

Sentenza

FATTI DI CAUSA

A seguito di indagini di polizia giudiziaria volte ad accertare l'origine di numerosi invii di danaro in Cina da parte di Pr.An., l'Agenzia delle entrate, facendo leva sulle movimentazioni finanziarie sui conti bancari postali dei quali il contribuente era titolare o sui quali era delegato a operare, accertava lo svolgimento da parte sua di attività d'impresa in totale evasione d'imposta e ricostruiva induttivamente la materia imponibile, ai fini irpef, irap e iva.

Pr.An. impugnava gli avvisi di accertamento che ne erano scaturiti per i periodi di imposta 2007, 2008, 2009 e la CTP di Mantova accoglieva parzialmente il ricorso, tra l'altro riconoscendo i prelevamenti operati dai conti bancari quali costi da computarsi sugli importi determinati successivamente in autotutela dall'ufficio.

Appellava l'Agenzia delle entrate in via principale contestando la pronuncia di primo grado con riferimento all'iva come rideterminata; il contribuente proponeva appello incidentale in ordine alle statuizioni della sentenza di primo grado per le quali era risultato soccombente.

Con la pronuncia impugnata di fronte a questa Corte il giudice di appello ha riformato la decisione impugnata confermando gli avvisi di accertamento come modificati in autotutela dall'Ufficio finanziario.

A sostegno della decisione, ha riconosciuto che i trasferimenti eseguiti costituivano il pagamento di prodotti acquistati, ma rilevava che l'art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 consente il riconoscimento dei prelevamenti come costi qualora ne sia conosciuto il beneficiario, soltanto in relazione alle imposte dirette; quanto all'iva, ha stabilito che il diritto di detrazione dell'iva richiede che l'operazione sia documentata da una fattura, che va annotata nei relativi registri e compresa nelle liquidazioni periodiche, laddove nel caso in esame, al cospetto di evasione totale, nessuna documentazione era stata redatta dal contribuente, che neanche aveva comunicato l'avvio dell'attività, né tenuto i dovuti registri contabili obbligatori.

Ricorre a questa Corte Pr.An. con atto affidato a quattro motivi che illustra con memoria; resiste con controricorso l'Amministrazione finanziaria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Il primo motivo lamenta la nullità della sentenza per il contrasto tra la parte motiva, dove si dichiara di condividere il motivo dell'Ufficio esclusivamente riferito all'iva, e quella dispositiva, ove si riforma la sentenza di primo grado anche in merito alle imposte dirette.

Il motivo è infondato.

La censura in realtà prende le mosse da un'interpretazione del tenore del contenuto della pronuncia impugnata diverso da quello che il giudice dell'appello ha voluto esprimere.

La CTR, infatti, ha escluso la rilevanza dei prelievi - ritenuti riconoscibili ai fini dell'imposizione reddituale come costi - ai fini della rideterminazione dell'iva dovuta in quanto ha ritenuto che la loro rilevanza debba limitarsi all'imposizione reddituale, senza che gli stessi possano costituire fonte di iva suscettibile di detrazione.

Tale statuizione, anche se certo non cristallina, può comunque adeguatamente evincersi dal tenore complessivo della motivazione, la quale dapprima premette che "... i trasferimenti eseguiti costituivano il pagamento di prodotti acquistati ed inoltre, come disposto dall'art 32, i prelevamenti possono essere riconosciuti come costi solo nel caso in cui sia conosciuto il soggetto beneficiario ma detta norma opera esclusivamente in materia di imposte dirette"; quindi, esaminando il profilo iva, essa puntualizza: "un costo per venire riconosciuto come tale ai fini dell'iva per poter detrarre la relativa imposta, deve essere documentato da una fattura, ai sensi art. 21 e deve venire annotato nei relativi registri e compreso nelle liquidazioni periodiche, ma nella fattispecie nulla di tutto ciò si è verificato in quanto

nessuna documentazione contabile venne compilata dal contribuente che neppure comunico l'avvio dell'attività e non termini dovuti registri contabili obbligatori...".

Dalla lettura complessiva del testo integrale della pronuncia impugnata si evince quindi, anche se con qualche sobbalzo ermeneutico, come il giudice del merito abbia ritenuto provata l'esistenza dei costi con riferimento all'imposizione sul reddito, ma comunque indetraibile l'iva poiché non evidenziata nelle fatture.

Il secondo motivo si incentra ancora sulla nullità della sentenza per il vizio di extra petitum per avere la pronuncia di appello riformato senso peggiorativo per il contribuente la sentenza impugnata sia con riferimento all'iva come domandato dall'Ufficio sia con riferimento alle imposte dirette pure in assenza di specifica domanda.

Anche questo motivo è privo di fondamento.

È chiaro che la CTR ha riformato la sentenza solo riguardo all'iva perché l'Ufficio ha proposto appello unicamente riguardo il riconoscimento dei prelevamenti a fini IVA.

Dalle parti della sentenza riprodotte in occasione dell'esame del primo motivo si evince infatti come la pronuncia impugnata abbia escluso la detraibilità dell'iva relativa ai costi di cui si è detto; ne consegue che la pronuncia di appello ha avuto come oggetto tale profilo, effettivamente dedotto nell'atto di appello come si evince dalle trascrizioni dello stesso riportate dallo stesso ricorrente.

Dalle medesime parti dalla pronuncia impugnata si evince poi il rigetto dell'appello incidentale del contribuente, avendo il giudice dell'impugnazione escluso il contrasto tra la parte motivata della sentenza e quella dispositiva e richiamato quanto al contenuto del concreto comando giudiziale la rideterminazione del reddito nella misura rideterminata dall'Ufficio a seguito del procedimento di autotutela.

Anche se ancora una volta in modo non cristallino, quindi, risulta ad ogni modo manifesta la ragione della decisione in quanto si riesce a comprendere come il contribuente abbia in sede di appello incidentale chiesto il riconoscimento di costi ulteriori rispetto a quelli riconosciuti dall'Ufficio in sede di autotutela, richiesta che è stata rigettata dal giudice di appello: sotto questo profilo, dunque, non vi è alcuna contraddizione nella sentenza impugnata nei termini dedotti in ricorso.

Il terzo motivo di impugnazione deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 19,21,23 e 25 del D.P.R. n. 633 del 1972 in relazione ai principi di cui alla direttiva 2006/112/CE per non avere la sentenza di merito rispettato il principio di neutralità dell'iva a fronte di violazione di meri obblighi formali.

Il motivo è fondato.

Va premesso che quel che rileva è la natura induttiva cd. pura dell'accertamento, non assumendo rilievo a tal fine il ricorso, soltanto strumentale, delle indagini bancarie per la ripresa (in termini, Cass. n. 20436/2021, punto 8).

In tale contesto, va ribadito che i requisiti sostanziali del diritto a detrazione sono quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione del diritto, la sua insorgenza, insomma (punto 41 della sentenza in causa C-590/13, Idexx, della Corte di giustizia dell'Unione europea) e consistono nelle circostanze che gli acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo, che quest'ultimo sia parimenti debitore dell'IVA attinente a tali acquisti e che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili (punto 43).

Gli obblighi formali, invece, disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema dell'IVA e consistono negli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione previsti dagli artt. 18 e 22 della sesta direttiva, ivi compreso l'obbligo per il soggetto passivo di presentare una dichiarazione entro il termine stabilito dagli Stati membri, ai sensi della lettera a) del paragrafo 4 del citato art. 22 (punto 42 della suddetta sentenza). La Corte di giustizia, nell'affermare il carattere formale dei già menzionati obblighi, ha ritenuto che il loro mancato rispetto non incida sulla detraibilità dell'imposta, fatta salva l'ipotesi in cui la loro violazione comporti l'impossibilità di fornire la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (vedi anche Corte giust. EMS - Bulgaria Transport, causa C-284/11).

Ciò posto, la Corte di giustizia dell'Unione europea, con la sentenza Idexx, basandosi su quanto esposto nell'ordinanza di rimessione, e cioè sulla circostanza che l'amministrazione finanziaria "disponeva di tutte le informazioni necessarie per accertare la sussistenza di detti requisiti sostanziali", ha affermato che in tal caso (ossia in presenza di circostanze analoghe a quelle ora dette o ad esse equivalenti sotto il profilo della funzionalità della possibilità di accertare la sussistenza dei requisiti sostanziali per il diritto a detrazione) il diritto a detrazione può essere validamente esercitato dal contribuente, anche se il medesimo ha violato gli obblighi stabiliti dagli artt. 18, par. 1, lett. d) e 22 della direttiva 77/388/CE.

Quindi, in sintesi, è principio fermo e chiaro che gli art. 18, paragrafo 1, lettera d), e 22 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, nonché le omologhe norme della direttiva 2006/112/CE, di seguito indicate, devono essere interpretati nel senso che tali disposizioni dettano requisiti formali del diritto a detrazione la cui mancata osservanza, in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale definito con la sentenza Idexx, non può determinare la perdita del diritto medesimo. Il fatto di sanzionare l'inosservanza, da parte del soggetto passivo, dei suoi obblighi contabili e dichiarativi con un diniego del diritto a detrazione eccede chiaramente quanto necessario per conseguire l'obiettivo di garantire il corretto adempimento di tali obblighi, posto che il diritto dell'Unione non vieta agli Stati membri di irrogare, se del caso, un'ammenda o una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità di un'infrazione ai requisiti formali legati al diritto a detrazione (da ultimo, Corte giust., Voest Alpine Giesserei Linz GmbH, causa C-475/23, punto 39).

Indubbiamente, la giurisprudenza unionale ha anche chiarito (con la sentenza in causa C-332/15, Astone) che la violazione "della maggior parte" degli obblighi formali di dichiarazione e di registrazione delle fatture, pur non impedendo la prova certa del soddisfacimento dei requisiti sostanziali che danno diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte, comunque è idonea a dimostrare "l'esistenza del caso più semplice di evasione fiscale, nel quale il soggetto passivo omette deliberatamente di rispettare gli obblighi formali che gli incombono allo scopo di sottrarsi al pagamento dell'imposta" (punto 55); di modo tale che i suddetti articoli della direttiva 2006/112 non ostano a una normativa nazionale, come quella controversa nel procedimento principale, la quale permetta all'amministrazione finanziaria di negare a un soggetto passivo il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto. Deve trattarsi, tuttavia, di un caso in cui "sia accertato che tale soggetto ha violato in maniera fraudolenta - circostanza questa che spetta al giudice del rinvio verificare - la maggior parte degli obblighi formali che esso era tenuto ad assolvere per poter beneficiare del suddetto diritto" di detrazione (punto 59 della sentenza Astone).

Nel caso in esame, tuttavia, l'Agenzia delle Entrate fa leva esclusivamente sull'"inesatto adempimento degli obblighi di fatturazione e di registrazione" (v. in particolare pag. 9 del controricorso); non è quindi contestata la condotta fraudolenta nell'accezione indicata.

Trova quindi applicazione il principio di neutralità fiscale, declinato dalla Corte di giustizia dell'Unione europea proprio con riguardo all'ordinamento italiano: in particolare, in riferimento a una fattispecie di accertamento induttivo mediante l'impiego degli studi di settore, la CGUE (con sentenza in causa C-648/16, Fortunata Silvia Fontana vs. Agenzia delle Entrate), ha stabilito che, poiché il diritto alla detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere limitato (v. sentenza in causa C-81/17, Zabrus Siret, punto 33 e giurisprudenza citata), "laddove l'Amministrazione finanziaria intenda procedere ad una rettifica dell'IVA il cui importo risulti da un maggior volume d'affari complessivo accertato induttivamente, il soggetto passivo interessato deve disporre del diritto di detrarre l'IVA assolta a monte, secondo le modalità previste al riguardo nel titolo X della direttiva IVA" (punto 41, in particolare).

Con la sentenza in causa C-521/2019, CB, la CGUE ha difatti poi ulteriormente sottolineato che la direttiva 2006/112/CE del Consiglio, in particolare i suoi articoli 73 e 78, letti alla luce del principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretata nel senso che, qualora un soggetto passivo dell'IVA, commettendo un'evasione, non abbia né indicato l'esistenza dell'operazione all'amministrazione tributaria, né emesso fattura, né fatto figurare in una dichiarazione a titolo delle imposte dirette i redditi ottenuti in occasione di tale operazione, la ricostruzione, nell'ambito dell'ispezione di una simile dichiarazione, degli importi versati e percepiti durante l'operazione in questione da parte dell'amministrazione tributaria interessata deve essere intesa come un prezzo già comprensivo dell'IVA, a meno che, secondo il diritto nazionale, i soggetti passivi abbiano la possibilità di ripercuotere e detrarre successivamente l'IVA in questione, nonostante l'evasione.

"Tale soluzione - ha proseguito la Corte - non contrasta nemmeno con la giurisprudenza delle sentenze del 28 luglio 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), del 5 ottobre 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740), e del 7

marzo 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), in quanto, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 33 delle sue conclusioni, in esse la Corte non si è pronunciata sulla questione dell'inclusione o meno dell'IVA nell'importo dei redditi ricostruiti dall'amministrazione tributaria in caso di frode, quando le operazioni occultate che hanno generato tali redditi, soggette all'IVA, avrebbero dovuto essere fatturate e l'IVA dichiarata" (punto 37).

La pronuncia CB del giudice unionale si riferiva a un caso analogo a quello in esame, in cui un contribuente - nella fattispecie un agente artistico, soggetto IVA - forniva servizi a un gruppo di imprese incaricato della gestione delle infrastrutture e delle orchestre, ottenendo pagamenti in contanti, senza emissione di fattura e senza conseguente contabilizzazione e dichiarazione; questi non teneva alcuna contabilità o registrazione ufficiale, non emetteva né riceveva fatture e di conseguenza non presentava dichiarazioni IVA. In quel caso, come in questo in esame, il soggetto passivo avrebbe dovuto fatturare l'IVA al beneficiario delle operazioni soggette a iva, e dichiarare tale IVA all'amministrazione tributaria, il che gli avrebbe conferito un diritto a detrazione dell'IVA che aveva gravato su tutti i beni o servizi presi in considerazione per le proprie operazioni imponibili; ma, soggiunge la CGUE, "il fatto che un soggetto passivo non abbia osservato l'obbligo di fatturazione sancito all'articolo 220 della direttiva 2006/112 e che, pertanto, per definizione manchino le indicazioni obbligatorie di cui all'articolo 226, punti da 6 a 10, di tale direttiva non può ostare al principio di base della suddetta direttiva, il quale, secondo una giurisprudenza costante della Corte, risiede nel fatto che il sistema dell'IVA mira a gravare unicamente sul consumatore finale" (punto 31).

E allora (punto n. 33 della sentenza CB), "in tali circostanze, la base imponibile come definita agli artt. 73 e 78 della direttiva 2006/112, vale a dire il corrispettivo, valore soggettivo, realmente ricevuto dal soggetto passivo e che non include l'IVA, deve essere intesa - quando deriva da una ricostruzione a posteriori da parte dell'amministrazione tributaria nazionale interessata, a causa della mancata indicazione dell'IVA su una fattura o dell'assenza di fattura, a prescindere dal fatto che tali omissioni siano o meno frutto di un intento fraudolento - tenendo conto di tale inevitabile margine di incertezza; qualsiasi altra interpretazione contrasterebbe con il principio di neutralità dell'IVA e farebbe gravare una parte dell'onere di quest'ultima su un soggetto passivo, mentre l'IVA deve essere sopportata unicamente dal consumatore finale".

Su altro versante, questa Corte (Cass. sez. II, n. 19108/2025), pur affermando che "la determinazione del prezzo al lordo dell'iva, deve essere espresso o comunque risultare in modo non equivoco dal contratto di vendita e non può di per sé evincersi, come invece ha ritenuto il giudice a quo, dalla mancanza in esso di ogni riferimento all'iva", ha comunque stabilito che "Una tale mancanza, invero, non può, da un lato, considerarsi significativa, discendendo l'obbligo di versare la somma corrispondente all'imposta dalla stessa legge, secondo il meccanismo da essa previsto, dall'altro conduce proprio alla soluzione opposta, cioè a ritenere che l'acquirente debba corrispondere, oltre al prezzo, la somma prevista a titolo di iva"; laddove le conclusioni interpretative sopra raggiunte non risultano in distonia con altri precedenti di questa Corte (per tutte, si veda Cass. n. 5486/2025) in quanto in tale giudizio il profilo rilevante era quello relativo all'esistenza o meno dei costi e dell'iva relativa.

Va, tuttavia, precisato che il diritto di detrazione sorge nel momento stesso in cui diviene esigibile l'imposta da detrarre; in quel momento, però, non si verifica l'automatica estinzione del debito d'imposta, ma, semplicemente, sorge in testa al cessionario il diritto di estinguere il debito esercitando il diritto di detrazione (al riguardo, in particolare, Cass. n. 14767/15). Quest'ultimo è certamente un diritto potestativo, ma pur sempre occorre che esso sia esercitato.

Di qui la conseguenza che la violazione degli obblighi formali di contabilità e di dichiarazione, pur non impedendo di per sé la nascita del diritto di detrazione, può incidere sul suo esercizio, allorquando entro il termine previsto dal legislatore nazionale il relativo titolare non ne faccia uso. È difatti con riguardo ad un caso in cui, pur mancando la dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, un'eccedenza d'imposta risultava da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno ed era stata dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, che le sezioni unite di questa Corte (Cass. n. 17757/16) hanno stabilito che non può essere negato il diritto alla detrazione, se sia dimostrato in concreto, oppure non sia controverso, che si tratti di acquisti compiuti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati ad iva e finalizzati ad operazioni imponibili. E la CGUE ha reiteratamente stabilito che "un termine di decadenza di due anni, quale quello previsto all'articolo 19, primo comma, del decreto n. 633, in esame nel procedimento principale, non può, di per sé stesso, rendere in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione, posto che l'articolo 167 e l'articolo 179, primo comma, della direttiva IVA (contenuto nel capo IV del titolo X della direttiva iva richiamato dalla CGUE con la sentenza *Fortunata Fontana*, sopra citata: n.d.r.) consentono agli Stati membri di esigere che il soggetto passivo eserciti il proprio diritto a detrazione nello stesso periodo in cui tale diritto è sorto" (in termini,

ancora Corte giust. in causa C-332/15, Astone, cit., punto 38). Questa Corte ha anche da ultimo chiarito come proprio in caso di accertamento induttivo (Cass. n. 9191/2025) il credito iva non possa restare sospeso ed essere compensato ad libitum del contribuente, ma tale esercizio del diritto segua delle scansioni temporali e degli adempimenti ben precisi. Nel caso in cui nell'anno successivo a quello in cui è maturato, in cui dovrebbe essere portato in compensazione, non sia stata presentata la prescritta dichiarazione oppure la stessa risulti tardiva per presentazione oltre i 90 giorni, allora il credito deve essere portato in deduzione nella dichiarazione dei due anni successivi a quella in cui è maturato. Ed infatti, è ancora la neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto a comportare che, pur in mancanza di dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, l'eccedenza d'imposta, che risulti da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno e sia dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto.

Nel presente caso, la completa assenza di compliance mostrata dal Pr.An. da un lato non compromette il suo diritto alla detrazione dell'iva in argomento (manca, peraltro, quanto alla possibilità di ripercussione e detrazione successiva evocata dalla CGUE con la sentenza CB, qualsivoglia deduzione in ordine alla sussistenza dei presupposti per l'applicazione della rivalsa successiva prevista dall'art. 60, comma 7, del D.P.R. n. 633/72, nel testo novellato dall'art. 93 del D.L. n. 1/12: sulla disapplicazione del testo previgente in relazione alle annualità pregresse, v. Cass. n. 5484/25); dall'altro non fa venire meno i suoi obblighi di esercitare detto diritto all'interno della cornice temporale biennale generalmente prevista dall'art. 19 del D.P.R. n. 633/72.

Sul punto, in fatto, provvederà il giudice del rinvio ad accertare l'avvenuto esercizio del diritto alla detrazione dell'iva con riguardo ai singoli periodi d'imposta, fermo restando che le verifiche effettuate dall'Amministrazione Finanziaria nazionale interessata sono dirette a ripristinare la situazione quale sarebbe esistita in assenza di irregolarità e, a fortiori, di frode e - sempre secondo la Corte dell'Unione (punto n. 32 della sentenza CB) - "se tale amministrazione si sforza, mediante diversi metodi, di ricostruire le operazioni occultate e i redditi elusi, si deve tuttavia rilevare che tali metodi non possono pretendere un'affidabilità perfetta e che essi comportano un margine inevitabile di incertezza, di modo che essi mirano, in realtà, a ottenere il risultato fiscale più verosimile e più fedele possibile, in funzione degli elementi materiali raccolti durante l'ispezione fiscale".

Conclusivamente, dalle considerazioni che si sono esposte la Corte addivene allora alla enunciazione del seguente principio di diritto: "nel caso di un contribuente che realizzi operazioni iva completamente occultate all'Amministrazione Finanziaria, (c.d. "evasore totale") secondo la direttiva 2006/112 UE - in particolare gli artt. 73 e 78, letti alla luce del principio di neutralità dell'IVA, la ricostruzione, mediante accertamento cd. induttivo puro, della maggiore materia imponibile deve essere intesa comprensiva dell'IVA, con la conseguenza che, ferma restando la possibilità di adottare sanzioni dirette a contrastare la frode fiscale, il soggetto passivo interessato deve disporre del diritto di detrarre l'IVA a monte, da esercitare entro il termine di decadenza prescritto".

Alla luce delle considerazioni che precedono, la sentenza va cassata, con rinvio al giudice del merito che si atterrà al principio indicato.

Il quarto motivo deduce l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio che sono stati oggetto di discussione tra le parti in violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'art. 360 c. 1 n. 5 c.p.c. per avere la CTR lombarda mancato di pronunciare sulle questioni oggetto dell'appello incidentale.

Il motivo va riqualficato sub specie dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., in adesione a Cass., sez. un., 24 luglio 2013, n. 17931, secondo cui il ricorso per cassazione, avendo ad oggetto censure espressamente e tassativamente previste dall'art. 360, primo comma, cod. proc. civ., deve essere articolato in specifici motivi riconducibili in maniera immediata ed inequivocabile ad una delle cinque ragioni di impugnazione stabilite dalla citata disposizione, pur senza la necessaria adozione di formule sacramentali o l'esatta indicazione numerica di una delle predette ipotesi. Pertanto, in un caso, come quello in esame, in cui il ricorrente lamenta l'omessa pronuncia, da parte dell'impugnata sentenza, in ordine ad una delle domande o eccezioni proposte, non è indispensabile che faccia esplicita menzione della ravvisabilità della fattispecie di cui al n. 4 del primo comma dell'art. 360 cod. proc. civ., con riguardo all'art. 112 cod. proc. civ., purché, com'è appunto accaduto nel caso in esame, il motivo rechi univoco riferimento alla nullità della decisione derivante dalla relativa omissione (v. pag. 26 del ricorso, ove si lamenta giustappunto che l'appello incidentale "non è stato oggetto di decisione").

Il motivo così riqualficato è fondato.

A fondamento del rigetto dell'appello incidentale il giudice d'appello pone difatti la valutazione che "Le considerazioni che precedono -ossia quelle indicate in narrativa- sono assorbenti". Questa Corte ha, peraltro, già avuto occasione di chiarire (v. Cass. n. 26507/2023; conf., Cass. n. 22228/2025, punto 6.2.) che l'assorbimento "proprio" postula che la decisione della domanda assorbita divenga superflua per effetto della decisione sulla domanda assorbente, con conseguente sopravvenuta carenza di interesse all'esame della domanda rimasta assorbita; l'assorbimento "improprio" presuppone che la decisione assorbente escluda la necessità o la possibilità di provvedere sulle altre questioni, ovvero comporta un implicito rigetto della domanda formulata e dichiarata assorbita. Quale che sia la forma di assorbimento, la relativa declaratoria implica la specifica indicazione, da parte del giudice, dei presupposti in fatto e in diritto che la legittimano sicché, ove ciò non avvenga, si è in presenza di una omissione di pronuncia, comportante la nullità della decisione sul punto.

In conclusione, vanno accolti il terzo e il quarto motivo di ricorso; i restanti motivi sono rigettati.

La sentenza impugnata, limitatamente ai motivi oggetto di accoglimento, è quindi cassata con rinvio al giudice del merito per nuovo esame del fatto nel rispetto dei principi sopra illustrati;

P.Q.M.

accoglie il terzo e il quarto motivo di ricorso; rigetta i restanti motivi; cassa la sentenza impugnata limitatamente ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, alla quale demanda provvedere anche in ordine alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 16 maggio 2025, riconvocato il Collegio il 12 settembre 2025.

Depositato in Cancelleria il 2 dicembre 2025.