Sentenza del 26/09/2018 n. 22955 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. La controversia trae origine dall'impugnazione dell'avviso di accertamento n. (XXXXX) con il quale l'Ufficio di Roma, a seguito di p.v.c. della Guardia di finanza del 28 giugno 2012, aveva, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 56, ripreso a tassazione nei confronti della B.F. s.p.a, ai fini Irpeg e relative sanzioni, in relazione all'anno di imposta 2003, l'importo di Euro 664.111,00 per dividendi percepiti dalla società partecipata lussemburgese N.M.S.A., relativi ad utili di precedenti esercizi, riportati a nuovo, non assoggettati a precedente tassazione in virtù del regime di esenzione fiscale vigente in Lussemburgo di cui godeva, in quel periodo, la controllata quale "H.".

La CTP di Roma accoglieva parzialmente il ricorso della contribuente ritenendo applicabile l'art. 96 del TUIR con ripresa a tassazione dei dividendi incassati dalla controllante nella misura del 40%, disattendendo, peraltro, la richiesta di disapplicazione delle sanzioni. Con sentenza depositata in data 6 luglio 2012, non notificata, la Commissione tributaria regionale del Lazio, ha respinto l'appello proposto dalla B.F. s.p.a confermando la decisione di primo grado.

1.2. La CTR, in punto di diritto, per quanto di interesse, ha osservato che:1) l'appellante non aveva indicato i motivi specifici dell'impugnazione richiesti a pena di inammissibilità D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 53; 2) la sentenza di primo grado era pienamente condivisibile, in quanto motivata adeguatamente nei presupposti di fatto e di diritto; 3) come implicitamente ritenuto anche dalla CTP, il sistema fiscale di cui agli artt. 56 e 96 bis TUIR, in applicazione del principio del divieto della doppia tassazione, consentiva di sottrarre alla formazione del reddito imponibile solo gli elementi positivi di reddito già tassati nel Paese in cui gli utili da cui provenivano erano stati realizzati, per cui la norma da applicare, nel caso di specie, era quella di cui all'art. 96 TUIR; 4) la sentenza di primo grado era da condividersi dato che la norma da applicarsi rispettava il divieto della doppia imposizione fiscale e nessuna interpretazione in favore dell'abuso del diritto poteva svolgersi.

2. Avverso la sentenza della CTR, B.F. s.p.a. propone ricorso per cassazione affidato a otto motivi, cui resiste, con controricorso, l'Agenzia delle entrate.

3. La B.F. s.p.a. ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c. insistendo per l'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo del ricorso, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la insufficiente motivazione della sentenza impugnata, per non avere la CTR argomentato in ordine: a) al denunciato vizio di motivazione della sentenza di primo grado; b) alla ritenuta inammissibilità dell'appello; c)alla inapplicabilità, nella specie, dell'art. 96 bis TUIR e alla riscontrata sussistenza di un'ipotesi di abuso di diritto.

2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione da parte della CTR del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato in ordine ai motivi di gravame con i quali, stante la carenza motivazionale della sentenza di primo grado, erano stati sostanzialmente riproposti i motivi di impugnazione di primo grado concernenti la violazione della procedura D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 37 bis la mancata menzione nell'avviso di accertamento delle argomentazioni presentate dalla contribuente in risposta al questionario sottopostole ai sensi dell'art. 37 bis cit., la inesistenza dei requisiti per configurare un'elusione richiesti dalla norma, la sussistenza dei presupposti per la disapplicazione delle sanzioni.

3. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione degli artt. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 112 c.p.c., per non avere la CTR argomentato in ordine ai motivi di appello con i quali erano state dedotte la mancanza di motivazione e la omessa pronuncia della sentenza di primo grado.

4. Con il quarto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, per avere la CTR dichiarato la inammissibilità dell'appello per mancata specificità dei motivi di gravame, ancorchè la contribuente avesse, in sostanza, nel denunciare la carenza di motivazione della sentenza di prime cure, puntualmente riproposto i motivi di ricorso sollevati in primo grado (ad eccezione, di quello relativo all'applicabilità dell'art. 96 in luogo dell'art. 96 bis TUIR).

5. Con il quinto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione degli artt. 96 e 96 bis del TUIR nonchè dell'art. 112 preleggi e dell'art. 2697 c.c. per avere la CTR erroneamente escluso la esenzione fiscale al 95% dei dividendi riscossi dalla società partecipata lussemburgese N.M.S.A., ancorchè quest'ultima rivestisse, da prima della distribuzione degli stessi, la forma della So. (prevista nell'allegato alla direttiva n. 435/90/CEE), risultando soggetta ad un regime di tassazione ordinaria.

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. 600 del 1973, art. 37 bis, nonchè del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, della L. n. 212 del 2000, art. 7 e art. 2697 c.c., per avere la CTR erroneamente ritenuto si vertesse in un'ipotesi di abuso di diritto, ancorchè non fossero stati rispettati i presupposti di cui all'art. 37 bis cit. e non fossero state tenute in considerazione le ragioni extrafiscali che avevano indotto la contribuente ad effettuare la trasformazione societaria, evidenziate nella risposta al questionario sottoposto alla stessa.

7. Con il settimo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 la violazione del contraddittorio, per avere la CTR - qualora non si ricollegasse l'ipotesi dell'abuso di diritto delineata dalla sentenza all'art. 37 bis cit. - sollevato d'ufficio la questione senza assegnare alle parti termini per controdedurre.

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. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, del D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 3 e 6 e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8 per avere la CTR disatteso il motivo di appello concernente la richiesta della contribuente di disapplicazione delle sanzioni, in quanto l'applicazione di queste ultime era in contrasto con i principi di affidamento, buona fede, legalità e colpevolezza, stante, peraltro, la sussistenza, nel caso di specie, quale causa di non punibilità, delle obiettive condizioni di incertezza sulla portata e l'ambito di applicazione normativo.

9. Il quarto motivo è fondato.

9.1. Preliminarmente va osservato che la CTR ha statuito sulla inammissibilità dell'appello, pur esaminando nel merito la pretesa impositiva nel confermare il giudizio espresso dalla CTP sulla applicabilità, nella specie, dell'art. 96 TUIR, con tassazione dei dividendi riscossi dalla società lussemburghese controllata nella misura del 40% e conferma integrale della sentenza di primo grado.

Le affermazioni contenute nella sentenza impugnata relative alla questione di rito dell'inammissibilità del gravame per mancata specificità dei relativi motivi D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 53, devono ritenersi oggetto di una autonoma "ratio decidendi" e il correlato motivo di ricorso per cassazione ivi contenuto è ammissibile e fondato.

In materia e con riguardo specifico al processo tributario, 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., sez. un., n. 27199 del 2017; nello stesso senso Cass. n. 12892 del 2018).

Nella specie, si ricava dalla lettura della sentenza di primo grado -nelle parti rilevanti trascritta in ricorso incidentale (con pieno rispetto dell'onere di autosufficienza) - che il parziale accoglimento del ricorso introduttivo del contribuente è fondato - premessa la precisazione che trattavasi di dividendi derivanti da utili di precedenti esercizi della società lussemburghese controllata, riportati a nuovo, e come tali non assoggettati a precedente tassazione in virtù del regime di esenzione vigente in quel Paese per le H., quale forma giuridica rivestita, a quella data, dalla detta società - sull'applicazione, nella specie, dell'art. 96 TUIR, con tassazione al 40% dei dividendi incassati, e sulla riscontrata insussistenza dei presupposti per la disapplicazione delle sanzioni.

Nella specie, dall'esposizione dei motivi di appello si evince che l'appellante, nel denunciare la carente motivazione della sentenza di primo grado, riproponeva, sostanzialmente, i motivi di ricorso sollevati in primo grado ritrascritti nel ricorso per cassazione (ad eccezione di quello relativo all'applicabilità dell'art. 96 in luogo dell'art. 96 bis TUIR). Tali motivi si concretavano nella denuncia: 1) della violazione degli artt. 96 bis e 56 TUIR, sussistendo i presupposti per la esenzione al 95% dei dividendi distribuiti dalla società controllata, essendo quest'ultima, al momento della distribuzione, divenuta una So. e dunque soggetta ad un regime di tassazione ordinaria; 2) dell'omessa o dell'errata motivazione dell'atto impositivo, stante la formulazione di un rilievo sostanzialmente antielusivo, in violazione delle condizioni previste dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis; 3) dell'omessa o della carente motivazione dell'atto impugnato in ordine alle argomentazioni presentate dalla ricorrente in risposta al questionario inviatole ai sensi dell'art. 37 bis cit.; 4) della carenza dei requisiti di elusività del comportamento della contribuente; 5) della sussistenza dei presupposti per la disapplicazione delle sanzioni.

Invero, trattasi di motivi gravame sufficientemente specifici e riferiti alla ratio decidendi della sentenza di primo di 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).

10. Le ulteriori argomentazioni svolte nella sentenza impugnata, inerenti il merito, devono ritenersi svolte "ad abundantiam", cosicchè la parte soccombente non ha l'onere nè l'interesse ad impugnare in sede di legittimità ed il motivo proposto al riguardo, secondo, deve essere dichiarato inammissibile (Cass. 3840/2007: "Qualora il giudice, dopo una statuizione di inammissibilità (o declinatoria di giurisdizione o di competenza), con la quale si è spogliato della "potestas iudicandi" in relazione al merito della controversia, abbia impropriamente inserito nella sentenza argomentazioni sul merito, la parte soccombente non ha l'onere nè l'interesse ad impugnare; conseguentemente è ammissibile l'impugnazione che si rivolga alla sola statuizione pregiudiziale ed è viceversa inammissibile, per difetto di interesse, l'impugnazione nella parte in cui pretenda un sindacato anche in ordine alla motivazione sul merito, svolta "ad abundantiam" nella sentenza gravata"; Cass. 15234/2007; Cass. 9647/2011).

Da qui l'inammissibilità, per difetto di interesse, dei restanti motivi di ricorso per cassazione.

11. Per tutto quanto sopra esposto, in accoglimento del quarto motivo del ricorso, inammissibili i restanti, va cassata la sentenza impugnata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale del

Lazio, in diversa composizione, per nuovo esame. Il giudice del rinvio provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

la Corte accoglie il quarto motivo del ricorso, dichiara inammissibili i restanti; cassa l'impugnata sentenza e rinvia, anche per le spese del giudizio di cassazione, alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 19 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 26 settembre 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza