Sentenza del 12/01/2021 n. 226 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. (XXXXX) SrL, operante nel settore oleodinamico, impugno' innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia l'avviso di accertamento scaturito da un PVC emesso all'esito di un accesso mirato, recante 22 rilievi, ai fini IRES, IRAP, IVA, relativi all'anno d'imposta 2007.

2. La CTP di Reggio Emilia accolse in parte il ricorso della societa' contribuente, con sentenza (n. 116/02/11), confermata dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna, con la quale sono stati rigettati l'appello principale della societa' e l'appello incidentale dell'Agenzia avverso i capi della pronuncia di primo grado di rispettiva soccombenza.

2.1. In dettaglio, la CTR, per quanto tuttora rileva, con riferimento all'appello della societa', ha disatteso il motivo di gravame relativo all'omessa pronuncia del primo giudice sull'eccezione di nullita' dell'accertamento parziale, per carenza dei presupposti di fatto di tale tipo di accertamento, negando che possa essere contestato il potere dell'Agenzia di procedere a controlli mirati su singoli redditi, salva la facolta' degli interessati di contestare le specifiche voci di reddito sia in fase amministrativa che in giudizio.

In relazione alle riprese nn. 16 (perdita su partecipazione) e 17 (interessi passivi su mutui bancari), per un totale di circa Euro 2 milioni, la CTR, nella parte narrativa della pronuncia, ha riassunto, nei seguenti termini, gli aspetti essenziali dell'operazione avente rilievo fiscale: la societa' ricorrente, operante nel settore manifatturiero (oleodinamica), le cui quote erano detenute da (XXXXX), nel dicembre 2006, stipulò il preliminare di compravendita, per persona da nominare, dell'azienda agricola " (XXXXX)", cui seguì, nel febbraio 2007, la costituzione di (XXXXX) Sas di (XXXXX), con un capitale sociale di Euro 10.000, sottoscritto per il 65% da (XXXXX), per conto della (XXXXX) Srl, e per il restante 35% dal padre di questi, (XXXXX);

il 31/07/2007 la (XXXXX) Sas, in esecuzione del detto preliminare, acquistò l'azienda agricola " (XXXXX)", al prezzo di Euro 2.100.000, corrisposto per Euro 1.975.000,00 da (XXXXX) Srl, la quale, per procurarsi la provvista, aveva fatto anche ricorso a mutui bancari; il progetto di diversificazione dell'attivita' aziendale perseguito dalla societa' contribuente non produsse i risultati programmati sicche', nel mese di dicembre 2007, (XXXXX) Srl cedette la propria partecipazione nella newco al valore nominale delle quote ai genitori dell'amministratore (XXXXX), mantenendo soltanto una quota del 10%, e, sul piano bilancistico, porto' in deduzione il capitale impiegato per l'acquisto e i connessi interessi passivi sui mutui bancari con i quali aveva finanziato l'operazione. La CTP di Reggio Emilia condivise la tesi dell'Amministrazione finanziaria

secondo cui l'acquisto della tenuta agricola non era inerente all'attivita' della societa' contribuente, donde l'indeducibilita' dei suindicati costi, che la societa' di capitali aveva iscritto a bilancio.

La CTR, dal canto suo, ha ritenuto indeducibile dal reddito d'impresa della (XXXXX) Srl la descritta minusvalenza originata dall'operazione di acquisto della tenuta agricola, al suo valore normale, e dalla vendita della partecipazione a societa' controllata, al valore nominale delle quote, rimarcando il depauperamento della societa' di capitali in favore di quella di persone, il che, a prescindere dalla base familiare dei due enti collettivi, non risponde ad alcuna logica economica, determina, sul piano fiscale, la sottrazione di un rilevante imponibile dall'attivo della societa' verificata; per di piu', cosi' s'esprime il giudice d'appello (cfr. pag. 7 della sentenza impugnata): "l'acquisto immobiliare di una tenuta agricola non ha alcun senso per una industria, che opera nel settore manifatturiero.".

Quanto a tutti gli altri rilievi, la CTR ha disatteso i gravami di entrambe le appellanti dichiarando di condividere le motivazioni della CTP.

3. La contribuente ricorre per la cassazione, con tre motivi; l'Agenzia resiste con controricorso, nel quale propone ricorso incidentale, con un motivo.

La contribuente deposita memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo del ricorso principale ("1. Omesso esame ovvero omessa motivazione circa una serie di fatti decisivi per il giudizio, tutti oggetto di discussione tra le parti, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 5), in relazione alle operazioni poste in essere dalla societa' contribuente e alle finalita' imprenditoriali alle quali le stesse erano sottese nonche' alle circostanze che le hanno accompagnate."), la ricorrente censura la sentenza impugnata per non avere tenuto conto di una serie di fatti concatenati, decisivi per il giudizio, vale a dire: 1) che la tenuta agricola è stata acquistata direttamente dalla Sas, mentre la CTR ha "falsamente" ritenuto che la Srl avesse conferito la tenuta agricola alla Sas e che, quindi, avesse subito un depauperamento del proprio patrimonio sociale; 2) che, secondo lo statuto della (XXXXX) Srl, nel suo oggetto sociale rientrava, tra l'altro, l'acquisto, il possesso, la gestione, la locazione, la vendita anche frazionata di immobili di qualsiasi natura; 3) l'importanza delle ragioni alla base della scelta imprenditoriale di (XXXXX), quale amministratore della contribuente, che rispondevano ad una logica di salvaguardia dell'azienda dopo che era fallito l'iniziale progetto di riconversione di (XXXXX) Srl da impresa manifatturiera a impresa agricola-vitivinicola.

La ricorrente, infine, ascrive, alla CTR di non avere motivato sugli aspetti relativi all'abuso di diritto e all'elusione.

1.1. Il motivo e' infondato.

Posto che il fulcro della pretesa tributaria non e' correlato all'abuso di diritto o ad una condotta elusiva, la CTR ha compiutamente esaminato gli aspetti essenziali della vicenda e, con un ragionamento nitido e persuasivo, ineccepibile sul piano del diritto, ha stabilito che, a

prescindere dal movente soggettivo del nucleo familiare titolare delle quote di (XXXXX) Srl e della newco (XXXXX) Sas, assolutamente privo di rilevanza sul piano dell'imposizione fiscale, la complessa operazione societaria aveva causato alla contribuente una cospicua minusvalenza (circa 2 milioni di Euro), indeducibile sia perche' macroscopicamente antieconomica sia perche' non inerente (nell'accezione dell'articolo 109 T.U.I.R., comma 5) all'attività manifatturiera svolta dalla societa' verificata.

2. Con il secondo motivo ("2. Nullità della sentenza, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 4, per omessa pronuncia ex articolo 112 c.p.c. in ordine alla esclusione della deducibilita' degli interessi passivi sui mutui."), la ricorrente censura l'omessa pronuncia, da parte della CTR, in merito alla questione della deducibilita' o meno degli interessi passivi sui mutui.

2.1. Il motivo e' infondato.

Vale la premessa che non ricorre il vizio di omessa pronuncia, nonostante la mancata decisione su un punto specifico, quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto sul medesimo (Cass. 6/12/2017, n. 29191; conf.: 08/03/2007, n. 5351; 13/10/2017, n. 24155/2017, secondo cui: "Ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma è necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto: ciò non si verifica quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione, dovendo ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto quando la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia.").

Nella fattispecie concreta, comunque, la CTR si è pronunciata sul motivo d'appello e ha esplicitamente confermato la ripresa a tassazione degli interessi passivi sui mutui accesi dalla contribuente per finanziare l'acquisto della tenuta agricola, ossia l'indeducibilita' del costo, sul rilievo dell'indeducibilita' della suindicata minusvalenza, cui gli stessi interessi accedevano, a causa dell'antieconomicita' e della carenza del requisito dell'inerenza di tale componente negativo di reddito.

3. Con il terzo motivo ("3. Violazione di legge, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, in relazione al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 41-bis, al Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articoli 11, 11-bis e 25, e al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54, comma 5, stante l'illegittima adozione da parte dell'Agenzia delle Entrate del cosiddetto accertamento parziale."), la ricorrente censura la sentenza impugnata per avere erroneamente ritenuto che l'Agenzia delle Entrate possa emettere un avviso di accertamento parziale sulla base di un PVC, anche nel caso in cui l'atto impositivo non sia ancorato ad elementi certi, ma si fondi, come nella fattispecie, soltanto su elementi presuntivi o "interpretativi".

3.1. Il motivo e' infondato.

La censura in esso formulata collide con il tralatizio indirizzo di legittimita', che il Collegio fa proprio (cfr., ex multis, Cass., 04/04/2018, n. 8406), per il quale: "L'accertamento parziale non costituisce un metodo di accertamento autonomo rispetto a quello previsto dal Decreto del

Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articoli 38 e 39, e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 54 e 55, bensi' una modalita' procedurale che ne segue le medesime regole, sicche' il relativo oggetto non e' circoscritto ad alcune categorie di redditi e la prova puo' essere raggiunta anche in via presuntiva (...)".

4. Con l'unico motivo del ricorso incidentale ("Violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 1, comma 2, e articolo 36, comma 2, n. 4, dell'articolo 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e dell'articolo 118 disp. att., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4"), l'Agenzia si duole dell'inesistenza o della mera apparenza della motivazione della sentenza d'appello, che ha completamente omesso di spiegare perche' ha disatteso i motivi d'appello dell'ufficio in punto di legittimita' del rilievo n. 10/IRES - relativo alla ripresa a tassazione dei rimborsi chilometrici erogati in favore dell'amministratore, per un importo di Euro 40.570,00, per mancanza di note spese debitamente compilate - e n. 20/IRAP - relativo alla ripresa a tassazione dei compensi corrisposti a collaboratori, per Euro 82.205,92, in quanto le spese per prestazioni di lavoro sono indeducibili Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, ex articolo 11.

4.1. Il motivo e' fondato.

La CTR, nel rigettare l'appello dell'Agenzia in virtu' della mera adesione alla decisione di primo grado, ha disatteso il principio di diritto di questa Sezione (Cass. 10/08/2017, n. 19956), che il Collegio intende ribadire, per il quale: "Sussiste il vizio di nullita' della sentenza per omessa motivazione allorche' essa sia priva dell'esposizione dei motivi in diritto sui quali e' basata la decisione. (Nella specie, la motivazione della sentenza pronunciata dalla commissione tributaria regionale si era limitata a rinviare genericamente a quanto accertato dai giudici di primo grado - la cui motivazione non risultava, peraltro, neanche richiamata "per relationem" -, senza dare conto dell'esame dei motivi di appello dell'amministrazione fiscale e senza dimostrare di avere esaminato le circostanze specifiche del caso concreto).".

5. In conclusione, rigettato il ricorso principale e accolto il ricorso incidentale, la sentenza è cassata, limitatamente al ricorso incidentale, con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso principale della contribuente, accoglie il ricorso incidentale dell'Agenzia delle Entrate, cassa la sentenza, limitatamente al ricorso incidentale, e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimita'.

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 principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale a norma del citato articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza