod. civ.

Assume che la C.t.r. ha interpretato estensivamente l' art. 2495 cod. civ., ravvisando la responsabilità del liquidatore in ragione di un comportamento quale socio unico che si sarebbe appropriato degli utili societari e non già nell'esecuzione di pagamenti in violazione della par condicio creditorum e delle cause legittime di prelazione.

1.9. Con il nono motivo denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 36 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 .

Censura la sentenza per aver ravvisato nell'avviso di accertamento societario lo specifico atto motivato richiesto dall'art. 36 cit.

1.10. Con il decimo motivo denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 36 , primo comma D.P.R. n. 602 del 1973 , dell' art. 28 , comma 5 D.Lgs. n. 175 del 2014 e dell' art. 2697 cod. civ.

Censura la sentenza per aver ritenuto sussistente la responsabilità ex art. 36 cit., pur mancando la certezza e la definitività del credito erariale e la sua iscrizione a ruolo; per aver applicato retroattivamente l'art. 28, comma 4, cit.; per aver ravvisato il presupposto della responsabilità nella distribuzione di utili occulti.

1.11. Con l'undicesimo motivo denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 36 , comma 3, D.P.R. n. 602 del 1973 .

Censura la sentenza per aver ritenuto che il presupposto della assegnazione di beni o danaro fosse ravvisabile in ragione della presunzione di distribuzione di utili extra-contabili.

1.12. Con il dodicesimo motivo denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 2729 cod. civ. e dell' art. 38 D.P.R. n. 600 del 1973 .

Osserva che l'accoglimento di uno dei motivi che concernono la legittimità del maggior reddito accertato in capo alla società Si riflette sulla legittimità della presunzione di distribuzione del maggior reddito in capo al socio confermata implicitamente con la sentenza impugnata.

2. L'atto impositivo individuale (-----) emesso nei confronti del A.A. sul presupposto della distribuzione degli utili extracontabili è stato annullato totalmente, sicché sul medesimo è cessata la materia del contendere.

Con riferimento all'avviso di accertamento relativo alle imposte e sanzioni imputabili alla società (-----) l'annullamento in autotutela ha riguardato tutte le riprese con eccezione di quella relativa alla sanzione irrogata ai sensi dell' art. 9 D.Lgs. n. 471 del 1997 per violazioni degli obblighi relativi alla contabilità che è stata solo oggetto di riduzione in sede di autotutela per la quale persiste controversia; invece, cessata la materia del contendere sulle ulteriori riprese.

3. Per quanto ancora oggetto del contendere, il primo motivo è fondato, restando assorbiti gli ulteriori.

3.1. In primo luogo, nel determinare l'ambito della censura di mera apparenza della motivazione della sentenza impugnata, deve rilevarsi che il ricorrente, già nella premessa ai motivi (par. 6 del ricorso), ha specificamente denunciato che la C.t.r. aveva rigettato l'appello "trascrivendo pedissequamente l'atto di controdeduzioni dell'ADE (finanche dei medesimi refusi) ed ignorando completamente i motivi di appello, nonché la sentenza di assoluzione per insussistenza del fatto" e che tale modalità era comune ad altre sentenze emesse nella medesima udienza (sent. nn. 3063, 3064 e 3066) tutte caratterizzate dal fatto che le prove offerte non erano state oggetto di alcun esame effettivo in quanto la C.t.r. "trincerandosi dietro una motivazione apparente sul merito" aveva "omesso ogni esame del fondamento dei sottostanti motivi di appello".

Altrettanto puntualmente, a mera conferma dell'avvenuta denuncia nel ricorso della natura apparente della motivazione, tutta, della sentenza impugnata, la memoria prodotta dal contribuente illustra la denunciata patologia con una parallela ricostruzione, sostanzialmente integrale, della parte motiva della decisione d'appello e delle controdeduzioni e della memoria illustrativa dell'Ufficio, al fine di evidenziarne la coincidenza materiale.

Pertanto, a prescindere dalla formale collocazione delle argomentazioni a sostegno nell'ambito del ricorso, il motivo attinente la nullità della sentenza per la mera apparenza della sua motivazione investe integralmente la decisione impugnata dai ricorrenti, come emerge univocamente già dalla lettura complessiva dello stesso ricorso e come confermato dalla

memoria illustrativa dei ricorrenti (nello stesso senso cfr. Cass. 09/11/2022, n. 33083 che si è pronunciata in termini analoghi sulla sent. n. 3063 del 2019 richiamata in ricorso.).

3.2. Tanto premesso, la circostanza che la sentenza d'appello si riduca, nella sostanza, alla riproduzione di interi blocchi di periodi trasposti pedissequamente nel provvedimento dalle difese dell'appellata Amministrazione nel giudizio a quo, risulta per tabulas dal confronto tra tali atti processuali difensivi di parte e le argomentazioni esposte della C.t.r.

Vi è, pertanto, coincidenza letterale con le difese della controparte che rende non immediatamente percepibile l'effettiva logica ed autonoma ratio decidendi con riferimento a ciascuno dei rilievi.

Il ricorso della C.t.r. alla soluzione retorica di sostituire ripetutamente, nei periodi trasfusi dall'atto erariale alla motivazione, l'Ufficio, quale soggetto, con "la Commissione", ovviamente non è sufficiente a dimostrare che l'organo giurisdizionale abbia espresso un'effettiva valutazione critica delle tesi difensive dell'Agenzia e, soprattutto, dei motivi d'appello dei contribuenti cui esse sono contrapposte, sottaciuti invece sin dalla parte espositiva dello svolgimento del processo.

Invero, nel complesso della decisione impugnata, non è evidenziata alcuna effettiva soluzione di continuità tra l'iniziale descrizione, nei fatti processuali, delle difese dell'Amministrazione e l'ipotetica esposizione delle ragioni della decisione che, dopo la laconica espressione "la Commissione osserva" si articola nella pedissequa copiatura dell'atto di parte. Di conseguenza, deve constatarsi che la motivazione, nel senso prescritto dallo stesso art. 111 Cost., più che coincidere con le controdeduzioni dell'appellata, difetta del tutto, finanche materialmente, quale parte del provvedimento distinta dalle allegazioni dei contendenti.

Infine, difetta, come lamentato dai ricorrenti, l'esposizione stessa, oltre che la valutazione critica, da parte della C.t.r. dei motivi d'appello, non descritti e non apprezzati autonomamente dalla sentenza impugnata e rimessi quindi esclusivamente alle considerazioni delle difese dell'appellata, sicché la loro individuazione e conoscenza è totalmente filtrata dalle valutazioni dell'Amministrazione.

3.3. E' vero, peraltro, che questa Corte ha affermato che "nel processo civile ed in quello tributario, la sentenza la cui motivazione si limiti a riprodurre il contenuto di un atto di parte (o di altri atti processuali o provvedimenti giudiziari), senza niente aggiungervi, non è nulla qualora le ragioni della decisione siano, in ogni caso, attribuibili all'organo giudicante e risultino in modo chiaro, univoco ed esaustivo, atteso che, in base alle disposizioni costituzionali e processuali, tale tecnica di redazione non può ritenersi, di per sé, sintomatica di un difetto d'imparzialità del giudice, al quale non è imposta l'originalità né dei contenuti né delle modalità espositive, tanto più che la validità degli atti processuali si pone su un piano diverso rispetto alla valutazione professionale o disciplinare del magistrato" (Cass., Sez. U, 16/01/2015 n. 642 ; nello stesso senso Cass. 08/05/2015, n. 9334 e Cass. 07/11/2016, n. 22562).

Tuttavia, nel caso di specie, la motivazione della sentenza impugnata, oltre ad una mera adesione acritica alle riprodotte difese dell'Amministrazione (cfr. Cass. 14/10/2015, n. 20648), si

limita a riportare le ragioni esposte da quest'ultima parte, senza prendere in considerazione quelle contrapposte dall'altra nei motivi d'impugnazione, risultando quindi censurabile in quanto oggettivamente incompleta (cfr. Cass., Sez. U, n. 642 del 2015 cit., in motivazione). Questa Corte ha più volte ritenuto che, nelle varie ipotesi di redazione per relationem della sentenza d'appello, non può, comunque, prescindersi da un'effettiva valutazione critica, da parte del giudice dell'impugnazione, dei motivi di gravame (ex plurimis, Cass. 25/10/2018, n. 27112 ; Cass. 05/08/2019, n. 20883).

3.4. Nella sostanza, quindi, in ragione delle descritte patologie che concorrono a minare la motivazione della sentenza impugnata, ricorre il denunciato difetto assoluto di quest'ultima. Infatti, è pur vero che la riformulazione dell' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ. disposta dall' art. 54 d.l. 22 giugno 2012, n. 83 , art. 54, convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 134 , deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall' art. 12 preleggi, come riduzione al c.d. minimo costituzionale del sindacato di legittimità sulla motivazione. Tuttavia, per tale ragione, denunciabile in cassazione l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce non solo nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, ma anche nella motivazione apparente, od obiettivamente incomprensibile (Cass., Sez. U, 07/04/2014, n. 8053).

4. In conclusione, va dichiarata cessata la materia del contendere con riferimento all'avviso di accertamento (-----); va dichiarata, altresì, la cessazione della materia del contendere con riferimento all'avviso di accertamento (-----) per quanto oggetto di annullamento in autotutela. Per le restanti riprese di cui a detto ultimo, va accolto il primo motivo di ricorso, assorbiti gli ulteriori; la sentenza impugnata va cassata con rinvio al giudice a quo in diversa composizione, che renderà congrua motivazione e si pronuncerà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte dichiara cessata la materia del contendere con riferimento all'avviso di accertamento (-----) e con riferimento all'avviso di accertamento (-----) nei limiti di cui in motivazione; accoglie, per il resto, il primo motivo di ricorso, assorbiti gli ulteriori; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, che si pronuncerà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 6 febbraio 2025.

Depositata in Cancelleria l'8 marzo 2025.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza