Sentenza del 17/06/2022 n. 19722 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle entrate notificò alla B. Italia s.p.a. due avvisi d'accertamento, con i quali venivano rettificate le dichiarazioni Ires ed Irap relative all'anno d'imposta 2008.

Per quanto qui ancora rileva, gli atti impositivi formularono tre rilievi.

Il primo rilievo assumeva l'indeducibilità del disavanzo da annullamento derivante dall'operazione, deliberata il 27 aprile 2004, di fusione mediante incorporazione della B. Agro s.p.a. nella B. Italia s.p.a. - che l'incorporante aveva imputato ad avviamento, le cui quote di ammortamento erano state portate in deduzione per decimi e poi, dal 2005, per diciottesimi. L'Ufficio aveva negato la deducibilità in quanto la società, nella dichiarazione presentata in via telematica, non aveva richiesto espressamente, come imponeva il D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, art. 6, comma 4, il riconoscimento fiscale del maggior valore di avviamento iscritto in bilancio a pareggio del disavanzo da annullamento, come consentivano i commi 1 e 2 della medesima disposizione.

Inoltre, in subordine a tale ragione di indeducibilità, l'accertamento allegava l'inopponibilità all'Amministrazione della medesima fusione ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37-bis, assumendone la natura elusiva.

Il secondo rilievo riteneva l'indeducibilità del disavanzo da annullamento derivante dall'operazione, deliberata nel 1998, di fusione mediante incorporazione della B.Espansi s.p.a. nella B. Italia s.p.a. - che l'incorporante aveva imputato in parte ad avviamento ed in parte rivalutazione di immobilizzazioni materiali, le cui quote di ammortamento erano state portate annualmente in deduzione. L'Ufficio, anche in questo caso, aveva negato la deducibilità per la mancata espressione della relativa opzione, di cui al D.Lgs. n. 358 del 1997, n. 358, art. 6, comma 4, nella dichiarazione della società.

Il terzo rilievo riguardava l'indeducibilità, ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 110, comma 10, di costi ritenuti derivanti da operazioni con imprese ubicate in Paesi all'epoca dei fatti ritenuti a fiscalità privilegiata (inclusi nella c.d. black list), in particolare la Svizzera ed Hong Kong, al di fuori delle esimenti previste nel stesso articolo, comma 11, successivo.

La Commissione tributaria provinciale di Milano accolse, dopo averli riuniti, i ricorsi della contribuente avverso gli atti impositivi.

Proposto appello dall'Ufficio, la Commissione tributaria regionale della Lombardia, con la sentenza di cui all'epigrafe, lo ha rigettato, compensando le spese L'Agenzia ha quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza d'appello, affidandolo a cinque motivi.

La contribuente si è costituita con controricorso ed ha formulato ricorso incidentale, affidato ad un motivo.

Il Sostituto Procuratore generale L.G. ha formulato conclusioni scritte a norma del D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8-bis, convertito dalla L. 18 dicembre 2020, n. 176, chiedendo di accogliere il ricorso principale; dichiarare inammissibile il ricorso incidentale; cassare la sentenza impugnata in relazione al ricorso principale accolto, con rinvio alla Commissione tributaria regionale in diversa composizione.

La controricorrente e ricorrente incidentale ha chiesto che si tenesse la discussione orale nella pubblica udienza ed ha successivamente depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente, deve respingersi l'eccezione della controricorrente di inammissibilità dei vari motivi del ricorso per la mancata esposizione sommaria dei fatti di causa e per la "mancata deduzione funzionale dei motivi di ricorso in violazione del principio di autosufficienza". Invero, il corpo del mezzo evidenzia, nei vari motivi, le pretese violazioni dell'art. 366 c.p.c., comma 1, nn. 1, 3 e 4, apparendo idoneo a porre la Corte, oltre che la controparte, nelle condizioni di comprendere lo specifico contenuto critico dell'impugnazione, in relazione all'iter ed all'esito del giudizio di merito che ha generato la decisione impugnata.

2. Con il primo motivo si censura, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del combinato disposto di cui al D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, art. 6, commi 2 e 4; D.Lgs. n. 12 dicembre 2003, n. 344, art. 3, comma 2, e 4, comma 1, lett. a).

Attingendo la decisione relativa tanto al primo quanto al secondo rilievo, derivanti dall'incorporazione rispettivamente di B. Agro e di B. Espansi, la ricorrente deduce che la CTR ha errato nel ritenere che, per ottenere il riconoscimento fiscale gratuito, D.Lgs. n. 358 del 1997, ex art. 6, dei maggiori valori iscritti a pareggio dei disavanzi da annullamento emersi a seguito delle operazioni di incorporazione (di società interamente posseduta dall'incorporante), non fosse più necessario che la società contribuente manifestasse espressamente tale opzione nella dichiarazione dei redditi (in luogo dell'opzione per la tassazione normale, che non avrebbe consentito tale riconoscimento gratuito, stante il carattere fiscalmente "neutrale" delle fusioni), poichè lo stesso D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, era stato abrogato dal D.Lgs. n. 344 del 2003, art. 3, comma 2, relativamente alle operazioni di fusione perfezionatesi dopo il 31 dicembre 2003.

Inoltre il successivo D.Lgs. n. 344 del 2003, art. 4, comma 1, lett. a), nel dettare la disciplina intertemporale, aveva previsto che " resta ferma l'applicazione del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, art. 6, comma 2, relativamente alle operazioni di fusione e scissione deliberate dalle assemblee delle società partecipanti fino al 30 aprile 2004;", determinando pertanto, nel relativo limite

temporale, la sopravvivenza del solo D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, comma 2, che consentiva il riconoscimento fiscale dei maggiori valori senza l'applicazione dell'imposta sostitutiva, ma non anche quella del stesso art. 6, comma 4, che condizionava il riconoscimento gratuito alla richiesta della società che intendeva avvalersene nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui ha effetto la fusione o la scissione.

Nella sostanza, secondo la tesi della contribuente, accolta dalla CTR, alle operazioni di fusione e scissione (quali quelle sub iudice) deliberate dalle assemblee delle società partecipanti fino al 30 aprile 2004 rimaneva appicabile (D.Lgs. n. 344 del 2003, ex art. 4, comma 1, lett. a)) il beneficio (di cui al D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, comma 2) previsto del riconoscimento fiscale gratuito dei maggiori valori iscritti a fronte dei disavanzi da annullamento, senza che però permanesse la condizione di applicabilità della relativa opzione espressa della contribuente (richiesta dal D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, comma 2).

Rileva tuttavia la ricorrente che il D.Lgs. n. 344 del 2003, art. 4, comma 1, lett. a), nel mantenere espressamente in vita temporaneamente il D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, comma 2, che prevede l'agevolazione, ha necessariamente conservato implicitamente la contemporanea vigenza del comma 4 della stessa norma, che disciplinava le modalità di godimento del beneficio e richiedeva l'espressione della relativa opzione.

Il motivo è fondato e va accolto.

Infatti, come questa Corte ha già rilevato in decisione resa tra le stessa parti e relativamente alla medesima fattispecie, " Mantenendo espressamente in vita il comma 2 del prefato art. 6, ove prevede la possibilità di agevolazione, si deve ritenere mantenuto in vita anche il comma 4 che ne indica le modalità. Non si potrebbe infatti fruire del beneficio se fossero abrogate le modalità attuative. Donde è corretta la tesi ermeneutica dell'Avvocatura nel negare beneficio a chi non abbia poste in essere le attività formali richieste, peraltro necessarie a rendere edotto il Fisco di quanto si intende fare, giustificandosi così non solo come mera forma, ma come strumento di conoscenza per l'Erario e trasparenza del contribuente su come intende condursi in un determinato affare.

Trattasi infatti non di mera dichiarazione di scienza, ma di manifestazione di volontà negoziale, il cui errore dev'essere riconoscibile dall'Amministrazione. Ed infatti, in questo senso è attestata la giurisprudenza di legittimità in fattispecie analoga, ove si è ritenuto che la dichiarazione dei redditi affetta da errori è emendabile con limitato riguardo ai dati riferibili ad esternazioni di scienza o di giudizio, mentre, nel caso di errori relativi all'indicazione di dati costituenti espressione di volontà negoziale, il contribuente ha l'onere, secondo la disciplina generale dei vizi della volontà di cui all'art. 1427 c.c. e ss., di fornire la prova della riconoscibilità e dell'essenzialità di detti errori. (...) Cass. V, n. 30404/2018)." (Cass. 01/02/2022, n. 2926, in motivazione Nella sostanza, quindi, l'interpretazione logico-sistematica del complesso normativo interessato porta a concludere che la disposizione transitoria che consente l'applicazione ultrattiva dell'abrogato regime fiscale agevolativo, relativo alle operazioni di fusione deliberate sino al 30 aprile 2004, implica necessariamente che sia fatta salva in parallelo anche la norma, strumentale e procedimentale - di cui al D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, comma 4 - che prevede il quomodo della fruizione dell'agevolazione prorogata, imponendo la condizione obbligatoria

della manifestazione della volontà di avvalersi del regime di affrancamento gratuito previsto dallo stesso art. 6, comma 2, attraverso l'inserimento dell'opzione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d' imposta in cui ha effetto la scissione o la fusione. Tale inserimento soddisfa infatti lo scopo essenziale di consentire alli Ufficio di verificare la sussistenza dei requisiti stabiliti dal ridetto art. 6, commi 2 e 3, per l'accesso allo speciale regime fiscale dei disavanzi da fusione o scissione di società (Cass. 24/06/2021, n. 18239; Cass. 24/06/2021, n. 18235).

Proprio in considerazione della finalità sostanziale di permettere all'Ufficio di accertare tempestivamente la ricorrenza dei presupposti del regime fiscale in questione, prescelto dal contribuente con una dichiarazione di volontà (e non di mera scienza: Cass. 01/02/2022, n. 2926, cit.; Cass. 23/11/2018, n. 30404), deve escludersi che, come dedotto nella memoria della controricorrente, la necessità della richiesta di cui al D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, comma 4, integri un eccessivo formalismo procedurale che si ponga in contrasto con il principio di cui all'art. 6 CEDU, in materia di diritto ad un equo processo. Principio, peraltro, che presuppone l'esistenza di una "controversia", che anche nel significato più lato ipotizzabile, non sussiste al momento della dichiarazione dei redditi del contribuente, procedura non contenziosa e unilaterale, senza opposizione tra le parti (cfr. Corte EDU, 24/08/2010, Alaverdyan c. Armenia, p. 35).

Fermo restando, comunque, che lo stesso art. 6 CEDU non si applica ai procedimenti tributari, poichè la materia fiscale fa ancora parte del nocciolo duro delle prerogative del potere pubblico, in quanto rimane predominante il carattere pubblico del rapporto tra il contribuente e la comunità (Corte EDU, 12/07/2001, Ferrazzini c. Italia, p. 29).

Tanto premesso, deve ritenersi che il D.Lgs. n. 344 del 2003, art. 4, comma 1, lett. a), nel mantenere espressamente in vita temporaneamente il ridetto D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, comma 2, che prevede l'agevolazione, ha, necessariamente ed implicitamente, conservato la contemporanea vigenza del comma 4 della stessa norma, che disciplinava le modalità di godimento del beneficio e richiedeva l'espressione della relativa opzione.

Può quindi formularsi il seguente principio di diritto: " In materia di regime fiscale dei disavanzi derivanti da fusione o scissione di società, la disposizione intertemporale di cui al D.Lgs. n. 344 del 2003, art. 4, comma 1, lett. a), che mantiene ferma l'applicazione del D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, comma 2, (abrogato con riguardo alle operazioni di fusione e scissione perfezionate dopo il 31/12/2003) alle fusioni e scissioni deliberate fino al 30/04/2004, rinvia implicitamente allo stesso art. 6, comma 4, e si interpreta nel senso che anche per tali operazioni la società che vuole avvalersi del riconoscimento fiscale gratuito dei maggiori valori da imputazione del disavanzo da annullamento delle azioni o quote deve farne richiesta nella dichiarazione dei redditi del periodo di imposta in cui ha effetto la fusione o la scissione".

2.1. Nel caso di specie, la fusione per incorporazione della B.Agro, perfezionatasi dopo il 31 dicembre 2003, ma deliberata entro il 30 aprile 2004, era quindi ratione temporis soggetta comunque all'applicazione del D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, comma 4, e richiedeva, per fruire del regime controverso, la condizione dell'espressione dell'opzione nella relativa dichiarazione dei redditi. Tanto più tale condizione era necessaria rispetto alla fusione per incorporazione della

Basf Espansi, avvenuta nel 1998 e quindi nella vigenza dell'originario D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, prima ancora della novella di cui al D.Lgs. n. 344 del 2003, artt. 3 e 4.

La sentenza impugnata non è allora conforme al principio appena esposto.

Infatti la ratio decidendi espressa dalla CTR, nella parte propriamente motiva della sentenza d'appello, a proposito della deducibilità del disavanzo da annullamento derivato dalla fusione, è fondata univocamente, tanto per il primo quanto per il secondo rilievo, sulla ritenuta inapplicabilità ad entrambe le fattispecie del D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, comma 4, per effetto della quale "veniva meno per la società l'obbligo di compilazione dei righi precitati" (ovvero "nella dichiarazione dei redditi dei righi RR24 e RR29"), per esprimere la relativa opzione.

E' invero palese che tale sia la ratio decidendi unica sulla quale la CTR ha fondato la sua decisione anche con riferimento alla fusione per incorporazione di B. Espansi, sia esprimendola direttamente, sia ritenendo di condividerla (ma in tali termini), con quella espressa dalla CTP, come esplicitato nella motivazione della sentenza qui impugnata: " Considerando, quindi, la stretta connessione tra il rilievo 1 e quello presente al 2, l'annullamento di quest'ultimo conseguiva naturalmente all'annullamento del primo, essendo comune (la) ragione della pronuncia (abrogazione dell'art. 6)"; "Con riferimento al secondo rilievo la ricorrente aveva contestato la fondatezza di tale rilievo in nome dell'inapplicabilità del citato D.Lgs. n. 358/1997, art. 6/4. Il primo Giudice, come rilevato nell'esame del rilievo n. 1, ha ritenuto fondato il motivo di ricorso. La motivazione della decisione vale anche riguardo al rilievo in esame per ribadirne la infondatezza.".

Dunque, per entrambi i rilievi, la decisione è errata perchè si fonda unicamente sull'inapplicabilità ad ambedue le fattispecie del D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, comma 4. All'accoglimento del motivo, con l'affermazione dell'applicabilità della norma in questione ad entrambe le fattispecie di fusione, consegue pertanto la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio al giudice a quo per ogni questione rimasta assorbita dall'erronea negazione in radice della doverosità di quest'ultimo.

3. Con il secondo motivo si censura, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, art. 37-bis e degli artt. 2729 e 2697 c.c..

4. Con il terzo motivo si censura, ai sensi dell'art. 360c.p.c., comma 1, n. 4, in via preliminare ed assorbente rispetto al secondo, la sentenza impugnata per omissione totale di motivazione.

4.1. Il secondo ed il terzo motivo attingono la sentenza impugnata in ordine alla decisione sul rilievo concernente l'inopponibilità all'Amministrazione della fusione per incorporazione della B. Agro s.p.a. nella B. Italia s.p.a., in quanto operazione ritenuta dall'Ufficio elusiva.

I due mezzi, da trattare congiuntamente per la loro connessione restano assorbiti dall'accoglimento del primo motivo.

Infatti, sin dall'accertamento (riprodotto in parte nel ricorso), l'inopponibilità della fusione de qua in quanto operazione elusiva è stata dedotta dall'Amministrazione espressamente in

subordine alla negazione del riconoscimento fiscale gratuito dei maggiori valori da imputazione del disavanzo da annullamento delle azioni, in mancanza della relativa richiesta nella dichiarazione dei redditi del periodo di imposta in cui ha effetto la fusione o la scissione, ai sensi del D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, comma 4. Pertanto, l'applicazione di quest'ultima disposizione, oggetto del primo motivo, si pone come antecedente logico che subordina la rilevanza della decisione del secondo e del terzo.

5. Con il quarto motivo si censura, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. e D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, commi 10 e 11.

6. Con il quinto motivo si censura, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, commi 10 e 11, e Convenzione tra la Repubblica italiana e la Confederazione svizzera per evitare le doppie imposizioni, ratificata e resa esecutiva in Italia con la L. 23 dicembre 1978, n. 94325, art. 25, paragrafo 3.

6.1. Il quarto ed il quinto motivo vanno trattati congiuntamente, in quanto entrambi attingono la decisione relativa al rilievo avente ad oggetto l'indeducibilità di costi ritenuti derivanti da operazioni con imprese ubicate in Paesi all'epoca dei fatti ritenuti a fiscalità privilegiata ed inclusi nella c.d. black list, in particolare ratione temporis la Svizzera, al di fuori delle esimenti Previste nel D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 110, comma 11.

Entrambi i motivi sono ammissibili - atteso che non attingono i meri fatti di causa, come eccepito dalla controricorrente, ma l'interpretazione della fattispecie normativa di riferimento e la sussunzione in essa di quella concreta controversa- e fondati.

6.2. Infatti, così disponeva il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, commi 10 e 11, vigente ratione temporis:

"10. Non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori diversi da quelli individuati nella lista di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'art. 168-bis. Tale deduzione è ammessa per le operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in Stati dell'Unione Europea o dello Spazio economico Europeo inclusi nella lista di cui al citato decreto.

11. Le disposizioni di cui al comma 10 non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione. Le spese e gli altri componenti negativi deducibili ai sensi del primo periodo sono separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi. L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove predette. Ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento.".

6.3. Deve, innanzitutto, escludersi che, come sostenuto dalla controricorrente, la sopravvenuta abrogazione integrale di tali disposizioni, ad opera della L. 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, comma 142, lett. a), abbia effetto retroattivo, estendendosi quindi anche all'anno d'imposta 2008 sub iudice, avendo invece il legislatore previsto espressamente, al successivo art. 1, comma 144, stesso, che l'abrogazione operi solo a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 (cfr., in tema di sanzioni, Cass. 06/04/2016, n. 6651; Cass. 22/02/2019, n. 5264; Cass. 14/09/2021, n. 24648 e Cass. 11/06/2021, n. 16522. Anche la circolare dell'Agenzia delle Entrate, 26 settembre 2016, n. 39/E, ha ribadito l'irretroattività dell'abrogazione della disciplina dei costi black list).

Tanto premesso, la CTR ha annullato il rilievo in quanto risultava che "le operazioni erano state poste in essere da società estere, che la appellata avesse una struttura organizzativa attestante lo svolgimento di una attività commerciale" e quindi " alla luce di tali premesse il primo Giudice correttamente ha ritenuto nullo il rilievo in forza del divieto delle doppie imposizioni".

Come dedotto dall'Agenzia nel quarto motivo, si tratta però di considerazioni irrilevanti ai fini dell'applicazione della c.d. esimente di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, comma 11, nel testo vigente ratione temporis, in quanto la circostanza che le operazioni siano state compiute da "società estere", ove incluse nella c.d. black list, costituiva proprio il presupposto dell'indeducibilità dei componenti negativi disciplinata dalle norme in questione; inoltre, è alle stesse "imprese estere", e non alla contribuente "appellata", come ritenuto dal giudice a quo, che si riferiva l'esimente soggettiva dello svolgimento prevalente di un'attività commerciale effettiva (alternativa a quella oggettiva che le operazioni poste in essere rispondano ad un effettivo interesse economico e che le stesse abbiano avuto concreta esecuzione: cfr. Cass. 22/02/2019, n. 5264).

6.4. Come sostenuto dall'Agenzia nel quinto motivo, non è neppure condivisibile l'argomentazione della CTR secondo cui l'indeducibilità dei componenti negativi in esame opererebbe " in forza del divieto delle doppie imposizioni". Per quanto si ricava dalla motivazione della sentenza impugnata, che sul punto rinvia anche a quella di primo grado (riprodotta nel ricorso erariale), il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, comma 10, vigente ratione temporis, si porrebbe in contrasto con l'applicazione del primo periodo del paragrafo 3 dell'art. 25, Convenzione Italia-Svizzera contro le doppie imposizioni, nella parte in cui quest'ultimo, ricalcando il contenuto dell'art. 24, paragrafo 4, Modello OCSE, dispone che " Fatta salva l'applicazione dell'art. 9, paragrafo 6, dell'art. 11 o del paragrafo 6 dell'art. 12, gli interessi, i canoni ed altre spese pagati da un'impresa di uno Stato contraente ad un residente dell'altro Stato contraente sono deducibili ai fini della determinazione degli utili imponibili di detta impresa, nelle stesse condizioni in cui sarebbero deducibili se fossero pagati ad un residente del primo Stato. ". Vale a dire che la norma nazionale sui costi black list, limitando la deducibilità delle spese sostenute da un'impresa operante in Italia per l'acquisto di beni e servizi ceduti da un soggetto residente nell'altro Stato contraente (la Svizzera), realizzerebbe quella discriminazione, derivante da disposizioni tributarie di uno Stato contraente (l'Italia), che la norma pattizia mira ad impedire, ed imporrebbe la prevalenza di quest'ultima rispetto allo stesso D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, commi 10 ed 11.

Non è decisivo, al fine di contrastare tale conclusione, il precedente di Cass. 23/02/2010, relativa sì ad un caso di costi formalmente sostenuti nei confronti di imprese elvetiche, ma effettivamente verso una società belga, cosicchè non erano rilevanti, ai fini dell'indeducibilità, nè la norma convenzionale tra Italia e Svizzera, nè la normativa interna sui costi black-list.

E' invece utile rilevare che è diffusa nella dottrina, anche internazionale, la tesi secondo cui le disposizioni pattizie, in materia di doppia imposizione, non sono in contrasto necessario con l'applicabilità di norme antievasione ed antielusione interne dei paesi contraenti. Depone in tal senso infatti già il preambolo delle convenzioni sulla doppia imposizione che, nel caso di quella tra Italia e Svizzera, premette, tra l'altro " l'impegno di ciascuno degli Stati contraenti alla più rigorosa applicazione di tutte le disposizioni intese a combattere l'evasione e la frode fiscale previste dalla propria legislazione fiscale interna" e riconosce " la necessità di assicurare che i vantaggi di una Convenzione per evitare le doppie imposizioni vadano a profitto esclusivo dei contribuenti che adempiono i loro obblighi fiscali" e quella di "adottare provvedimenti per impedire l'uso senza causa legittima di detta Convenzione".

Alla medesima conclusione conducono poi le norme sull'interpretazione dei trattati internazionali, ed in particolare la Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati conclusa a Vienna il 23 maggio 1969, dalla quale risultano i canoni ermeneutici da applicare ai relativi strumenti pattizi internazionali, ed in particolare la regola generale (art. 31, paragrafo 1) che un trattato dev'essere interpretato in buona fede, in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto ed alla luce dei suo oggetto e del suo scopo (cfr. Corte Giustizia, Grande Sez., sent. 12/09/2017, n. 648/15; Cass., 24/11/2016, n. 23984, in motivazione; Cass., 17/04/2019, n. 10706, al punto 1.10 della motivazione; Cass. 14/11/2019, n. 29635, in motivazione).

Inoltre, anche il paragrafo 9.5 del Commentario all'art. 1 Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni prevede che un principio direttivo da osservare è quello che i benefici di una convenzione per evitare le doppie imposizioni non dovrebbero essere concessi nel caso in cui uno degli scopi principali di una operazione o di una struttura sia quello di assicurare un regime fiscale più vantaggioso, che sia contrario all'oggetto e ed allo scopo delle disposizioni convenzionali. E, come già sottolineato in motivazione da Cass. 14/11/2019, n. 29635, nella giurisprudenza di questa Corte in materia di convenzioni per evitare le doppie imposizioni (Cass., 19/12/2018, n. 32842; Cass., 7/9/2018, n. 21865; Cass., 10/11/2017, n. 26638; Cass., 21/12/2018, n. 33218) viene riconosciuta rilevanza, in funzione interpretativa - ossia per arricchire di argomenti e corroborare una tesi già assunta in base al dato testuale, così come prevede la stessa Convenzione di Vienna (cfr. la citata Cass. n. 23984 del 2016 e Cass. nn. 3367 e 3368 del 2002, n. 7851 del 2004 e n. 9942 del 2000, ivi richiamate) - sia al modello di Convenzione approvato in ambito OCSE nel 1963, aggiornato nel 1977 ed oggetto via via di ulteriori emendamenti, costituente uno schema-tipo di riferimento, al quale si sono ispirati i contraenti; sia, appunto, al Commentario OCSE al relativo modello, il quale, pur non avendo valore normativo, costituisce, comunque, una raccomandazione diretta ai paesi aderenti all'OCSE (Cass., 28/7/2006, n. 17206).

E proprio con riferimento al modello OCSE, questa Corte ha affermato che " In tema di reddito d'impresa, la disciplina di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, commi 10 e 11, (nel testo in vigore "ratione temporis") - che subordina la deducibilità dei costi scaturenti da operazioni commerciali con soggetti residenti in Stati a fiscalità privilegiata alla prova, da parte del contribuente, dell'effettività dell'operazione - non contrasta con il principio di non discriminazione sancito dall'art. 24, par. 24, modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni, atteso che il peculiare regime probatorio previsto dalla norma interna opera solo sul piano della verifica dell'effettività dell'operazione, sicchè, una volta fornita tale prova, i costi sono deducibili secondo le regole ordinarie." (Cass. 29/03/2019, n. 8812 del 29/03/2019).

Pertanto, può formularsi il seguente principio di diritto: " In materia di indeducibilità, salvo prova contraria, delle spese derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati non appartenenti all'Unione Europea aventi regimi fiscali privilegiati, il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, commi 10 ed 11, vigente ratione temporis, non è in contrasto con l'art. 25,p. 3, Convenzione Italia-Svizzera contro le doppie imposizioni, interpretato secondo il principio generale di buona fede di cui all'art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati ed in conformità al Commentario OCSE al relativo modello convenzionale".

6.5. Per completezza, giova precisare che appare manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale (proposta dalla contribuente nel giudizio di merito ed annoverata nel controricorso tra le eccezioni "assorbite" e "riproposte") del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, commi 10 ed 11, vigente ratione temporis, rispetto al parametro costituzionale della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., atteso che - laddove non fosse dimostrata, attraverso la prova delle descritte esimenti, l'effettività dei costi delle operazioni black-list, e quindi la natura non elusiva di queste ultime- l'indeducibilità delle relative spese costituirebbe piuttosto attuazione dei principi di capacità contributiva (art. 53 Cost., comma 1) e di progressività dell'imposizione (art. 53 Cost., comma 2), come questa Corte ha ritenuto già in tema di abuso del diritto e di clausola generale antielusiva (cfr. Cass., Sez. Un., 23/12/2008, n. 30055), trovando fondamento nell'art. 53 Cost., l'interesse a che siano perseguite le condotte abusive.

7. Con l'unico motivo di ricorso incidentale la contribuente deduce ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 15, comma 2-bis, e art. 96 c.p.c., commi 1 e 3, per avere la sentenza impugnata ritenuto insussistenti i presupposti della responsabilità processuale aggravata dell'Ufficio.

Il motivo è assorbito dall'accoglimento di parte dei motivi del ricorso principale.

8.Parte controricorrente ha indicato, al punto 7 del controricorso, quattro "ulteriori motivi di illegittimità degli atti de quibus che non sono stati esaminati dal Giudice a quo in quanto assorbiti", e li ha "riproposti", non facendone oggetto di ricorso incidentale, che, al punto 8 del controricorso, consiste dell'unico motivo ante trattato. Come dedotto dal P.G. nelle conclusioni scritte, in caso di accoglimento del ricorso principale, le questioni che il giudice di appello non abbia deciso in senso sfavorevole alla parte vittoriosa, ove siano state effettivamente assorbite, possono essere eventualmente riproposte davanti al giudice di rinvio (Cass., Sez. Un., 08/10/2002, n. 14382; conformi, da ultimo, Cass. 05/01/2017, n. 134; Cass. del 22/09/2017, n. 22095; Cass. 12/06/2020, n. 11270).

P.Q.M.

Accoglie il primo, il quarto ed il quinto motivo di ricorso principale e dichiara assorbiti il secondo ed il terzo motivo di ricorso principale ed il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 8 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 17 giugno 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza