Sentenza del 16/01/2023 n. 1034 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Per quanto si evince dalla sentenza impugnata l'Agenzia delle entrate notificò alla C. Srl l'avviso d'accertamento con cui rideterminò il debito fiscale della società relativo all'anno (---), riconoscendo maggiori tributi a titolo di Ires, Irap ed Iva e irrogando sanzioni.

L'atto impositivo era stato emesso all'esito di una verifica eseguita nei confronti della società, in occasione della quale l'ufficio aveva contestato la stipula di due contratti di leasing, relativi all'acquisizione dei marchi "(---)" e "(---)", operazioni per le quali si dubitava delle valide ragioni economiche, tenendo conto che per la produzione dei prodotti riconducibili a quei marchi la società negli anni pregressi aveva sempre corrisposto royalties. L'Agenzia delle entrate riteneva pertanto che i contratti fossero stati conclusi con il solo intento di dedurre i costi dei canoni, così attribuendo finalità squisitamente elusive alla scelta operata dalla società, tanto più che l'acquisizione era stata accompagnata dall'intervento di società del Gruppo Mythos, costituito da numerosissime società, di persone e di capitali, cui si attribuiva, nello svolgimento di attività di acquisto, gestione e vendita di partecipazioni sociali, la pianificazione di operazioni volte a generare illeciti ri Spa rmi d'imposta a favore dei propri clienti o di società dello stesso gruppo. La supposizione di finalità esclusivamente tese al conseguimento di vantaggi fiscali aveva pertanto indotto l'Agenzia delle entrate a qualificare quelle operazioni come inesistenti, con conseguente recupero ad imponibile dei costi relativi ai canoni di leasing e delle relative detrazioni Iva operate.

La società impugnò l'atto dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano, che ne respinse tuttavia le ragioni con sentenza n. 171/05/2012. L'appello fu rigettato dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia con la sentenza n. 85/12/2014, ora al vaglio della Corte. Il giudice regionale, nel confermare integralmente la decisione del giudice di primo grado, ha dichiarato inammissibile l'appello spiegato dalla società, per difetto di specificità dei motivi, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53 . Ha in ogni caso esaminato il merito della vicenda, riconoscendo fondato l'accertamento dell'intento elusivo delle operazioni d'acquisto dei marchi ed inquadrando la vicenda nel contesto degli assestamenti di controllo di società nell'ambito della galassia "Mythos".

La ricorrente con cinque motivi ha censurato la sentenza, di cui ha chiesto la cassazione, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate con controricorso.

All'esito della udienza pubblica la causa è stata riservata e decisa.

Motivi della decisione

Con il primo motivo di ricorso la società ha denunciato la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, comma 1 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , per aver erroneamente dichiarato il ricorso inammissibile per difetto di specificità dei motivi d'appello.

Il motivo è fondato.

Mutuando i risultati ermeneutici maturati nel settore processual-civilistico, in tema di specificità dei motivi di appello la giurisprudenza è ripetutamente intervenuta, e, con riguardo alla formulazione dell' art. 342 c.p.c. , novellati dalla riforma del 2012, ne ha perimetrato il significato, chiarendo innanzitutto come la modifica introdotta non abbia sconvolto i tradizionali connotati dell'atto d'appello, recependo invece l'interpretazione che della norma (vigente anteriormente all'entrata in vigore del D.L. 22 giugno 2012, n. 83) aveva già elaborato la giurisprudenza della Corte, condivisa dalla dottrina maggioritaria (sulla portata della novella del 2012 cfr. innanzitutto Sez. U, 16 novembre 2017, n. 27199). Si è a tal fine chiarito che il nuovo testo dell'art. 342 cit., come già affermato nei precedenti arresti che avevano enucleato il significato del vecchio testo della norma (introdotti con la riforma del 1990), esige che "le questioni e i punti contestati della sentenza impugnata siano chiaramente enucleati e con essi le relative doglianze; per cui, se il nodo critico è nella ricostruzione del fatto, esso deve essere indicato con la necessaria chiarezza, così come l'eventuale violazione di legge..... Va quindi riaffermato, recuperando enunciazioni di questa Corte relative al testo precedente la riforma del 2012, che nell'atto di appello deve affiancarsi alla parte volitiva una parte argomentativa, che confuti e contrasti le ragioni addotte dal primo giudice. La maggiore o minore ampiezza e specificità delle doglianze ivi contenute sarà, pertanto, diretta conseguenza della motivazione assunta dalla decisione di primo grado. Ove le argomentazioni della sentenza impugnata dimostrino che le tesi della parte non sono state in effetti vagliate, l'atto di appello potrà anche consistere, con i dovuti adattamenti, in una ripresa delle linee difensive del primo grado; mentre è logico che la puntualità del giudice di primo grado nel confutare determinate argomentazioni richiederà una più specifica e rigorosa formulazione dell'atto di appello, che dimostri insomma di aver compreso quanto esposto dal giudice di primo grado offrendo spunti per una decisione diversa" (Sez. U, 27199 del 2017 cit.; 30 maggio 2018, n. 13535; cfr. anche 20 dicembre 2018, n. 32954; 19 marzo 2019, n. 7675; 17 dicembre 2021, n. 40560).

Il principio enucleato è quello secondo cui la parte appellante deve porre il giudice superiore nella condizione di comprendere con chiarezza qual è il contenuto della censura proposta, dimostrando di aver compreso le ragioni del primo giudice e indicando il perchè queste siano censurabili. Tali conclusioni erano quelle cui la giurisprudenza era pervenuta nella vigenza della precedente formulazione della norma, che faceva un espresso richiamo ai "motivi specifici", al pari di quanto richiede, nella materia tributaria, il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53 (sin da Cass., 30 gennaio 1987, n. 887 ; e poi 21 aprile 1994, n. 3809 ; Sez. U, 29 gennaio 2000, n. 16 ; sino a 23 ottobre 2014, n. 22502 , secondo cui il requisito della specificità dei motivi, di cui all' art. 342 c.p.c. deve ritenersi sussistente, con verifica da effettuarsi in concreto, quando l'atto di impugnazione consenta di individuare con certezza le ragioni del gravame e le statuizioni impugnate, sì da consentire al giudice di comprendere con certezza il contenuto delle censure ed alle controparti di svolgere senza alcun pregiudizio la propria attività difensiva, mentre non è

richiesta nè l'indicazione delle norme di diritto che si assumono violate, nè una rigorosa e formalistica enunciazione delle ragioni invocate a sostegno dell'impugnazione).

Il giudizio dunque, nel rispetto del principio del tantum devolutum quantum appellatum, resta inequivocamente nell'alveo di una revisio prioris instantiae, senza trasformare l'appello in una sorta di anticipato ricorso per cassazione, che è a critica vincolata.

D'altronde è principio reiterato quello secondo cui le norme processuali devono essere interpretate in modo da favorire, per quanto possibile, la decisione di merito, "mentre gli esiti abortivi del processo costituiscono un'ipotesi residuale. Nè deve dimenticarsi, come queste Sezioni Unite hanno già ribadito nella sentenza n. 10878 del 2015, che la Corte Europea dei diritti dell'uomo ha chiarito in più occasioni che le limitazioni all'accesso ad un giudice sono consentite solo in quanto espressamente previste dalla legge ed in presenza di un rapporto di proporzionalità tra i mezzi impiegati e lo scopo perseguito (v., tra le altre, la sentenza CEDU 24 febbraio 2009 , in causa C.G.I.L. e Cofferati contro Italia)" (Sez. U, sent. 27199 cit.; da ultimo, con riguardo al testo successivo alla novella del 2012, ma coerente anche con la precedente formulazione dell' art. 342 c.p.c. , cfr. Cass., 8 febbraio 2018, n. 3115 , nella parte non massimata ma nel corpo della motivazione).

I principi enucleati sono peraltro coerenti con quanto affermato dalla giurisprudenza di legittimità in relazione al contenzioso tributario, laddove si afferma che la mancanza o l'assoluta incertezza dei motivi specifici di impugnazione, che ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, comma 1 , determinano l'inammissibilità del ricorso in appello, non sono ravvisabili qualora il gravame, benchè formulato sinteticamente, contenga una motivazione interpretabile in modo non equivoco. Si sostiene a tal fine che gli elementi di specificità dei motivi possono essere ricavati anche per implicito dall'intero atto d'impugnazione considerato nel suo complesso, comprese le premesse in fatto, la parte espositiva e le conclusioni (Cass., 24 agosto 2017, n. 20379 ; 15 gennaio 2019, n. 707 ; 21 luglio 2020, n. 15519); e ancora più nettamente si sostiene che nel processo tributario il requisito della specificità dei motivi di appello è soddisfatto ove le argomentazioni svolte, correlate con la motivazione della sentenza impugnata, contestino il fondamento logico-giuridico di quest'ultima, mentre non è richiesta una rigorosa enunciazione delle ragioni invocate, quando siano evincibili anche implicitamente dall'atto di impugnazione considerato nel suo complesso (Cass., 7 aprile 2017, n. 9083), con l'unico concreto limite dell'atto di appello che riproduca le argomentazioni a sostegno della domanda disattesa dal giudice di primo grado, senza neppure il minimo riferimento alle statuizioni di cui è chiesta la riforma e senza alcuna parte argomentativa che miri a contestare il percorso logico-giuridico della sentenza impugnata (Cass., 20 gennaio 2017, n. 1461).

Alla luce di quanto evidenziato nel caso de quo la lettura dell'atto d'appello consente di superare pienamente la denunciata sua inammissibilità per difetto di specificità dei motivi di appello.

Nella decisione impugnata il giudice regionale ha inteso dichiarare l'inammissibilità dell'appello per difetto di specificità sull'assunto che "parte ricorrente ha riproposto complessivamente le medesime eccezioni già esaminate dai giudici di prime cure Parte appellante, infatti, riporta in maniera pedissequa le doglianze già avanzate nel procedimento di primo grado, senza nulla aggiungere, e senza alcun riferimento e contestazione delle motivazioni addotte in sentenza".

Sennonchè la piana lettura dell'atto d'appello, ampiamente riportato per stralci nel ricorso di legittimità, in osservanza del principio di autosufficienza, depone in senso radicalmente opposto.

L'appello infatti, di circa ottanta pagine e suddiviso in otto motivi di impugnazione, dopo aver riportato il testo della sentenza del giudice provinciale, e prima ancora le parti più significative della motivazione dell'avviso d'accertamento, seziona e analizza partitamente l'atto impugnato alla luce delle critiche formulate specificatamente alla decisione del giudice provinciale. Così, in riferimento alle critiche rivolte dalla società alla motivazione dell'atto impositivo (ritenuta confusa e contraddittoria), per le quali è denunciata l'omessa pronuncia della commissione provinciale, l'appello si diffonde analiticamente sull'argomento (primo motivo d'appello); così in riferimento alle critiche relative alla contestuale invocazione delle distinte fattispecie contenute nel D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 109, commi 1 e comma 5 , laddove si evidenzia la contraddittorietà delle contestazioni dell'ufficio accertatore, che contemporaneamente mette in discussione tanto la sopportazione di costi, quanto la mancanza di inerenza dei medesimi costi, anche in questo l'atto d'appello lamenta il silenzio del giudice di primo grado (secondo motivo d'appello); così, nel prosieguo dell'impugnazione, relativamente agli altri motivi, sino all'ottavo, dagli ampi stralci riportati nell'atto ora al vaglio della Corte di legittimità emerge con chiarezza che la società ha puntualmente riportato le ragioni dell'impugnazione dell'avviso d'accertamento, alle quali la commissione tributaria provinciale non ha dato risposta o ha reso, nella prospettazione difensiva della contribuente, risposte errate.

E' allora evidente che, diversamente da quanto affermato dal giudice regionale, l'atto d'appello era corredato da motivi puntuali sia in riferimento all'oggetto delle questioni (ri)portate all'attenzione della commissione regionale, sia con riguardo alle carenze e agli errori della motivazione della sentenza di primo grado appellata. Erra del tutto dunque la commissione regionale nel ritenere inammissibile il ricorso per difetto di specificità dei motivi. La sentenza va cassata.

L'accoglimento del primo motivo assorbe il secondo, con il quale la società ha denunciato la violazione e falsa applicazione degli art. 112 c.p.c. e art. 183 c.p.c. , comma 4 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , quanto alla decisione assunta senza che l'Amministrazione finanziaria avesse sollevato l'eccezione di inammissibilità del ricorso, e per non aver preventivamente assicurato il contraddittorio sulla questione.

Con il terzo motivo la ricorrente si duole della nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 , n. 4, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , quanto alla motivazione per relationem adoperata dalla commissione regionale, senza tuttavia che ne risulti comprensibile l'iter logico seguito;

con il quarto motivo lamenta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, art. 37-bis del (vigente ratione temporis), in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , quanto alla erronea statuizione del giudice regionale in ordine all'abuso del diritto in cui sarebbe incorsa la società nello stipulare i contratti di leasing finalizzati all'acquisto della "(Omissis)" e della " (Omissis)";

con il quinto motivo si duole della nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell' art. 112 c.p.c. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , quanto alla decisione assunta dal giudice regionale sul fondamento del recupero dell'iva detratta dalla società ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19 senza che la pronuncia abbia motivato sul punto.

I motivi, che possono essere trattati congiuntamente, afferendo tutti al contenuto della decisione in ordine alla fondatezza dell'atto impositivo impugnato, sono inammissibili.

Costituisce infatti orientamento consolidato quello secondo cui, qualora "il giudice, dopo aver dichiarato inammissibile una domanda o un capo di essa o un motivo di impugnazione, in tal modo spogliandosi della potestas judicandi al riguardo, abbia ugualmente proceduto all'esame degli stessi nei merito, le relative argomentazioni devono ritenersi ininfluenti ai fini della decisione, e quindi prive di effetti giuridici, con la conseguenza che la parte soccombente non ha l'onere nè l'interesse ad impugnarle, essendo invece tenuta a censurare la dichiarazione d'inammissibilità, la quale costituisce l'unica vera ragione della decisione" (cfr. Cass., 16 giugno 2020, n. 11675 e giurisprudenza in essa richiamata).

I motivi vanno pertanto dichiarati inammissibili.

Alla cassazione della sentenza per l'accoglimento del primo motivo segue il rinvio del processo alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, che in diversa composizione dovrà esaminare le ragioni dell'appello della contribuente, oltre che liquidare le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo, assorbito il secondo, dichiara inammissibili il terzo, il quarto e il quinto motivo. Cassa la sentenza e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, cui demanda, in diversa composizione, anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 27 settembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 16 gennaio 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza