Sentenza del 13/12/2018 n. 32257 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La F. CENTRO di SERVIZI SPA (in seguito: F.) impugnava dinanzi alla CTP di Milano l'avviso di accertamento n. (---) relativo ad IRPEG ed IRAP per l'anno 2003, con il quale l'Agenzia delle Entrate di Magenta aveva rettificato il reddito d'impresa dichiarato dalla società, contestando maggiori ammortamenti su cespiti iscritti in bilancio, nonchè interessi passivi ritenuti indeducibili ai sensi dell'art. 76, commi 7 bis e 7 ter TUIR. Secondo l'Agenzia delle Entrate i maggiori ammortamenti erano stati generati dalla rivalutazione dei cespiti, attuata per effetto di una indebita utilizzazione fiscale del disavanzo derivante dal processo di fusione per incorporazione con la società controllata L. srl; l'utilizzazione fiscale del disavanzo era da ritenere indebita in quanto la delibera di approvazione del progetto di fusione (pubblicato in G.U. il 19-12-1994) era stata adottata il 20-12-1994, senza rispettare il termine di un mese (tra la pubblicazione e la delibera) previsto dall'art. 2501 bis c.c..

L'Ufficio sosteneva che, se fosse stato rispettato il termine, la delibera di fusione avrebbe potuto essere approvata dall'assemblea solo in data 18-1-1995, nel vigore della L. n. 724 del 1994, che, a partire dal 1-1-1995 (art. 47), aveva reso fiscalmente neutre le operazioni di fusione (art. 27); dal che, appunto, l'illegittimità dell'utilizzazione fiscale del disavanzo, non essendo consentito ai privati di interferire con il regime temporalmente previsto dal legislatore per regolare i fatti aventi rilevanza giuridica.

In ordine all'indeducibilità degli interessi passivi, l'Ufficio rilevava che la F. risultava controllata dalla V. S.A. con sede in Lussemburgo, a sua volta controllata dalla V. L.T.D., società che aveva di fatto finanziato il prestito, con sede nelle British Virgin Island, paese estero con un regime fiscale privilegiato. Secondo l'Ufficio l'operazione finanziaria, compiuta al fine di estinguere un prestito obbligazionario precedentemente emesso dalla Ferlatta e finanziato prevalentemente dalla V. S.A., aveva finalità elusive con conseguente indeducibilità degli interessi passivi ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 76, comma 7 bis e ter.

In motivazione la CTP di Milano rilevava che il termine dilatorio di un mese previsto dalla legge era esclusivamente nell'interesse dei soci e non dei terzi, sicchè i soci medesimi, trattandosi di un diritto disponibile, ben potevano rinunciarci; l'Ufficio non aveva, invece, alcun interesse diretto all'operazione di fusione, sicchè l'inosservanza del termine non poteva comportare gli effetti sostenuti dall'Ufficio.

Inoltre, in merito alla deducibilità degli interessi passivi, riteneva che nella fattispecie in esame non trovava applicazione l'art. 76 ter, bensì l'art. 76, comma 7 bis, T.U.I.R., trattandosi di

operazione con socio residente in Lussemburgo, non essendovi prova del coinvolgimento diretto di un'altra società residente alle isole Vergini.

Avverso detta sentenza proponeva appello l'Agenzia resisteva la F.

Avverso la sentenza della CTR della Lombardia, l'appello, l'Agenzia delle Entrate ricorre con sei motivi; resiste la F. con controricorso.

La società controricorrente ha depositato memorie.

Motivi della decisione

1.1. Ragioni di priorità logica impongono l'esame del secondo e del quarto motivo, con cui la ricorrente denuncia la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

Ed invero, la sentenza della C.T.R., dopo essersi comunque pronunciata nel merito, ritiene inammissibile l'appello dell'Agenzia delle Entrate, perchè meramente riproduttivo delle argomentazioni svolte in primo grado, senza specifiche censure alla sentenza impugnata.

Sostiene la ricorrente, invece, che dalla semplice lettura dell'atto di appello, riprodotto integralmente nella parte introduttiva del ricorso in cassazione, emergerebbe, oltre alla reiterazione delle originarie argomentazioni, la specificità dei motivi, contenenti la puntuale critica delle statuizioni oggetto della pronuncia del giudice di primo grado, sui due capi relativi alla contestazione dei maggiori ammortamenti su cespiti iscritti in bilancio, nonchè degli interessi passivi ritenuti indeducibili.

1.2. I motivi sono fondati e vanno accolti.

1.3. Pur condividendo il principio, affermato in una recente pronuncia di questa Corte, secondo cui "in tema di contenzioso tributario, benchè l'appello abbia carattere devolutivo pieno, le deduzioni dell'appellante devono essere svolte in contrapposizione alle argomentazioni svolte dal giudice di primo grado, di cui la parte non può disinteressarsi, limitandosi a riproporre al giudice di secondo grado le medesime testuali difese contenute nel ricorso introduttivo" (Cass. sent. n. 4558/17), nel caso di specie l'appello dell'Agenzia delle Entrate contiene specifiche censure alle deduzioni del giudice di primo grado, oltre alla riproposizione delle argomentazioni già svolte, funzionali ad ottenere il riesame della causa nel merito.

In particolare, l'atto di appello contiene riferimenti specifici a parti della motivazione del giudice di prime cure (sulla corretta individuazione del termine applicabile alla fattispecie in esame, sulla ritenuta utilizzabilità del disavanzo da fusione e sulla mancata prova della finalità elusiva del finanziamento da parte della società estera, controllata a sua volta da altra società con sede in un "paradiso fiscale"), nonchè l'indicazione delle ragioni per le quali l'appellante non le ritiene corrette.

2.1. Ritenuto ammissibile l'appello dell'Agenzia delle Entrate, a seguito dell'accoglimento del secondo e del quarto motivo di ricorso, rimangono assorbiti i motivi terzo e quinto, relativi al

difetto di motivazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, sulla insussistenza di motivi specifici nell'atto di appello.

Tali motivi sarebbero comunque inammissibili, riguardando l'insufficienza della motivazione in diritto contenuta nella sentenza impugnata sull'eccezione di inammissibilità dell'appello dell'Ufficio, censura che non è riconducibile all'art. 360, comma 1, n. 5.

3.1. Passando all'esame del primo e del sesto motivo, la ricorrente denuncia la nullità della sentenza impugnata per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36.

Secondo la ricorrente, la sentenza risulta carente del contenuto minimo, sia in termini di concisa esposizione dello svolgimento del processo e delle richieste delle parti, sia per l'omessa succinta esposizione dei motivi in fatto ed in diritto.

Ed invero, la sentenza della C.T.R. omette del tutto il riferimento alla fattispecie concreta e, ancor prima di rilevare l'inammissibilità dell'appello dell'Agenzia delle Entrate, perchè privo di specifiche censure alla sentenza impugnata, ritiene "ben motivata ed esente da censure" la sentenza di primo grado, senza ulteriori spiegazioni.

3.2. I motivi sono inammissibili.

3.3. Per ormai costante orientamento di questa Corte, "qualora il giudice, definito il giudizio con una statuizione in rito di inammissibilità (o declinatoria di giurisdizione o di competenza), inserisca nella decisione anche delle argomentazioni di merito rese "ad abundantiam", la parte soccombente non ha l'onere, nè l'interesse, a richiedere, con il mezzo di impugnazione, un sindacato in ordine a tale parte di motivazione, siccome ininfluente ai fini della decisione" (Cass. sent. n.101/17).

Come chiarito nella citata sentenza, il motivo è inammissibile poichè "aggredisce un'argomentazione sovrabbondante - cioè non coessenziale alla ratio decidendi - contenuta nella sentenza impugnata. Infatti, 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. S.U. n. 3840/07; di conseguenza, sull'inammissibilità per difetto d'interesse delle censure rivolte avverso argomentazioni contenute nella motivazione della sentenza impugnata e svolte ad abundantiam o costituenti obiter dicta, siccome ininfluenti ai fini della decisione, v. Cass. nn. 22380/14 e 13068/07)".

Nel caso di specie, il giudice di appello, pur avendo inserito un giudizio assai sintetico sulla correttezza della sentenza di primo grado, "ben motivata ed esente da censure", sostanzialmente ha rigettato l'appello ritenendolo inammissibile, per difetto di specificità dei motivi.

In tale decisione, quindi, l'accenno all'infondatezza nel merito delle doglianze di parte appellante (ritenute pregiudizialmente inammissibili per difetto di specificità) è un'argomentazione svolta ad abundantiam o costituente obiter dicta, del tutto ininfluente ai fini della decisione e per la quale la ricorrente Agenzia non ha interesse all'impugnazione.

4.1. In conclusione, in accoglimento del secondo e del quarto motivo di ricorso, assorbiti il terzo ed il quinto e dichiarati inammissibili il primo ed il sesto, va cassata la sentenza impugnata, con rinvio per nuovo esame dei motivi di appello alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, accolti il secondo e quarto motivo di ricorso, assorbiti il terzo ed il quinto e dichiarati inammissibili il primo ed il sesto, cassa la sentenza impugnata, con rinvio per nuovo esame alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, che provvederà anche alle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 13 aprile 2018.

Depositato in Cancelleria il 13 dicembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza