Sentenza del 26/09/2018 n. 22954 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con sentenza n. 5625/05/2010, depositata in data 2 novembre 2010, non notificata, la Commissione tributaria centrale, sezione di Roma, accoglieva il ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, nei confronti della U. s.p.a. (in qualità di incorporante di C. s.p.a., a sua volta incorporante di S.F. s.p.a.), in persona del legale rappresentante pro tempore, avverso la sentenza n. 817/03/1992 della Commissione tributaria di secondo grado di Roma che aveva confermato la sentenza n. 91180754 del 23 ottobre 1991 della Commissione Tributaria di primo grado di Roma che aveva accolto il ricorso della società contribuente avverso il silenzio-rifiuto dell'Intendenza di finanza di Roma sulla istanza di rimborso delle maggiori imposte versate, per l'esercizio 1987, a titolo di Irpeg e Ilor, sull'assunto dell'erronea inclusione degli interessi maturati su crediti di imposta nel reddito d'impresa imponibile di cui alla dichiarazione presentata il 3 luglio del 1988, alla quale era seguita una dichiarazione in rettifica con l'allegata istanza di rimborso.

1.2. La Commissione Tributaria centrale, in punto di diritto, per quanto di interesse, osservava che: 1) l'eccezione di inammissibilità del gravame dell'Ufficio sollevata dalla società contribuente per difetto di specificità dei motivi era infondata, in quanto sia pure sommariamente, nel ricorso erano state esposte le ragioni di contestazione della decisione impugnata; 2) in merito alla questione controversa, il principio secondo il quale, nel vigore dei D.P.R. n. 597 del 1973, D.P.R. n. 598 del 1973 e D.P.R. n. 599 del 1973, gli interessi maturati sui crediti di imposta nei confronti dell'Amministrazione finanziaria da una società di capitali non andavano inclusi nella base imponibile in quanto aventi natura compensativa, era stato modificato dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 56 (TUIR), entrato in vigore il 1 gennaio 1988, con effetto per i periodi di imposta iniziati dopo il 31 dicembre 1987; 3) tale novella, in base alla quale tutti gli interessi conseguiti da soggetto produttore di reddito di impresa, erano assoggettati a tassazione operava, in forza del D.P.R. n. 42 del 1988, art. 36 (entrato in vigore il 1 marzo 1988), retroattivamente anche per i periodi di imposta precedenti, qualora le relative dichiarazioni, validamente presentate, risultassero conformi alle disposizioni del TUIR; 4)la dichiarazione rettificativa del 4 gennaio 1990, con allegata istanza di rimborso, era improduttiva di effetti, in quanto avendo la società contribuente presentato, in data 3 luglio 1988, dopo l'entrata in vigore del D.P.R. n. 42 del 1988, art. 36 la dichiarazione dei redditi per l'anno 1987 redatta in conformità, per quanto riguardava gli interessi sui crediti di imposta, alla nuova disciplina di cui all'art. 56 TUIR, quest'ultima disposizione andava applicata retroattivamente in forza del richiamato art. 36.

2. Avverso la sentenza della Commissione Tributaria centrale, sezione di Roma, la U. s.p.a. propone ricorso per cassazione affidato a otto motivi, cui, con controricorso, resiste l'Agenzia delle entrate.

3. La U. s.p.a. e l'Agenzia delle entrate hanno depositato memorie ex art. 378 c.p.c. insistendo nelle rispettive conclusioni.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata per non avere la Commissione Tributaria centrale, sezione di Roma, rilevato d'ufficio la inammissibilità/improcedibilità del ricorso dell'Intendente di finanza per essere stato proposto tardivamente, in data 28 aprile 1993, oltre i termini di cui al D.P.R. n. 636 del 1972, art. 25, comma 1, decorrenti, nella specie, dalla notificazione, in data 24 febbraio 1993, del dispositivo della decisione della Commissione di secondo grado.

1.1. Il motivo è infondato.

1.2. Come si evince dalla attestazione apposta in calce alla decisione n. 817/03/1992 della Commissione tributaria di secondo grado di Roma - debitamente trascritta nel controricorso - la notificazione del dispositivo della detta sentenza è avvenuta nei confronti della Amministrazione finanziaria in data 9 marzo 1993, per cui la proposizione da parte di quest'ultima del ricorso, in data 28 aprile 1993, risulta tempestiva ai sensi del D.P.R. n. 636 del 1972, art. 25.

2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata per avere la Commissione Tributaria centrale, sezione di Roma, ritenuto ammissibile il ricorso proposto dall'Intendente di finanza, ancorchè fosse privo dei requisiti previsti dal D.P.R. n. 636 del 1972, art. 25, comma 2, per non essere stati esposti, sia pure sommariamente, i fatti di causa nè tantomeno gli specifici motivi di impugnazione, essendosi l'Ufficio limitato a riproporre il medesimo contenuto dell'atto di appello avverso la sentenza della Commissione tributaria di primo grado, senza avanzare alcuna specifica critica alla decisione di secondo grado.

2.1. Il motivo è infondato.

2.2. In primo luogo, dall'esame del ricorso avverso la sentenza della Commissione tributaria di secondo grado, debitamente ritrascritto nel ricorso per cassazione, si evince, la, sebbene sommaria, esposizione dei fatti di causa costituenti il tessuto della decisione impugnata ravvisabili nella dichiarazione presentata dalla società contribuente a rettifica di precedente dichiarazione dei redditi, sull'assunto della indebita inclusione nella base imponibile degli interessi maturati su crediti di imposta e nella consequenziale istanza di rimborso dei maggiori versamenti effettuati.

Quanto alla denunciata mancanza di specificità dei motivi di impugnazione, la giurisprudenza di questa Corte è ferma nel ritenere che "la specificità dei motivi di appello (finalizzata ad evitare un ricorso generalizzato e poco meditato al giudice di seconda istanza) esige che alle argomentazioni svolte nella sentenza impugnata vengano contrapposte quelle dell'appellante,

volte ad incrinare il fondamento logico-giuridico delle prime, ragion per cui alla parte volitiva deve sempre accompagnarsi una parte argomentativa che confuti e contrasti le ragioni addotte dal primo giudice. Tale esigenza, tuttavia, non può impedire che il dissenso della parte soccombente investa la decisione impugnata nella sua interezza e che esso si sostanzi proprio in quelle argomentazioni che suffragavano la domanda disattesa dal primo giudice essendo innegabile che, in tal caso, sottoponendo al giudice d'appello dette argomentazioni - perchè ritenute giuste e idonee al conseguimento della pretesa fatta valere si adempia pienamente all'onere di specificità dei motivi - cfr. Cass. n. 14908/2014, Cass. n. 22510/2015, Cass. n. 13007/2015-. Si è ancora aggiunto, di recente, proprio dalle Sezioni Unite di questa Corte, che "...gli artt. 342 e 434 c.p.c., nel testo formulato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, nella L. 7 agosto 2012, n. 134, vanno interpretati nel senso che l'impugnazione deve contenere una chiara individuazione delle questioni e dei punti contestati della sentenza impugnata e, con essi, delle relative doglianze, affiancando alla parte volitiva una parte argomentativa che confuti e contrasti le ragioni addotte dal primo giudice. Resta tuttavia escluso, in considerazione della permanente natura di revisio prioris instantiae del giudizio di appello, il quale mantiene la sua diversità rispetto alle impugnazioni a critica vincolata, che l'atto di appello debba rivestire particolari forme sacramentali o che debba contenere la redazione di un progetto alternativo di decisione da contrapporre a quella di primo grado" - (Cass. S.U. n. 27199/2017; nello stesso senso, da ultimo, Cass. n. 12892/2018).

Nella specie, dalla lettura della sentenza della Commissione tributaria di secondo grado - trascritta in ricorso con pieno rispetto dell'onere di autosufficienza e alla quale comunque questo giudice ha diretto accesso, trattandosi di error in procedendo - si evince che il rigetto dell'appello dell'Intendente di finanza è fondato sul duplice rilievo, da un lato, della tempestività dell'istanza di rimborso, e, dall'altro, della non tassabilità, ai sensi del D.P.R. n. 597 del 1973, degli interessi maturati sui crediti di imposta in quanto aventi natura compensativa e costituenti sopravvenienze attive estranee alle attività dell'impresa.

Nella specie, dall'esposizione dei motivi di gravame avverso la suddetta decisione, si evince, che l'Ufficio ha riproposto, sostanzialmente, i motivi di ricorso sollevati avverso la sentenza della Commissione tributaria di primo grado (ritrascritti, anch'essi, in ricorso). Tali motivi si concretavano nella denuncia: 1) della improponibilità dell'istanza di rimborso stante la presentazione della dichiarazione rettificativa oltre la scadenza dei termini di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 9, comma 2; 2) nella tassabilità degli interessi sui crediti di imposta, quali componenti positivi di reddito ai sensi del D.P.R. n. 597 del 1973, art. 52, comma 1.

Invero, trattasi di motivi di gravame sufficientemente specifici e riferiti alla ratio decidendi della sentenza della Commissione tributaria di secondo grado contenendo quella necessaria "parte argomentativa che, contrapponendosi alla motivazione della sentenza impugnata, con espressa e motivata censura, miri ad incrinarne il fondamento logico-giuridico" (Cass. sez. un. n. 23299 del 2011; da ultimo, Cass., sez. un., n. 27199 del 2017).

3. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione dell'art. 112 c.p.c. per avere la Commissione tributaria centrale, incorrendo nel vizio di ultrapetizione, ritenuto la tassabilità degli interessi maturati sui crediti d'imposta, ai sensi

dell'art. 56 TUIR, da applicarsi retroattivamente in forza del D.P.R. n. 42 del 1988, art. 36 ancorchè l'Ufficio non avesse mai dedotto la violazione di tale disposizione nei precedenti gradi di giudizio.

3.1. Il motivo è inammissibile.

3.2. Il vizio di ultrapetizione integra una violazione dell'art. 112 c.p.c. che deve essere fatta valere esclusivamente ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 che consente alla parte di chiedere - e al giudice di legittimità di effettuare - l'esame degli atti del giudizio di merito nonchè, specificamente, dell'atto di appello, mentre è inammissibile ove il vizio sia dedotto come violazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 (v., con riferimento al vizio di omessa pronuncia, Cass. n. 22759 del 2014; Cass. n. 13482 del 2014; n. 7871 del 2012).

4. Con il quarto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 la nullità della sentenza della Commissione tributaria centrale per avere quest'ultima, incorrendo nel vizio di ultrapetizione, ritenuto la tassabilità degli interessi maturati sui crediti di imposta, ai sensi dell'art. 56 TUIR, applicato retroattivamente in forza del D.P.R. n. 42 del 1988, art. 36 ancorchè detta questione di diritto non fosse mai stata eccepita, in tali termini, dall'Ufficio nei precedenti gradi di giudizio.

4.1. Il motivo è fondato.

4.2. Questa Corte ha più volte affermato che il principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato deve ritenersi violato ogni qual volta il giudice, interferendo nel potere dispositivo delle parti, alteri alcuno degli elementi obiettivi di identificazione dell'azione, attribuendo o negando ad alcuno dei contendenti un bene diverso da quello richiesto e non compreso, nemmeno implicitamente o virtualmente, nella domanda, ovvero, pur mantenendosi nell'ambito del petitum, rilevi d'ufficio un'eccezione in senso stretto che, essendo diretta ad impugnare il diritto fatto valere in giudizio dall'attore, può essere sollevata soltanto dall'interessato, oppure ponga a fondamento della decisione fatti e situazioni estranei alla materia del contendere, introducendo nel processo un titolo (causa petendi) nuovo e diverso da quello enunciato dalla parte a sostegno della domanda (Cass. n. 24155 del 2017; n. 7269 del 2015; Cass. n. 11455 del 2004). Nella specie, la Commissione Tributaria Centrale, non attenendosi ai suddetti principi, si pronunciava in maniera ultrapetita, in ordine alla questione della tassabilità degli interessi con precipuo riferimento a disposizione di legge, mai dedotta - in tali termini - nei due precedenti gradi di giudizio. In particolare, la decisione impugnata fondava la ritenuta tassabilità degli interessi maturati su crediti di imposta sulla applicabilità retroattiva dell'art. 56 TUIR, ancorchè tale questione giuridica non fosse stata mai dedotta in tali termini dall'Ufficio nei precedenti gradi di giudizio, per avere quest'ultimo sia nell'atto di appello avverso la sentenza della Commissione tributaria di primo grado che nel ricorso avverso la sentenza della Commissione tributaria di secondo grado - assunto l'assoggettabilità degli interessi ad imposta ai sensi del D.P.R. n. 597 del 1973, artt. 1 e 52.

5. Con il quinto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza per violazione del principio del contraddittorio, non avendo la Commissione Tributaria Centrale invitato le parti a formulare osservazioni in merito alla

questione della tassabilità degli interessi sui crediti di imposta ai sensi art. 56 TUIR rilevata d'ufficio e posta alla base della decisione.

6. Con il sesto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 42 del 1988, art. 36 e art. 56, comma 3 TUIR, per avere erroneamente la Commissione Tributaria Centrale ritenuto applicabile l'art. 36 cit. all'art. 56, comma 3 TUIR, quale disposizione dichiaratamente innovativa, senza considerare che l'art. 36 cit. poteva trovare applicazione con riferimento alle sole disposizioni del TUIR aventi portata latu sensu interpretativa.

7. Con il settimo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 42 del 1988, art. 36 e art. 56 TUIR nonchè del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38 e del D.P.R. n. 636 del 1972, art. 16, comma 6, per avere erroneamente la Commissione Tributaria Centrale ritenuto applicabile, nella specie, l'art. 36 cit. nonostante la società contribuente avesse tempestivamente rettificato la dichiarazione relativa al periodo di imposta 1987, rendendola in tal modo ex tunc non conforme alle previsioni del TUIR.

8. Con l'ottavo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione dell'art. 56, comma 3 TUIR per avere la Commissione Tributaria Centrale erroneamente ritenuto assoggettabile a tassazione come reddito di impresa gli interessi maturati sui crediti di imposta.

9. L'accoglimento del quarto motivo rende inutile la trattazione dei motivi dal quinto all'ottavo, con assorbimento degli stessi.

10. In conclusione, va accolto il quarto motivo di ricorso, dichiarato infondato il primo e il secondo, inammissibile il terzo, assorbiti i restanti motivi, con cassazione della sentenza impugnata e, poichè non appaiono necessari ulteriori accertamenti di fatto, con decisione di merito ex art. 384 c.p.c. di accoglimento del ricorso introduttivo della contribuente.

Le spese di lite del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo; sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese dei gradi di merito.

P.Q.M.

la Corte accoglie il quarto motivo di ricorso, dichiara infondato il primo e il secondo; inammissibile il terzo, assorbiti i restanti motivi; cassa la sentenza impugnata ei decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della contribuente; condanna l'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, al pagamento delle spese del giudizio di legittimità in favore di U. s.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore, che liquida in Euro 10.100,00 a titolo di compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15% e agli altri oneri di legge; compensa tra le parti le spese processuali dei gradi di merito.

Così deciso in Roma, il 19 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 26 settembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza