

Civile Ord. Sez. 5 Num. 11036 Anno 2021

Presidente: CRUCITTI ROBERTA MARIA CONSOLATA

Relatore: D'ORAZIO LUIGI

Data pubblicazione: 27/04/2021

3918
1070

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 8970/2014 R.G. proposto da

Società A & M Gmbh, con sede sociale in Koln-Colonia, e sede in Italia, assegnata d'ufficio dall'Agenzia delle entrate in Trento (TN), Via Pont dei Vodi n. 70), in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa, giusta procura a margine del ricorso, dall'Avv. Roberto Bertuol,

1

Cons. Est. Luigi D'Orazio

RGN 8970 2014

elettivamente domiciliata presso l'Avv. Giuseppe Rombolà, in Roma, Via Oslavia
n. 7

- ricorrente -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Distrettuale dello Stato e presso i cui
uffici domicilia in Roma, alla Via dei Portoghesi n. 12

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione tributaria di II grado di Trento, n.
44/02/2013, depositata l'8 ottobre 2013.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 4 novembre 2020 dal
Consigliere Luigi D'Orazio.

RILEVATO CHE:

1.La Commissione tributaria di II grado di Trento rigettava l'appello presentato
dalla A & M GMBH avverso la sentenza della Commissione tributaria di I grado
di Trento n. 103/1/12, che aveva respinto il ricorso proposto dalla contribuente
contro gli avvisi di accertamento emessi nei suoi confronti per gli anni 2002,
2003 e 2004, oltre che contro i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni
concernenti le medesime annualità, dalla Agenzia delle entrate, che aveva
accertato che la sede effettiva di tale società, ai sensi dell'art. 87 comma 3
d.P.R. 917/1986 (ora art. 73 comma 3, d.P.R. 917/1986) non era in Germania,
ove si trovava la sede legale, ma in Italia. In particolare, il giudice di appello
indicava, tra gli altri, i seguenti elementi a dimostrazione della esistenza della
sede effettiva in Italia:l'attività amministrativa di A & M è stata svolta negli
anni di riferimento dal titolare Lapiana Giancarlo presso la sede di Trento; a
Trento è stata rinvenuta documentazione commerciale e bancaria; le decisioni

2

Cons. Est. Luigi D'Orazio

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

operative, amministrative, commerciali e finanziarie sono state prese nella sede di Trento; in Germania la A & M non disponeva di una struttura aziendale, ma era ospitata nei locali di Multicargo GMBH, società di trasporti riferibile a Lapiana Giancarlo; presso gli uffici di Trento sono state rinvenute copie di documentazione bancaria riferibili ad A & M; Lapiana Giancarlo, socio ed amministratore di A & M era pure amministratore unico di Alimentalia s.r.l., fornitrice di A & M, ed era residente in Italia e presente in Germania per non più di 40-50 giorni all'anno. Inoltre, si evidenziava che nell'appello la contribuente non aveva riproposto le eccezioni formali mosse in primo grado, che quindi dovevano ritenersi come rinunciata ai sensi dell'art. 56 d.lgs. 546/1992, in quanto la società si era limitata a richiamare genericamente quanto espresso nei ricorsi, nelle memorie successive e nei documenti depositati. Ciò non poteva costituire "validi motivi di appello".

2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione la società.

3. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo di impugnazione la società deduce la "violazione e/o falsa applicazione dell'art. 73, comma 3, d.P.R. 917/1986 e dell'art. 48 del Trattato CEE in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.; erronea qualificazione giuridica dei fatti; violazione dell'art. 4, comma 3, della Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra Italia e Germania firmata il 19 ottobre 1989 e ratificata con legge n. 459 del 1992", in quanto il giudice di appello non ha tenuto conto che l'art. 73, d.P.R. 917/1986, pone come condizione per considerare una società come fiscalmente in Italia la circostanza che "per la maggior parte del periodo di imposta" essa abbia la sede legale o la sede amministrativa oppure l'oggetto principale nel territorio dello Stato. La Commissione di II grado, dunque, non ha valutato l'aspetto fondamentale della "dimensione temporale" richiesto dalla norma. Inoltre, la sussistenza della sede effettiva in Italia è stata desunta non da "fatti", ma da "mere illusioni". Vi è

stata, dunque, la violazione dell'art. 4, comma 3, della Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra Italia e Germania il 19 ottobre 1989 e ratificata con legge n. 459 del 1992. La sede effettiva è, infatti, quella che coincide con il luogo in cui si riuniscono gli amministratori per decidere le direttive dell'impresa, per svolgere le assemblee e per organizzare o dirigere la gestione sociale dell'ente. In realtà, in contratti sono stati stipulati dal Lapiana in Germania, presso la Aldi, tanto che l'amministratore si recava in Germania per almeno 40 giorni all'anno. Non è stata rinvenuta documentazione utile a dimostrare che le scritture societaria, quali bilanci, verbali dei consigli di amministrazione ed altro, fossero stati predisposti in Italia. La contribuente, peraltro, ha promosso procedura arbitrale ai sensi dell'art. 26 della Convenzione Italia-Germania. Inoltre, l'art. 73, comma 3, del d.P.R. 917/1986 presuppone la sussistenza del presupposto del "vantaggio fiscale" che al contribuente deriverebbe dalla collocazione "fittizia" della sua sede all'estero. Tale vantaggio non v'è stato, tanto che è stata esclusa la sussistenza di questioni legate al transfer pricing, proprio per la modestia del margine riconosciuto alla contribuente, parametrato alle spese da essa sostenute. I bilanci della contribuente non erano stati poi particolarmente brillanti. Il concetto di "esterovestizione" poi si rinviene solo in caso di una costruzione di "puro artificio", avente l'unico scopo di trasferire alla società straniera redditi promananti da attività svolte, in realtà, nel territorio nazionale, con l'obiettivo di ottenere un vantaggio fiscale.

1.1. Tale motivo è inammissibile.

1.2. Invero, la ricorrente non si limita a dedurre una violazione di legge, ma prospetta la rivalutazione in sede di legittimità del materiale istruttorio già vagliato attentamente dal giudice di merito, nella sua congrua e sufficiente motivazione.

1.3. Il motivo è anche infondato nel merito.

1.4. L'art. 87, comma 3, d.P.R. 917/1986 (ora art. 73 comma 3, d.P.R. 917/1986), all'epoca vigente, prevede che "ai fini delle imposte sui redditi si

considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato".

Pertanto, ai fini della tassazione in Italia dei redditi di una società deve tenersi conto o della sede legale, o della sede dell'amministrazione o oppure del luogo di svolgimento dell'oggetto principale.

Per stabilire la residenza, dal punto di vista fiscale, nel territorio dello Stato è sufficiente che in esso si localizzi uno degli elementi suindicati. Tali criteri sono alternativi, sicché è sufficiente che si realizzi uno solo di essi perché il soggetto possa essere considerato residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato.

L'art. 4 della Convenzione Italia-Germania (Residenza), di cui alla legge n. 469/1992, prevede, al comma 1, che "ai fini della presente convenzione, l'espressione "residente di uno Stato contraente" designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata ad imposta nello stesso Stato a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione e di ogni altro criterio di natura analoga. Tuttavia, tale espressione non comprende le persone che sono assoggettate ad imposta in questo Stato soltanto per il reddito proveniente da fonti situate in detto Stato o per il patrimonio ivi situato".

Il comma 3 dell'art. 4 suddetto dispone, poi, che "quando, in base alle disposizioni del paragrafo 1, una persona diversa da una persona fisica è residente di entrambi gli Stati contraenti, si ritiene che essa è residente dello Stato in cui si trova la sede della sua direzione effettiva".

Pertanto, si può ritenere che per entrambe le normative, quella nazionale e quella della Convenzione, il parametro cui ancorare la tassazione in Italia del reddito delle società è costituito dalla sede "effettiva" (in tal senso Cass., sez. 5, 7 febbraio 2013, n. 2869 con riferimento alla Convenzione Italia-Lussemburgo, il cui art. 4, comma 3, è analogo all'art. 4 comma 3 della Convenzione Italia-Germania).

1.5. Sul punto, vi è un orientamento consolidato di questa Corte, cui si ritiene

di dare continuità, per cui, in tema di IRES, ai fini dell'individuazione della residenza fiscale delle società ed enti, in base all'art. 73 (già 87), comma 3, del d.P.R. n. 917 del 1986 la nozione di "sede dell'amministrazione", in quanto contrapposta alla "sede legale", è assimilabile alla "sede effettiva" di matrice civilistica, intesa come il luogo di concreto svolgimento delle attività amministrative, di direzione dell'ente e di convocazione delle assemblee e, quindi, come luogo stabilmente utilizzato per l'accentramento, nei rapporti interni e con i terzi, degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente (Cass., sez. 5, 4 giugno 2019, n. 15184; Cass., sez. 5, 7 febbraio 2013, n. 2869).

Si deve tenere conto del luogo nel quale è effettivamente esercitata la gestione amministrativa, in cui si assumono le decisioni strategiche della società.

Per questa Corte, infatti, la "sede effettiva" di una società dotata di personalità giuridica non si identifica con il luogo nel quale essa abbia uno stabilimento, paghi le retribuzioni dei dipendenti, riceva o consegna merci, essendo invece necessario che in quel sito si accentrino di fatto i poteri di direzione e di amministrazione dell'azienda stessa, ancorché diverga da quello in cui si trovano i beni aziendali e nel quale venga svolta l'attività imprenditoriale (Cass., sez. 6-3, 28 gennaio 2014, n. 1813). Si è precisato che, in tema di notificazioni alle persone giuridiche, deve intendersi per "sede effettiva" il luogo in cui abbiano concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente, e dove operino i suoi organi amministrativi o i suoi dipendenti con poteri direttivi, ossia il luogo deputato o stabilmente utilizzato per l'accentramento, nei rapporti interni e con i terzi, degli organi e degli uffici in vista del compimento degli affari e della propulsione dell'attività dell'ente stesso (Cass., sez. 3, 4 agosto 2000, n. 10243).

Per questa Corte, peraltro, anche in sede penale, l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi da parte di società avente residenza fiscale all'estero, la cui omissione integra il reato previsto dall'art. 5 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, sussiste se l'impresa abbia stabile organizzazione in

Italia, il che si verifica quando si svolgono nel territorio nazionale la gestione amministrativa, le decisioni strategiche, industriali e finanziarie, nonché la programmazione di tutti gli atti necessari affinché sia raggiunto il fine sociale, non rilevando il luogo di adempimento degli obblighi contrattuali e dell'espletamento dei servizi (Cass. pen, sez. 3, 24 luglio 2013, n. 32091; Cass.pen., sez. 3, 16 marzo 2020, n. 10098; Cass.pen., sez. 3, 23 febbraio 2012, n. 7080;

1.6. Si è sostenuto in sede di legittimità che per "estero vestizione", che rappresenta un tipico fenomeno di abuso del diritto, si intende la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero, in particolare in un paese con un trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale, allo scopo, ovviamente, di sottrarsi al più gravoso regime nazionale (Cass., sez. 5, 21 giugno 2019, n. 16697; Cass., sez. 5, 21 dicembre 2018, n. 33234).

Il fenomeno si interseca con quello della "libertà di stabilimento" che è protetto dal Trattato UE. La Corte di Giustizia (sentenza 12 settembre 2006, C-196/04, Caddbury Schweppes) affermato, in tema di libertà di stabilimento, che la circostanza che una società sia stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisce per sé stessa un abuso di tale libertà; tuttavia, una misura nazionale che restringe la libertà di stabilimento è ammessa se concerne specificamente le costruzioni di "puro artificio", finalizzate ad eludere la normativa dello stato membro interessato.

L'obiettivo della libertà di stabilimento è quello di permettere ad un cittadino di uno Stato membro di creare uno stabilimento secondario in un altro Stato membro per esercitarvi le sue attività e di partecipare così, in maniera stabile e continuativa, alla vita economica di uno Stato membro diverso dal proprio Stato di origine e di trarne vantaggio. La nozione di stabilimento implica, quindi, l'"esercizio effettivo" di un'attività economica per una durata di tempo indeterminata, con l'insediamento in pianta stabile in un altro Stato membro. Occorre, dunque, un insediamento effettivo della società nello Stato membro ospite e l'esercizio effettivo in tale luogo di una attività economica reale.

Pertanto, affinché sia giustificata da motivi di lotta a pratiche abusive, una restrizione alla libertà di stabilimento deve avere lo scopo specifico di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni "puramente artificiali", prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolta sul territorio nazionale.

Si è chiarito, poi, che quel che rileva, ai fini della configurazione di un abuso del diritto di stabilimento, non è accertare la sussistenza o meno di ragioni economiche diverse da quelle relative alla convenienza fiscale, ma accertare se il trasferimento in realtà vi è stato o meno, se, cioè, l'operazione sia meramente artificiosa (wholly artificial arrangement), consistendo nella creazione di una forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina realtà economica (Cass., sez. 5, 7 febbraio 2013, n. 2869).

1.7. Con altra pronuncia della Corte di Giustizia si è ribadito tale principio (Corte giustizia UE, 28 giugno 2007, C-73/06, Planzer Luxembourg Sarl). Si è affermato, infatti, nell'interpretare l'ottava e la 13ª direttiva in materia di Iva (rispettivamente 6 dicembre 1979, 79/1072/CEE, in tema di rimborso dell'imposta ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese, e 17 novembre 1986, 86/560/CEE, in tema di rimborso dei soggetti passivi non residenti all'interno della comunità), premesso che gli interessati, secondo la costante giurisprudenza, non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario, ha affermato che ciò accadrebbe se un soggetto passivo intendesse fruire del sistema di rimborso alle condizioni enunciate dalle citate direttive, quando l'indirizzo dell'impresa non corrisponde ad alcuna realtà economica, cioè né alla sede dell'attività economica del soggetto, né ad un centro di attività stabile dal quale quest'ultimo svolge le sue operazioni.

Tale meccanismo risponde integra una pratica abusiva solo se ha come risultato l'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito dalle norme e, inoltre, se da un insieme di elementi risulta che lo scopo essenziale dell'operazione si limiti all'ottenimento

di tale vantaggio fiscale (Corte giustizia, 17 dicembre 2015, in C-419/14, WedMindLicences Kft), occorrendo a tal fine una disamina della singola operazione (Corte giustizia, sentenza 7 settembre 2017, in C-c/16, Eqiom e Enka).

1.8. La Corte di Giustizia (Corte giustizia UE, 28 giugno 2007, Planzer Luxembourg Sarl), quindi, ha indicato gli elementi da cui dedurre il luogo di svolgimento della concreta attività economica delle società, in relazione alla attività di direzione e di adozione delle delibere su scelte strategiche, e dunque la individuazione della "sede effettiva". Va individuato, dunque, il luogo in cui vengono adottate le "decisioni essenziali" concernenti la direzione generale della società e in cui sono svolte le funzioni di amministrazione centrale di quest'ultima (punto 60 della decisione).

I fattori da accertare sono la sede statutaria, il luogo dell'amministrazione centrale, il luogo di riunione dei dirigenti societari e quello, abitualmente identico, in cui si adotta la "politica generale" di tale società. Possono, poi, essere presi in considerazione altri elementi, quali il domicilio dei principali dirigenti, il luogo di riunione dell'assemblea generale, di tenuta dei documenti amministrativi e contabili e di svolgimento della maggior parte delle attività finanziarie, in particolare bancarie (punto 61 della decisione).

1.9. Nella specie, la Commissione di II grado, con congrua motivazione, ha chiarito che la sede effettiva della contribuente era proprio in Italia, e non in Germania. In particolare, ha individuato una serie numerosa di elementi che depongono complessivamente per l'esistenza di una sede effettiva in Italia, mentre in Germania non risultavano espletate attività organizzative e di direzione strategica della società.

Attività amministrativa, infatti, negli "anni di riferimento", e quindi negli anni 2002, 2003 e 2004, è stata svolta esclusivamente dall'amministratore Lapiana Giancarlo presso la sede di Trento, presso la quale è stata rinvenuta documentazione commerciale bancaria. Le decisioni operative, amministrative, commerciali e finanziarie venivano prese nella sede di Trento. In Germania,

invece, la società non disponeva di una struttura aziendale, ma era ospitata nei locali di Multicargo GMNH, società di trasporti riferibile a Lapiana Giancarlo. Presso gli uffici di Trento, poi, sono state rinvenute copie di documentazione bancaria riferibili alla contribuente. Il Lapiana, socio ed amministratore unico della contribuente, e pure amministratore unico di Alimentitalia s.r.l., fornitrice della contribuente, era residente in Italia e presente in Germania per non più di 40-50 giorni all'anno.

Il giudice di appello ha, inoltre, evidenziato che la contribuente non ha dimostrato alcun pagamento di imposte dirette in Germania, nonostante le richieste effettuate dall'ufficio in sede di accertamento con adesione.

Da tali elementi, si deduce, da un lato, che il giudice di appello ha tenuto conto che la sede in Germania è stata utilizzata proprio al fine di evitare la tassazione dei redditi conseguiti dalla contribuente in Italia, dall'altro, che in Germania non è stato dimostrato alcun pagamento delle imposte, mentre in Italia la società non ha presentato la dichiarazione dei redditi negli anni in contestazione.

Inoltre, è emerso in maniera evidente che l'amministratore unico della società è stato sempre residente in Italia e si è recato in Germania per non più di 40-50 giorni all'anno e di questo dà atto espressamente la sentenza del giudice di appello.

Pertanto, le contestazioni della ricorrente sono state esaminate e respinte dalla Commissione di II grado, che ha evidenziato la costruzione di mero artificio di una società in Germania, l'effettiva attività di direzione e di adozione delle scelte strategiche in Italia, la durata di queste caratteristiche della operazione per tutti gli anni in contestazione, l'elusività della condotta che ha consentito alla contribuente di non presentare la dichiarazione dei redditi per tre anni in Italia, non risultando il pagamento delle imposte neppure in Germania.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la società deduce la "violazione dell'art. 73 comma 3 d.P.R. 917/1986 in relazione all'art. 360 c.p.c. n. 3 e n. 4 - Nullità della sentenza per motivazione totalmente apparente; art. 360 c.p.c.

n. 5 [nella versione anteriore alle modifiche introdotte all'art. 54, comma 1, lettera b) del d.l. 22Giugno 2012, n. 83] – Insufficiente motivazione”, in quanto il giudice di appello non ha sottoposto ad alcun vaglio critico di argomenti ed il materiale probatorio fornito dalla contribuente. Né il giudice di appello ha tenuto conto della richiesta avanzata ai sensi dell'articolo 26 della Convenzione Italia-Germania per evitare le doppie imposizioni. La commissione tributaria di II grado ha omesso di giustificare la decisione a cui è pervenuta mentre l'apparato motivazionale si è ridotto ad uno sterile richiamo al processo verbale di constatazione.

2.1. Il motivo è inammissibile.

2.2. Invero, in primo luogo si rileva che alla sentenza di appello si applica il regime della “doppia conforme” della decisione di merito di cui agli artt. 348 bis e 348 ter c.p.c. Infatti, la previsione d'inammissibilità del ricorso per cassazione, di cui all'art. 348 ter, comma 5, c.p.c., che esclude che possa essere impugnata ex art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. la sentenza di appello “che conferma la decisione di primo grado”, non si applica, agli effetti dell'art. 54, comma 2, del d.l. n. 83 del 2012, conv. in l. n. 134 del 2012, per i giudizi di appello introdotti con ricorso depositato o con citazione di cui sia stata richiesta la notificazione anteriormente all'11 settembre 2012 (Cass., sez. 5, 11 maggio 2018, n. 11439). Nella specie, l'appello risulta depositato il 15-3-2013, sicché trova applicazione il principio della impossibilità di censurare la sentenza di appello per il vizio di motivazione di cui all'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c.

2.3. Inoltre, nell'ipotesi di “doppia conforme”, prevista dall'art. 348-ter, comma 5, c.p.c., il ricorrente in cassazione - per evitare l'inammissibilità del motivo di cui all'art. 360, n. 5, c.p.c. (nel testo riformulato dall'art. 54, comma 3, del d.l. n. 83 cit. ed applicabile alle sentenze pubblicate dal giorno 11 settembre 2012) - deve indicare le ragioni di fatto poste a base, rispettivamente, della decisione di primo grado e della sentenza di rigetto dell'appello, dimostrando che esse sono tra loro diverse (Cass., sez. 1, 22 dicembre 2016, n. 26774).

Nel caso in esame, invece, la ricorrente ha appena accennato alla motivazione della sentenza di prime cure, sicché non ha consentito di verificare eventuali divergenze tra la decisione di primo grado e quella di appello, che hanno entrambe respinto le doglianze della contribuente.

Si legge a pagina 8 del ricorso per cassazione che "i Giudici di prime cure...hanno respinto i ricorsi sulla base del fatto che, nel caso di specie, sarebbe configurabile non un caso di estero vestizione (come invece prospettato da controparte), bensì un'ipotesi di stabile organizzazione in Italia di una società tedesca".

La lacunosità e frammentarietà di questa affermazione non consente in alcun modo di comprendere l'effettiva portata della motivazione della sentenza della Commissione di I grado di Trento.

2.4. Il motivo è inammissibile anche perché la sentenza di appello è stata depositata l'8 ottobre 2013, sicché trova applicazione l'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., nella versione modificata dal d.l. 83/2012, in vigore per le sentenze depositate a decorrere dall'11 settembre 2012.

La censura della motivazione doveva essere organizzata e costruita come omesso esame di un fatto decisivo e controverso tra le parti, e non già come insufficiente e contraddittoria motivazione.

Peraltro, si richiede una nuova valutazione degli elementi di fatto, già compiutamente esaminati dal giudice di merito, non consentita in questa sede.

2.5. Inoltre, la motivazione non è in alcun modo apparente, in quanto non solo la motivazione è presente graficamente, ma dalla stessa emerge lo studio analitico degli elementi istruttori e dei fatti di causa, con la ricostruzione della fattispecie oggetto di esame e l'indicazione del percorso argomentativo seguito dal giudice di appello, strettamente agganciato ai dati di fatti, tutti congruamente esaminati, anche nel loro insieme.

3. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta la "violazione o falsa applicazione dell'art. 56 del d.lgs. 546/1992 ai sensi dell'art. 360 c.c. n. 3", in quanto il giudice di appello ha ritenuto di non dover esaminare le ulteriori

doglianze della appellante società, perché la stessa si è limitata a richiamare in via generica le eccezioni mosse in primo grado, sicché le stesse, in quanto non riproposte, sono da intendersi come rinunciata ai sensi dell'art. 56 del d.lgs. 546/1992. In realtà, la ricorrente rileva che era rimasta soccombente in primo grado per il rigetto del ricorso originario da parte della Commissione tributaria di I grado di Trento, sicché, essendo rimasta soccombente, e dovendo proporre appello, non poteva essere applicato nei suoi confronti l'art. 56 d.lgs. 546/1992, che si riferisce solo alla posizione della parte vittoriosa nel giudizio di primo grado, quindi alla appellata e non all'appellante.

3.1. Il motivo è infondato per le considerazioni che si espongono.

Effettivamente l'art. 56 del d.lgs. 546/1992 si applica alla posizione dell'appellato, vittorioso in primo grado, che può o presentare appello incidentale, per le questioni su cui v'è stato un provvedimento di rigetto espresso o implicito, oppure riproporre le questioni rimaste assorbite.

Per questa Corte, infatti, nel processo tributario, l'art. 56 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nel prevedere che le questioni e le eccezioni non accolte in primo grado, e non specificamente riproposte in appello, si intendono rinunciate, fa riferimento, come il corrispondente art. 346 cod. proc. civ., all'appellato, e non all'appellante - principale o incidentale che sia -, in quanto l'onere dell'espressa riproposizione riguarda, nonostante l'impiego della generica espressione "non accolte", non le domande o le eccezioni respinte in primo grado, bensì solo quelle su cui il giudice non abbia espressamente pronunciato (ad esempio, perché ritenute assorbite), non essendo ipotizzabile, in relazione alle domande o eccezioni espressamente respinte, la terza via - riproposizione/rinuncia - rappresentata dagli artt. 56 del citato d.lgs. e 346 del codice di rito, rispetto all'unica alternativa possibile dell'impugnazione - principale o incidentale - o dell'acquiescenza, totale o parziale, con relativa formazione di giudicato interno (Cass., sez. 5, 24 gennaio 2007, n. 1545; Cass., sez. 5, 6 giugno 2018, n. 14534; anche Cass., sez. un., 21 marzo 2019, n. 7940 per il processo ordinario di cognizione ex art. 346 c.p.c.; Cass., sez.

un., 19 aprile 2016, n. 7700).

3.2. Tuttavia, si rileva che la società, essendo rimasta soccombente in appello, avrebbe dovuto impugnare tutti i capi della decisione di primo grado, per evitare la formazione del giudicato interno.

La sentenza del giudice di appello, pur citando il disposto dell'art. 56 del d.lgs. 546/1992, tuttavia ha ritenuto che il "generico richiamo" dell'appellante a quanto espresso nei propri ricorsi, nelle memorie successive e nei documenti depositati, ed asseritamente formanti "parte integrante e sostanziale del presente appello" non costituivano "validi motivi di appello" e quindi non potevano essere presi in considerazione dal giudice del gravame.

3.3. La motivazione del giudice di appello, dunque, chiarisce che l'appellante non ha articolato specifici motivi di impugnazione, in violazione allora dell'art. 53 del d.lgs. 546/1992.

Tale assunto è corretto, ed in questo senso va intesa la motivazione del giudice di appello.

3.4. Del resto, per questa Corte si è affermato che, nel processo tributario, l'indicazione dei motivi specifici dell'impugnazione, richiesta dall'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992, non deve necessariamente consistere in una rigorosa e formalistica enunciazione delle ragioni invocate a sostegno dell'appello, richiedendosi, invece, soltanto una esposizione chiara ed univoca, anche se sommaria, sia della domanda rivolta al giudice del gravame, sia delle ragioni della doglianza. È pertanto irrilevante che i motivi siano enunciati nella parte espositiva dell'atto ovvero separatamente, atteso che, non essendo imposti dalla norma rigidi formalismi, gli elementi idonei a rendere "specifici" i motivi d'appello possono essere ricavati, anche per implicito, purché in maniera univoca, dall'intero atto di impugnazione considerato nel suo complesso, comprese le premesse in fatto, la parte espositiva e le conclusioni (Cass., sez. 5, 21 novembre 2019, n. 30341; Cass., sez. 5, 21 luglio 2020, n. 15519; Cass., sez. 5, 19 gennaio 2007, n. 1224).

Si è precisato che, nel processo tributario la "riproposizione" a supporto

dell'appello delle ragioni inizialmente poste a fondamento dell'impugnazione del provvedimento impositivo (per il contribuente) ovvero della dedotta legittimità dell'accertamento (per l'Amministrazione finanziaria), in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado, assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dall'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992, quando il dissenso investa la decisione nella sua interezza e, comunque, ove dall'atto di gravame, interpretato nel suo complesso, le ragioni di censura siano ricavabili, seppur per implicito, in termini inequivoci (Cass., sez. 5, 20 dicembre 2018, n. 32954; Cass., sez. 6-5, 1 luglio 2014, n. 14908).

3.5. Questa Corte, però, ha chiarito che, 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., sez. 5, 22 febbraio 2017, n. 4558; Cass., sez. 5, 20 gennaio 2017, n. 1461).

3.6. Nella specie, l'appellante non ha in alcun modo contrastato le argomentazioni della sentenza di prime cure, ma si è limitata a richiamare il ricorso, le memorie successive ed i documenti già prodotti in primo grado, senza riportare il contenuto di tali atti, in tal modo non confezionando i motivi specifici dell'appello.

4. Le spese del giudizio di legittimità vanno poste a carico della ricorrente, per il principio della soccombenza, e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente a rimborsare in favore della Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità che si liquidano in complessivi € 8.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del d.p.r. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della

RGN 8970 2014

ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1 bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 4 novembre 2020

Il Presidente

Roberta Crucitti


~~Roberta Crucitti~~