Ordinanza del 23/01/2019 n. 1794 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Rilevato Che:

la società X. 89 S.r.L. ricorre per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale del Lazio aveva accolto l'appello dell'Ufficio avverso la sentenza n. 329/45/2008 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma, che aveva accolto il ricorso della contribuente avverso avviso di accertamento, per l'annualità 2003, con cui erano state applicate maggiori imposte IRPEG per maggior reddito non dichiarato;

la società contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a nove motivi;

con il primo ed il secondo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, "omessa" ed "insufficiente" "motivazione della sentenza impugnata in ordine ad un fatto controverso e decisivo: l'inesistenza di valide ragioni economiche";

con il terzo ed il quarto motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, "omessa" e "insufficiente" motivazione della sentenza impugnata in ordine ad un fatto controverso e decisivo: il risparmio d'imposta";

con il quinto motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, "omessa pronuncia su un motivo di ricorso: la mancanza di una delle operazioni di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, comma 3"; con il sesto motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, " omessa o insufficiente motivazione... in ordine a un fatto controverso e decisivo: la mancanza dell'elemento costitutivo della fattispecie elusiva di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, quale previsto dal comma 3 di tale disposizione";

con il settimo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, "insufficiente motivazione... in ordine a un fatto controverso e decisivo: l'aggiramento di obblighi e divieti";

con l'ottavo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 "omessa pronuncia in ordine a un motivo di ricorso: il denunciato vizio di omessa motivazione";

con il nono motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 "omessa pronuncia in ordine a un motivo di ricorso: l'inapplicabilità delle sanzioni";

l'Agenzia delle Entrate si è costituita deducendo l'infondatezza del ricorso.

Motivi della decisione

Considerato che:

1.1. il primo, secondo, terzo, quarto e settimo motivo di ricorso, che possono congiuntamente esaminarsi, in quanto connessi, sono fondati nei termini che seguono;

1.2. la controversia è relativa alle seguenti operazioni, sulle quali non vi è contestazione in fatto, realizzate con diversi strumenti ed in più momenti: a) le società di diritto portoghese Tramacho Trading Lda e Grevilea Commercio International cedevano in data 2.4.2003 l'intero pacchetto azionario della Agricola Monterosi s.p.a., nonchè il complesso dei crediti vantati nei confronti di quest'ultima, alla Cerere Allegra s.p.a. (appartenente alio stesso gruppo societario della X. 89 s.r.l.) dietro pagamento di un prezzo pari ad Euro 11.558.099,00); b) il 4.7.2003 l'assemblea straordinaria dei soci della Agricola Monterosi s.p.a. deliberava, per la perdita maturata nel bilancio relativo all'esercizio precedente a quello in cui si era dato corso all'acquisizione, l'azzeramento del capitale sociale, il ripianamento delle perdite residue mediante utilizzo delle riserve e rinuncia ai crediti da parte del socio unico Cerere Allegra s.p.a. e la ricostituzione del capitale della società; c) con atto di fusione del 20.10.2003 la Xanto 89 s.r.l. incorporava sia la Agricola Monterosi s.p.a. che la Cerere Allegra s.p.a., acquisendo la diretta proprietà dei terreni appartenenti alla prima e la titolarità della partecipazione oggetto della svalutazione e del credito oggetto di rinuncia; d) in data 19.12.2003 la Xanto 89 vendeva il terreno, ad essa pervenuto dalla fusione con Agricola Monterosi, ad un'altra società del gruppo, la Fonte s.p.a., realizzando una plusvalenza da cessione di terreno edificabile che risultava ridotta per effetto della contabilizzazione delle perdite subite dalla società incorporata, Cerere Allegra s.p.a.; e) l'Amministrazione aveva successivamente qualificato come elusiva, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, questa complessa fattispecie negoziale, coinvolgente la società ricorrente, sull'assunto che la fusione della Xanto 89 s.r.l. avesse avuto "quale solo fine... quello di crearsi dei costi incorporando la Cerere Allegra s.p.a., società che aveva generato rilevanti perdite d'esercizio" e che "la precostituzione ed incorporazione (della Cerere Allegra s.p.a.) avvenuta nell'arco di 15 mesi...(fosse).. stata posta in essere artificiosamente al solo fine di contabilizzare perdite su partecipazioni per Euro 11.405.005,91";

1.3. la società ricorrente ha censurato, sul punto, la decisione impugnata in primo luogo lamentando insufficienza della motivazione in relazione alla ritenuta sussistenza di un risparmio fiscale, all'inesistenza di valide ragioni economiche sottese alla complessa operazione, ed all'intervenuto aggiramento di obblighi e divieti;

1.4. nel caso in esame trova applicazione il consolidato principio secondo il quale "il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta, in difetto di ragioni economiche apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse alla mera aspettativa di quei benefici. Ne consegue che il carattere abusivo di un'operazione va escluso quando sia individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali, che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione medesima ma possano rispondere ad esigenze di natura organizzativa e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda: in applicazione del riportato principio, la S.C.

ha negato potesse essere riconosciuto il carattere abusivo di una complessa operazione di trasferimento di un pacchetto azionario di una società facente capo ad un gruppo multinazionale ad altra società del gruppo, con l'assunzione di notevoli impegni economici per il finanziamento dell'operazione e con conseguente riduzione del carico fiscale, solo perchè lo stesso risultato economico avrebbe potuto raggiungersi attraverso un'operazione di fusione, essendo peraltro non contestate dall'amministrazione finanziaria le necessità organizzative volte ad una gestione unitaria di uno dei settori di attività del gruppo (cfr. Cass. n. 1372/2011; conformi Cass. nn. 4603/2014, 9610/2017);

1.5. nella fattispecie, a fronte di dettagliate e circostanziate controdeduzioni all'appello da parte della contribuente, rilievi del resto già svolti con l'atto introduttivo - le une e gli altri ampiamente trascritte nei motivi di ricorso - (dirette a dimostrare come la Cerere Allegra s.p.a. fosse stata costituita per realizzare un'operazione di joint venture "tra il Gruppo Fonte (dal nome della società alla cui direzione e coordinamento era ed è sottoposta la Xanto) ed un altro imprenditore attivo nel settore immobiliare S.M...., la quale (joint venture) vedeva tale ultimo soggetto quale suo dominus" e che, a fronte di una "sopravvenuta indisponibilità dello S. alla prosecuzione del progetto e giusta, viceversa, la permanenza di un interesse da parte del Gruppo Fonte, quest'ultimo acquistava le partecipazioni del primo in Cerere Allegra e... perveniva al definitivo acquisto di Agricola Monterosi attraverso Cerere Allegra", cosicchè le "valide ragioni economiche della operazione di fusione della società "target" e della società acquirente in Xanto 89,... dovevano individuarsi...(nelle)... seguenti necessità: realizzare sinergie commerciali e finanziarie tra le società partecipanti volte alla valorizzazione del patrimonio immobiliare, mediante la ottimizzazione dei costi di gestione e la rimozione delle diseconomie anche attraverso la riduzione della catena societaria e l'eliminazione di società costituenti inutili "scatole vuote"; eliminazione degli eventuali rischi connessi alla gestione di Agricola Monterosi precedente all'acquisto della partecipazione totalitaria nella stessa società da parte di Cerere Allegra), le affermazioni della CTR, limitatatisi a condividere una motivazione che esplicita le conclusioni di un ragionamento che è sostanzialmente omesso, senza prendere in specifica considerazione alcuno degli elementi utilizzati dalla ricorrente per sostanziare le contestazioni alla pretesa fiscale nei suoi confronti e senza individuare elementi concreti da cui abbia tratto le sue conclusioni, mancando anche di affrontare il merito della questione costituito dalle concrete ricadute delle operazioni, si appalesano come insufficienti, in quanto inadeguate a dar conto dell'esclusione della ricorrenza di valide ragioni economiche alla base dell'operazione;

1.6. con riferimento al profilo del "risparmio di imposta", invero, non viene spiegato per quale ragione si sia ritenuto che "tutta l'operazione di sicuro...(aveva)... determinato un risparmio di imposta", nonostante dagli atti non risulti che fosse stata contestata dall'Amministrazione finanziaria l'effettività delle perdite conseguite da Cerere Allegra e nonostante le circostanziate difese della ricorrente laddove, già in primo grado, aveva evidenziato che anche in mancanza dell'operazione di fusione si sarebbe determinato un credito d'imposta per la Cerere Allegra s.p.a. a seguito della vendita del terreno direttamente dalla Agricola Monterosi (come analiticamente riportato a pag. 31 ricorso);

1.7. con riferimento al profilo dell'"aggiramento di obblighi o divieti fiscali" la motivazione della CTR per affermare la sussistenza di tale presupposto della contestazione ai sensi dell'art. 37 bis

cit. (consistente nel solo richiamo dei principi espressi della giurisprudenza di legittimità con la sentenza n. 8487/2009), si rivela parimenti lacunosa, fondandosi su mere e generiche affermazioni inidonee ad attribuirle la debita fondatezza, mostrando di prescindere totalmente dalle circostanze fattuali, in tal modo privando il discorso motivazionale della necessaria unità argomentativa, che ne mina l'interna sostenibilità logica ed lo espone al rilievo del vizio denunciato;

2.1. sono infondati il quinto e l'ottavo motivo di ricorso, non essendo configurabile il vizio denunciato di omessa pronuncia sulle questioni inerenti la "inapplicabilità del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, per effetto dell'impossibilità di ricondurre il presunto effetto elusivo a una delle operazioni menzionate nel terzo comma della disposizione citata" ed il difetto di motivazione dell'atto impositivo;

2.2. in proposito, è sufficiente rilevare che secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte l'omessa pronuncia, quale vizio della sentenza, può essere utilmente prospettata solo con riguardo alla mancanza di una decisione da parte dal giudice in ordine ad una domanda che ritualmente e incondizionatamente proposta, richiede una pronuncia di accoglimento o di rigetto; tale vizio, pertanto, deve essere escluso in relazione a una questione esplicitamente o anche solo implicitamente assorbita in altre statuizioni della sentenza, come nella specie, e che, quindi, è suscettibile di riesame nella successiva fase del giudizio (cfr. da ultimo nn. 1360/2016, 4975/2003, 9545/2001);

3. parimenti va disatteso il sesto motivo di ricorso con cui si lamenta carenza di motivazione circa la medesima questione dianzi illustrata ("mancanza, rispetto alla fattispecie elusiva di cui all'art. 37 bis cit., dell'elemento costitutivo di cui al terzo comma di tale disposizione"), atteso che il vizio di attività previsto dall'art 360 c.p.c., n. 5, nell'ipotesi di omessa motivazione, non sussiste allorchè la pronuncia negativa sia implicita, come nella specie, nella costruzione logico giuridica della sentenza, nel senso che le ragioni addotte a sostegno della decisione si rivelino di carattere assorbente e tali da fare ritenere disattesa per implicito ogni contraria circostanza od argomentazione;

4.1. con il nono motivo di ricorso si lamenta il vizio di nullità processuale, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, per violazione dell'art. 112 c.p.c., avendo la CTR omesso di pronunciarsi sulla domanda, riproposta in appello dalla contribuente, di inapplicabilità della sanzione di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 1, comma 2, del irrogata nei suoi confronti dall'Ufficio;

4.2. il motivo è fondato, atteso che la CTR, una volta ritenuto legittimo l'atto impositivo dell'Ufficio, avrebbe dovuto comunque esaminare la domanda - riproposta ex art. 346 c.p.c. in grado di appello - volta a contestare la sussistenza dei presupposti per l'applicazione delle suddette sanzioni nei confronti della contribuente, questione, invece, che è stata totalmente omessa dalla sentenza;

4. le censure di cui ai motivi primo, secondo, terzo, quarto, settimo e nono vanno pertanto accolte, mentre vanno rigettati il quinto, sesto ed ottavo motivo; la sentenza deve essere cassata in relazione ai motivi accolti e la causa rinviata, anche per le spese, alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, secondo, terzo, quarto, settimo e nono motivo di ricorso e rigetta i rimanenti motivi di ricorso; cassa la sentenza impugnata in relazione aì motivi accolti e rinvia anche per le spese alla C.T.R. del Lazio, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, il 16 luglio 2018.

Depositato in Cancelleria il 23 gennaio 2019

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza