Sentenza del 03/12/2019 n. 31471 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Centrale, sezione di Torino, indicata in epigrafe, che ha rigettato il ricorso dell'Ufficio in controversia avente ad oggetto l'impugnativa, da parte della società S. Finanziaria s.p.a. - poi incorporata nella società C.I.R. (C.) s.p.a - del silenzio rifiuto dell'istanza di rimborso degli importi versati a titolo di Irpeg ed Ilor per l'anno 1985. In particolare, la società, a fondamento dell'istanza di rimborso, deduceva di avere erroneamente applicato le disposizioni di cui al decreto L. 28 novembre 1984, n. 791, conv. in L. 25 gennaio 1985, n. 6, che disciplina la deducibilità degli interessi passivi in presenza di interessi attivi su titoli esenti, avendo incluso, nei propri redditi, anche gli interessi attivi su titoli di stato conseguiti per il tramite della s.a.s. F. e C., di cui era socia accomandataria per una quota pari al 100% del capitale sociale.

Con la sentenza impugnata, la Commissione Tributaria Centrale (di seguito C.T.C.), confermando la decisione di secondo grado, che aveva accolto la pretesa della società contribuente, ha applicato alla fattispecie in esame il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, rilevando che trattavasi di errore emendabile e ritrattabile; con riguardo all'eccezione di abuso di diritto formulata dall'Amministrazione erariale, ne dichiarava l'inammissibilità perchè proposta per la prima volta innanzi alla C.T.C.; quanto al merito, riteneva fondata la tesi della società contribuente secondo cui gli interessi attivi su titoli derivanti da società di persone partecipata al 100%, erano irrilevanti, ai sensi del D.L. 8 novembre 1984, n. 791, art. 1.

Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Amministrazione finanziaria, affidandosi a due motivi.

Resiste con controricorso la società C.I.R. s.p.a., la quale ha presentato memorie ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, l'Agenzia delle Entrate denunzia la nullità della sentenza, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione dell'art. 112 c.p.c., per non aver il giudice di secondo grado considerato che il divieto dell'abuso di diritto è questione rilevabile d'Ufficio.

2. Con il secondo motivo, l'Agenzia delle Entrate denunzia la violazione e falsa applicazione del D.L. 28 novembre 1984, n. 791, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, art. 1 e dell'art. 5, in

relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

3. Il secondo motivo è fondato e va accolto, previo assorbimento del primo motivo, per le ragioni qui di seguito esposte.

3.1. La seconda censura, s'incentra sulla rilevanza o meno degli interessi attivi su titoli esenti detenuti da società di persone e che vengono a confluire nel patrimonio del socio imprenditore, e, quindi, sul se tali interessi concorrono a compensare gli interessi passivi che questi (il socio imprenditore) possa portare in deduzione.

3.2. I Giudici della Commissione Centrale, hanno concluso per l'irrilevanza, ai fini del calcolo della indeducibilità, di tali interessi attivi, sul rilievo che "gli effetti del reddito prodotto dalla partecipata sui soci si producono assumendo questo in quanto tale e non in relazione alle singole componenti che hanno concorso a determinarlo" (v. sentenza impugnata pag. 2).

3.3. Alla luce del parametro di censura evocato, si tratta, dunque, di verificare se nel ragionamento condotto nella motivazione della sentenza impugnata, vi sia l'ipotizzata violazione del D.L. 28 novembre 1984, n. 791, art. 1, convertito in L. 25 gennaio 1985, n. 6.

3.4. Tale norma, come modificata dall'articolo unico della legge di conversione n. 6 del 1985, è, per quanto qui interessa, così formulata: "Nella determinazione del reddito delle società... gli interessi passivi non sono ammessi in deduzione sino a concorrenza dell'ammontare degli interessi... esenti da imposta delle obbligazioni pubbliche di cui al D.P.R. 29 luglio 1973, n. 601, art. 31, e delle altre obbligazioni esenti".

3.5. S'intende qui dare seguito all'orientamento inaugurato da Cass., Sez. 5, Sentenza n. 18671 del 05/12/2003, Rv.5688-01 (ricalcata recentemente da Sez. 5, Ordinanza n. 9224 del 03/04/2019, Rv. 653358-01) che, procedendo in base ad un'interpretazione letterale, strutturale e costituzionalmente orientata delle norme in commento, ha affermato che gli interessi passivi derivanti da debiti contratti per l'acquisto di obbligazioni pubbliche esenti da imposte, sono indeducibili "ma sino a concorrenza dei corrispondenti interessi attivi ed a prescindere dalla natura vincolata o libera della assunzione del debito produttivo degli interessi medesimi, per il solo fatto di aver acquisito (liberamente) il credito obbligazionario esente" (cfr. Cass., Sez. 5, Sentenza n. 18671 del 05/12/2003).

3.5. In altri termini, nel caso in cui l'imprenditore acquista obbligazioni esenti da imposta, potrà dedurre il relativo costo solo per la parte che eccede gli interessi attivi esenti da imposta D.P.R. 29 luglio 1973, n. 601, ex art. 31.

3.6. Nella ricostruzione esegetica compiuta dalla giurisprudenza richiamata e qui condivisa, l'elemento differenziale è dato dalla scelta volontaria dell'imprenditore di acquistare obbligazioni esenti da imposta, produttive di interessi attivi; nella sentenza su indicata (Cass. n. 18671 del 2003), è ben evidenziato che in tal caso, a differenza da quello in cui l'imprenditore contrae un debito inerente all'attività della sua impresa ove il suo costo (interessi passivi) è deducibile secondo il criterio D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ex art. 63, comma 1, a prescindere dalla natura vincolata o libera della contrazione del debito, l'imposizione fiscale riguarda disponibilità

di danaro temporaneamente non utilizzato per attività di impresa e, almeno in parte, derivante da crediti mobiliari; proprio in quanto si tratta di denaro derivante da crediti, la scelta del legislatore, improntata su parametri di ragionevolezza, è stata quella "di subordinare la deducibilità del costo del credito comprato e pagato con gli interessi passivi alla condizione che la disponibilità del danaro comunque acquisita non sia utilizzata per acquistare obbligazioni produttive di interessi attivi esenti da imposta", con ciò evitando che il vantaggio fiscale derivante dalla deducibilità degli interessi passivi si cumuli, alimentandolo, con il vantaggio derivante da un'esenzione di imposta, quella degli interessi da obbligazioni pubbliche ed altre obbligazioni esenti.

3.7. Seguendo la giurisprudenza richiamata, ne deriva che se per il legislatore è estraneo lo stato soggettivo dell'imprenditore nel momento in cui contrae il debito produttivo d'interessi passivi, è, invece, rilevante l'intenzione dello stesso imprenditore di acquistare obbligazioni produttive d'interessi esenti da imposta, in quanto tale intenzione comporta, automaticamente, la concorrenza degli interessi attivi con gli interessi passivi, al fine del computo della deducibilità dei secondi.

4. Tale indirizzo non è in contrasto con la prassi amministrativa, ampiamente richiamata dalle parti (circolare n. 4 del 18 febbraio 1986), secondo cui "la disposizione del D.L. n. 791 del 1984, comma 1 art. 1, limitativa della deducibilità degli interessi passivi, spiega efficacia anche quando le imprese individuali e societarie conseguono interessi e proventi di titoli esenti per il tramite di società di persone di cui al D.P.R. n. 597 del 1973, art. 5".

4.1. La circolare richiamata precisa, inoltre, che il regime di cd. "trasparenza" comporta, non solo che l'esenzione si trasferisca ai soci, ma che "quando per una disposizione di legge al possesso dei redditi esenti sono collegate particolari conseguenze nella determinazione dell'imponibile, indirettamente limitative dell'esenzione, la disposizione deve necessariamente operare, coerentemente con le sue specifiche finalità e indipendentemente dalla distribuzione o meno, anche nella determinazione dell'imponibile delle imprese socie (siano queste società di qualsiasi tipo o persone fisiche) ".

5. Alla luce dei principi richiamati innanzi, ne consegue che il reddito imputato per trasparenza alle imprese socie conserva le proprie caratteristiche, sia per quanto riguarda il riconoscimento del regime di esenzione, sia per le limitazioni al suddetto regime. (cfr. Cass., n. 9224 del 2019).

6. Il secondo motivo di ricorso, va, dunque, accolto non avendo la C.T.C. rettamente applicato il D.L. n. 791 del 1984, art. 1, nella parte in cui ha ritenuto non rilevanti, ai fini del calcolo degli interessi passivi indeducibili, i redditi esenti acquisiti dalla società partecipata. Viceversa, la società S. Finanziaria s.p.a., cui erano stati imputati per trasparenza, nella dichiarazione dei redditi per l'anno 1985, redditi esenti dalla società F. s.a.s. - di cui la S. Finanziaria s.p.a. era accomandataria e controllante, per una quota pari al 100%-, era tenuta a portare in riduzione degli interessi passivi deducibili quelli derivanti da obbligazioni esenti conseguiti dalla società partecipata.

7. Si è innanzi anticipato che il primo motivo di ricorso - con il quale l'Agenzia delle Entrate ha dedotto la nullità della sentenza, per violazione dell'art. 112 c.p.c., per non aver il giudice di

secondo grado considerato che il divieto dell'abuso di diritto è questione rilevabile d'Ufficio - rimane assorbito dall'accoglimento del secondo motivo di merito; ciò in quanto la principale tesi erariale è risultata in linea con la lettura del D.L. n. 791 del 1984, art. 1 e del D.P.R. n. 597 del 1973, art. 5, come sopra data, anche all'esito delle pronunce di questa Corte sopra richiamate.

7.1. Per mera completezza, si osserva che il divieto di abuso del diritto comporta la sua applicazione d'ufficio da parte del giudice tributario, a prescindere da qualsiasi richiamo da parte dell'Amministrazione erariale, sulla base dei fatti acquisiti al processo (cfr. Sez. U, Sentenza n. 30055 del 23/12/2008, Rv. 605850-01; Sez. 5, Sentenza n. 19234 del 07/11/2012, Rv. 624220-01; Sez. 5, Sentenza n. 18354 del 2015) e che solo dopo il D.Lgs. 05 agosto 2015, n. 128, che ha aggiunto l'art. 10-bis allo Statuto, per i futuri accertamenti, l'abuso del diritto non più rilevabile di ufficio.

7.2. Inoltre, a differenza di quanto sostenuto dalla difesa della società contribuente, il primo motivo, benchè assorbito, è ben calibrato ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e l'erronea indicazione della norma processuale (art. 112, anzichè art. 345, c.p.c.) non determina alcuna inammissibilità, dovendo questa Corte procedere alla corretta qualificazione giuridica del vizio sulla scorta delle argomentazioni svolte dal ricorrente nel motivo, non essendo vincolante al tal fine la configurazione formale della rubrica del motivo (cfr. Cass., Sez. 5. Ordinanza n. 12690 del 23/05/2018, Rv. 648743-01).

8. All'accoglimento del secondo motivo - assorbito il primo ne consegue la cassazione della sentenza impugnata; considerato che non sono necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, con conseguente rigetto del ricorso originario della società contribuente.

9. Sussistono giusti motivi, in relazione alla natura della controversia, per compensare interamente tra le parti le spese dei giudizi di merito. Per il principio della soccombenza, la società contribuente è condannata al pagamento delle spese del presente giudizio in favore dell'Agenzia delle Entrate, liquidate come liquidate da dispositivo.

P.Q.M.

Accoglie il secondo motivo di ricorso, assorbito il primo e, in relazione al motivo accolto, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario della società contribuente.

Compensa interamente tra le parti le spese dei gradi di merito.

Condanna la società contribuente al pagamento delle spese del presente giudizio in favore dell'Agenzia delle Entrate che liquida in complessivi Euro 3.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V sezione civile, il 26 settembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 3 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza