Sentenza del 30/01/2018 n. 2239 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:
DISCIPLINA DELLE AGEVOLAZIONI TRIBUTARIE - Elusione fiscale - Avviso di accertamento ex art. 37 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 - Considerazione dei chiarimenti resi dal contribuente in sede di contraddittorio - Necessità - Possibilità di rinvio alle giustificazioni fornite in sede di verifica - Esclusione - Fondamento - Fattispecie.

Massima:

In tema d'imposte sui redditi, l'art. 37 bis, commi 4 e 5, del d.P.R. n. 600 del 1973, prevede un rigoroso procedimento d'instaurazione del contraddittorio, caratterizzato da scansioni predeterminate, in cui, a pena di nullità, l'avviso di accertamento deve essere emanato previa richiesta di chiarimenti al contribuente e deve essere specificamente motivato in relazione alle giustificazioni fornite, sicché, concorrendo detta richiesta alla valutazione del fine elusivo dell'operazione, non possono considerarsi alla stessa equipollenti l'attività svolta dai verbalizzanti e le eventuali dichiarazioni del contribuente in sede di verifica.(Nella specie, la S.C., in applicazione del principio, ha confermato la sentenza impugnata che aveva annullato l'avviso di accertamento per omessa motivazione sulle giustificazioni fornite in sede di contraddittorio dal contribuente poiché l'Ufficio si era limitato a rinviare al contenuto del processo verbale di contestazione, senza descrivere neppure sommariamente dette giustificazioni ed operare un raffronto, anche sintetico, con le ragioni dell'ipotizzato carattere elusivo dell'operazione).

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle entrate ricorre con tre mezzi, nei confronti della XXXX S.p.A. (che resiste con controricorso), avverso la sentenza in epigrafe con la quale la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha rigettato l'appello da essa proposto, ritenendo illegittimo l'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio, sulla base di p.v.c. redatto in data 21/12/2004 dal Nucleo regionale di polizia tributaria della Lombardia, ha recuperato a tassazione, a fini Ires e Irap per l'anno d'imposta 2004, la minusvalenza per quell'anno dedotta in conseguenza della svalutazione della partecipazione nella società estera controllata CD Gmbh, a sua volta

discendente dalla fusione per incorporazione in quest'ultima della N. Gmbh, la cui acquisizione costituiva il vero obiettivo strategico della CD S.p.A.: tale fusione era stata infatti ritenuta dall'Ufficio frutto di operazione elusiva inopponibile ai fini fiscali ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 bis, dal momento che lo stesso obiettivo era perseguibile altrimenti (con la partecipazione diretta in N. da parte di CD o per il tramite di altra società collegata), mentre la fusione non consentiva in concreto alcun vantaggio extrafiscale.

La C.T.R. ha ritenuto fondata la preliminare eccezione opposta dalla contribuente di nullità dell'avviso di accertamento per mancata motivazione del rigetto delle giustificazioni fornite in sede di contraddittorio. Ha rilevato inoltre che l'acquisizione di N. attraverso la descritta operazione consentiva alla CD di usufruire della tecnica del leveraged buyout e di non assumere i rischi che sarebbero conseguiti all'acquisizione della società target in via diretta o tramite società controllate, senza dare corso all'incorporazione di N. (ipotesi nelle quali la società sarebbe stata ugualmente costretta a procedere alla svalutazione della partecipazione in N.).

La controricorrente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la C.T.R. ritenuto nullo l'avviso di accertamento perchè, in tesi, privo di motivazione specifica in relazione alle giustificazioni fornite dalla contribuente, ai sensi del comma 5, della citata disposizione.

Premesso che nell'atto impositivo si afferma che tali chiarimenti sono stati esaminati dall'Ufficio e tuttavia disattesi per non aver essi "apportato alcuna novità significativa atta a contrastare le argomentazioni nel su citato p.v.c.", con la precisazione che tali argomentazioni "si condividono e... si richiamano quale parte integrante, formale e sostanziale" dell'avviso medesimo, la ricorrente censura la valutazione dei giudici a quibus secondo cui questa costituirebbe motivazione apparente, inidonea ad evitare la sanzione di nullità prevista dalla norma, atteso che finisce per confondere un requisito sostanziale dell'atto impositivo (ossia la fondatezza nel merito della valutazione operata dall'Ufficio), con quello, meramente formale, dell'esistenza della motivazione: requisito quest'ultimo che - sostiene - deve ritenersi soddisfatto anche attraverso il rinvio alle argomentazioni contenute nel processo verbale di constatazione.

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce sul punto anche vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per avere la C.T.R. giudicato apparente la motivazione al riguardo resa nell'avviso di accertamento, nei termini sopra esposti, senza dare di tale convincimento alcuna giustificazione, ossia senza indicare quali elementi di novità introdotti dai chiarimenti offerti dalla contribuente avrebbero richiesto una ulteriore e più puntuale motivazione.

3. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia inoltre motivazione insufficiente su un fatto decisivo e controverso, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per avere la C.T.R. escluso il carattere elusivo dell'operazione senza spiegare quali sarebbero, nel caso concreto, i vantaggi finanziari

con essa perseguiti ma limitandosi a considerazioni astratte circa la liceità e la convenienza dello strumento del leveraged buyout, senza considerare che dalle risultanze della verifica fiscale emergeva che, in concreto, l'operazione condotta divergeva notevolmente dal predetto schema (atteso che l'operazione risultava finanziata con risorse raccolte in prevalenza dalla stessa CD S.p.A.) e senza inoltre esprimere alcuna valutazione su quella che l'Ufficio aveva indicato quale modalità operativa più conveniente, dal punto di vista degli oneri amministrativi ed extrafiscali, per conseguire il medesimo obiettivo.

4. I primi due motivi di ricorso, congiuntamente esaminabili per la loro intima connessione, sono infondati.

Il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, prevede, a pena di nullità, l'osservanza da parte dell'Amministrazione di un rigoroso procedimento di instaurazione del contraddittorio.

In particolare, la norma, al suo comma 4, statuisce che l'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente, anche mediante invio di lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si ritengono applicabili i commi 1 e 2.

Il comma 5, poi, dispone che fermo restando quanto disposto dall'art. 42, l'avviso di accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2.

Come questa Corte ha avuto già modo di evidenziare, dalla chiara lettera della norma - la quale, con scansioni procedimentali predeterminate, prevede, a pena di nullità, prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento, la richiesta (nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2, ovvero le ragioni per cui quelle specifiche operazioni si reputano inopponibili ovvero vengono disconosciute) al contribuente di chiarimenti e, poi, la specifica motivazione, a ulteriore pena di nullità, dell'avviso di accertamento in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente - deve desumersi che, nel pieno rispetto del principio del contraddittorio, la richiesta di chiarimenti al contribuente concorra alla formazione della valutazione (preventiva rispetto all'emanazione dell'avviso di accertamento) da parte dell'Amministrazione finanziaria circa il fine elusivo delle operazioni e che, pertanto, non possano ritenersi alla stessa equipollenti l'attività svolta dai verbalizzanti in sede di verifica e le eventuali dichiarazioni rese in tale sede dal contribuente (Cass. 16/01/2015, n. 693); per le stesse ragioni, ove tali chiarimenti siano forniti, l'amministrazione deve darne specifico conto nell'avviso di accertamento, non potendo considerarsi equipollente il rimando alle considerazioni già svolte dai verificatori.

Ne discende, nel caso di specie, che rettamente la C.T.R. ha ritenuto inidoneo ad assolvere tale specifico e stringente onere motivazionale il rimando alle argomentazioni contenute nel p.v.c., sia pure sulla base del previo rilievo del carattere non innovativo delle giustificazioni offerte dalla contribuente. Tale rilievo, invero, in mancanza di alcuna sia pur sommaria descrizione di tali giustificazioni e di un effettivo ancorchè sintetico raffronto con le ragioni dell'ipotizzato carattere elusivo dell'operazione, si risolve in una mera clausola di stile (o in motivazione apparente)

sostanzialmente declinatoria dell'invece "specifico" onere motivazionale imposto dalla norma (v., per un caso analogo, Cass. 27/07/2016, n. 15616).

5. Resta assorbito l'esame del terzo motivo, impingendo esso, come rilevato dalla stessa ricorrente, nella seconda distinta ratio decidendi, la cui eventuale illegittimità per vizio motivazionale non priverebbe comunque la sentenza impugnata dell'altro sopra visto autonomo fondamento, di per sè pienamente idoneo a giustificare l'esito decisorio.

Il ricorso va pertanto rigettato, con la conseguente condanna della ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese del presente giudizio di legittimità, liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 10.000 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento ed agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 8 novembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 30 gennaio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza