Sentenza del 01/02/2022 n. 2926 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

In data 26 novembre 2012 le società B. I. s.r.l e B. I. s.r.l. erano attinte da avviso di accertamento con ripresa a tassazione per Euro 11.003.209.00 a titolo di maggior IRES sull'anno di imposta 2007, restando coobbligate solidalmente in ragione del nuovo regime del consolidato nazionale. In pari data la consolidata B. I. s.r.l. era altresì attinta da avviso di accertamento per Euro 1.479.198,00 quale maggior Irap sul medesimo anno di imposta.

Gli atti impositivi trovavano scaturigine da tre rilievi: due contenuti in un pvc redatto il 5 maggio 2009 ed il terzo contenuto in altro pvc in data 9 febbraio 2012.

Il primo rilievo attiene all'indeducibilità dell'ammortamento del disavanzo da annullamento per Euro 1.949.616,00 derivante dall'operazione di fusione mediante incorporazione di B. A. s.p.a.; il secondo atteneva il disconoscimento della deducibilità per Euro 349.524,82 relativa alla quota di ammortamento del disavanzo di annullamento affrancato, derivante dall'operazione di fusione tra B. Italia s.p.a e B. Espansi s.p.a., poichè la società non aveva richiesto in dichiarazione l'applicazione del D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, commi 1 e 2. Infine, il terzo rilievo riguardava l'indeducibilità di costi per Euro 31.042.916,96 ritenuti derivanti da operazioni con imprese ubicate in Paesi a fiscalità privilegiata (c.d. Black List), al di fuori delle esimenti previste nei commi 10 e 11 dell'art. 110 TUIR. Il giudice di prossimità ha confermato la seconda ripresa a tassazione, annullando la prima e la terza sull'assunto rispettivamente - che non può essere compressa la libertà di impresa nello scegliere un'operazione societaria solo perchè più vantaggiosa fiscalmente e che la contribuente avesse rispettato i requisiti richiesti dalla legge per superare la presunzione di elusione connessa.

Hanno proposto appello rispettivamente principale l'Ufficio ed incidentale la società contribuente, ciascuno per i capi di specifica soccombenza, ma il gravame esitava nell'integrale conferma della sentenza di primo grado, donde ricorre per Cassazione l'Amministrazione finanziaria affidandosi a quattro motivi, cui replica la contribuente, spiegando anche ricorso incidentale incardinato su quattro motivi.

Il P.G. ha depositato conclusioni scritte in forma di memorie, chiedendo l'accoglimento del ricorso principale ed il rigetto dell'incidentale.

In prossimità dell'udienza la parte privata ha depositato memoria e documenti, comunicando l'intervenuta sostanziale autotutela dell'Ufficio sulla ripresa a tassazione relativa alle operazioni

con Paesi Black List, rappresentando nel contempo la sopravvenuta carenza di interesse ad una pronuncia sul relativo capo di domanda.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Vengono proposti quattro motivi di ricorso principale.

1. Con il primo motivo si prospetta censura ex art. 360 c.p.c., n. 3 per violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, commi 10 ed 11, nonchè dell'art. 2697 c.c..

Più in particolare, la censura attiene alla terza ripresa a tassazione, ove è stata disconosciuta la detrazione delle spese per operazioni compiute con operatori residenti in Paesi a fiscalità privilegiata.

Atteso che per questo profilo il rapporto tributario è regolato da altro provvedimento, secondo condivisa dichiarazione delle parti in udienza e che la parte privata ha dichiarato in memoria presentata in prossimità dell'udienza non aver più interesse ad una pronuncia su questo aspetto, deve dichiararsi l'inammissibilità parziale per sopravvenuta carenza di interesse.

2. Con il secondo motivo si propone censura ex art. 360 c.p.c., n. 3, lamentando violazione e falsa applicazione del combinato disposto di cui al D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, comma 4, e D.Lgs. n. 344 del 2003, art. 4, comma 1, lett. a) e D.P.R. n. 917 del 1986, art. 172 nonchè art. 15 preleggi.

Nel concreto, il secondo aspetto di interesse riguarda la portata, abrogatrice o meno, di una norma di semplificazione. Ci si chiede se il D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 6, comma 4, sia stato abrogato o meno dal D.Lgs. n. 344 del 2003, art. 3. 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 e ss. c.c., 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). Nè può essere accolta la tesi ermeneutica della parte contribuente che si aggancia ad un diverso interesse della parte contribuente a seguito della riforma delle disposizioni in materia.

Il motivo è pertanto fondato e merita accoglimento.

3. Con il quarto motivo si prospetta censura ex art. 360 c.p.c., n. 4 per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4 proponendo in via sussidiaria un motivo assorbente. Afferma il patrono erariale di aver dedotto in appello "una serie di elementi di fatto decisivi, che se esaminati avrebbero condotto la CTR a decisione opposta", richiamando così le trascrizioni già operate sul primo e terzo rilievo, concludendo per l'omissione totale di motivazione.

Poichè è qui in esame un provvedimento pubblicato dopo il giorno 11 settembre 2012, secondo le Sezioni Unite deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", (Cass. Sez. Un. 7 aprile 2014 n. 8053). Tale ultima circostanza si rinviene nella gravata sentenza, ove la motivazione si riduce ad un giudizio probabilistico con carattere circolare che impedisce di individuare gli argomenti posti a fondamento dal giudicante.

Il motivo è pertanto fondato ed altresì assorbente il terzo motivo.

Ed infatti, con il terzo motivo si propone ancora censura ex art. 360 c.p.c., n. 3 per violazione di norme di diritto ed in particolare del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis. Nella sostanza si critica la gravata sentenza per aver reso un giudizio probabilistico di verosimiglianza nel ritenere non provata come elusiva un'operazione di fusione societaria che - in tesi dell'Ufficio - avrebbe avuto l'unico scopo di ottenere un risparmio fiscale.

4. Può essere ora scrutinato il ricorso incidentale affidato a quattro motivi.

Con il primo motivo di ricorso incidentale si prospetta violazione ex art. 360 c.p.c., n. 4 per omessa pronuncia sul motivo in controdeduzioni ed appello incidentale attinente all'illegittimità costituzionale dell'art. 110, comma 10, TUIR per contrasto con la disciplina pattizia internazionale.

Con il secondo motivo di ricorso incidentale si prospetta censura ex art. 360 c.p.c., n. 3 per violazione dell'art. 110, comma 10, in combinato disposto dell'art. 49 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea.

I due motivi, che possono essere trattati congiuntamente per lo loro evidente connessione, risultano inammissibili per sopravvenuta carenza di interesse, in ragione dell'autotutela e delle dichiarazioni in udienza ed in memoria rese dalle parti, secondo quanto si è detto supra in ordine al primo motivo di ricorso principale.

5. Con il terzo motivo del ricorso incidentale di prospetta censura ex art. 360 c.p.c., n. 4 per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, dell'art. 132 c.p.c., comma 2, dell'art. 118 preleggi, nonchè dell'art. 111 Cost., comma 6, nella parte in cui non ha annullato la seconda ripresa a tassazione per Euro 349.524,82, derivanti dal disavanzo di annullamento delle azioni a seguito della fusione per incorporazione di B. Espansi con B. Italia s.p.a., nella sostanza criticando il mero rinvio alla motivazione di primo grado, senza alcun vaglio critico.

Il motivo è fondato. Infatti, per questa Suprema Corte di legittimità, la motivazione per relationem "è legittima soltanto nel caso in cui a) si riferisca ad una sentenza che abbia già valore di giudicato tra le parti b) ovvero riproduca la motivazione di riferimento, autonomamente ed autosufficientemente recepita e vagliata nel contesto della motivazione condizionata" (Cass., S.U. n. 14815/2008).

Inoltre, si è affermato che, nel processo tributario, la motivazione di una sentenza può essere redatta "per relationem" rispetto ad altra sentenza non ancora passata in giudicato, purchè resti "autosufficiente", riproducendo i contenuti mutuati e rendendoli oggetto di autonoma valutazione critica nel contesto della diversa, anche se connessa, causa, in modo da consentire la verifica della sua compatibilità logico - giuridica. La sentenza è, invece, nulla, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, qualora si limiti alla mera indicazione della fonte di riferimento e non sia, pertanto, possibile individuare le ragioni poste a fondamento del dispositivo (Cass. VI - 5, n. 107/2015; n. 5209/2018; n. 17403/2018; n. 21978/2018). Deve, poi, considerarsi nulla la sentenza di appello motivata "per relationem" alla sentenza di primo grado, qualora la laconicità della motivazione non consenta di appurare che alla condivisione della decisione di prime cure il giudice d'appello sia pervenuto attraverso l'esame e la valutazione di infondatezza dei motivi di gravame, previa specifica ed adeguata considerazione delle allegazioni difensive, degli elementi di prova e dei motivi di appello (Cass. VI - 5, n. 22022/2017).

A tali principi non si è adeguata la gravata sentenza, donde il motivo è fondato e la sentenza dev'essere cassata.

6. Con il quarto motivo di ricorso incidentale si prospetta ancora censura ex art. 360 c.p.c., n. 4 in violazione dell'art. 112 c.p.c. per omessa motivazione sulla domanda di risarcimento danni ex art. 96 c.p.c. promossa per la pretesa contraddizione nelle riprese a tassazione delle società ricorrenti rispetto l'attività della medesima Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate per l'anno 2008. In disparte ogni valutazione sulla fondatezza della domanda, verificata l'esaustività del motivo di ricorso per cassazione, ove sono riportati i punti degli atti processuali dei gradi di merito dove la domanda è stata avanzata, della questione non vi è traccia nella gravata sentenza, donde il motivo è fondato e merita accoglimento.

In definitiva, il ricorso principale è fondato per le ragioni attinte dal secondo e quarto motivo, l'incidentale per le ragioni esposte nel terzo e quarto motivo.

P.Q.M.

La Corte dichiara cessata materia del contendere relativa al primo motivo del ricorso principale e motivi primo e secondo del ricorso incidentale; accoglie il secondo e quarto motivo del ricorso

principale, assorbito il terzo; accoglie il terzo e quarto motivo del ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR per la Lombardia - Milano, cui demanda altresì la regolazione delle spese.

Così deciso in Roma, il 23 novembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 1 febbraio 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza