Sentenza del 13/07/2018 n. 18633 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La controversia trova origine dall'impugnazione da parte di N. Italia s.p.a. (nella veste di consolidata) di avviso di accertamento relativo ad IRES 2006 con il quale in relazione al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione "Consolidato nazionale e mondiale 2007", si era disconosciuta, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, la deducibilità di interessi passivi perchè maturata in relazione ad un finanziamento erogato dalla N. I. B.V. alla N. s.p.a. ed utilizzato da questa per l'acquisto del pacchetto azionario della M. s.p.a. a lei venduto dalla stessa N. I. B.V. La Commissione Tributaria Provinciale accolse il ricorso della Società e la decisione, appellata dall'Agenzia delle entrate, è stata integralmente confermata, con la sentenza indicata in epigrafe, dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia.

In particolare, secondo il Giudice di appello, l'intera operazione era sostenuta da valide ragioni economiche quali, tra le altre, l'eliminazione dal mercato nazionale di uno dei maggiori concorrenti, senza indebito risparmio d'imposta e da tale operazione non era scaturito alcun effetto economico diverso da quello che si sarebbe realizzato ove N. Italia s.p.a. avesse acquistato direttamente da F. S.A. la partecipazione di M. e contratto un debito nei confronti della banca.

Avverso la sentenza ricorre l'Agenzia delle entrate su tre motivi.

La Società resiste con controricorso, ulteriormente illustrato con deposito di memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. La controricorrente eccepisce preliminarmente l'inammissibilità del ricorso, non essendo stata depositata copia autentica della sentenza impugnata (notificata in data 3 aprile 2013), e perchè l'atto sarebbe stato redatto in violazione dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3.

1.1. La prima eccezione è infondata, in fatto, risultando versata agli atti la sentenza impugnata con relata di notificazione (rectie con equipollente attestazione di ricezione presso l'Ufficio-front office dell'Agenzia delle Entrate Ufficio di (XXXXX)) e, in diritto, alla luce del principio affermato, di recente, dalle Sezioni Unite di questa Corte con sentenza n. 10648 del 02/05/2017 secondo cui "in tema di giudizio di cassazione, deve escludersi la possibilità di applicazione della sanzione della improcedibilità, ex art. 369 c.p.c., comma 2, n. 2, al ricorso contro una sentenza notificata di

cui il ricorrente non abbia depositato, unitamente al ricorso, la relata di notifica, ove quest'ultima risulti comunque nella disponibilità del giudice perchè prodotta dalla parte controricorrente ovvero acquisita mediante l'istanza di trasmissione del fascicolo di ufficio").

1.2. Egualmente infondata è, poi, la seconda eccezione rispondendo il ricorso ai dettami di cui all'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3 in quanto sufficientemente specifico.

2. Con il primo motivo di ricorso si deduce la violazione dell'art. 295 c.p.c. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 39 laddove la Commissione tributaria regionale (d'ora in poi C.T.R.) non aveva disposto la sospensione del processo malgrado fosse a conoscenza della pendenza di processo instaurato con l'impugnazione dell'avviso di accertamento fondato sui medesimi fatti e notificato alla stessa N. Italia s.p.a., nella qualità di consolidata.

2.1. La censura, nei termini in cui è formulata, è inammissibile per più ordini di ragioni. Il mezzo di impugnazione, invero, con difetto di specificità, non indica nè tanto meno riproduce i presupposti legittimanti la sospensione ex art. 295 c.p.c. e si limita ad una censura generica e priva di riferimenti concreti attinenti alla vicenda processuale.

3. Con il secondo motivo di ricorso si deduce la violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, dell'art. 53 Cost. e del principio di divieto di abuso del diritto, laddove la C.T.R. aveva escluso che, nel caso in esame, si fosse verificata la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis. Secondo la prospettazione difensiva, infatti e contrariamente a quanto ritenuto dal Giudice di appello, nella specie ricorrevano tutte le quattro condizioni richieste dalla norma al fine della configurazione dell'abuso. In particolare, l'operazione disconosciuta dall'Amministrazione finanziaria era il finanziamento concesso dalla N. I. (all'epoca titolare del 100% delle azioni M. e della N. Italia s.p.a.) a quest'ultima Società e utilizzato per l'acquisto dell'intero pacchetto azionario M. dalla stessa finanziatrice. Secondo l'Agenzia delle entrate tale operazione, il cui fine ultimo avrebbe potuto ottenersi egualmente attraverso il conferimento della M. da N. I. a N. Italia s.p.a. nella forma di aumento gratuito del capitale, aveva quale unico scopo l'indebito vantaggio fiscale costituito da una riduzione dell'imponibile in Italia. Infatti, avendo la N. Italia s.p.a. e la M. s.p.a. optato per il consolidato nazionale, l'operazione avrebbe permesso di ridurre la base imponibile di quest'ultima Società per effetto degli oneri finanziari corrisposti dalla N. Italia s.p.a. alla sua controllante (N. I.) mentre senza i suddetti oneri finanziari la Società italiana (oggi controricorrente) non avrebbe realizzato le perdite fiscali indicate in dichiarazione e, conseguentemente, il reddito complessivo globale della dichiarazione consolidata sarebbe risultato notevolmente più elevato.

4. Con il terzo motivo, infine, si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 la sentenza impugnata di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio laddove il Giudice di appello aveva motivato la "convenienza economica" dell'operazione con l'asserita eliminazione di "un grosso" concorrente dal mercato mentre la M. s.p.a. tale non era, essendo una Società appartenente allo stesso gruppo.

4. Prima di procedere alla trattazione dei mezzi di impugnazione, appare opportuno premettere in fatto, come incontestato tra le parti, che a fronte dei vari atti con cui il gruppo N. di diritto olandese (del quale la controricorrente fa parte) ha proceduto all'acquisizione della società M.

s.p.a., l'operazione disconosciuta dall'Amministrazione finanziaria è l'ultima in ordine temporale, ovvero la vendita dell'intero pacchetto azionario della M. s.p.a alla N. Italia s.p.a. da potere della N. I. BV, all'epoca titolare del 100% sia delle azioni M. s.p.a. (per averle avute conferite dalla sua controllante N.) che della N. Italia s.p.a., il cui prezzo è stato corrisposto grazie a un finanziamento, con interessi semestrali ad un tasso del 4,3725%, effettuato in favore della compratrice dalla stessa venditrice (da cui il disconoscimento della deducibilità dei relativi interessi passivi).

4.1. In diritto, in relazione all'istituto dell'abuso del diritto di elaborazione comunitaria (in relazione ai tributi armonizzati) e successivamente accolto anche dall'ordinamento statale (in relazione alle imposte sui redditi D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 37 bis) va rilevato che, sulla scia della pronuncia delle Sezioni Unite n. 30055 del 23/12/2008, è, ormai, consolidato l'orientamento di questa Corte nel senso di ritenere che l'operazione economica che abbia quale suo elemento (non necessariamente unico, ma comunque) predominante ed assorbente lo scopo elusivo del fisco costituisce condotta abusiva, ed è, pertanto, vietata allorquando non possa spiegarsi altrimenti (o, in ogni caso, in modo non marginale) che con il mero intento di conseguire un risparmio di imposta, incombendo, peraltro, sull'Amministrazione finanziaria la prova sia del disegno elusivo che delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustifichino operazioni in quel modo strutturate (cfr. tra le altre e di recente Cass. n. 5090 del 28.2.2017 la quale ha confermato la sentenza impugnata, che aveva qualificato come abusiva, perchè diretta unicamente ad ottenere un risparmio d'imposta, un'operazione con la quale una banca aveva stipulato un contratto di capitalizzazione per un'ingente somma di denaro con un istituto di credito appartenente al medesimo gruppo bancario e, per finanziarlo, aveva contratto, il giorno precedente, un prestito di pari importo con la società capogruppo, ma con interessi passivi più alti ed interamente dedotti dai redditi).

4.2. Gli indici sintomatici ai quali, secondo i criteri elaborati dalla giurisprudenza di questo Giudice di legittimità, occorre attingere per la dimostrazione dell'abusività della condotta, non vanno ricercati nella causa (funzione economico sociale) o negli effetti giuridici del negozio o della complessa operazione negoziale (diretti a disciplinare il regolamento di interessi voluto dalle parti) ma devono essere ricercati nel limite imposto dalla convenienza economica dell'operazione, nel senso che, data la peculiare situazione economico patrimoniale ed il tipo di organizzazione aziendale o societaria del soggetto, rilevate ex ante rispetto alla operazione economica da compiere, detto limite è rispettato se la modifica di tale situazione - mediante l'attività negoziale posta in essere - è rispondente a logiche di mercato ed in ultima analisi ai principi di economicità della gestione: ove tali requisiti di economicità non siano, invece, rinvenibili nell'operazione realizzata, ma la fattispecie negoziale posta in essere consenta, comunque, di realizzare, mediante una diversa allocazione delle risorse economico-patrimoniali preesistenti, un trattamento fiscale più favorevole, allora la duplice combinazione di tali elementi (carente giustificazione economica dell'operazione, realizzazione di un risparmio fiscale) consente di pervenire a qualificare l'operazione come elusiva in quanto diretta esclusivamente

ad impedire la verificazione del presupposto di imposta (v. Cass. n. 26781/2013; 21782/2011; 1372/2011; 12249/2010).

4.3. Il Giudice di appello, con la sentenza impugnata, ha ritenuto di non avallare la ricostruzione dell'operazione come effettuata dall'Ufficio rilevando come l'Amministrazione finanziaria, con ragionamenti suoi propri, avesse cercato di mettere in mostra nei propri scritti il fatto che, nel caso de quo, non si sono ravvisate valide ragioni economiche per compiere tutto quello che è stato realizzato, tanto da non sostenere che il requisito delle valide ragioni economiche non va riferito alla validità legale dei negozi giuridici posti in essere, bensì alla loro apprezzabilità economica gestionale. La C.T.R. ha, così, ritenuto che i fatti economici riconducibili all'acquisizione di azioni societarie non possono essere ricondotte alla normativa antielusiva di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis....e che contrariamente a quanto sostenuto dall'Ufficio, con le operazioni poste in essere dalla N. Italia quest'ultima ha dato esecuzione all'acquisto del 100% di M. con istituti giuridici del tutto leciti, tenuto conto che l'attuale Società appellata rappresentava il quarto operatore nel settore di prodotti alimentari dell'infanzia.

La sentenza impugnata continua poi ad illustrare i vantaggi e le opportunità economiche che sono state raggiunte in quanto la Società ha eliminato un grosso concorrente, tenuto conto tra l'altro l'interesse economico all'acquisto della partecipazione totalitaria è stato raggiunto in modo trasparente per poi concludere che, in tale contesto, era logico ed economicamente conveniente che fosse la Società italiana a sostenere l'onere dell'indebitamento e che, con l'operazione conclusa le sinergie esistenti fra le due società hanno consentito di realizzare importanti risparmi di costi.

4.4. Tutto l'iter motivazionale seguito dal Giudice di appello, come sopra riportato - e che, sinteticamente può riassumersi nell'opinione che l'intera operazione di acquisizione del pacchetto della M. s.p.a, siccome attuata attraverso strumenti giuridici legittimi e integrante essa stessa la valida ragione economica sottostante fosse trasparente costituendo, altresì, l'operazione di finanziamento una obbligata scelta imprenditoriale e non l'aggiramento di un obbligo o divieto - si pone in assoluto contrasto rispetto alla normativa di riferimento come interpretata da questa Corte e sopra illustrata. La C.T.R., infatti, da un canto, ha valorizzato la liceità e legittimità degli strumenti giuridici complessivamente utilizzati per pervenire all'acquisizione del pacchetto azionario della M. s.p.a., laddove, come sopra illustrato, l'utilizzo di strumenti e negozi leciti è una delle connotazioni tipiche delle operazioni elusive, ma soprattutto ha erroneamente rapportato l'esistenza di valide ragioni economiche agli effetti giuridici, quali diretti a disciplinare i pregressi regolamenti di interessi voluto dalle parti, della complessa operazione negoziale e non, come avrebbe dovuto, all'operazione infragruppo contestata, ovvero al finanziamento concesso dalla N. I. B.V., all'epoca titolare del 100% delle azioni Mellin (per averle avute conferite da N. sua controllante) e della N. Italia s.p.a., a quest'ultima Società e utilizzato per l'acquisto dell'intero pacchetto azionario M. dalla stessa finanziatrice, rispetto alla quale le ragioni evidenziate dalla controricorrente (ovvero la mancanza di autonomia decisionale della controllata) sono inidonee a rappresentare l'economicità della scelta imprenditoriale.

4.1. Procedendo all'esame del terzo motivo lo stesso può ritenersi assorbito dall'accoglimento del secondo. Ed invero, respinte le eccezioni di inammissibilità sollevate dalla controricorrente

alla luce dei principi espressi dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 8053/2014 (che ha ritenuto applicabile le disposizioni sul ricorso per cassazione, di cui al D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54 conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, circa il vizio denunciabile ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, ed i limiti d'impugnazione della "doppia conforme" ai sensi dell'art. 348-ter c.p.c., u.c. anche al ricorso avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale) e da questa Corte con le sentenze n. 26860 del 18/12/2014, n. 26774 del 22/12/2016 (le quali hanno ribadito che la previsione d'inammissibilità del ricorso per cassazione, di cui all'art. 348 ter c.p.c., comma 5, non si applica, agli effetti del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, comma 2, conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, per i giudizi di appello introdotti con ricorso depositato o con citazione di cui sia stata richiesta la notificazione anteriormente all'11 settembre 2012), laddove nell'odierna controversia l'appello è stato incoato con atto del 16 febbraio 2012, l'omesso esame del fatto "storico" costituito dalla circostanza che la M. non fosse un concorrente in quanto appartenente allo stesso gruppo (in quanto integralmente posseduta da N. International BV detentrice dell'intero pacchetto azionario), a fronte dell'accoglimento del secondo motivo, non costituisce "fatto" decisivo ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

6. In conclusione, in accoglimento del secondo motivo di ricorso, rigettato il primo ed assorbito il terzo, la sentenza impugnata va cassata e non essendo necessari ulteriori accertamenti (essendo i fatti, per come sopra esposto, incontestati tra le parti), la controversia può essere decisa nel merito, con il rigetto del ricorso introduttivo della contribuente.

7. La controricorrente, soccombente, va, pertanto, condannata alle spese del giudizio di legittimità, come liquidata in dispositivo, mentre le peculiarità della fattispecie inducono a compensare integralmente tra le parti le spese processuali dei gradi di merito.

P.Q.M.

In accoglimento del secondo motivo di ricorso, inammissibile il primo e assorbito il terzo, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo della contribuente.

Compensa integralmente tra le parti le spese de gradi di giudizio di merito e condanna la ricorrente alla refusione in favore dell'Agenzia delle entrate delle spese del giudizio di legittimità liquidate in complessivi Euro 15000 oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 7 dicembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 13 luglio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza