

Sentenza del 08/03/2025 n. 6209 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate il 13 dicembre 2012 ed il 15 marzo 2013 notificava a A.A. - socio e liquidatore della estinta A. S. Srl, cancellata dal registro delle imprese in data 5 giugno 2012 - due avvisi di accertamento con i quali, per gli anni di imposta 2007 (n. (-----)) e 2008 (n. (-----)), recuperava nei confronti del medesimo maggiori Ires, Irap ed Iva stante la sua responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602 del 1973 . L'Ufficio, in particolare, per il 2007 disconosceva costi non inerenti e costi portati da fatture relative ad operazioni ritenute inesistenti e accertava proventi finanziari non contabilizzati; per il 2008, invece, disconosceva costi non inerenti e costi portati da fatture relative ad operazioni ritenute inesistenti.

2. La C.t.p. accoglieva entrambi i ricorsi con sentenza riformata in appello.

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

3. Con ordinanza n. 20420 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 . Non risulta, tuttavia, che all'istanza sia seguito l'accesso alla definizione agevolata.

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 parziale degli avvisi di accertamento ed ha chiesto, per l'effetto, dichiararsi cessata la materia del contendere in parte qua, con prosieguo del giudizio per il residuo.

Il contribuente ha depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorrente propone dieci motivi di ricorso.

1.1. Con il primo motivo denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ. la nullità della sentenza per omessa pronuncia in violazione dell' art. 112 cod. proc. civ.

Censura la nullità della sentenza per omessa pronuncia sulla questione relativa alla indeducibilità dei costi per operazioni inesistenti quanto all'anno 2007 e sulle spese di rappresentanza per l'anno 2008.

1.2. Con il secondo motivo denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ. la nullità della sentenza per vizio di ultrapetizione nella parte in cui si è pronunciata in merito ai costi non inerenti per l'anno 2007 sulla base di una diversa ragion giuridica rispetto a quella posta a fondamento dell'atto impositivo.

1.3. Con il terzo motivo 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 del D.Lgs. del 31 dicembre 1992, n. 546 , nonché 24 e 111 Cost.

Assume che la sentenza ha reso motivazione apparente in ordine alla presunta inesistenza delle operazioni sottese alla emissione delle fatture.

1.4. Con il quarto motivo denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2687 e 2729 cod. civ., art. 39 e 40 del D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600 , 6 CEDU, 4 del settimo protocollo aggiuntivo CEDU e art. 117 Cost.

Censura la sentenza per aver concluso per l'inesistenza delle operazioni senza valutare gli elementi di prova offerti.

1.5. Con il quinto motivo denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio consistenti nella realizzazione dell'opera edile di cui alla operazione ritenuta inesistente, nell'emissione della fattura, nella sussistenza di un'adeguata struttura aziendale.

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 degli artt. 2, secondo comma, n. 4, e 19 bis1, lett. h) D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 e dell' art. 108 , secondo comma, D.P.R. del 22 dicembre 1986, n. 917 .

Con riferimento alle spese di rappresentanza per il 2007 (ed anche su quelle del 2008 ove si ravvisasse una pronuncia implicita sulle medesime) censura la sentenza per aver affermato negato la deducibilità del costo.

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 dell' art. 109 , quinto comma t.u.i.r.

In ordine alle spese sostenute nell'anno 2007 nei confronti dell'Argenteria Siciliana Srl censura la sentenza impugnata per aver (-----).

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 degli artt. 2495 e 2697 cod. civ.

Censura la sentenza impugnata per aver ravvisato la responsabilità del socio nel rapporto di successione con la società anziché nell'atto formale della riscossione di somme.

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. 2495 cod. civ., in quanto norma che individua fattispecie autonoma e che presuppone un credito certo, liquido ed esigibile non soddisfatto in sede di liquidazione.

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

Censura la sentenza impugnata per aver ravvisato la responsabilità di cui all'art. 36 cit., pur in mancanza di certezza su credito erariale e di qualsiasi accertamento in ordine alla certezza della non soddisfazione dei tributi con le attività di liquidazione

2. In via preliminare, deve rilevarsi che l'annullamento parziale, come meglio chiarito dal contribuente in memoria, ha riguardato: 1) per l'anno di imposta 2007, lo sgravio integrale per i seguenti rilievi: costi indeducibili a fronte di operazioni inesistenti per Euro 29.109,30, ritenuti adesso deducibili; emissione di fatture per operazioni inesistenti per un imponibile di Euro 885.000,68, ritenute adesso esistenti. Il giudizio, pertanto prosegue quanto ai rilievi per costi non inerenti (per Euro 49.543,87, dati dalla somma dei costi delle fatture "Argenteria Siciliana" di Euro 49.140,00 e delle fatture relative alle spese di rappresentanza di Euro 403,87) e per proventi finanziari non contabilizzati per Euro 1.228,50; 2) per l'anno di imposta 2008, lo sgravio integrale per i seguenti rilievi: emissione di fatture per operazioni inesistenti per un imponibile di Euro 342.333,33 oltre Iva. Il giudizio, pertanto, prosegue per i costi non inerenti per Euro 404,55, oltre IVA,

2.2. In ragione dell'annullamento parziale deve rilevarsi la cessata materia del contendere con il sopravvenuto difetto di interesse della ricorrente ad una pronuncia di merito con riferimento agli importi oggetto di sgravio

3. Per quanto ancora oggetto del contendere, il terzo 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 "Accolto gli appelli dell'ADE, e per l'effetto confermato gli atti impositivi trascrivendo pedissequamente l'atto di appello del 2008 - al punto da riprodurne persino i refusi (...) e addirittura da utilizzare in ben due passaggi l'espressione "dalla scrivente direzione provinciale (...)" ed ignorando completamente i motivi di appello, e che tale modalità era comune ad altre sentenze emesse nella medesima udienza (sent. nn. 3063, 3064 e 3065) 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, prescindere 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 ad entrambi gli avvisi di accertamento per quanto attiene alle riprese oggetto di annullamento in autotutela come sopra descritte. Per il resto, va accolto il terzo motivo di ricorso, assorbiti gli ulteriori; la sentenza impugnata va cassata con rinvio al giudice a quo, in diversa composizione, che renderà congrua la motivazione e si pronuncerà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, dichiara cessata la materia del contendere con riferimento ad entrambi gli avvisi di accertamento nei limiti di cui in motivazione; accoglie per il resto il terzo 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



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza