Civile Ord. Sez. 5 Num. 25948 Anno 2026
Presidente: DE ROSA MARIA LUISA
Relatore: TARASCHI CESARE
Data pubblicazione: 29/09/2026

Oggetto: Sentenza di appello - Motivazione apparente - Rimessione all'interprete per l'integrazione della sentenza - Esclusione – Conseguenze.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 2581/2024 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato

– *ricorrente* –

contro

TURISMO FRATARCANGELI COCCO DI COCCO FRATARCANGELI VINCENZINA & C. s.a.s. (C.F. 01553010602), in persona del legale rappresentante *pro tempore*; FRATARCANGELI MARIA LUISA (C.F. FRTMLS82L49D810W); COCCO VINCENZINA (C.F. CCCVCN51D59A720O), in proprio e quale erede di Fratarcangeli Angelo; FRATARCANGELI GIOVANNI (C.F. FRTGNN72L03A720D), in proprio e quale erede di Fratarcangeli Angelo; FRATARCANGELI ALBERTINA (C.F. FRTLRT68L52A720J), quale erede di Fratarcangeli Angelo, rappresentati e difesi dall'Avv. Giuseppe Tinelli e dall'Avv. Massimo Ridolfi

– *controricorrenti e ricorrenti incidentali* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, n. 3485/2022, depositata il 27/07/2022.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 18/09/2026 dal Consigliere Cesare Taraschi.

**FATTI DI CAUSA**

1. L'Agenzia delle entrate notificava alla Turismo Fratarcangeli Cocco di Cocco Fratarcangeli Vincenzina & C. s.a.s. l'avviso di accertamento n. TKQ026L02269/2016, con cui, in relazione all'anno d'imposta 2011, era stata recuperata a tassazione una voce delle variazioni in diminuzione della dichiarazione unica per euro 1.610.089,00, somma versata da alcuni comuni della Regione Lazio per il servizio di trasporto pubblico locale espletato dalla società contribuente.

Quest'ultima riteneva di poter usufruire del trattamento di non imponibilità di cui all'art. 3 del d.l. n. 833/1986, considerando le somme percepite quali contributi con finalità di copertura di disavanzi gestionali che, benché assoggettati ad Iva e Irap, ai fini delle imposte dirette non dovevano considerarsi ricavi e, quindi, materia imponibile.

Secondo l'Ufficio, invece, con il passaggio graduale dal sistema di affidamento del servizio di trasporto pubblico per "concessione" a quello disciplinato dai "contratti di servizio" di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 422/1997 e agli artt. 19 e ss. della legge reg. Lazio n. 30/1998, le somme percepite per l'espletato servizio andavano inquadrate nel disposto dell'art. 85, comma 1, lett. *a)*, del t.u.i.r., attesa la loro natura di corrispettivi di servizi al cui espletamento era diretta l'attività d'impresa, con conseguente inclusione nel reddito imponibile ai fini delle imposte dirette. In ogni caso, poiché nel conto ricavi servizio pubblico urbano (codice 800001) erano confluiti indistintamente sia i corrispettivi derivanti dalla vendita dei biglietti, sia i corrispettivi afferenti alle fatture emesse nei confronti dei comuni nei quali era stato svolto il servizio di trasporto pubblico locale (di seguito, TPL), se ne ricavava che la società contribuente aveva di fatto esteso la citata agevolazione non solo ai ricavi da TPL, ma anche ai ricavi da traffico e, dunque, al di là della previsione contenuta nell'art. 3 del d.l. n. 833/1986.

L'Ufficio, inoltre, accertava, nei confronti della società contribuente, l'indebita detrazione di Iva, effettuata: a) per una operazione commerciale



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

conclusasi con la risoluzione del contratto per inadempimento e mancata emissione di nota di credito (Iva pari ad euro 84.000,00); b) con detrazioni relative a operazioni oggettivamente inesistenti (per un ammontare imponibile di euro 91.145,00).

2. Nel contempo, ai sensi dell'art. 5 t.u.i.r., il maggior reddito d'impresa veniva imputato per trasparenza, ai fini Irpef, a Vincenzina Cocco, Angelo Fratarcangeli e Giovanni Fratarcangeli, quali soci della predetta società, con gli avvisi di accertamento aventi rispettivamente n. TKQ016L02280/2016, n. TKQ016L02281/2016 e n. TKQ016L02282/2016.

3. La società contribuente ed i soci della stessa, con separati ricorsi, impugnavano i predetti avvisi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Frosinone, assumendo, tra l'altro, che le somme in contestazione non potevano essere assoggettate a tassazione, in quanto rappresentavano solamente ripiani di perdite di gestione per servizi effettuati a prezzi politici nei confronti degli utenti, ciò anche considerato che, in un precedente controllo relativo all'anno d'imposta 2005, tale rilievo non aveva formato oggetto di recupero. Deducevano, altresì, l'illegittimità degli atti impositivi per errata applicazione dell'art. 26 del d.P.R. n. 633/1972.

4. La CTP, riuniti i ricorsi, li accoglieva, assumendo che, non essendo stati stipulati i contratti di servizio previsti dal d.lgs. n. 422/1997 e dalla legge reg. Lazio n. 80/1998, il rapporto di affidamento del trasporto pubblico locale doveva intendersi ancora regolato dall'art. 3 del d.l. n. 833/1986, che prevedeva l'erogazione alle imprese di trasporto di contributi che non potevano qualificarsi come corrispettivi tassabili ai sensi dell'art. 85 t.u.i.r.

5. L'Agenzia delle entrate proponeva appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale del Lazio, assumendo che, con i contratti di servizio (come previsto dall'art. 18 del d.lgs. n. 422/1997), si configurava un rapporto diretto tra azienda di trasporto ed ente locale,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sicché le somme, che prima costituivano contributi pubblici, ora andavano qualificate come "corrispettivi" erogati dai comuni per il servizio di trasporto pubblico locale.

I contribuenti proponevano appello incidentale, sia in relazione alle altre contestazioni non esaminate nella sentenza di primo grado, sia in ordine alla disposta compensazione delle spese giudiziali.

La CTR rigettava sia il gravame principale che quello incidentale.

6. Ha proposto ricorso per cassazione l'Ufficio, affidandosi a due motivi.

Con controricorso, con il quale propongono anche ricorso incidentale affidato a tre motivi, resistono la Turismo Fratarcangeli Cocco di Cocco Fratarcangeli Vincenzina & C. s.a.s., Maria Luisa Fratarcangeli quale socia, nonché Vincenzina Cocco, Giovanni Fratarcangeli e Albertina Fratarcangeli, quali eredi di Angelo Fratarcangeli e i primi due anche in proprio.

È stata, quindi, fissata l'adunanza camerale per il 18/09/2026.

Il Sostituto Procuratore Generale, in persona del dott. Mauro Vitiello, ha depositato memoria con la quale ha concluso per l'accoglimento del primo motivo del ricorso principale, con assorbimento del secondo motivo e dei motivi del ricorso incidentale.

Anche i controricorrenti hanno depositato memoria illustrativa.

**RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Preliminarmente va rigettata, in quanto infondata, l'eccezione di tardività del ricorso per cassazione, sollevata dai controricorrenti.

1.1 Invero, la sentenza impugnata è stata depositata il 27/07/2022, sicché il termine lungo semestrale ex art. 327 c.p.c., tenuto conto della sospensione feriale dei termini, scadeva il 27/02/2023.

Ai sensi dell'art. 1, comma 199, della legge n. 197/2022, «*Per le controversie definibili sono sospesi per undici mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione, nonché per la proposizione del controricorso in cassazione*



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

*che scadono tra la data di entrata in vigore della presente legge* [1° gennaio 2023] *e il 31 ottobre 2023*».

Ne deriva che, per effetto della predetta sospensione, il *dies ad quem* per l'impugnazione della sentenza della CTR veniva a scadere il 27/01/2024, termine che, cadendo di sabato, è stato prorogato ex art. 155 c.p.c. al 29/01/2024.

Essendo stato notificato a mezzo PEC proprio in data 29/01/2024, il ricorso per cassazione deve ritenersi tempestivo.

1.2 Inconferente risulta il richiamo, operato dai controricorrenti, al principio ripetutamente affermato da questa Corte secondo cui la sospensione straordinaria prevista dall'art. 6, comma 11, del d.l. n. 119/2018, conv., con modif., dalla legge n. 136/2018, non è cumulabile con quella dei termini processuali nel periodo feriale, prevista dall'art. 1 della legge n. 742/1969, nel testo novellato, da ultimo, dall'art. 16, comma 1, del d.l. n. 132/2014, conv., con modif., dalla legge n. 162/2014, nei casi di coincidenza o sovrapposizione dei relativi periodi (Cass. 06/02/2023, n. 3598; Cass. 15/10/2021, n. 28398; Cass. 29/03/2021, n. 8681).

Invero, nel caso di specie, la sospensione feriale dei termini si cumula con il termine naturale di proposizione dell'impugnazione di cui all'art. 327 c.p.c., e non con il termine straordinario di sospensione di cui alla citata legge n. 197/2022, nel quale la sospensione feriale è interamente assorbita (cfr., per un caso analogo, Cass. 13/02/2026, n. 3210, nonché Cass. 29/05/2020, n. 10252).

2. Con il primo motivo del ricorso principale si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 132, secondo comma, n. 4, c.p.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., in quanto la «*sentenza impugnata è un coacervo di omissioni, contraddizioni, criticità, al punto che deve essere ritenuta totalmente priva di una motivazione, ovvero motivata in modo solo apparente*».



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

In particolare, la sentenza della CTR, oltre ad essere del tutto priva dell'esposizione dello svolgimento del processo, risulta criptica e/o totalmente carente nell'indicazione dei motivi in fatto e diritto, dell'appello principale dell'Ufficio e dell'appello incidentale dei contribuenti, con una motivazione totalmente confusa, incoerente e contraddittoria, ed un dispositivo anch'esso contraddittorio rispetto alla non comprensibile motivazione, del tutto apparente.

3. Con il secondo motivo del ricorso principale si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 85 del t.u.i.r., dell'art. 2697 c.c., della legge reg. Lazio n. 30/1998 e del d.lgs. n. 422/1997, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., per non aver la CTR considerato che, ai sensi dell'art. 85 cit., i corrispettivi delle prestazioni di servizi sono considerati come "ricavi", tassabili ai fini delle imposte dirette, e che la *prorogatio* dei servizi precedentemente affidati in concessione, mantenendo gli affidamenti diretti senza selezione del contraente con gara, è anch'essa un contratto di servizio stipulato con la società contribuente, attenendo la citata proroga alla sola modalità di ottenimento del contratto di servizio, senza incidere in alcun modo sulla natura dello stesso.

Ciò in ragione del fatto che il settore del TPL ha subito una profonda riorganizzazione, caratterizzata, in particolare, dal passaggio graduale dall'affidamento per concessione, stabilito dall'art. 4 della legge n. 151/1981, a quello realizzato attraverso contratti di servizio, come previsto dall'art. 19 del d.lgs. n. 422/1997, sistema al quale ha dato attuazione la Regione Lazio con la legge n. 30/1998, con cui sono state regolamentate compiutamente le modalità e le procedure per l'affidamento e l'espletamento del servizio (artt. 19, 20, 21, 22, 23, 23-*bis*), prevedendosi per questo la stipula di contratti di servizio (artt. da 24 a 27-*bis*).



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

È dunque evidente l'illegittima appostazione della "variazione in diminuzione", che l'impresa contribuente ha operato invocando l'art. 3 del d.l. n. 833/1986, atteso che tale norma disciplina una fattispecie non solo difforme, ma, soprattutto, non più confacente a quella in esame a seguito dell'introduzione, a partire dal 1997, della richiamata normativa nazionale e regionale.

4. Con il primo motivo del ricorso incidentale si deduce la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., in quanto, nella denegata ipotesi in cui si dovesse ravvisare un profilo di soccombenza della società contribuente nella parte in cui la CTR ha pronunciato sull'imponibilità dei ricavi derivanti dalle vendite, pur in assenza di elementi per discriminare ricavi diversi da quelli corrispondenti ai contributi per il ripianamento delle perdite degli esercenti il servizio di trasporto pubblico, ritenuti esenti, la sentenza impugnata avrebbe statuito su profili non devoluti nell'appello dell'Agenzia delle entrate, così violando il c.d. principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato.

5. Con il secondo motivo del ricorso incidentale si deduce la nullità della sentenza per violazione degli artt. 36, comma 2, n. 4, del d.lgs. n. 546/1992, 132, n. 4, c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., in quanto, nella denegata ipotesi in cui si dovesse ravvisare un profilo di soccombenza della società contribuente in ordine alla non riconducibilità di tutti i ricavi nell'ambito applicativo del regime di non imponibilità di cui all'art. 3 del d.l. n. 833/1986, la CTR avrebbe reso una motivazione del tutto apparente, giacché contenente affermazioni tra loro inconciliabili, tali da impedire l'individuazione del procedimento logico posto a fondamento della decisione.

6. Con il terzo motivo del ricorso incidentale si assume la nullità della sentenza per violazione degli artt. 36, comma 2, n. 4, del d.lgs. n. 546/1992, 132, n. 4, c.p.c., e 118 disp. att. c.p.c., in relazione all'art.



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

360, primo comma, n. 4, c.p.c., in quanto, nella denegata ipotesi in cui si intendesse accogliere un'interpretazione del capo della sentenza in materia di Iva, nel senso che ad essere condiviso dalla CTR non fosse l'annullamento dell'avviso di accertamento, bensì, in riforma della sentenza di primo grado, il rilievo in ordine all'indetraibilità dell'Iva, la CTR avrebbe, in tal caso, totalmente omesso di dar conto delle ragioni sottese a tale convincimento.

7. Risulta fondato il primo motivo del ricorso principale, con assorbimento sia del secondo motivo dello stesso ricorso, che dei motivi posti a base del ricorso incidentale.

7.1 Per consolidata giurisprudenza di questa Corte, la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da *error in procedendo*, quando, benché graficamente esistente, non renda tuttavia percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. 28/01/2025, n. 1986; Cass. 01/03/2022, n. 6758; Cass. 23/05/2019, n. 13977; Cass., Sez. U., 03/11/2016, n. 22232).

In particolare, si è rilevato che è apparente, con conseguente nullità della relativa sentenza, la motivazione priva di riferimenti ai fatti dedotti in causa e fondata esclusivamente su una valutazione astratta dei principi generali della materia e della relativa normativa applicabile, non consentendo di individuare le ragioni della decisione e il percorso logico-giuridico seguito dal giudice per pervenire alla decisione (Cass. 03/04/2026, n. 8309), nonché la motivazione che 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, comma 6, Cost. (Cass. 30/06/2020, n. 13248), ossia quando la pronuncia riveli una obiettiva carenza nella indicazione del criterio logico che ha

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento, come accade quando non vi sia alcuna esplicitazione sul quadro probatorio, né alcuna disamina logico-giuridica che lasci trasparire il percorso argomentativo seguito (Cass. 14/02/2020, n. 3819).

Pertanto, qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni inconcilianti, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile, si concreta una nullità processuale deducibile in sede di legittimità – come, nel caso di specie, ha correttamente fatto l'Ufficio ricorrente, dovendosi con ciò rigettare l'eccezione di inammissibilità del motivo sollevata dai controricorrenti - ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c. (Cass. 03/03/2022, n. 7090; Cass. 25/09/2018, n. 22598; Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053).

7.2 Nella specie, il denunciato vizio di motivazione apparente sussiste, in quanto la CTR, nel rigettare sia l'appello principale dell'Ufficio che quello incidentale dei contribuenti: i) ha del tutto genericamente riportato i fatti dedotti in causa, senza enunciare, neppure sinteticamente, le questioni giuridiche in contestazione; ii) non ha riportato i motivi posti a fondamento dell'appello proposto dall'Ufficio; iii) ha reso una motivazione incomprensibile nel percorso logico-giuridico seguito, in quanto del tutto contraddittoria nella successione delle asserzioni poste a fondamento della stessa.

In particolare, i giudici d'appello hanno dapprima sostenuto che «*nel conto ricavi servizio pubblico urbano, sono confluiti i corrispettivi derivanti dalla vendita dei biglietti relativamente alle fatture emesse nei confronti dei Comuni nei quali è stato svolto il servizio, ma anche ricavi da traffico non oggetto chiaramente della previsione agevolativa*», concludendo che «*La contribuente pertanto ha tenuto un comportamento, per le considerazioni che precedono, quantomeno illegittimo*»: trattasi di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

asserzione che sembrerebbe voler prospettare la fondatezza dell'appello dell'Ufficio.

Dopodiché la CTR, in forma alquanto criptica, ha sostenuto che «*la documentazione fornita non dimostra nulla circa la natura dei proventi da contratti di servizio, tenuto conto che sono state concentrate non già i proventi per il servizio bensì i contributi ricevuti per il ripianamento di perdite oggetto però della non imponibilità*», concludendo che «*La Commissione ritiene pertanto che deve escludersi, ai fini della determinazione dell'imponibile fiscale, apportare variazioni in diminuzione come quelle operate nella specie dall'impresa*»: anche in tal caso, sembra desumersi l'accoglimento dell'appello dell'Ufficio, avendo la CTR escluso che potessero apportarsi le variazioni in diminuzione dei ricavi come quelle operate dalla società contribuente.

Ed invece, il gravame principale dell'Agenzia delle entrate, come già detto, è stato rigettato, in base ad una serie di successive considerazioni del tutto incomprensibili.

La CTR, invero, afferma, in primo luogo, che «*Va condiviso inoltre l'indebita detrazione di IVA che si è conclusa con l'annullamento dell'atto di accertamento*»: trattasi di asserzione intrinsecamente contraddittoria, perché non si comprende come possa sostenersi, da un lato, che va condivisa «*l'indebita detrazione di IVA*», ossia la tesi avallata dall'Ufficio e, dall'altro, che tale indebita detrazione ha portato all'annullamento dell'atto di accertamento.

La sentenza impugnata prosegue poi in tal senso: «*Il Collegio tuttavia, restando il rapporto tra la società e gli enti territoriali di riferimento regolato secondo le condizioni che prevedono l'erogazione di contributi alle società esercenti il servizio di trasporto pubblico locale, non può in parte costituire componente positivo di reddito ed è quindi sottratto all'imposizione diretta*»: trattasi, in tal caso, di affermazione apodittica, priva di qualsivoglia motivazione, con la quale si assume, in sostanza, la



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

non imponibilità dei contributi erogati alla società esercente il servizio di TPL, così smentendosi la qualificazione di tali somme, propugnata invece dall'Ufficio, come corrispettivi contrattuali.

Ma tale statuizione è immediatamente superata dalla successiva affermazione secondo cui «*alla luce della normativa in questione da parte della Regione Lazio, possono in parte considerarsi corrispettivi i compensi erogati per lo svolgimento del servizio di trasporto pubblico locale*»: anche tale asserzione, oltre ad essere del tutto generica, in quanto non si indica la normativa "in questione" né si precisa per quale parte i compensi erogati possano qualificarsi come corrispettivi, rappresenta un'apodittica affermazione di principio, di cui non si comprende la *ratio decidendi*.

7.3 Dal tenore complessivo dell'impugnata sentenza, pertanto, non è possibile desumere il ragionamento seguito dai giudici d'appello per la formazione del loro convincimento, avendo questi elaborato una motivazione che - senza alcuno specifico riferimento ai fatti di causa, ai motivi di gravame ed agli elementi probatori in atti - risulta fondata su asserzioni indecifrabili e prive di un lineare filo logico-giuridico.

8. In definitiva, va accolto il primo motivo del ricorso principale, assorbiti il secondo motivo e i motivi del ricorso incidentale, e la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, perché proceda a nuovo giudizio e provveda, altresì, alla liquidazione delle spese di legittimità.

**P.Q.M.**

accoglie il primo motivo del ricorso principale, assorbiti il secondo motivo del medesimo ricorso e i motivi del ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, alla quale demanda anche la liquidazione delle spese di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 18/09/2026.



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Il Presidente

Maria Luisa De Rosa

Corte di Cassazione - copia non ufficiale