Sentenza del 17/06/2022 n. 19730 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Si controverte dell'impugnazione, da parte di B. Interservice S.r.l., consolidante, e di B. Italia S.r.l., consolidata, (oggi B.Italia S.p.a. con socio unico, (in seguito "B. la quale ha incorporato B. Interservice S.r.l. e che quindi è l'unica parte resistente in questo giudizio), di un avviso di accertamento emesso ai fini Ires, per il 2004, recante, tra l'altro, le seguenti riprese a tassazione: (i) rilievo n. 1, indeducibilità della quota (pari a Euro 3.509.380,90) di un decimo dell'ammortamento (decennale) del disavanzo da annullamento della partecipazione (imputato dalla società ad avviamento) derivante dalla fusione mediante incorporazione di B. Agro S.p.a. (in seguito "B. Agro") in B. Italia, Delib. in data 27 aprile 2004, a causa della mancata opzione, nella dichiarazione presentata in via telematica, per l'agevolazione fiscale, nonchè a causa della ravvisata natura elusiva dell'operazione di fusione; (ii) rilievo n. 2, indeducibilità della quota (pari a Euro 548.399,00) di ammortamento del disavanzo da annullamento della partecipazione derivante dalla fusione mediante incorporazione di B. Espansi S.p.a. (in seguito "B. Espansi") in B. Italia, per omessa richiesta dell'agevolazione fiscale nella dichiarazione dei redditi; (iii) rilievo n. 9, indeducibilità, da parte di B. Italia, degli interessi passivi (pari a Euro 276.034,00) per il finanziamento ricevuto dalla consociata belga B. Coordination Center Comm. V. per l'acquisto, dalla casa madre tedesca B. AG, dell'intera partecipazione azionaria della B. Agro, quale costo di esclusivo interesse della capogruppo.

2. La Commissione tributaria regionale della Lombardia, disattendendo l'appello dell'ufficio, ha confermato la pronuncia di primo grado che aveva annullato i tre rilievi sopra descritti.

3. L'Agenzia delle entrate ricorre, con sei motivi, per la cassazione della sentenza di appello; B. Italia resiste con controricorso nel quale svolge ricorso incidentale, con due motivi. In prossimità dell'udienza la contribuente ha depositato una memoria.

Motivi della decisione

a. Preliminarmente, è dato rilevare che, nella memoria depositata in prossimità dell'udienza pubblica, la contribuente ha concluso chiedendo, tra l'altro, che sia dichiarata la cessazione della materia del contendere in ordine al rilievo oggetto di autotutela parziale. Inoltre, in udienza, la parte privata ha prodotto documentazione attestante l'annullamento parziale dell'avviso in relazione all'indeducibilità di costi per operazione intercorse con soggetti residenti nei cd. Paesi black list. Tale aspetto (rilievo n. 10 dell'accertamento), tuttavia, è ormai coperto dal giudicato costituito dalla sentenza della C.T.R. in esame (cfr. pag. 10 della sentenza), in parte qua non impugnata, che dà atto che l'ufficio, in seguito ad autotutela parziale, aveva rimodulato la propria pretesa fiscale escludendo il rilievo dei costi cd. black list.

1. Con il primo motivo di ricorso principale ("1. Violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, art. 6, comma 2 e 4, e del D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, art. 3, comma 2, e art. 4, comma 1, lett. a), in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3"), con riferimento ai rilievi nn. 1 e 2 (disconoscimento della quota di ammortamento dei maggiori valori iscritti a fronte del disavanzo da annullamento emerso in seguito fusione con incorporazione di B. Agro e di B. Espansi da parte di B. Italia), l'Agenzia censura la sentenza impugnata che ha erroneamente ritenuto che, per ottenere il riconoscimento fiscale gratuito, ai sensi del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, art. 6, comma 2, dei maggiori valori iscritti a pareggio dei disavanzi da annullamento delle azioni emersi a seguito delle operazioni di fusione non fosse necessario che la società contribuente manifestasse espressamente tale opzione nella dichiarazione dei redditi, secondo il disposto del D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, comma 4, in ragione del fatto che lo stesso art. 6, era stato abrogato dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, art. 3, comma 2, relativamente alle operazioni di fusione perfezionatesi dopo il 31/12/2003. A giudizio dell'ufficio, invece, la disposizione transitoria del D.Lgs. n. 344 del 2003, art. 4, comma 1, lett. a), che manteneva in vigore, fino al 30/04/2004, il beneficio in discorso (riconoscimento fiscale gratuito dei maggiori valori conseguenti al disavanzo da annullamento di azioni nelle operazioni di fusione), aveva voluto implicitamente riferirsi anche alla modalità procedurale di cui al cit. art. 6, comma 4, e cioè alla necessità che la società al fine di avvalersi della disposizione agevolativa esercitasse l'opzione nella dichiarazione dei redditi, il che nella specie non si era verificato in quanto B. Italia, nella dichiarazione presentata in via telematica per il 2004, non aveva espresso detta opzione nè per la fusione con incorporazione di B. Agro nè per quella di B. Espansi.

2. Con il secondo motivo ("2. Violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 3, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3"), con riferimento ai rilievi nn. 1 e 2 (cfr. p. 1), l'Agenzia assume che la C.T.R., ritenendo che Basf Italia avesse comunque ottemperato all'onere di opzione di cui al D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, comma 4, ha sostenuto che l'omessa inclusione dell'opzione nella dichiarazione telematica è dipesa da mero errore materiale, come attestato dalla produzione in giudizio, da parte della contribuente, di una dichiarazione cartacea nella quale l'opzione figurava. L'ufficio ascrive alla sentenza impugnata di non avere rilevato che la dichiarazione cartacea è inidonea allo scopo sia perchè priva della forma telematica prescritta dal D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 3, che richiama il precedente art. 2, comma 8-bis, sia perchè era stata allegata tardivamente in giudizio (ossia soltanto nel 2010), ben oltre il termine perentorio (che è quello previsto per la presentazione della dichiarazione dell'anno successivo) di cui al citato art. 2, comma 8-bis.

3. Con il terzo motivo ("3. Violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 bis, e degli artt. 2729 e 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3"), con riferimento al rilievo n. 1 (cfr. sopra p. n. 1), l'Agenzia censura la sentenza impugnata che ha affermato che la fusione per incorporazione di Basf Agro fosse sorretta da valide ragioni economiche (perchè mirava a perseguire sinergie di costi e accorpamento di varie componenti), e non avesse quindi natura elusiva, senza considerare tutti gli elementi di fatto che, nella prospettiva dell'ufficio, erano idonei a dimostrare il carattere anomalo dell'operazione, finalizzata ad ottenere indebiti risparmi di imposta.

4. Con il quarto motivo ("4. Violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 1, n. 4, (omissione totale di motivazione), in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4"), ancora con riferimento al rilievo n. 1, si censura la motivazione apparente della sentenza impugnata in ordine alla ravvisata sussistenza di valide ragioni economiche sottese alla fusione mediante incorporazione di Basf Agro in Basf Italia.

5. Con il quinto motivo ("Violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4"), con riferimento al rilievo n. 9 (indeducibilità degli interessi passivi sul finanziamento concesso a Basf Italia dalla consociata belga B.Coordination Center Comm. V, funzionale al reperimento della provvista per l'acquisto delle azioni di B. Agro), l'Agenzia censura il vizio di ultrapetizione della sentenza impugnata che, senza rilevare che la Commissione provinciale aveva pronunciato su tale ripresa benchè le contribuenti non l'avessero impugnata, ha statuito a sua volta su di essa implicitamente rigettando il motivo di appello dell'ufficio che aveva dedotto il relativo vizio della decisione di primo grado.

6. Con il sesto motivo ("Violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 109 comma 5, e art. 110, comma 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3"), in subordine rispetto al motivo precedente, l'Agenzia censura la sentenza impugnata che ha contra legem ritenuto che l'incorporazione di B. Agro fosse fisiologica e non elusiva, con la conseguenza che, errando, ha stimato inerente ed anche conforme al principio del valore normale il costo per interessi passivi sostenuto da B. Italia per acquisire l'intera partecipazione in B. Agro, benchè tale acquisizione societaria interessasse esclusivamente alla capogruppo tedesca B. AG. 7. Con il primo motivo di ricorso incidentale ("Violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, commi 4 e 5, (...) in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3"), B. Italia censura la sentenza impugnata che ha ritenuto legittimo l'accertamento nonostante, da un lato, la mancata richiesta alla consolidante di chiarimenti in merito alla presunta natura elusiva dell'operazione di fusione, e, dall'altro, l'assenza di idonea motivazione degli atti impositivi notificati alla consolidata.

8. Con il secondo motivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, B. Italia deduce la nullità della sentenza che, con motivazione apparente, ha rigettato l'eccezione della contribuente di illegittimità degli atti impostivi per violazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 1, fondata sulla mancata attivazione della procedura di accertamento con adesione prevista dalla circolare dell'Agenzia delle entrate 31 ottobre 2007, n. 60/E, che disponeva l'avvio di ufficio di tale procedimento, nei confronti della consolidata e della consolidante, al fine di garantire una maggiore efficacia dell'azione accertatrice e una gestione il più possibile unitaria delle singole operazioni.

9. Preliminarmente, è priva di fondamento l'eccezione della contribuente di inammissibilità del ricorso dell'ufficio, ai sensi dell'art. 366 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, per mancata esposizione sommaria dei fatti di causa e per omessa deduzione funzionale dei motivi di ricorso, in violazione del principio di autosufficienza. A giudizio della Corte, i motivi di ricorso sono autosufficienti e illustrano con chiarezza tanto i fatti di causa che le critiche rivolte dall'Agenzia alla decisione di appello, sicchè la contribuente ha potuto agevolmente svolgere le proprie difese, con dovizia di argomenti, nel controricorso che consta di 51 pagine.

10. Il primo motivo di ricorso principale è fondato.

10.1. La decisione della C.T.R. si discosta dal precedente sezionale (Cass. 01/02/2022, n. 2926, in motivazione), reso tra le stesse parti, nella medesima fattispecie, in relazione ad altra annualità, che il Collegio condivide e ribadisce, che in risposta alla questione di diritto circa l'abrogazione o meno del D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, comma 4, da parte del D.Lgs. n. 344 del 2003, art. 3, sottolinea come "(m)antenendo espressamente in vita il prefato art. 6, comma 2, 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. (Nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha 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). (così, Cass. V, n. 30404/2018)". Non si può nemmeno dimenticare che le "istruzioni" dell'Unico 2008 per il 2007 (come per le altre annualità) sono chiarissime.

10.2. Nel caso di specie, la fusione per incorporazione tra B. Italia e B. Agro, perfezionatasi dopo il (---), ma Delib. entro il 30 aprile 2004, (segnatamente, il 27/04/2004), era quindi ratione temporis soggetta all'applicazione del D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, comma 4, e pertanto necessitava di espressa richiesta in dichiarazione. Identica considerazione vale, a maggior ragione, per la fusione per incorporazione tra B. Italia e B. Espansi, che era stata deliberata con decorrenza degli effetti civilistici e fiscali dal 01/01/1998.

11. Il secondo motivo è fondato.

11.1. Per la C.T.R., testualmente (cfr. pag. 11 della sentenza), "(da quanto emerge dagli atti appare evidente che Basf fosse caduta in un errore materiale, non avendo prodotto su file elettronico i medesimi dati che risultavano dalla dichiarazione cartacea". L'asserzione, in sè ellittica e oscura in quanto non si sofferma sulle rilevate discrasie tra il contenuto della dichiarazione presentata in via telematica e quello della dichiarazione cartacea, innanzitutto, trascura le prescrizioni normative in tema di deposito in via telematica della dichiarazione. Il D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 3, comma 2, (rubricato "Modalità di presentazione ed obblighi di conservazione delle dichiarazioni"), secondo la formulazione temporalmente vigente (in relazione alla dichiarazione dei redditi del 2004), recita "Le dichiarazioni previste dal presente decreto, compresa quella unificata, sono presentate in via telematica all'Agenzia delle entrate

(...), direttamente o tramite gli incaricati di cui ai commi 2-bis e 3''; inoltre, ai sensi del comma 6, i soggetti di cui ai commi 2-bis e 3, rilasciano al contribuente l'impegno a trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate i dati contenuti nelle dichiarazioni (D.P.R. n. 322 del 1998, art. 3, comma 6); infine, per l'art. 3, comma 8, la dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è consegnata dal contribuente alla banca o all'ufficio postale ovvero è trasmessa all'Agenzia delle entrate mediante procedure telematiche direttamente o tramite uno dei soggetti di cui ai commi 2-bis e 3.

11.2. In secondo luogo, il giudice tributario d'appello si discosta dalla giurisprudenza della Corte che ha chiarito che la procedura di presentazione della dichiarazione in via telematica, prevista dal D.P.R. n. 322 del 1998, 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 l'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'Amministrazione a quello inviato dal contribuente (cfr. Cass. 16/06/2017, n. 15015, che dà seguito al principio di diritto enunciato da Cass. 10/01/2013, n. 385). E queste considerazioni appaiono sufficienti ai fini dell'accoglimento della censura anche a prescindere dallo scrutinio degli altri motivi di critica esposti dall'Agenzia (cfr. pag. 31 del ricorso per cassazione) in punto di tardività della produzione della dichiarazione cartacea (depositata in giudizio nel 2010) rispetto al termine perentorio (coincidente con quello previsto per presentare la dichiarazione dell'anno successivo), indicato dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8-bis, per il deposito di una dichiarazione integrativa per la correzione di errori ed omissioni.

11.3. Del resto, posto che la società ha omesso, nella dichiarazione telematica - che è l'unica dichiarazione rilevante, la sola cioè che l'Amministrazione può prendere in considerazione -, di manifestare la volontà dell'opzione per l'agevolazione fiscale, è da escludere che si sia in presenza dell'inadempimento di un onere meramente formale, secondo la peculiare (e non condivisibile) ricostruzione della rilevanza giuridica della mancata compilazione dell'apposito quadro della dichiarazione telematica, ribadita dalla contribuente in memoria.

11.4. Da un'ottica ancora differente, infine, è eccentrico al tema in esame il riferimento, nella stessa memoria di parte (cfr. pagg. 1314), a un'ipotetica violazione del principio dell'equo processo, sancito dalla Carta Europea dei Diritti dell'Uomo, art. 6, come interpretato dalla giurisprudenza della Corte EDU, nel caso in cui si dovesse dare seguito ad una lettura della fattispecie che, giova ripeterlo, ad avviso della contribuente, peccherebbe d'eccessivo formalismo. A giudizio di questa Corte, invece, non si tratta di una vacua questione di forme degli atti, ma di un decisivo elemento sostanziale, in ragione del fatto che l'omessa compilazione del relativo quadro della dichiarazione ha determinato l'assenza della (indefettibile) manifestazione di volontà circa l'opzione per il beneficio fiscale. Sicchè, in ultima analisi, rispetto

a tale tema sostanziale, è priva di fondamento la ventilata violazione del parametro convenzionale costituito dall'art. 6 CEDU, che garantisce il diritto delle parti ad un giusto processo, inteso, nei suoi diversi risvolti applicativi, come diritto di accesso alla giustizia senza restrizioni eccessive e a "parità delle armi".

12. Il terzo e il quarto motivo sono assorbiti.

12.1. Con entrambi i mezzi è dedotta, in sostanza, l'inopponibilità al fisco, quale operazione elusiva, della fusione mediante incorporazione di B.Agro in B. Italia. Ebbene, accertato che il mancato esercizio dell'opzione nella dichiarazione in via telematica preclude l'applicazione dell'agevolazione fiscale, appare irrilevante discernere se l'operazione di fusione sottesa alla suddetta opzione avesse o meno natura elusiva. Da questa considerazione, del resto, non si discosta l'impianto dell'avviso di accertamento (trascritto per autosufficienza nel ricorso per cassazione), nel quale l'elusività (ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37-bis), dell'operazione straordinaria era dedotta in subordine rispetto alla contestazione dell'inammissibilità del beneficio in assenza della richiesta, nella dichiarazione presentata in via telematica, dell'intenzione della società incorporante di avvalersi del riconoscimento fiscale gratuito dei maggiori valori iscritti in bilancio per effetto della imputazione del disavanzo da annullamento delle azioni derivante dalla fusione.

13. Il quinto motivo è fondato ed il sesto motivo (formulato in subordine) è assorbito.

13.1. Dalla trascrizione, nel ricorso per cassazione, dei motivi di ricorso introduttivo (cfr. pagg. 53-55 del ricorso) si evince che Basf Italia non aveva contestato il rilievo n. 9 (indeducibilità degli interessi passivi per il finanziamento concesso alla contribuente da una consorella belga). Ne consegue che sono incorsi nel vizio di ultrapetizione sia il giudice di primo grado, che ha annullato la ripresa in assenza della relativa domanda di parte, sia (ed è questo il tema del decidere) la C.T.R., la quale, confermando la pronuncia di primo grado, in maniera erronea ha (implicitamente) disatteso il motivo di appello con il quale l'Agenzia lamentava l'error in procedendo commesso dalla Commissione provinciale.

14. Il primo motivo di ricorso incidentale è assorbito per effetto dell'accoglimento del primo motivo di ricorso principale.

15. Il secondo motivo non è fondato.

La sentenza impugnata non è viziata da motivazione apparente in quanto reca una chiara ratio decidendi, là dove, in risposta al motivo di appello incidentale della società, nega che l'omessa attivazione di ufficio, da parte dell'erario, della procedura di accertamento con adesione renda illegittima l'azione accertatrice.

16. In definitiva, accolti il primo, il secondo e il quinto motivo di ricorso principale, assorbiti il terzo, il quarto e il sesto motivo, assorbito altresì il primo motivo di ricorso incidentale, e rigettato il secondo motivo, la sentenza è cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio al giudice a quo, anche per la valutazione dell'incidenza dello ius superveniens sul trattamento sanzionatorio, e per la disciplina delle spese del giudizio di cassazione.

17. Non sussistono i presupposti processuali per il versamento, da parte della società, l'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto dal D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-bis, poichè il primo motivo del ricorso incidentale è assorbito.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale, dichiara assorbito il primo motivo di ricorso incidentale, rigetta il secondo motivo del medesimo ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 8 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 17 giugno 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza