

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 19 luglio 2017 n. 17835

Rilevato che

- l'Agenzia delle entrate impugna per cassazione la decisione della CTR del Lazio che, confermando la sentenza di primo grado, aveva ritenuto non fondata la pretesa tributaria, per Iva, Irpef ed Irap per l'anno 1999, nei confronti dell'Avv. Amleto Coronella, ritenendo i maggiori ricavi accertati in esito alle indagini bancarie non provati e giustificati dal contribuente, assumendo con due motivi:

- (a) violazione e falsa applicazione dell'art. 32, primo comma, n. 2, d.P.R. n. 600 del 1973, che consente di imputare gli elementi risultanti dalle indagini bancarie a ricavi dell'attività di lavoro del professionista, salva la possibilità per quest'ultimo di fornire la prova contraria;

- (b) violazione dell'art. 36, d.lgs. n. 546 del 1992, e 132 c.p.c. in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., per aver la decisione impugnata omissa integralmente l'individuazione degli elementi di fatto presupposto della controversia, motivando con espressioni meramente generiche e clausole di stile;

Considerato che

- va preliminarmente disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso sollevata dalla difesa del controricorrente in ragione della mancanza, nel ricorso introduttivo, di qualunque espressione idonea a dare conto di una richiesta di patrocinio rivolta dall'Agenzia delle entrate all'Avvocatura dello Stato per il presente procedimento, avendo questa Corte reiteratamente affermato (sez. U, n. 23020 del 2005; Cass. n. 1227 del 2007; Cass. n. 14785 del 2011 e altre) che ove l'Agenzia delle entrate si avvalga, nel giudizio di cassazione, del ministero dell'avvocatura dello Stato, non è tenuta a conferire a quest'ultima una procura alle liti, essendo applicabile a tale ipotesi la disposizione di cui all'art. 1, secondo comma, r.d. n. 1611 del 1933, secondo il quale gli avvocati dello Stato esercitano le loro funzioni innanzi a tutte le giurisdizioni e non hanno bisogno di mandato;

- è poi inconferente ai fini dell'asserita irrivalenza della costituzione dell'Agenzia il richiamo a Sez. U, n. 3116 del 2006 ove si afferma che il ricorso dell'Agenzia delle entrate al patrocinio dell'Avvocatura dello Stato deve avvenire in relazione al singolo procedimento, non rilevando l'eventuale conclusione tra Avvocatura e Agenzia di convenzioni di contenuto generale per l'assunzione del patrocinio, atteso che, pur indubbio che l'Avvocatura dello Stato non possa proporre un ricorso per cassazione in rappresentanza dell'Agenzia delle entrate senza avere da quest'ultima ricevuto il relativo incarico, nessuna disposizione di legge tuttavia prevede che del conferimento di tale incarico debba farsi esplicita menzione nel ricorso, né ciò può desumersi dal disposto dell'art. 366, n. 5, c.p.c., che inserisce tra i contenuti necessari del ricorso per cassazione "l'indicazione della procura, se conferita con atto separato", che fa riferimento esclusivamente alla procura intesa "come negozio processuale attributivo dello ius postulandi, (peraltro, non necessario quando il patrocinio dell'Agenzia delle entrate sia



assunto dall'Avvocatura dello Stato) e non invece al negozio sostanziale attributivo dell'incarico professionale al difensore" (v. da ultimo Cass. n. 22434 del 2016);

- infondato è pure il rilievo della violazione del principio di autosufficienza da parte dell'Agenzia ricorrente, rispondendo la scelta degli atti riprodotti (avviso di accertamento; atto di gravame dell'Agenzia) ad un criterio di rilevanza e pertinenza rispetto ai motivi fatti valere, riferibili, in particolare, alle doglianze lamentate con l'atto di gravame e all'asserita carenza della decisione impugnata, senza che ne derivi, in alcun modo, una inadeguatezza espositiva del ricorso (o, addirittura, integri la figura del "ricorso farcito") e senza che, avendone la parte riprodotto il contenuto e specificato gli estremi, abbia inottemperato all'onere di specifica indicazione e produzione;

- è parimenti infondata l'eccepita inammissibilità del ricorso per mancata indicazione della parte, indicata come "Annieto Coronella" atteso che l'indicazione nell'intestazione del ricorso è univoca ed è reiterata, in termini altrettanto inequivoci, nel corpo del ricorso, ove è precisato "... sig. Corone/la Amleto, di professione avvocato", indicazione più volte presente nel prosieguo dell'atto (e degli atti in esso riprodotti) senza che emerga alcuna ambiguità od incertezza;

- passando all'esame del ricorso, appare preliminare l'esame del secondo motivo, con cui l'Agenzia ricorrente lamenta la violazione dell'art. 36, d.lgs. n. 546 del 1992, e 132 c.p.c.;

- nella illustrazione di tale motivo, in particolare, si prospetta che la sentenza impugnata presenterebbe una motivazione del tutto apparente, sì da ridondare in mancanza di motivazione e, quindi, da determinare la nullità della sentenza ai sensi della citata norma;

- ne deriva, pertanto, che il vizio, inerendo alla motivazione nella sua interezza (ed integrando un error in procedendo, sicché è correttamente censurato ai sensi del n. 4 dell'art. 360 c.p.c.), è logicamente preliminare rispetto a quello denunciato nel primo motivo, con cui si deduce l'inosservanza dei criteri di accertamento presuntivo riferiti agli accertamenti bancari e alla correlata ripartizione degli oneri probatori;

- il motivo è fondato;

- la motivazione della sentenza impugnata è del seguente tenore, sotto l'intestazione "motivi della decisione" «La Commissione, esaminati gli atti, ritiene infondato l'appello e non condivide le argomentazioni addotte a sostegno dell'atto di appello. Il collegio rileva che l'accertamento operato fonda su semplici presunzioni non supportate da validi elementi probatori sicché le contestazioni e i rilievi mossi non appaiono condivisibili e devono essere disattesi. Il contribuente di contro non limita la sua difesa a generiche affermazioni in quanto dimostra e giustifica la causale dei movimenti finanziari contestando l'operato dell'Ufficio che fonda l'azione accertatrice soltanto sui prelevamenti. Va aggiunto che, trovandosi il contribuente in regime di contabilità semplificata, i movimenti finanziari non devono risultare dalle scritture contabili sicché, anche sotto questo profilo, i rilievi dell'Ufficio non sono condivisibili. L'appellante ripropone in questa sede le stesse affermazioni già disattese dai primi giudici, per cui la decisione e la motivazione di 1° grado non meritano censura e vanno confermate mentre l'appello va respinto», a cui segue il dispositivo;

- la CTR, dunque, ha inteso assolvere al suo obbligo di motivazione limitandosi ad enunciare che l'accertamento si basava su semplici elementi presuntivi e che la contestazione del contribuente era fondata per aver giustificato la causale dei movimenti finanziari, che non debbono risultare provati dalle scritture contabili trovandosi il contribuente in regime di contabilità semplificata;



- a proposito della giustificazione fornita dal contribuente, la CTR, peraltro, omette ogni riferimento od indicazione, restando ignoto se (prima ancora che quali) vi siano atti o documenti, neppure risultando alcun riscontro anche indiretto dalle scritture contabili, ritenuto superflue e irrilevanti dalla CTR;
- nella descritta situazione, invero, non si è in presenza di una cd. motivazione per relationem, cioè fondata sulla mera condivisione della rappresentazione contenuta in atti esterni alla sentenza, che risulti fatta propria con forza argomentativa dal giudice, perché detto tipo di motivazione suppone o la riproduzione del contenuto degli atti esterni al fine di farlo valere come argomento a sostegno della decisione e, quindi, come motivazione, o almeno un rinvio agli atti esterni che, pur non riproducendo il contenuto oggetto di esso, si accompagni all'indicazione della ragione di diritto o fattuale che giustificerebbe il valore attribuito e, anzi, all'oggetto del rinvio, in modo da consentire di comprendere appunto il senso della condivisione, al fine di poterlo criticare; - si è, invece, in presenza non solo di un rinvio che prescinde non solo dalla riproduzione di ciò a cui si è inteso fare rinvio e far proprio come motivazione, ma anche della mancanza di qualsiasi indicazione della ragione giuridica o fattuale che, in quanto emergente dall'oggetto del rinvio, si è ritenuto di condividere;
- non è certo sufficiente il riferimento, del tutto generico, alla contestazione, da parte del contribuente, sull'operato dell'Ufficio che fonda l'azione accertatrice sui prelevamenti, che non esprime, in realtà, alcuna spiegazione, neppure per relationem, della condivisione;
- la motivazione, dunque, risulta materialmente carente per tutti gli oggetti del rinvio come parte formale della sentenza, prima che come parte sostanziale, perché, anche ove fosse possibile motivare rinviando ad atti esterni (come per i precedenti giuridici, che possono richiamarsi, perché essi fanno parte del "diritto" che è conosciuto o conoscibile da chiunque e, quindi, anche da chi legge la sentenza per percepirne la giustificazione), sarebbe impossibile individuare quella parte perché il giudice non l'ha individuata (v. in termini Cass. n. 7402 del 2017);
- ne consegue che è impossibile comprendere perché, sotto il profilo logico, l'appello dell'Agenzia (e, quindi, la pretesa fiscale) sarebbe infondato (pur a fronte delle articolate argomentazioni ivi espresse e degli elementi contenuti nell'avviso di accertamento) e, dunque, al di là della mancanza sotto il profilo formale del requisito di contenuto-forma «della concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione», non è possibile neppure individuare tali ragioni, sicché la sentenza risulta sostanzialmente inesistente;
- l'accoglimento del secondo motivo comporta l'assorbimento del primo;
- restano altresì assorbite le richieste in merito all'applicazione dello jus superveniens;
- la sentenza va pertanto cassata con rinvio, anche per le spese, alla CTR competente in diversa composizione, perché provveda all'ulteriore giudizio;

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo del ricorso, assorbito il primo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

