Sentenza del 27/10/2020 n. 23519 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

Con sentenza n. 110/26/12 del 20 giugno 2012, depositata il 7 settembre 2012, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia respingeva l'appello proposto da (XXXXX) spa avverso la sentenza n. 457/02/10 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano che ne aveva respinto il ricorso contro l'avviso di accertamento per II.DD. ed IVA 2006.

La CTR osservava in particolare:

-in via preliminare, che l'appello, peraltro limitatamente devolutivo (ripresa fiscale per indeducibilita' degli interessi passivi su prestito obbligazionario), non corrispondeva alle previsioni di cui al Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 53, non essendo basato su "specifici motivi" di impugnazione, poiche' l'appellante aveva meramente riproposto le doglianze di cui al ricorso introduttivo della lite;

-nel merito, che non erano fondate le eccezioni della societa' contribuente rispetto alla ripresa fiscale oggetto della limitata impugnazione, posto che il prestito obbligazionario de quo doveva considerarsi "operazione abusiva" volta ad ottenere un indebito vantaggio fiscale in assenza di una ragione economica giustificatrice, non riconoscendo tale qualita' a quelle indicate dalla societa' contribuente.

Avverso la decisione ha proposto ricorso per cassazione la (XXXXX) spa deducendo due motivi, poi illustrati con memoria.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Va affrontata in via preliminare l'eccezione di inammissibilita' del ricorso prospettata dall'agenzia fiscale controricorrente.

Sostiene l'Agenzia delle Entrate:

-che due, distinte ed autonome, essendo le rationes decidendi della sentenza impugnata -l'una, in rito, sull'a-specificita' dei motivi di appello, contenente una almeno implicita pronuncia di inammissibilita' dello stesso, l'altra riguardante la natura abusiva del comportamento oggetto della ripresa fiscale tuttora in contesto e quindi il meritum causae- posto che la ricorrente ha

censurato soltanto la seconda, il suo ricorso risulterebbe appunto inammissibile per difetto di interesse, poiche' l'omessa impugnazione della prima ha come conseguenza la definitivita' della pronuncia in rito del giudice tributario di appello e percio' comporta il passaggio in giudicato della sentenza della CTP;

-che in ogni caso essendosi la CTR espressa preliminarmente in termini di inammissibilita' del gravame, con cio' si era spogliata della potestas judicandi sullo stesso, assumendo quindi le sue considerazioni meritali il valore di obiter dictum, sicche' le censure proposte ne risultavano inammissibili per difetto di interesse ad impugnare.

L'eccezione e' infondata.

Va infatti ribadito che "E' inammissibile, per carenza di interesse, il ricorso per cassazione con il quale si contesti esclusivamente l'avvenuto rilievo in motivazione, da parte del giudice di appello, dell'inammissibilita' dei motivi di impugnazione per difetto di specificita', ove tale rilievo sia avvenuto "ad abundantiam" e costituisca un mero "obiter dictum", che non ha influito sul dispositivo della decisione, la cui "ratio decidendi" e', in realta', rappresentata dal rigetto nel merito del gravame per infondatezza delle censure" (Cass., n. 30354 del 18/12/2017, Rv. 647172 - 01; successive conformi, ex pluribus, Cass. nn. 29305/2018, 32736/2019).

Tale principio di diritto ben si attaglia alla sentenza impugnata, posto che nella medesima la CTR lombarda in esordio di motivazione si riferisce appunto al difetto di specificita' delle censure dell'appellante societa' contribuente, ma non solo non ne ne ha tratto la conseguente statuizione di inammissibilita' del gravame, del tutto assente nella motivazione e nel dispositivo della sentenza medesima, meramente confermativo della sentenza appellata, ma anzi e' entrata direttamente nel merito dell'appello, argomentandone e statuendone l'infondatezza.

Da cio' dunque deriva che il punto della decisione di appello riguardante i contenuti gravatori dell'atto introduttivo del giudizio di secondo grado contiene una ratio decidendi meramente apparente, mentre in realta' si tratta di un obiter dictum e la vera, unica, ratio decidendi, che e' poi quella censurata dalla ricorrente, riguarda le eccezioni di infondatezza dell'avviso di accertamento nella parte originariamente impugnata, si' come devolute in sede di gravame.

Non e' pertanto applicabile alla presente fattispecie il principio dettato dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 3840 del 20/02/2007 (secondo cui "qualora il giudice dopo una statuizione di inammissibilita', con la quale si e' spogliato della "potestas iudicandi" in relazione al merito della controversia, abbia impropriamente inserito nella sentenza argomentazioni sul merito, la parte soccombente non ha l'onere ne' l'interesse ad impugnarle; conseguentemente e' ammissibile l'impugnazione che si rivolga alla sola statuizione pregiudiziale ed e' viceversa inammissibile, per difetto di interesse, l'impugnazione nella parte in cui pretenda un sindacato anche in ordine alla motivazione sul merito, svolta "ad abundantiam" nella sentenza gravata"), in quanto tale principio, valido per il caso in cui la Corte territoriale abbia dichiarato inammissibile l'appello ed abbia altresi' in motivazione ritenuto l'appello anche non fondato, con argomentazioni ad abundantiam, non vale nel caso opposto, qui ricorrente, in cui la Corte del gravame abbia rigettato l'appello, nel merito, per infondatezza dei motivi ed abbia altresi' nella motivazione svolto argomenti ad abundantiam circa l'inammissibilita' dell'impugnazione (nella

specie, per difetto di specificita' dei motivi); deve invero ritenersi che, nel caso in cui il giudice di appello, dopo aver rilevato - nella motivazione della sentenza - che l'appello sarebbe inammissibile per difetto di specificita' dei motivi, abbia cionondimeno esaminato i motivi stessi nel merito ritenendone l'infondatezza (con cio', peraltro, cadendo in contraddizione e smentendo, nei fatti, la propria precedente affermazione circa il difetto di specificita' delle censure), il giudice del gravame non ha inteso spogliarsi della propria potestas iudicandi, ma - piuttosto - ha inteso rafforzare la propria decisione di mancato accoglimento del gravame con una ragione alternativa ad abundantiam, che tuttavia e' rimasta fuori dalla decisione finale di rigetto, nel merito, dell'impugnazione (cfr. negli stessi termini, Cass. n. 22782/2018).

Cio' considerato in limine, va quindi rilevato che:

-con il primo motivo -ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (versione precedente alla novella del Decreto Legge n. 83 del 2012, applicabile ratione temporis)- la ricorrente lamenta l'omessa ovvero l'insufficiente motivazione circa uno o piu' fatti controversi per il giudizio, poiche' la CTR non ha dato adeguato conto del proprio convincimento della sussistenza di una fattispecie di "abuso del diritto" quale fondamento dell'atto impositivo impugnato (in parte qua), con specifico riguardo alla ripresa relativa alla deducibilita' degli interessi passivi connessi ad un prestito obbligazionario ed alla correlativa affermazione dell'insussistenza di "valide ragioni economiche" giustificanti "a monte" la stessa emissione del prestito stesso;

-con il secondo motivo -ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3- la ricorrente si duole della violazione/falsa applicazione del principio di "divieto di abuso del diritto", poiche' la CTR ha completamente omesso di valutare l'applicabilita' al caso di specie della regula legis specifica di cui all'articolo 109 TUIR, comma 5, ed avendo quindi falsamente applicato (disapplicato) detto principio generale, non potendosi sussumere la fattispecie concreta oggetto del giudizio nella sfera attuativa del medesimo; comunque censurandone, in alternativa, la concreta applicazione, in particolare contestando detta affermazione di insussistenza di giustificazioni economiche dell'emissione del prestito obbligazionario ingenerante gli oneri la cui deduzione e' in contestazione.

Le censure, che per stretta connessione e' opportuno esaminare congiuntamente, sono per certi versi inammissibili e comunque sono infondate.

In ordine alla prima censura va anzitutto ribadito che "La deduzione di un vizio di motivazione della sentenza impugnata con ricorso per cassazione conferisce al giudice di legittimita', non il potere di riesaminare il merito della intera vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, ma la sola facolta' di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico - formale, delle argomentazioni svolte dal giudice del merito, al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilita' e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicita' dei fatti ad esse sottesi, dando cosi' liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge. Ne consegue che il preteso vizio di motivazione, sotto il profilo della omissione, insufficienza, contraddittorieta' della medesima, puo' legittimamente dirsi sussistente solo quando, nel ragionamento del giudice di merito, sia rinvenibile traccia

evidente del mancato (o insufficiente) esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili di ufficio, ovvero quando esista insanabile contrasto tra le argomentazioni complessivamente adottate, tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico - giuridico posto a base della decisione" (Cass., n. 19547 del 04/08/2017, Rv. 645292 - 01).

In ordine alla seconda censura va poi anche dato seguito al principio di diritto che "Con la proposizione del ricorso per cassazione, il ricorrente non puo' rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in se' coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove e' sottratto al sindacato di legittimita', dal momento che, nell'ambito di quest'ultimo, non e' conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilita' e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione" (Cass. n. 9097 del 07/04/2017). Con cio' chiariti i limiti della cognizione della Corte, peraltro ben noti in virtu' della consolidata giurisprudenza citata, se ne rilevano anzitutto in generale i profili di inammissibilita' delle prospettate censure, in quanto entrambe miranti ad una sostanziale revisione del giudizio di merito, conformemente, espresso nei due gradi in ordine alla, affermata, fondatezza della pretesa fiscale de qua.

Peraltro e, come detto, comunque i mezzi stessi sono infondati.

In primo luogo non e' sussistente il denunciato vizio motivazionale, posto che la CTR lombarda, pur sinteticamente, ha in modo chiaro esposto la ragione della sua decisione di conferma della sentenza appellata e quindi di rigetto del ricorso introduttivo della lite.

Nella parte motiva della sentenza impugnata infatti e' analizzata la questione, essenziale oggetto del giudizio (v. piu' diffusamente infra), della natura abusiva dell'emissione obbligazionaria in esame e conseguentemente della correlativa non deducibilita' degli oneri per interessi passivi dalla medesima ingenerati.

In particolare il giudice tributario di appello ha escluso che tale prestito si correlasse all'attivita' dell'impresa societaria della (XXXXX) spa e ne trovasse la giustificazione economica, rilevando che l'operazione finanziaria stessa fosse stata invece determinata da esclusive finalita' fiscali (di risparmio fiscale) dei soci della societa' contribuente e domini del gruppo societario cui la stessa faceva parte.

Inoltre la CTR lombarda ha specificamente valutato le allegazioni difensive su questo punto di fatto e le ha, insindacabilmente, in quanto giudizio di merito sulle prove, considerate "insufficienti ed inconferenti, quindi, inidonee".

Solo apparentemente il non molto ampio apparato motivazionale della sentenza impugnata si puo' prestare alla critica in esame.

Le pur "essenziali" argomentazioni del giudice tributario di appello vanno infatti integrate con quelle della sentenza di primo grado, espressamente richiamata e puntualmente sintetizzata, ed altresi' con le notazioni relative alle posizioni delle parti, queste si' piu' diffusamente esposte nella parte narrativa della sentenza impugnata stessa.

In particolare l'affermazione contenuta nella motivazione dell'assenza di giustificazione economico imprenditoriale del prestito obbligazionario e dell'inefficacia delle correlative difese della societa' contribuente, trovano evidente integrazione logico argomentativa nelle esposte contestazioni dell'agenzia fiscale.

Risulta infatti univocamente dalla lettura della sentenza impugnata che dette sue affermazioni si correlano con le premesse fattuali e giuridiche della ripresa fiscale (operazioni tutte effettuate all'interno di un gruppo societario interamente posseduto dalla famiglia (XXXXX)) e con le sue conclusioni ossia il fine di indebito vantaggio fiscale costituito, per la (XXXXX) spa, dalla deduzione degli interessi passivi derivanti dal prestito obbligazionario emesso per l'acquisto di una delle societa' del gruppo (partecipazione totalitaria in (XXXXX) spa venduta da (XXXXX) spa alla (XXXXX) srl, subito dopo fusa in (XXXXX) spa, che quindi doveva pagare l'acquisto di se' medesima alla (XXXXX)), per i (XXXXX), dalla tassazione agevolata (cedolare secca del 12,50%) degli interessi attivi percepiti su detto prestito obbligazionario in quanto cedutogli da (XXXXX) per l'acquisto di azioni proprie detenute dai (XXXXX) stessi.

Nessuna "insufficienza motivazionale" e' dunque ascrivibile alla decisione del giudice tributario di appello.

Passando ad esaminare la seconda censura, in disparte ad una sua potenziale inammissibilita', va rilevato che sostanzialmente la medesima si articola in due, distinti, profili.

Con una prima argomentazione la societa' ricorrente evoca un errore di sussunzione della fattispecie impositiva concreta nel principio generale antiabuso, ritenendo invece applicabile alla stessa la disposizione specifica di cui all'articolo 109 TUIR, comma 5, secondo la quale "Le spese e gli altri componenti negativi (del reddito, ndr) diversi dagli interessi passivi.. sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attivita' o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi".

Si tratta della regola normativa generale di inerenza degli oneri deducibili, che viene specificamente evocata per l'esclusione espressa degli "interessi passivi", oneri che appunto secondo la societa' contribuente sono sempre deducibili, a prescindere dalla inerenza della loro fonte generatrice. Il che toglierebbe ab imis fondamento giuridico alla ripresa fiscale ed alle statuizioni confermative dei due giudici di merito.

Il Collegio e' ben consapevole che nella giurisprudenza di legittimita' e' da ritenersi consolidato il principio di diritto che "Ai fini della determinazione del reddito d'impresa, gli interessi passivi, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 75, comma 5, ed a differenza della precedente normativa contenuta nel Decreto del Presidente della Repubblica 20 settembre 1973, n. 597, articolo 74, sono sempre deducibili, anche se nei limiti di cui al detto Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 63 (ora articolo 96),

che indica misura e modalita' del calcolo degli interessi passivi deducibili in via generale, senza che sia necessario operare alcun giudizio di inerenza" (Cass., n. 10501 del 14/05/2014, Rv. 630816 - 01; precedenti conformi, n. 9380/2009 e n. 22034/2006) ed e' peraltro proprio su questa giurisprudenza che si basa la censura in parte qua.

Tuttavia l'assolutezza di questo arresto giurisprudenziale e' sicuramente temperata dall'ulteriore principio di diritto secondo il quale "Ai fini della determinazione del reddito d'impresa, resta precluso tanto all'imprenditore quanto all'Amministrazione finanziaria dimostrare che gli interessi passivi riguardano finanziamenti contratti per la produzione di specifici ricavi, dovendo, invece, essere correlati all'intera attivita' dell'impresa esercitata. Gli interessi passivi, infatti, sono oneri generati dalla funzione finanziaria che afferiscono all'impresa nel suo essere e progredire, e, dunque, non possono essere specificamente riferiti ad una particolare gestione aziendale o ritenuti accessori ad un particolare costo" (Cass., n. 10501 del 14/05/2014, Rv. 630817 01, che e' - significativamente- la stessa sentenza da cui e' tratta la massima di cui appena sopra).

Cio' spiega quindi che, in realta', la regula juris in esame non puo' essere intesa nel senso che essa fissa una presunzione legale assoluta di inerenza degli interessi passivi, ma, piu' semplicemente e limitatamente, nel senso che li affranca da una correlazione diretta con i componenti attivi del reddito di impresa, ma certamente e comunque rilevandone il vincolo con l'attivita' dell'impresa nel suo complesso.

D'altro canto cio' e' anche spiegato, sia pure rispetto a particolare casistica, dalla giurisprudenza evocata dalla difesa erariale, secondo la quale "In tema di I.R.P.E.F., l'imprenditore che conceda in affitto la sua unica azienda perde la qualifica di imprenditore, e non puo' pertanto piu' avvalersi dei criteri di deducibilita' previsti per il reddito d'impresa rispetto ad un reddito costituito dai canoni d'affitto dell'azienda, i quali, in difetto di qualsiasi atto di residuata gestione, non possono considerarsi come conseguiti nell'esercizio dell'originaria impresa, cessata con il subentro del terzo: pertanto, poiche' ai sensi degli articoli 63 e 75 T.U.I.R., occorre sempre e comunque un collegamento tra reddito imprenditoriale e componente negativo deducibile - che non puo' riferirsi ad un reddito "ontologicamente" diverso, perche' estraneo alla stessa attivita' d'impresa -, la deducibilita' degli interessi passivi, legittima ove essi siano sostenuti in presenza ed in funzione dell'esercizio dell'attivita' d'impresa, intesa come organizzazione di uomini e mezzi, va esclusa, per il venir meno della "ratio" della previsione, quando tale attivita' sia, a tutti gli effetti, esercitata da un altro soggetto" (Cass., n. 19430 del 20/07/2018, Rv. 649779 - 02; conforme a Cass. n. 7292/2006, citata dall'agenzia fiscale).

Tali considerazioni, di per se', evidenziano l'inconsistenza di questo profilo della censura, il quale peraltro risulta piu' in generale infondato proprio a causa della specifica contestazione utilizzata dall'agenzia fiscale nell'avviso di accertamento impugnato, che ha ripreso a tassazione la posta passiva in questione in applicazione del principio generale del divieto di abuso del diritto (v. per tutte, Cass. SU. n. 30055/2008).

Trattandosi di un clausola generale e residuale, chiaro e' che, in ogni caso, la specifica disposizione del TUIR deve necessariamente appunto pregiudizialmente scontare l'insussistenza del contestato abuso, inteso come presupposto intrinseco di correttezza di ogni condotta autodichiarativa dei contribuenti e quindi di qualsiasi attivita' di rettifica dell'Ente impositore.

In altri piu' chiari termini va affermato che l'inerenza degli interessi passivi, sia pure "generica" secondo una corretta interpretazione dell'articolo 109 TUIR, comma 5, e nel solco della relativa giurisprudenza di questa Corte, necessariamente implica che l'operazione che ha ingenerato tale componente negativa non sia qualificabile come elusiva ovvero contrastante con il generale divieto dell'abuso del diritto.

Ed e' questa la questione di diritto centrale nella causa, cosi' come posta con il secondo profilo del secondo mezzo di ricorso, che va ora preso in esame.

In tal senso bisogna anzitutto ricordare che gli interessi passivi di cui si discute nella causa sono i frutti civili di obbligazioni emesse dalla (XXXXX) spa e da questa cedute in, parziale, pagamento alla (XXXXX) spa quale corrispettivo della cessione della sua partecipazione totalitaria nella (XXXXX) spa medesima alla (XXXXX) srl, subito dopo incorporata (fusione inversa) nella (XXXXX) spa, che percio' appunto e' cosi' subentrata nella posizione debitoria verso la (XXXXX) spa.

Va poi anche ricordato l'ulteriore fatto, pacifico, che i titoli obbligazionari (XXXXX) spa sono stati poi ceduti da (XXXXX) ad i suoi soci consorti (XXXXX), quale corrispettivo dell'acquisto di azioni proprie da essi possedute.

Cio' posto, asserendo l'assenza di "sostanza economica" in queste operazioni collegate e quindi di finalita' extrafiscali, l'Agenzia delle Entrate ha fondato la propria pretesa nei confronti di (XXXXX) spa, considerando indebito il vantaggio fiscale derivante dalla deduzione degli oneri per gli interessi passivi generati dalle obbligazioni in possesso di (XXXXX), quindi da questa societa' girate ai (XXXXX) e peraltro suffragando l'asserito intento elusivo ascritto alla societa' contribuente verificata con l'ulteriore vantaggio derivante ai (XXXXX) medesimi dalla tassazione agevolata (cedolare secca del 12,50%) sui corrispondenti interessi (attivi) da questi percepiti come obbligazionisti (XXXXX).

La (XXXXX) si difende anzitutto evocando, in generale, la giurisprudenza di questa Corte secondo la quale "In materia tributaria, 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 redditivita' immediata dell'operazione medesima ma possono rispondere ad esigenze di natura organizzativa e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda" (Cass., n. 1372 del 21/01/2011, Rv. 616371 - 01).

Quindi appunto afferma che sono state "esigenze gestionali" a giustificare il complesso delle attivita' giuridiche nel quale si e' innestata l'emissione del prestito obbligazionario de quo, specificamente individuate sin dalla fase dell'istruttoria amministrativa (con memoria difensiva allegata al PVC) nella "..(i) possibilita' di redigere un bilancio consolidato relativo alla complessa attivita' imprenditoriale svolta dal gruppo; (ii) migliore predisposizione della struttura societaria nel quadro del possibile ingresso di nuovi soci o nell'eventualita' della cessione dell'intero

gruppo a soggetti terzi" (pag. 19, del ricorso) nonche' nella eliminazione di una holding intermedia ((XXXXX) srl) e nella postergazione di medio termine del debito "ereditato" da (XXXXX) spa nei confronti di (XXXXX) spa.

Pur con la tecnica motivazionale stringata e per relationem di cui si e' detto sopra, il giudice tributario di appello ha tuttavia valutato tali giustificazioni e le ha ritenute "insufficienti ed inconferenti, quindi inidonee"; sul punto tale giudizio meritale non e' revisionabile in questa sede, in adesione ai principi di diritto di cui si e' dato atto sopra.

Va comunque peraltro osservato che sin dal PVC prodromico all'avviso di accertamento impugnato risulta che successivamente all'attivita' giuridica di contesto ed all'emissione obbligazionaria in esame nessuna delle ragioni giustificatrici extrafiscali indicate e' stata concretamente realizzata (v. motivazione dell'atto impositivo trascritta alla pagina 3 del controricorso).

Ed ancora dalla motivazione dell'avviso di accertamento emerge che la complessa operazione di "ristrutturazione societaria" posta in essere, mediante l'interposizione di (XXXXX) (societa' "veicolo" costituita il 19 luglio 2002) unico Ente estraneo al gruppo, ha consentito di creare le premesse dell'emissione del prestito obbligazionario da parte di (XXXXX) spa, essendo cio' invece evidentemente inibito da un' alternativa operazione diretta di cessione di (XXXXX) spa stessa a (XXXXX) SA (societa' di diritto lussemburghese anch'essa interamente posseduta dai (XXXXX)), la quale alla fine del piano di ristrutturazione organizzativa ne e' appunto divenuta proprietaria al 100%.

L'agenzia fiscale quindi ha allo stesso tempo chiarito (e comprovato) sia l'assenza effettiva di ragioni extrafiscali "non marginali" dell'operazione societaria oggetto della ripresa sia la "strada alternativa" che poteva essere percorsa, secondo il suo onere di allegazione e di prova (cfr. ex multis, Cass., n. 16217 del 20/06/2018, Rv. 649194 - 01).

Dall'analisi fin qui condotta emerge dunque che l'unica o almeno la nettamente prevalente giustificazione sostanziale della sequenza delle attivita' giuridiche "schermanti" costituenti il contesto in esame e' costituita dai vantaggi fiscali rispettivamente conseguiti a Kartel spa (deduzione di interessi passivi) ed ai consorti (XXXXX) (tassazione agevolata su redditi da capitale), il che in relazione alla prima ne conferma la condotta abusiva/elusiva, secondo i consolidati principi di diritto che "In materia tributaria, configura abuso del diritto l'operazione che abbia quale suo elemento predominante ed assorbente lo scopo di eludere il fisco, ossia quella che non abbia una giustificazione economica apprezzabile differente dall'intento di conseguire un risparmio di imposta" (Cass., n. 869 del 16/01/2019, Rv. 652191 - 01) ed ancor piu' specificamente che "In materia tributaria, 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 normativa, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, la cui ricorrenza deve essere provata dal contribuente; ne consegue che va esclusa l'abusivita' quando sia ravvisabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali, non identificabili necessariamente in una redditivita' immediata dell'operazione, potendo rispondere ad esigenze di natura organizzativa e

consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda. (Fattispecie relativa ad una complessa serie di operazioni di ristrutturazione, sfociate nella fusione per incorporazione di due societa', entrambe partecipate dalla capogruppo, dalle quali era risultato un ingente risparmio fiscale: la S.C., in applicazione del principio, ha cassato con rinvio la decisione della C.T.R. che, confermando la sentenza di primo grado, ne aveva escluso il carattere elusivo per ragioni diverse, limitandosi al rilievo che l'operazione complessiva non poteva ritenersi tale soltanto perche' era stata prescelta una modalita' fiscalmente piu' vantaggiosa rispetto a quella alternativa prospettata dall'Amministrazione, omettendo di esaminare in concreto il dato decisivo relativo al finanziamento concesso dalla capogruppo all'incorporante per acquistare il capitale dell'incorporata, alla cui restituzione la stessa capogruppo aveva, poi, rinunciato)" (Cass., n. 31772 del 05/12/2019, Rv. 656457 01).

In conclusione, il ricorso va rigettato.

Le spese seguono la soccombenza e vanno liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimita' che liquida in Euro 10.000 oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, da' atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma dello stesso articolo 13, comma 1 bis, se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza