Sentenza del 08/11/2022 n. 32899 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle Entrate ricorre, con quattro motivi, nei confronti della Cobalt b.v., che resiste con controricorso, avverso la sentenza in epigrafe che, ritenuto ammissibile l'appello proposto avverso la sentenza della C.t.p. di Pescara che aveva accolto il ricorso spiegato dalla società contribuente avverso il silenzio rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso avanzata, ha rigettato il medesimo nel merito.

La Cobalt b.v. ricorre in via incidentale con un unico motivo, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate che, a propria volta, resiste con controricorso, avverso la medesima sentenza.

2. La Cobalt b.v., società con sede nei (---), avendo concesso un prestito alla Wave Lenght Srl , società controllata al 100 per cento, chiedeva all'ufficio il rimborso delle ritenute alla fonte eseguite dalla controllata sugli interessi corrisposti dal 5 luglio 2007 al 25 febbraio 2009. Di seguito, sul presupposto che si fosse formato il silenzio rifiuto sull'istanza, ricorreva innanzi alla C.t.p.

3. La C.t.p. accoglieva il ricorso. La C.t.r., pronunciandosi sull'appello dell'Ufficio, in via preliminare rigettava l'eccezione di inammissibilità del gravame spiegata dalla contribuente in corso di giudizio sul presupposto che fosse stato proposto tardivamente; rilevava, sul punto, che il medesimo, spedito il 29 ottobre 2013, a mezzo posta in plico raccomandato con avviso di ricevimento, era tempestivo, dovendosi avere riguardo alla data di spedizione. Nel merito rigettava il gravame disattendendo l'assunto secondo cui non si era formato alcun provvedimento di silenzio rifiuto impugnabile e ritenendo che le carenze evidenziate dall'Ufficio erano state "ampiamente precisate e documentate".

4. Entrambe le parti hanno depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo ed il secondo motivo la ricorrente principale denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione e falsa applicazione degli artt. 112 e 132 c.p.c. In particolare, censura la sentenza impugnata in ragione della motivazione apodittica ed apparente, sia nella parte in cui ha rigettato l'eccezione di inammissibilità del ricorso per non essersi formato un provvedimento di silenzio-rifiuto impugnabile, sia nella parte in cui ha affermato che, dalla documentazione presentata dalla contribuente, emergeva chiaramente che le carenze evidenziate dall'Ufficio erano state "precisate e documentate".

2. Con il terzo 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. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, comma 1, lett. g) con riferimento all'art. 1, comma 16, Direttiva CE 3 giugno 2003, n. 49.

In particolare, in via subordinata, censura la sentenza impugnata per aver erroneamente ritenuto sussistente un silenzio impugnabile.

3. Con il quarto motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 26-quater con riferimento agli artt. 4 e 5 della Convenzione Italia-Paesi Bassi ratificata dalla L. 26 luglio 1993, n. 53.

In particolare, sempre in via subordinata, censura la sentenza impugnata per aver ritenuto che la contribuente avesse assolto all'onere, sulla medesima gravante, di provare la sussistenza delle condizioni per accedere al beneficio invocato e, precisamente, la condizione di "beneficiario effettivo" degli interessi corrisposti dalla controllata, la sede della direzione effettiva della società, l'imposizione concreta ed effettiva in Olanda.

4. Con l'unico motivo di ricorso incidentale la Cobalt b.v. deduce la violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 22 e 53; l'inammissibilità dell'appello erariale ed il passaggio in giudicato dalla sentenza della C.t.p. La contribuente si duole del mancato rilievo, ancorchè d'ufficio, dell'inammissibilità dell'appello erariale, e del passaggio in giudicato della sentenza della C.t.p., in ragione della mancata produzione in giudizio della ricevuta di spedizione del ricorso, come già evidenziato con memoria depositata nel corso del giudizio di appello.

5. Deve esaminarsi in via preliminare il ricorso incidentale in quanto con il medesimo si assume l'inammissibilità dell'appello proposto dall'Ufficio, sicchè la sua fondatezza renderebbe superfluo l'esame del ricorso principale.

5.1. Il ricorso incidentale è ammissibile.

Questa Corte sul punto ha chiarito che la parte totalmente vittoriosa in appello è legittimata a proporre ricorso incidentale nell'ipotesi in cui intenda riproporre in cassazione l'eccezione del giudicato interno, In tutti gli altri casi, invece, è priva di interesse processuale al ricorso, ove, peraltro, con riferimento alle domande od eccezioni espressamente non accolte dal giudice di merito, può proporre ricorso incidentale condizionato all'accoglimento, almeno parziale, del ricorso principale, giacchè in tale ipotesi, per effetto della cassazione della sentenza impugnata, viene meno la sua posizione di parte del tutto vittoriosa, sorgendo, in tal modo, l'interesse all'impugnazione. Invece, per le domande o eccezioni non esaminate, o ritenute assorbite dal giudice di merito, non è ammissibile neppure il ricorso incidentale condizionato, in quanto sul punto non è stata pronunciata alcuna decisione, sicchè l'eventuale accoglimento del ricorso principale comporta pur sempre la possibilità di riesame nel giudizio di rinvio di dette domande o eccezioni (Cass. 10/06/2008, n. 15362, Cass. 26/01/2006, n. 1691).

Nella fattispecie in esame la contribuente assume, infatti, l'inammissibilità dell'appello e il conseguente passaggio in giudicato della sentenza di primo grado.

Neppure rileva che la questione non sia stata tempestivamente sollevata nel giudizio di appello. Infatti, la parte soccombente nel giudizio di appello pur non avendo ivi sollevato l'eccezione di inammissibilità del gravame, è legittimata a dolersene con il ricorso per cassazione, giacchè la sua soccombenza è stata determinata dalla mancata rilevazione della formazione del giudicato formale e la relativa questione è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, senza che possa ritenersi precluso il suo rilievo ad istanza della parte interessata per effetto della sua precedente inerzia (cfr. Cass. 26/07/2016, n. 15370).

5.2. Il ricorso, ancorchè ammissibile, è infondato nel merito.

Va premesso che, come risulta dagli atti, la notifica dell'atto di appello è avvenuta a mezzo ufficiale giudiziario.

Questa Corte, in tema di processo tributario, ha chiarito che il ricorrente che si costituisce in giudizio ha l'onere di depositare, unitamente alla copia del ricorso, quella della ricevuta postale di ricezione, ovvero della ricevuta di deposito, solo se per la notifica del ricorso si sia avvalso direttamente del servizio postale ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 16, comma 3; un siffatto onere, invece, non sussiste nell'ipotesi in cui la notifica sia stata effettuata per il tramite dell'ufficiale giudiziario, poichè, in tale caso, le esigenze di verifica della tempestività del ricorso e della costituzione in giudizio sono soddisfatte dalla relata di notifica redatta dal pubblico ufficiale. (Cass. 17/05/2017, n. 12268).

6. Il primo ed il secondo motivo del ricorso principale sono fondati in quanto la sentenza è viziata da error in procedendo tale da comportarne la nullità per la carenza strutturale dell'apparato argomentativo.

6.1. Con l'atto di appello, puntualmente riprodotto in ricorso, l'Ufficio aveva spiegato due specifici motivi di impugnazione. In primo luogo aveva censurato la sentenza di primo grado nella parte in cui aveva ritenuto che sull'istanza di rimborso avanzata dalla società contribuente si fosse formato un silenzio-rifiuto impugnabile. In particolare, aveva eccepito che l'istanza di rimborso non era corredata di tutta la documentazione prescritta dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 26-quater; che tale omissione aveva impedito la formazione di un silenzio provvedimentale impugnabile; che la società non aveva risposto al questionario inviato. In secondo luogo aveva censurato la sentenza impugnata nella parte in cui aveva ritenuto che la contribuente avesse assolto all'onere probatorio sulla medesima gravante ed aveva evidenziato puntualmente quale fosse la documentazione mancante (originale o copia autentica delle contabili bancarie) e quale la documentazione carente (attestato dell'autorità fiscale olandese carente degli elementi idonei ad attestare la condizione di beneficiario effettivo ed emesso in data successiva anzichè contestuale o antecedente alla data di pagamento degli interessi).

6.2. A fronte degli specifici motivi di appello, la C.t.r. così motivava: "la Commissione deve disattendere l'eccezione di inammissibilità del ricorso avanti i primi giudici per l'asserita mancata formazione del silenzio rifiuto, stante la presentazione dell'istanza di rimborso coerente con le disposizione ed "... al momento della presentazione del ricorso il silenzio rifiuto si era formato..." come in sentenza"; ed ancora, quanto all'ulteriore motivo di appello, "si ribadisce quanto in

sentenza "... dalla documentazione presentata dalla società COBALT BV emerga chiaramente che le carenze evidenziate dal COP risultano ampiamente precisate e documentate."".

La C.t.r, pertanto, ha motivato, riportando testualmente quanto già espresso nella sentenza di primo grado, limitandosi ad affermare che il silenzio-rifiuto si era formato e che la contribuente aveva precisato e documentato quanto richiesto dall'Ufficio.

6.3. Per giurisprudenza costante di questa Corte, nel giudizio di legittimità è denunciabile solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, in quanto attiene all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali: tale anomalia si esaurisce nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili e nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione (Cass. Sez. U. 27/12/2019, n. 34476 che cita, in motivazione, Cass. Sez. U. 07/04/2014, n. 8053; Cass. Sez. U. 18/04/2018, n. 9558; Cass. Sez. U. 31/12/2018, n. 33679).

Le Sezioni Unite della Corte hanno, altresì chiarito che la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da error in procedendo, allorquando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, cioè tali da lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. U. 19/06/2018, n. 16159 che menziona Cass. Sez. U. 03/11/2016, n. 22232; I medesimi concetti giuridici sono espressi da Cass., Sez. U., 18/04/2018, n. 9557, Cass., Sez. U., 09/06/2017, n. 14430, Cass., Sez. U., 24/03/2017, n. 766;).

Con particolare riferimento al processo tributario si è, altresì, precisato che è nulla, per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 36 e 61, nonchè dell'art. 118 disp. att. c.p.c. la sentenza della commissione tributaria regionale completamente priva dell'illustrazione delle censure mosse dall'appellante alla decisione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la commissione a disattenderle e che si sia limitata a motivare per relationem alla sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa, poichè, in tal modo, resta impossibile l'individuazione del thema decidendum e delle ragioni poste a fondamento della decisione e non può ritenersi che la condivisione della motivazione impugnata sia stata raggiunta attraverso l'esame e la valutazione dell'infondatezza dei motivi di gravame"; (ex multis Cass. 08/07/2021, n. 19417; Cass. 11/11/2020, n. 25325; Cass. 14/02/2020, n. 3819; Cass. 25/10/2018, n. 27112; Cass. 05/10/2018, n. 24452).

Si è, altresì, precisato che la sentenza d'appello può essere motivata per relationem, purchè il giudice del gravame dia conto, sia pur sinteticamente, delle ragioni della conferma in relazione ai motivi di impugnazione ovvero della identità delle questioni prospettate in appello rispetto a quelle già esaminate in primo grado, sicchè dalla lettura della parte motiva di entrambe le sentenze possa ricavarsi un percorso argomentativo esaustivo e coerente, mentre va cassata la decisione con cui la corte territoriale si sia limitata ad aderire alla pronunzia di primo grado in

modo acritico, senza alcuna valutazione di infondatezza dei motivi di gravame (Cass. 05/11/2018, n. 28139).

6.4. Tornando al motivo di ricorso, nel caso concreto la sentenza impugnata è viziata da motivazione apparente in quanto trascura gli enunciati principi di diritto e - senza fare riferimento allo svolgimento del giudizio d'appello, senza minimamente confrontarsi con i motivi d'impugnazione della decisione di primo grado, omettendo di indicarne le ragioni - si uniforma pedissequamente alla pronuncia di primo grado non dando conto delle specifiche doglianze come sopra riportate.

6.5. Le ragioni esposte convergono, altresì, nel disattendere l'eccezione sollevata dalla contribuente nel controricorso di inammissibilità del ricorso dell'Ufficio in quanto volto a sindacare la congruità della motivazione pur in presenza della c.d. "doppia conforme". I motivi, infatti, non vertono sulla congruità della motivazione ma sulla sua assenza.

7. In ragione dell'accoglimento dei primi due motivi del ricorso principale restano assorbiti il terzo ed il quarto.

8. Ne consegue, in accoglimento del ricorso principale, la cassazione della sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara in diversa composizione, la quale provvederà al riesame, fornendo congrua motivazione, e al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

Il ricorso incidentale, invece, va rigettato.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso principale, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Rigetta il ricorso incidentale.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del citato art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Così deciso in Roma, il 12 ottobre 2022.

Depositato in Cancelleria il 8 novembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza