Sentenza del 25/09/2019 n. 23854 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

La società SI.DI.GAS - Società Irpina Distribuzione Gas- s.p.a. - che ha aderito, a decorrere dall'esercizio 2004, alla tassazione di gruppo prevista dalla normativa del cd. consolidato fiscale nazionale - ricorre, con tre motivi, per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania che, accogliendo l'appello dell'Ufficio e rigettando quello incidentale della contribuente, ha riformato la sentenza di primo grado, confermando gli avvisi di accertamento con i quali l'Agenzia delle Entrate aveva disconosciuto, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 3, lett. f-bis), la validità ed efficacia del contratto di locazione d'immobile concluso dalla società capogruppo-controllante Enerimpianti s.p.a. con la Sidigas s.p.a., e, conseguentemente, la deducibilità dei canoni di fitto, con conseguente recupero a tassazione di maggiori imposte ai fini IRES e IRAP, in relazione all'anno d'imposta 2004.

L'Ufficio, in particolare, aveva contestato alla Si.di.gas. s.p.a. l'antieconomicità ed irragionevolezza dell'operazione posta alla base della stipula del contratto di locazione, che, secondo la ricostruzione dell'Amministrazione finanziaria, era volta ad ottenere indebiti vantaggi fiscali sia in capo alla controllante - locatrice Enerimpianti s.r.l. sia in capo alla controllata - conduttrice/Si-di.gas s.p.a., evidenziando che:

a) l'immobile era stato acquistato in data 26 giugno 1993 al prezzo di lire 140.000.000;

b) il canone annuo del contratto di locazione stipulato in data 8 marzo 1999 era stato fissato in Euro 37.184,00, rivalutabile in base alla variazione Istat;

c) con scrittura privata non registrata del 12 dicembre 2003, le parti avevano integrato il canone sino a complessivi Euro 121.151,00, con una maggiorazione del 325 per cento;

d) l'immobile risultava iscritto nel bilancio della capogruppo Enerimpianti s.r.l. per un costo pari ad Euro 80.051,00 (quote di ammortamento incluse);

e) i ricavi dichiarati dalla capogruppo provenivano esclusivamente dalla locazione del predetto immobile ed ammontavano ad Euro 121.151,00 annui.

I giudici di appello, ritenendo fondato l'appello principale, hanno osservato che il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 3, lett. f-bis), come integrato dal D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247, art. 18, comma 6, in vigore a decorrere dal 1 giugno 2005, non è applicabile alla fattispecie in esame, poichè l'integrazione riguarda le prestazioni di servizi, mentre l'Ufficio contesta

l'opponibilità del contratto di locazione e, in particolare, la deducibilità dell'ammontare dei canoni di locazione; hanno, altresì, rigettato l'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento sollevata dalla società contribuente ai sensi del citato D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 4, perchè preceduto da processo verbale di constatazione, nel quale la contribuente avrebbe potuto contestare la verifica svolta dall'Ufficio.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

La contribuente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c., alla quale sono state allegate la sentenza oggetto di impugnazione in questa sede e la sentenza n. 484/12/13 del 28 novembre 2013, pronunciata dalla Commissione tributaria regionale della Campania nell'ambito di giudizio di appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione Tributaria provinciale di Avellino n. 299/3/11 che aveva accolto il ricorso della Enerimpianti s.r.l. avverso l'avviso di accertamento con il quale l'Amministrazione aveva rettificato il reddito del consolidato fiscale, disconoscendo il contratto di locazione stipulato tra la capogruppo (Enerimpianti s.r.l.) e la società controllata (Sidigas s.p.a., conduttrice).

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, deducendo violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 3, lett. f-bis), e dell'art. 1571 c.c. e del D.P.R. n. 633 del 1972, la ricorrente, dopo avere ritrascritto in ricorso uno stralcio della sentenza di primo grado, censura la decisione gravata laddove i giudici regionali hanno ritenuto che il contratto di locazione oggetto di contestazione integri una "cessione di beni" e rientri pertanto nella previsione legislativa originaria del citato D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 3, lett. f-bis).

Ribadisce, al riguardo, che dalla stessa nozione civilistica del contratto di locazione contenuta nell'art. 1571 c.c. si evince chiaramente che la previsione di un "determinato corrispettivo" discende dalla natura cd. "sinallagmatica" del contratto di locazione e non è idonea ad incidere sulla qualificazione della prestazione dedotta in contratto che non è la cessione di un bene, ma il suo godimento.

Costituendo il contratto di locazione una prestazione di servizi, contesta ai giudici di merito di avere violato il disposto delle norme indicate in rubrica, ed in particolare il citato art. 37-bis comma 3, lett. f-bis), al quale lo stesso Ufficio si richiama in sede di accertamento, non potendo l'Amministrazione finanziaria disconoscere la validità di tale contratto riconducendola ad una fattispecie pretesamente elusiva non ancora tipizzata.

Fomula, quindi, il seguente quesito di diritto: "Dica codesta S.C. se il contratto di locazione di cui è causa intercorso nel 2004 tra la consolidante Enerimpianti s.r.l. e la consolidata SI. DI. GAS integri un contratto avente ad oggetto una prestazione di servizi resa infragruppo e pertanto violi il disposto del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 3, lett. f-bis (pro tempore vigente) la impugnata sentenza della CTR laddove ha escluso la rilevanza dell'integrazione normativa operata dal D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247, art. 18, comma 2 con effetti a decorrere soltanto dal 1 gennaio 2005 al fine di dichiarare la nullità degli accertamenti impugnati che nel richiamarsi a tale ultima integrazione si riferivano tuttavia all'annualità d'imposta 2004".

1.1. Preliminarmente, va rilevato che l'art. 366-bis c.p.c. non è applicabile nella fattispecie ratione temporis, trattandosi di disposizione abrogata dalla L. n. 69 del 2009, art. 47 che si applica alle controversie nelle quali il provvedimento impugnato con il ricorso per cassazione è stato pubblicato successivamente alla data di entrata in vigore della medesima legge.

1.2. L'Ufficio, come emerge dal processo verbale di constatazione prodotto unitamente al ricorso per cassazione, ha contestato alla società contribuente l'inopponibilità del contratto di locazione sulla base della norma contenuta al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 3, lett. f-bis) che, nel testo applicabile al periodo di imposta 2004, faceva riferimento esclusivamente alle "cessioni di beni effettuate tra soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all'art. 117 testo unico delle imposte sui redditi".

Infatti, l'inciso "e prestazioni di servizi" è stato inserito dal D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247, art. 18, comma 2, applicabile, ai sensi dello stesso art. 18, comma 6, solo a decorrere dal 1 gennaio 2005.

1.3. I giudici di appello, esaminando la questione, pur avendo riconosciuto che trova applicazione nella fattispecie in esame il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 3, lett. f-bis), in vigore dal 1 gennaio 2005, hanno motivato che in ogni caso il contratto di locazione posto alla base della operazione elusiva contestata integra una "cessione di beni", come tale rientrante nella previsione legislativa originaria del citato comma 3, lett. f-bis), precedente alla integrazione operata dal D.Lgs. n. 247 del 2005, art. 18, comma 2.

1.4. Diversamente da quanto affermato dai giudici di merito, la stessa definizione civilistica del contratto di locazione contenuta nell'art. 1571 c.c. - in base alla quale "la locazione è il contratto con il quale una parte si obbliga a far godere all'altra una cosa mobile o immobile per un dato tempo verso un determinato corrispettivo" - evidenzia che il "corrispettivo" in danaro che viene contrattualmente pattuito è finalizzato a compensare il proprietario del bene - che continua ad essere tale - della perdita del godimento, saltuario o periodico, del bene che viene concesso in locazione.

Va pertanto esclusa la riconducibilità del contratto di locazione dall'ambito delle cessioni di beni, che, invece, determinano il trasferimento della proprietà di un bene dietro il corrispettivo di un prezzo, dovendo piuttosto essere ricompreso nell'ampio genus delle prestazioni di servizi.

Ne discende l'inapplicabilità alla fattispecie in esame del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 3, lett. f-bis), ratione temporis vigente.

1.5. Tanto premesso, occorre, tuttavia, richiamare l'orientamento delle Sezioni Unite di questa Corte (Cass. Sez. U, n. 30055 del 2008), secondo cui il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale 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 d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici: tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati (nella specie, imposte sui redditi), nei principi costituzionali di capacità contributiva e

di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali. Esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione (Cass. Sez. U, 26 giugno 2009, n. 15029; Cass. 26 febbraio 2010, n. 4737).

Ne consegue che, il primo mezzo di ricorso, in tesi fondato, non è idoneo a comportare la cassazione della decisione impugnata.

2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in via subordinata, la nullità degli avvisi di accertamento impugnati per violazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale, ed in particolare del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 4, della L. n. 212 del 2000, art. 10 e dell'art. 97 Cost., nonchè del diritto comunitario e della L. n. 241 del 1990, art. 1, sottolineando che il decisum dei giudici di appello è in ogni caso viziato nella parte in cui hanno ritenuto che l'Ufficio potesse prescindere dal rispetto degli obblighi procedimentali imposti, a pena di nullità degli atti impositivi, dal citato D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 4.

Formula il seguente quesito di diritto: "Dica codesta S.C. se violi il disposto del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 4, della L. n. 212 del 2000, art. 10 e dell'art. 97 Cost., nonchè del diritto comunitario e della L. n. 241 del 1990, art. 1 la sentenza della C.T.R. impugnata laddove i secondi giudici una volta acclarata l'applicabilità in via generale della clausola antielusiva prevista dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis - hanno ritenuto cionostante che l'Ufficio potesse prescindere del tutto dal rispetto dei (rafforzati) obblighi di contraddittorio endoprocedimentale imposti, a pena di nullità degli atti impugnati, dalle richiamate disposizioni di legge".

2.1. La censura è infondata.

2.2. E' ben vero che il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 4 - il quale stabilisce che " l'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro sessanta giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2" - 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 (Cass. n. 2239 del 30/01/2018; Cass. n. 30770 del 28/11/2018).

2.3. Va, pure, ricordato, come sottolineato dalla ricorrente, che la Corte di Giustizia, con la sentenza del 18 dicembre 2008, Sopropè, C-349/07, ha riconosciuto il contraddittorio quale principio fondamentale del diritto dell'Unione Europea in "qualsiasi procedimento", individuandone lo specifico fondamento non solo negli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa, nonchè il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, ma anche nell'art. 41 di quest'ultima, il quale

garantisce il diritto ad una buona amministrazione - cfr. p 82 sent. cit; Corte Giustizia 21 dicembre 2011, C-27/09 P, Repubblica Francese/Peoples Mojahedin Organization of Iran, p. 65 - con la conseguenza che questa Corte ha il dovere di interpretare il diritto fondamentale al contraddittorio sulla base dei principi contenuti nell'ordinamento Eurounitario e non solo evocando le regole espresse a livello nazionale in ordine al principio del contraddittorio.

2.4. Tuttavia, nel caso in esame, il diritto al contraddittorio risulta essere stato rispettato, proprio sulla base di quanto allegato dalla stessa parte ricorrente, attraverso la partecipazione della società contribuente alla contestazione esposta nei suoi confronti all'interno del processo verbale di constatazione che ha preceduto l'emissione degli avvisi di accertamento.

Infatti, come dedotto dalla stessa contribuente in ricorso (pag. 23), la società - a fronte della contestazione del carattere elusivo della operazione che l'Ufficio assumeva fosse stato conseguito mediante la stipula del contratto di locazione concluso con la controllante Enerimpianti s.r.l. che prevedeva canoni eccessivi e "fuori mercato" che consentivano alla stessa controllante di superare il cd. "test di operatività" e di ottenere la condizione di "società operativa" - ha presentato osservazioni che sono state riportate sul processo verbale di constatazione, sicchè non può ritenersi che la contribuente abbia subito un pregiudizio al diritto di difesa, nè che sia mancato un preventivo contraddittorio endoprocedimentale.

3. Con il terzo motivo, la contribuente deduce omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti.

Sostiene che il fatto decisivo di cui è stato totalmente pretermesso l'esame da parte dei giudici di secondo grado è la piena validità ed efficacia del contratto di locazione di cui è causa sul presupposto della dedotta sussistenza di ragioni extrafiscali meritevoli di tutela per liceità degli interessi concretamente perseguiti e sottesi alla sua stipula e comunque la dedotta illegittimità del criterio induttivo utilizzato dall'Ufficio per rideterminare il reddito imponibile ai fini del consolidato.

Ritrascrivendo stralci dei propri atti difensivi e delle deduzioni difensive svolte dall'Ufficio, evidenzia che, a fronte di specifiche e puntuali allegazioni della società idonee a dimostrare l'insussistenza della fattispecie elusiva contestata, nessuna verifica è stata in concreto operata dai giudici di appello al fine di acclarare le effettive ragioni economiche (fiscali o extrafiscali) sottese alla stipula del contratto di locazione e, quindi, al fine di valutare la fondatezza dell'accertamento.

3.1. Il motivo è fondato.

3.2. Occorre premettere che, dopo la modifica dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54 convertito in L. n. 134 del 2012 - applicabile alla sentenza impugnata in quanto pubblicata successivamente alla data del 11 settembre 2012 di entrata in vigore della norma modificativa - non trova più accesso al sindacato di legittimità della Corte il vizio di mera insufficienza della motivazione, qualora dalla sentenza sia evincibile una relazione logica tra la premessa in fatto e la conseguenza in diritto che deve giustificare il decisum.

Resta, dunque, estranea al vizio di legittimità in esame sia la censura di "contraddittorietà" della motivazione, quanto la censura di "insufficienza" dello svolgimento argomentativo.

La nuova formulazione del vizio di legittimità introdotta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, comma 1, lett. b) convertito con modificazioni nella L. 7 agosto 2012, n. 134, ha infatti limitato la impugnazione alla sola ipotesi di "omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti", sicchè, al di fuori di tale omissione, il controllo del vizio di legittimità rimane circoscritto alla sola verifica della esistenza del requisito motivazionale nel suo contenuto "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111 Cost., comma 6, ed individuato in relazione alle ipotesi che si convertono nella violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4 e che determinano la nullità della sentenza per carenza assoluta del prescritto requisito di validità.

3.3. La Commissione regionale, nell'accogliere l'appello dell'Ufficio, ha implicitamente ritenuto sussistente la condotta elusiva contestata dall'Ufficio, ma ha totalmente omesso di esplicitare le ragioni poste a sostegno di tale convincimento, prescindendo dall'esame sia delle argomentazioni difensive svolte dalla difesa erariale con l'atto di appello sia delle controdeduzioni esposte dalla società contribuente volte a dimostrare la sussistenza di ragioni economiche idonee a giustificare l'operazione asseritamente elusiva.

Mancando, pertanto, nella motivazione della sentenza impugnata il contenuto "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111 Cost., è ravvisabile il vizio denunciato, che, sebbene prospettato come omesso esame, deve essere convertito in vizio di violazione di legge per motivazione apparente, che si configura quando la "motivazione manchi del tutto - nel senso che alla premessa dell'oggetto del decidere risultante dallo svolgimento del processo segue l'enunciazione della decisione senza alcuna argomentazione..." (Cass. n. 20112 del 2009; Cass. Sez. U, n. 8053 del 7/4/2014).

4. In conclusione, rigettati il primo ed il secondo motivo, va accolto il terzo motivo e la sentenza deve essere cassata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Campania, in diversa composizione, per il riesame in relazione alla censura accolta, oltre che per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo ed il secondo motivo del ricorso ed accoglie il terzo motivo, cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 15 maggio 2019.

Depositato in cancelleria il 25 settembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza