Sentenza del 17/06/2022 n. 19728 - 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 2006.

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 Basf 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, art. 6, comma 4, nella dichiarazione della società.

Il terzo rilievo riguardava l'indeducibilità degli interessi passivi scaturenti da un finanziamento ottenuto dalla contribuente per procedere all'operazione di cui al predetto primo rilievo.

La Commissione tributaria provinciale di Milano, con due distinte sentenze accolse in parte i separati ricorsi della contribuente avverso gli atti impositivi, confermando questi ultimi limitatamente alla ripresa di cui al secondo rilievo, relativa all'indeducibilità del disavanzo da annullamento derivante dalla fusione mediante incorporazione della B. Espansi s.p.a..

Proposti appelli principali dall'Ufficio, ed appelli incidentali dalla contribuente, la Commissione tributaria regionale della Lombardia, dopo aver riunito le impugnazioni, con la sentenza di cui all'epigrafe ha accolto i primi e rigettato i secondi, nella sostanza, pertanto, confermando integralmente gli atti impositivi. La contribuente ha quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza d'appello, affidandolo a sette motivi.

L'Agenzia è rimasta intimata.

Il Sostituto Procuratore generale Dott. Giuseppe Locatelli ha formulato conclusioni scritte a norma dell'art. 23, comma 8-bis, D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, convertito dalla L. 18 dicembre 2020, n. 176, chiedendo di accogliere il sesto motivo di ricorso; rigettare o dichiarare inammissibili i restanti; cassare la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto con rinvio alla Commissione tributaria regionale in diversa composizione La ricorrente ha chiesto che si tenesse la discussione orale nella pubblica udienza ed ha successivamente prodotto memoria.

Motivi della decisione

1. Deve preliminarmente rilevarsi che la controricorrente, in allegato alla memoria, ha depositato atti di autotutela parziale del 23 luglio 2015, con i quali l'Amministrazione ha provveduto all'annullamento delle riprese a tassazione relative alle operazioni concluse dalla contribuente, nell'anno d'imposta 2006, con paesi a fiscalità privilegiata, inclusi all'epoca dei fatti nella cosiddetta black list, chiedendo di darsi atto della conseguente cessazione della materia del contendere. Tuttavia, considerato che i motivo del ricorso non attingono i rilievi oggetto degli atti di autotutela in questione, nulla deve dedursi al riguardo.

2.Con il primo motivo si censura, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 43, la sentenza impugnata per essere stata motivata meramente per relationem con quella di primo grado, senza alcun vaglio critico, da parte della CTR, di quest'ultima decisione e delle censure che ad essa aveva mosso la contribuente negli appelli incidentali.

Il motivo attinge esclusivamente la decisione relativa al secondo rilievo, derivante dall'incorporazione di B. Espansi, ed è fondato, nei termini che seguono.

Infatti, in parte qua, la sentenza impugnata si limita a considerare che " risulta congrua la motivazione espressa dai primi giudici con riferimento al corretto utilizzo da parte dell'ufficio, in questo caso, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41-bis.".

Va allora rammentato, secondo questa Corte, "In tema di ricorso per cassazione, è nulla, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, la motivazione solo apparente, che non costituisce espressione di un autonomo processo deliberativo, quale la sentenza di appello motivata "per relationem" alla sentenza di primo grado, attraverso una generica condivisione della ricostruzione in fatto e delle argomentazioni svolte dal primo giudice, senza alcun esame critico delle stesse in base ai motivi di gravame." (Cass. 25/10/2018, n. 27112; conforme Cass. 05/08/2019, n. 20883, ex plurimis).

Nel caso di specie, l'apparenza della motivazione della sentenza impugnata si rivela in quanto (fatto salvo l'esclusivo riferimento all'utilizzazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41-bis, ratio

comunque autonomamente impugnata dalla contribuente con il settimo motivo, sul quale infra si dirà) la condivisione, di stile, della "congruità" globale della sentenza di primo grado, relativamente al capo attinente il rilievo in questione, difetta di argomentazioni, da parte della CTR, in ordine alle critiche ulteriori che alla decisione di primo grado aveva rivolto la contribuente nei motivi d'appello incidentale, richiamati per autosufficienza nel ricorso, oltre che ribaditi nella memoria, in particolare relativamente alle ragioni della mancata compilazione della parte del Modello Unico 1999, nella quale avrebbe dovuto essere espressa l'opzione per il regime di cui al D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, ed alla sussistenza di un errore attribuibile al sistema informatico. In parte qua la sentenza impugnata, pur rigettando integralmente l'appello della contribuente in ordine al rilievo in esame, risulta priva di effettiva motivazione, e va quindi cassata, con rinvio ai giudice d'appello.

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 combinato disposto di cui al D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, art. 6, commi 1 e 2; D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, art. 4, comma 1, lett. a); D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 172, comma 2; art. 15 preleggi.

Attingendo la decisione relativa al primo rilievo, derivante dall'incorporazione di B. Agro, 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), sarebbe stato necessario che la società contribuente avesse manifestato espressamente tale opzione nella relativa 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), come richiesto dal comma 4 della ridetta norma.

Rileva infatti la ricorrente che lo stesso D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6 è 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, ha 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 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 dello 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, alle operazioni di fusione e scissione (come quella sub iudice) deliberate dalle assemblee delle società partecipanti fino al 30 aprile 2004, sarebbe rimasto applicabile (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 però la permanenza anche

della condizione di applicabilità della relativa opzione espressa della contribuente (richiesta dall'6, comma 2, D.Lgs. n. 358 del 1997).

3.1. Il motivo è infondato.

Infatti, come questa Corte ha già rilevato in decisione resa tra le stessa parti e relativa 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 agli artt. 1427 c.c. e ss., di fornire la prova della riconoscibilità e dell'essenzialità di detti errori. (...) (così, 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".

3.2. Nel caso di specie, la fusione mediante incorporazione della B. Agro si è perfezionata dopo il 31 dicembre 2003, ma è stata comunque deliberata entro il 30 aprile 2004 e rientra pertanto nell'area cronologica di applicazione della disposizione intertemporale di cui al D.Lgs. n. 344 del 2003, art. 4, comma 1, lett. a). Essa era, pertanto, ratione temporis soggetta all'applicazione del D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, comma 4, e richiedeva la condizione dell'espressione dell'opzione nella relativa dichiarazione dei redditi.

La sentenza impugnata è quindi conforme al principio appena esposto.

4.Con il terzo motivo si censura, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la sentenza impugnata per l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio e già oggetto del contraddittorio, non avendo la CTR valutato la circostanza che nella dichiarazione dei redditi cartacea, prodotta in giudizio, la contribuente aveva espresso la propria volontà di beneficiare del regime in discussione, avendo riempito i righi RR24 e RR29 del Modello Unico 2005, incorrendo invece in un mero errore materiale nella dichiarazione trasmessa in via telematica, nella quale non erano stati compilati.

Il motivo, che attinge ulteriormente la decisione relativa al primo rilievo, derivante dall'incorporazione di B. Agro, è inammissibile, in quanto non evidenzia la natura decisiva del fatto il cui esame si assume omesso.

Infatti, " in tema questa Corte ha già chiarito, con ferma giurisprudenza cui si intende qui dare continuità, che la modalità di trasmissione per via telematica della dichiarazione fiscale per il tramite di centri di assistenza o professionisti abilitati comporta una presunzione di identità tra i dati risultanti all'esito della trasmissione all'anagrafe tributaria e i dati presenti nel modello cartaceo sottoscritto dal contribuente, perchè la via telematica costituisce una modalità di invio della dichiarazione; ne consegue che, ove sia eccepita una discordanza di dati in sede di gravame avverso la cartella di pagamento, non è l'Amministrazione finanziaria a dover fornire la prova della conformità, ma il contribuente a dover dimostrare la difformità, ai sensi dell'art. 2697 c.c., comma 2, trattandosi di deduzione dell'inefficacia del fatto costitutivo della pretesa tributaria azionata, ed essendo egli onerato, in base all'ordinaria diligenza, di conservare una copia del modulo cartaceo anche oltre il termine di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 (Cass. 11/12/2013, n. 27712; Cass. 30/8/2013, n. 20047; Cass. 10/1/2013, n. 385; 27/7/2012, n. 13440);

che, in altre parole, la procedura di presentazione della dichiarazione in via telematica, prevista dal D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 3, comporta che la dichiarazione e la sua presentazione costituiscano, diversamente dal sistema cartaceo (per il quale vi è una dichiarazione distinta dalla prova del suo invio o della sua presentazione all'Ufficio), un unico, complesso atto, che viene ad esistenza giuridica soltanto con l'invio da parte del contribuente, il quale, quindi, non può addurre dati diversi desunti da una propria dichiarazione cartacea (salvo il caso di errore da lui compiuto nel formare ed inviare la dichiarazione, eventualmente emendabile secondo le regole generali), attesa la irrilevanza di quest'ultima, poichè non costituente copia della dichiarazione presentata all'Ufficio, in quanto l'elaborazione telematica attribuisce certezza (superabile solo con rigorosa prova contraria attinente al sistema informatico di trasmissione dei dati) della conformità del file (contenente la dichiarazione), giunto all'aministrazione a quello inviato dal contribuente (Cass. n. 385 del 2013)" (Cass. 16/06/2017, n. 15015, in motivazione).

Pertanto, la mera difformità del contenuto della dichiarazione trasmessa in via telematica rispetto al modello cartaceo della stessa, in possesso del contribuente, non è di per sè sola prova idonea e sufficiente a determinare l'opponibilità all'Amministrazione dei dati contenuti in quest'ultimo.

Inoltre, come già argomentato a proposito del secondo motivo, l'espressione della volontà di avvalersi del regime di affrancamento gratuito previsto dal D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, comma 2, attraverso l'inserimento dell'opzione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d' imposta in cui ha effetto la fusione, non integra una mera dichiarazione di scienza, ma è una manifestazione di volontà negoziale, per cui il contribuente ha l'onere, secondo la disciplina generale dei vizi della volontà di cui agli artt. 1427 c.c. e ss., di fornire la prova della riconoscibilità e dell'essenzialità dell'asserito errore (Cass. 01/02/2022, n. 2926, cit., in motivazione). Pertanto questa Corte ha già escluso - sul presupposto che la mancata scelta del contribuente di affrancare gratuitamente il disavanzo di fusione D.Lgs. n. 358 del 1997, ex art. 6, in alternativa all'iscrizione di una posta a titolo di avviamento, abbia valenza negoziale- che integri un'ipotesi di errore riconoscibile e quindi emendabile l'omessa compilazione dei righi RR24-RR29 della dichiarazione (Cass. 23/11/2018, n. 30404, cit.) Dunque l'allegazione della mera difformità della dichiarazione cartacea, rimasta in possesso della contribuente, rispetto a quella trasmessa in via telematica all'Amministrazione, non è decisiva nè al fine di dimostrare

l'avvenuto adempimento della condizione di cui al D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, comma 4; nè allo scopo di provare che l'inadempimento è dipeso da un errore, essenziale e riconoscibile dalla controparte, nella relativa manifestazione di volontà.

Inoltre lo stesso preteso errore è stato del tutto genericamente evocato, anche in fatto, nel corpo del motivo, come preteso "errore di lettura del sistema informatico", sicchè anche sotto tale aspetto non si evidenzia l'effettiva decisività del mezzo. Non può, peraltro, non rilevarsi che l'"errore di lettura", attribuito nel ricorso informatico, appare in contrasto con la diversa dinamica della fattispecie rappresentata dalla stessa ricorrente nella memoria, ove invece espressamente si allega che si tratterebbe piuttosto di omessa compilazione (per una pretesa svista), da parte dello stesso redattore, dei relativi campi della dichiarazione trasmessa in via telematica.

Infine, deve rilevarsi che l'argomentazione relativa alla riconoscibilità dell'errore - che deriverebbe dalla mancata compilazione, nella dichiarazione trasmessa in via informatica, anche del quadro RV, il quale, secondo la ricorrente, non andava compilato quando il contribuente si avvaleva del regime di cui al D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6 - non è stata introdotta, nel giudizio di legittimità, nel terzo motivo di ricorso, ma nella memoria della ricorrente, che tuttavia può illustrare e chiarire le ragioni giustificatrici dei motivi già debitamente enunciati nel ricorso, ma non integrarne il contenuto e sanarne l'inammissibilità (Cass. 28/11/2018, n. 30760); nè può contenere la deduzione di nuove censure, rispetto alla formulazione di quelle di cui al ricorso (Cass. 27/08/2020, n. 17893).

Ferma quindi l'inammissibilità della relativa allegazione, deve comunque rilevarsi che essa neppure contribuisce ad evidenziare la decisività del motivo, posto che non chiarisce per quale necessaria implicazione logica, a fronte dell'omessa compilazione di due diverse parti della dichiarazione, ove pure correlate tra loro, l'Ufficio avrebbe potuto ascrivere l'una omissione, piuttosto che l'altra, ad una diversa volontà effettiva della dichiarante, in nessuno dei due casi dichiarata.

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 degli artt. 53 e 97 Cost., in combinato disposto con la L. n. 212 del 2000, art. 10 per avere la CTR "riqualificato la dichiarazione dei redditi quale manifestazione di volontà e, dunque, non emendabile mediante un comportamento concludente".

Il motivo è inammissibile, e comunque infondato.

Invero, a differenza di quanto sostenuto nel motivo, la ratio decidendi sottesa alla decisione della CTR non è la considerazione che la dichiarazione dei redditi, in generale, sia una manifestazione di volontà; ma è la qualificazione, come dichiarazione di volontà (e non di mera scienza), della specifica dichiarazione facoltativa di volersi avvalere del regime fiscale di cui alla L. n. 358 del 1997, art. 6, comma 2. Qualificazione che comunque, per quanto già ampiamente argomentato trattando il secondo ed il terzo motivo, è consolidata nella giurisprudenza di questa Corte.

6.Con il quinto motivo si censura, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c., per avere la CTR omesso di pronunciarsi sul motivo d'appello incidentale relativo all'insussistenza di un'operazione elusiva.

Il motivo attinge ulteriormente il primo rilievo, derivante dall'incorporazione di Basf Agro, ed è infondato.

Infatti la CTR ha confermato l'indeducibilità del relativo componente negativo per il mancato esercizio, da parte della contribuente, dell'opzione prevista dal D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, comma 4, e tale ratio decidendi, da sola sufficiente a sostenere la ripresa, assorbe l'esame della ulteriore ragione di indeducibilità del costo per violazione della norma antielusiva di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, prospettata in via subordinata ed alternativa dall'Amministrazione negli accertamenti.

7. Con il sesto motivo si censura, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la sentenza impugnata per violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, comma 7, per avere la CTR ritenuto indeducibili gli interessi passivi sostenuti dalla ricorrente a seguito del finanziamento ottenuto da altra società infragruppo per l'acquisto del pacchetto azionario della B. Agro s.p.a.

Il motivo è fondato.

Infatti la CTR ha motivato sul punto unicamente con l'affermazione che la deduzione è stata "ritenuta non ammissibile sulla base della tesi fondante dell'accertamento impugnato ossia della volontà elusiva sul piano fiscale.".

Tale ratio decidendi si limita all'acritica menzione della tesi dell'Amministrazione, peraltro, per quanto è dato comprendere dalla sintetica formula utilizzata dalla CTR, attinente non il finanziamento in sè, ma l'operazione, di cui al primo rilievo, nella quale esso si è inserito. Operazione la cui natura elusiva non è neppure stata apprezzata dalla CTR, essendo rimasta la questione assorbita dall'indeducibilità, per altre ragioni, del componente negativo derivante dalla fusione per incorporazione della Basf Agro.

Difetta pertanto ogni valutazione, in fatto ed in diritto, in ordine all'applicazione alla fattispecie concreta sub iudice della disciplina del c.d. "transfer pricing", per cui la sentenza impugnata va cassata in parte qua, con rinvio al giudice d'appello.

8.Con il settimo motivo si censura, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c., per avere la CTR omesso di pronunciarsi in ordine ai motivi di appello incidentale con i quali la contribuente aveva riproposto la questione dell'illegittimità degli atti impositivi sia per violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41-bis; sia per violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, commi 4 e 5.

Il motivo è infondato con riferimento alla pretesa omessa pronuncia sulla violazione delle norme procedimentali di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, commi 4 e 5, che la ricorrente circoscrive espressamente al primo rilievo, ovvero alla "presunta natura elusiva dell'operazione di fusione contestata per l'anno 2006.". Infatti, come già argomentato trattando il quinto motivo, la questione della natura elusiva dell'operazione è rimasta assorbita dall'accertamento della

indeducibilità dei maggiori valori da essa derivanti per il mancato esercizio, da parte della contribuente, dell'opzione prevista dal D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, comma 4. Essendo tale ratio decidendi, da sola sufficiente a sostenere la ripresa, essa ha assorbito l'esame della ulteriore ragione di indeducibilità per violazione della norma antielusiva di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, anche per quanto attiene gli aspetti procedimentali connessi a tale disposizione. Pertanto, non sussiste l'omessa pronuncia denunziata ed il motivo è stato correttamente ritenuto assorbito dal giudice a quo.

Il motivo è poi infondato anche con riferimento alla pretesa omessa pronuncia sulla violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41-bis, individuata dalla contribuente nell'assenza dei presupposti per procedere all'accertamento parziale, poichè le risultanze dei processi verbali di constatazione sulla scorta delle quali l'Agenzia ha posto in essere sarebbero state "tutt'altro che certe" e "non confacenti" con il predetto parametro normativo.

Infatti da un lato la CTR, sia pur limitatamente al secondo rilievo, si è pronunciata esplicitamente sulla sussistenza dei presupposti di cui alle norme procedimentali di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41-bis, con decisione che in parte qua non è stata attinta dalla denuncia di motivazione apparente di cui al primo motivo (cfr., espressamente, la memoria della ricorrente, a pag. 4). Dall'altro, con riferimento comunque a tutti i rilievi, la stessa CTR, confermando nel merito le riprese erariali, ha necessariamente, e quindi implicitamente, rigettato l'eccezione attinente il preteso difetto dei presupposti di innesco dell'accertamento, che altrimenti avrebbe comportato l'illegittimità degli atti impositivi a prescindere dalla loro fondatezza sostanziale, della quale avrebbe quindi precluso l'esame.

Deve pertanto ribadirsi che, come questa Corte ha già precisato, non ricorre il vizio di omessa pronuncia di una sentenza di appello quando, pur non essendovi un'espressa statuizione da parte del giudice in ordine ad un motivo di impugnazione, tuttavia la decisione adottata comporti necessariamente la reiezione di tale motivo (ex plurimis Cass. 04/06/2019, n. 15255; Cass. 30/01/2020, n. 2153; Cass. 02/04/2020, n. 7662).

Non vi è pertanto la pretesa omessa pronuncia denunziata.

Inoltre, il motivo è comunque ulteriormente infondato nel sostenere le ragioni dell'eccezione rigettata (esplicitamente in ordine al secondo rilievo ed implicitamente riguardo agli altri) dalla CTR. Infatti, questa Corte ha già avuto modo di chiarire che "L'accertamento parziale è strumento diretto a perseguire finalità di sollecita emersione della materia imponibile laddove le attività istruttorie diano contezza della sussistenza a qualsiasi titolo di attendibili posizione debitorie e non richiedano perciò, in ragione della loro oggettiva consistenza, l'esercizio di una valutazione ulteriore rispetto all'attività che si risolve nel recepire e fare proprio il contenuto della segnalazione (Cass. n. 27323/2014). Questo porta anche a sottolineare, nel confronto con gli altri strumenti accertativi di cui dispone l'amministrazione, che, rispetto all'accertamento che ha luogo nelle forme ordinarie, sia esso analitico o induttivo, l'accertamento parziale, pur potendo fare perno sulle medesime acquisizioni istruttorie che sono talora alla radice del primo, risulta tuttavia qualitativamente diverso, poichè esso si vale, come si è affermato (Cass. n. 13799/14), di una sorta di "automatismo argomentativo" indotto da quelle fonti di conoscenza, per modo che il confezionamento dell'atto risulta possibile sulla base della sola segnalazione,

senza che si renda necessario perciò dar corso ad ulteriori attività di approfondimento che sono appannaggio di regola degli accertamenti più complessi. Il presupposto dell'accertamento parziale non è dunque quello del "notevole grado di certezza degli elementi segnalati", come affermato dalla CTR, ma è esclusivamente il dato formale estrinseco che la comunicazione degli elementi a fondamento della pretesa provengano da organi od enti distinti ed esterni dall'Amministrazione finanziaria procedente, indipendentemente dalla maggiore o minore complessità delle indagini che hanno portato alla acquisizione di tali elementi. E' stato a questo proposito affermato che in tema di accertamento dell'IVA, l'Ufficio ha facoltà di procedere all'accertamento parziale, previsto dal del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, comma 5, quando ad esso pervenga una segnalazione della Guardia di finanza che fornisca elementi idonei a far ritenere la sussistenza di introiti non dichiarati, non essendo l'utilizzazione di tale strumento subordinata ad una particolare semplicità delle indagini compiute. (Cass. 13 febbraio 2009, n. 3566; 19 ottobre 2007, n. 21941; 12 maggio 2006, n. 11057). La CTR, ponendo a base dell'accertamento parziale il "notevole grado di certezza degli elementi segnalati", ha violato l'indicato principio di diritto. " (Cass. 10/02/2016, n. 2633, in motivazione).

Essendo indiscusso, nel caso di specie, che gli atti impositivi abbiano tratto origine dalle risultanze di p.v.c. della Guardia di finanza, il livello di certezza e di semplicità di tali riscontri, preteso dalla ricorrente, non costituiva, secondo i richiamati principi, un requisito indispensabile ai fini della legittimità stessa degli accertamenti praticati.

9.Con la memoria depositata in prossimità dell'udienza pubblica, la ricorrente ha chiesto, in subordine, che comunque si applichi, con riguardo alle sanzioni, in virtù del principio del favor rei di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 3, comma 3, lo ius superveniens di cui al"D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 157, art. 15, comma 1, lett. f)".

Proseguendo il giudizio nel merito, va rimessa al giudice del rinvio anche della decisione sulle sanzioni, con ogni conseguente valutazione, in quella sede, anche degli effetti dello ius superveniens in materia.

P.Q.M.

Accoglie il primo, nei termini di cui in motivazione, ed il sesto motivo di ricorso e rigetta gli altri; 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 Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 8 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 17 giugno 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza