Sentenza del 27/03/2019 n. 8517 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

In data 30.04.2007, L. Srl liquidazione, in persona del liquidatore p.t., presentava l'Agenzia delle Entrate istanza di interpello ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, comma 8, chiedendo, con riferimento al periodo d'imposta 2006, la disapplicazione normativa dettata in materia di società di comodo, di cui alla L. n. 724 del 1994, art. 30.

L'Agenzia delle Entrate, direzione regionale della Campania, respingeva l'istanza presentata dalla società. Avverso il provvedimento di diniego, la società L. s.r.l. in liquidazione proponeva ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli (di seguito, per brevità, CTP) lamentando la mancanza di motivazione del provvedimento di diniego in violazione della L. 7 agosto 1990, n. 241, nonchè deduceva la sussistenza di situazioni oggettive tali da giustificare la disapplicazione delle disposizioni in materia di società di comodo per assenza di finalità elusive.

La CTP accoglieva il ricorso del contribuente, ritenendo - come si ricava dal ricorso qui proposto dalla società L. - la fondatezza nel merito dell'istanza di interpello disapplicativo e la carenza di motivazione del provvedimento di diniego all'istanza di interpello. Avverso tale sentenza proponeva appello l'Agenzia delle Entrate, che veniva accolto dall'adita Commissione Tributaria Regionale della Campania (di seguito, per brevità, CTR) con compensazione delle spese di lite.

Contro tale sentenza propone ricorso per cassazione L. S.r.l. in liquidazione, affidato a quattro motivi.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

La società ricorrente ha presentato memorie ex art. 378 c.p.c., con la quale insiste per l'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e 4, la nullità della sentenza e del procedimento e conseguente violazione e/o falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., dell'art. 324, c.p.c., dell'art. 329 c.p.c., comma 2, dell'art. 342 c.p.c. e dell'art. 2909 c.c., in combinato disposto con il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 1, art. 49 e art. 53, comma 1, per aver la Commissione Regionale omesso di rilevare la formazione di un giudicato interno e per aver violato il principio della corrispondenza tra chiesto e pronunciato ed il principio del tantum devolutum quantum appellatum.

1.1. Con il secondo motivo la ricorrente società deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, la nullità della sentenza e del procedimento e conseguente violazione e/o falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. e dell'art. 342 c.p.c., in combinato disposto con il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 1, art. 49 e art. 53, comma 1, in quanto la CTR non si è pronunciata sulle eccezioni espressamente formulate dal contribuente appellato e sulle domande proposte in via incidentale in grado di appello, in violazione del principio della corrispondenza tra chiesto e pronunciato ed il principio del tantum devolutum quantum appellatum.

1.2. Con il terzo motivo la società denuncia l'omessa ed insufficiente motivazione circa fatti controversi e decisivi per il giudizio ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella parte in cui la sentenza della CTR ha completamente omesso di motivare, e nella parte in cui non ha sufficientemente motivato, i fatti dedotti e provati al contribuente.

1.3 Con il quarto motivo, denuncia la violazione e falsa applicazione della L. n. 724 del 1994, art. 30, in combinato disposto al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, in rapporto con l'art. 360 c.p.c., comma, 1, n. 3, nella parte in cui ha ritenuto non si potesse disapplicare la normativa sulle società di comodo.

1.4. L'Agenzia delle Entrate, resiste ai motivi, sostenendo che: a) nel proprio appello, aveva censurato la sentenza di primo grado perchè aveva accolto il ricorso in base all'esclusivo rilievo che l'atto dell'Amministrazione fosse privo di motivazione e senza ulteriormente esplicitare le ragioni dell'accoglimento; b) la riproposizione, a supporto dell'appello proposto, della motivazione dell'avviso di accertamento annullato dal primo giudice, assolve l'onere di impugnazione specifica di cui al D.Lgs. n. 542 del 1992, art. 53, atteso l'effetto devolutivo pieno dell'appello; c) la sentenza gravata è sufficientemente e coerentemente motivata, nonchè ha fatto corretta applicazione delle norme regolanti la materia.

2. I primi due motivi vengono esaminati congiuntamente perchè logicamente connessi.

2.1. Essi non sono fondati.

3. L'esame di tali motivi richiede una breve ricostruzione della vicenda processuale.

3.1. Dall'esposizione dei fatti di cui al ricorso nonchè dalla parte della sentenza della CTR riguardante lo "svolgimento del processo", risulta che:

- La sentenza della CTP ha accolto il ricorso di L. s.r.l. in liquidazione affermando che: "La commissione esaminati gli atti, considerato che trattasi di rapporto tributario, ritiene ammissibile il ricorso (SS. UU. Cass. sentenza n. 16776/05); nel merito, vista la probante documentazione prodotta, ritiene fondato il ricorso, anche perchè provvedimento impugnato appare carente nella motivazione, in quanto non affronta tutte le argomentazioni poste nell'istanza di interpello." - L'appello dell'Agenzia delle Entrate - come si evince dallo svolgimento del processo della sentenza della CTR- veniva affidato a due motivi, con i quali censurava la sentenza della CTP per aver ritenuto che la risposta negativa l'istanza di interpello fosse suscettibile di impugnazione e, nel merito, per aver ritenuto sussistenti i presupposti per la disapplicazione della normativa antielusiva.

- L. s.r.l. in liquidazione, eccepiva inammissibilità del gravame per l'omessa impugnazione, con formazione del giudicato interno, della carenza di motivazione dell'atto di diniego; rilevava l'inammissibilità dell'appello per incertezza o comunque genericità dei motivi di impugnazione; nel merito, l'infondatezza del gravame.

- La sentenza della CTR, in accoglimento dell'appello dell'Agenzia delle Entrate, ha affermato, in via preliminare, l'impugnabilità del provvedimento di rifiuto della richiesta disapplicazione (v. sentenza CTR, pag. 1, primo capoverso dei "motivi della decisione"); nel merito, dopo aver respinto le eccezioni di inammissibilità formulate dal contribuente sul rilievo che l'appello dell'Ufficio "investe critiche precise alla sentenza gravata questa sì del tutto insufficiente nella motivazione" (v. sentenza CTR, pag. 1, quarto capoverso, dei motivi della decisione), spiega il perchè dell'insussistenza di cause di "oggettiva impossibilità" per giustificare l'applicazione della normativa antielusiva alla società appellata (v. sentenza CTR: pagina 2 e 3).

4. Che non si sia formato il giudicato sulla ratio fondata sul vizio di motivazione del provvedimento di diniego, per aver l'Ufficio puntualmente censurato, anche in parte qua, la sentenza di primo grado, si ricava da una serie di ragioni qui di seguito esposte.

4.1. In primo luogo, la giurisprudenza di questa Corte è costante nell'affermare che, nel processo tributario, la riproposizione, a supporto dell'appello proposto dal contribuente, delle ragioni d'impugnazione del provvedimento impositivo, in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado, assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, atteso il carattere devolutivo pieno, in tale giudizio, dell'appello, quale mezzo di gravame non limitato al controllo di vizi specifici, ma volto ad ottenere il riesame della causa nel merito (cfr. Cass., sez. 6-5, ordinanza n. 30525 del 23/11/2018, Rv. 651841 - 01; Cass. n. 1200 del 10/12/2016, Rv. 638624 - 01).

4.2. In secondo luogo, nella stessa motivazione della CTR si evidenzia che l'Ufficio ha riproposto, in appello, le ragioni dell'atto impositivo rilevando la correlazione dei suoi presupposti con la documentazione prodotta, che ne specificava la valenza. Ed invero, più sono i passaggi in cui la sentenza della CTR fa riferimento alle motivazioni del provvedimento di rifiuto, non mancando di evidenziare che ciò che nella specie è risultato carente di motivazione, non è l'atto di diniego, nè l'appello, ma la sentenza della CTP (v. sentenza pagina 1, quarto capoverso: " la lettura degli stessi (...) investe critiche precise alla sentenza gravata questa sì del tutto insufficiente nella motivazione",); nel merito, precisando che l'appellante allega le stesse considerazioni sulla insussistenza della oggettiva impossibilità poste a base del provvedimento di diniego, ne fa derivare la sussistenza di motivazione dell'atto impugnato (v. sentenza, pagina 2, primo e secondo capoverso: "queste considerazioni, poste a base del provvedimento di diniego, non sono state analizzate nella sentenza impugnata che si è limitata ad un'affermazione apodittica racchiusa in quattro righe, con le quali rileva una carenza di motivazione dell'atto avversato"); per ultimo, ma con riferimento ancor più preciso alla motivazione dell'atto impositivo ed alla specifica impugnazione fatta dall'Agenzia delle Entrate, la sentenza afferma che "correttamente l'Ufficio ribadisce ed illustra le ragioni dl diniego proponendo quei motivi, che non sono stati analizzati dalla CTP."

4.3. Ancora, non può mancarsi di rilevare che l'interpretazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, sul ricorso in appello, è meno rigorosa rispetto a quella sulla specificità del motivi nel giudizio ordinario, tanto che, seppur in ipotesi diversa da quella che qui si ci occupa, è stato ritenuto che qualora il giudice di primo grado ha accertato l'insussistenza dei presupposti della pretesa tributarla, è validamente proposto l'appello dell'Amministrazione fondato sulla sola contestazione delle ragioni di tale declaratoria e sulla generica conferma dell'accertamento secondo cui "nel processo tributario, qualora il giudice di primo grado abbia accolto l'eccezione, formulata dal contribuente, di insussistenza del presupposto dell'azione accertatrice, è validamente proposto l'appello, da parte dell'Amministrazione, fondato sulla sola contestazione delle ragioni di tale declaratoria e sulla generica richiesta di conferma dell'accertamento, atteso che il precedente grado di giudizio si è concluso con l'accertamento di un vizio del procedimento amministrativo e non di quello giudiziale." (cfr. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 13424 del 26/05/2017, Rv. 644377 01; cfr. Cass. n. 18559 del 2010 Rv. 615094 - 01).

4.4. Va, infine, considerato che nell'impugnazione del diniego di agevolazioni in generale (cui è assimilato, ai fini dell'impugnabilità, almeno fino alla riforma del 2015, l'interpello disapplicativo) non è necessario che siano indicate tutte le ragioni, in quanto è pur sempre onere della parte dimostrare la ricorrenza dei presupposti per l'esclusione dal novero delle società di comodo (cfr. Cass.-. 28 marzo 2018, n. 7629; Cass. 18.4.14, n. 8998; Cass., 11 giugno 2007, n. 13559). Sotto questo profilo appare evidente che il fugace accenno della CTP a questioni non interamente esaminate non avrebbe comunque costituire un'autonoma ragione in grado di sorreggere da sola la decisione tale da richiedere un'autonoma impugnazione.

5. Il quarto motivo di ricorso è inammissibile, perchè nella parte in cui censura la gravata sentenza per non aver esaminato o per aver insufficientemente esaminato, i fatti posti a fondamento delle eccezioni proposte, investe una valutazione di merito, in quanto i fatti eccepiti riguardano la sussistenza di situazioni oggettive, indipendenti dalla volontà della contribuente e di cui alla L. 24 ottobre 2006, n. 269, art. 1, comma 109 e ss., come modificato dalla L. 23 dicembre 1994, n. 724, art. 30, tali da non consentire il raggiungimento di un reddito minimo. Peraltro, la ricostruzione della nozione di oggettiva impossibilità di ricavi e di redditi fatta nella gravata sentenza e le ragioni, in fatto ed in diritto, che la sorreggono, sono così esaustive da sottrarsi alle censure proposte, con conseguente evidente infondatezza del motivo all'esame.

6. Anche l'ultimo motivo, è inammissibile perchè, tenta di introdurre, sotto la veste di vizio di legge, un riesame dell'oggettiva difficoltà", senza rappresentare il vizio denunciato di erronea interpretazione della legge in materia. Ed infatti, il vizio dedotto (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) non può sottrarsi alla valutazione di inammissibilità, in quanto è carente di specifiche argomentazioni tese a rappresentare in che misura le affermazioni in diritto contenute nella sentenza impugnata dovrebbero ritenersi in contrasto con le norme regolatrici della fattispecie delle cd. società di comodo o con l'interpretazione delle stesse fornite dalla giurisprudenza di legittimità, impedendo, così a questa Corte di verificare il fondamento della lamentata violazione. (Cfr., Cass., Sez. 1, Sentenza n. 24298 del 29/11/2016, Rv. 642805 - 02).

7. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio che liquida in Euro 7.200,00 oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 12 febbraio 2019.

Depositato in Cancelleria il 27 marzo 2019

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza