Sentenza del 25/03/2022 n. 9777 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Le società contribuenti IPI SPA (in qualità di consolidante) e ISI-IPI SVILUPPI IMMOBILIARI SRL (in qualità di consolidata, da qui in avanti ISI) hanno impugnato alcuni avvisi di accertamento con cui venivano riprese a tassazione (separatamente) ai fini IRES e IRAP componenti negative di reddito derivanti da operazioni straordinarie, nonchè venivano recuperati a tassazione costi non documentati e componenti positive di reddito non dichiarate da IPI SPA, oltre sanzioni.

2. Gli avvisi facevano seguito a un PVC in data 29 gennaio 2008, con il quale veniva ritenuta la natura elusiva, a termini del D.P.R. 19 settembre 1973, n. 600, art. 37-bis, di un'operazione straordinaria di cessione di ramo di azienda parcheggi in data 30 dicembre 2005, unitamente ad altri rami di azienda, da ISI alla società Lingotto Parking SRL, ramo di azienda di cui la cedente ISI era divenuta contestualmente conferitaria per averli acquistati del terzo Lingotto SPA. Il conferimento del ramo di azienda dal terzo a ISI era avvenuto in neutralità fiscale, mentre la successiva cessione da ISI a Lingotto Parking SPA era avvenuta al prezzo di Euro 180.000,00, come risulta dall'avviso di accertamento, generando una minusvalenza di Euro 45.101.281,00 pari alla differenza tra il valore fiscale e quello civile, originariamente disallineati nell'esercizio 2002; tale minusvalenza aveva comportato una variazione in diminuzione del reddito e una conseguente perdita in capo alla cedente ISI. L'Ufficio deduceva che la cessione del ramo di azienda aveva consentito alla consolidata ISI di realizzare minusvalenze latenti, generatesi in capo alla dante causa Lingotto SPA, violando il principio del divieto della traslazione intersoggettiva delle perdite e, in particolare, in violazione del limite temporale di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 84 (TUIR), deducendosi, tra le altre cose, che la capacità reddituale della conferente non sarebbe stata in grado di riassorbire le perdite. Si era, inoltre, ritenuto che l'operazione complessiva avrebbe consentito, attraverso società appositamente costituite, il trasferimento di perdite precedentemente formatesi all'interno del perimetro di consolidamento in elusione della disciplina di cui all'art. 118 TUIR, con conseguente ripresa ai fini IRES e IRAP (rilievi 1 e 2). Venivano, poi ripresi a tassazione costi indeducibili, consistenti in costi di mediazione non inerenti sostenuti da IPI e addebitati a ISI e ulteriori costi ritenuti privi di certezza (rilievi 4 e 5), nonchè veniva contestata la mancata contabilizzazione di sopravvenienze attive conseguenti alla cessione di contratti di leasing senza corrispettivo, nell'ambito di una operazione di sale and lease-back (rilievo 3).

3. Le società contribuenti hanno dedotto che le operazioni di conferimento e cessione dei rami di azienda e il conseguente realizzo della minusvalenza fossero conseguenti, anche in termini cronologici, a un piano di riorganizzazione aziendale che avrebbe avuto lo scopo di rendere evidenza contabile di costi e ricavi di ciascun affare (c.d. "societarizzazione") e hanno dedotto che

il regime del consolidato (fiscal unit) non sarebbe stato ostativo alla circolazione intersoggettiva delle perdite.

4. La CTP di Torino ha accolto il ricorso in relazione alla ripresa a tassazione in relazione alla ripresa ai fini IRES dell'operazione straordinaria (rilievo 1) e alla ripresa in tema di sopravvenienze attive (rilievo 3), rigettandolo nel resto.

5. La CTR del Piemonte, con sentenza in data 11 luglio 2013, ha accolto l'appello principale dell'Ufficio in relazione alla ripresa ai fini IRES (rilievo 1), nonchè ha accolto l'appello incidentale delle società contribuenti in relazione ai rilievi nn. 4, 5 relativi ai costi indeducibili. Ha ritenuto il giudice di appello, con riferimento alla ripresa IRES relativa alla dedotta operazione elusiva (in accoglimento dell'appello dell'Ufficio che lamentava genericità della valutazione delle valide ragioni economiche), che le ragioni economiche sottostanti l'operazione di ristrutturazione delle partecipazioni del gruppo appaiono superate dalla esclusiva finalità dell'operazione volta a consentire alle società contribuenti di abbattere il reddito imponibile attraverso la contabilizzazione di perdite precedentemente maturate, così realizzando una sorta di "commercio delle perdite" di società prive di effettiva redditività. Ha, poi, ritenuto la CTR inammissibile, quanto al rilievo 2 relativo alla ripresa IRAP, che la richiesta di riliquidazione nel quantum dell'imposta è inammissibile in quanto domanda nuova D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ex art. 57, formulata in modo specifico solo in grado di appello. Ha, poi, rigettato l'appello dell'Ufficio in relazione al rilievo 3, avente ad oggetto la cessione di contratti di leasing senza corrispettivo. Quanto ai costi indeducibili oggetto dei rilievi nn. 4 e 5, la CTR ha ritenuto i costi inerenti quanto al rilievo 4 e documentati quanto al rilievo 5.

6. Propongono ricorso per cassazione le società contribuenti, affidato a dieci motivi, cui resiste con controricorso l'Ufficio, che propone a sua volta ricorso incidentale affidato a tre motivi. Le società contribuenti hanno depositato controricorso al ricorso incidentale, nonchè memoria illustrativa.

7. Le società contribuenti hanno presentato tempestiva istanza di trattazione orale.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo del ricorso principale (indicato come n. 2) si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per omessa pronuncia in violazione dell'art. 112 c.p.c., nella parte in cui il giudice di appello non si sarebbe pronunciato sulla eccezione e sul motivo di appello incidentale relativi alla mancanza di specifica motivazione nell'avviso di accertamento in ordine ai chiarimenti richiesti e forniti in sede di contraddittorio endoprocedimentale preventivo. Osservano le ricorrenti come l'Ufficio abbia l'obbligo di motivare, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente, osservandosi in particolare - come non sarebbe stata fornita una espressa motivazione in ordine alla necessità di acquisire il controllo della società Lingotto, di procedere a una separazione funzionale delle diverse attività facenti capo alla dante causa e alla creazione, all'interno del gruppo, di una sub-holding (l'odierna ISI).

1.2. Con il secondo motivo del medesimo ricorso principale, (indicato come n. 3) si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37-bis e della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, riproponendo sotto la censura della violazione di legge la questione già dedotta in relazione al superiore motivo, non avendo il giudice di appello rilevato la nullità dell'avviso di accertamento per omessa motivazione dell'atto impugnato in relazione alle giustificazioni fornite da parte contribuente.

1.3. Con il terzo motivo del medesimo ricorso (indicato come n. 4) si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per avere il giudice di appello posto a fondamento della decisione la questione di una asserita interposizione della consolidata ISI, questione che sarebbe stata sollevata dall'Ufficio per la prima volta in appello e non sarebbe invero contenuta nell'avviso di accertamento impugnato. Osservano le ricorrenti che con tale contestazione l'Ufficio avrebbe illegittimamente integrato in sede giurisdizionale le ragioni di censura dell'operazione straordinaria contenute negli avvisi di accertamento impugnati. Osservano, in particolare, le ricorrenti che la CTR avrebbe fondato la propria decisione non più su una fattispecie elusiva (come contestato ab origine), ma su una ipotesi di evasione fiscale, fondata su una "simulazione assoluta del conferimento da Lingotto ad ISI e della successiva cessione da ISI a Lingotto Parking", così avvalorando una tardiva prospettazione dell'Ufficio, che avrebbe "cambiato cavallo" in sede giurisdizionale rispetto alla impostazione assunta in sede amministrativa all'atto dell'emanazione dell'avviso impugnato.

1.4. Con il quarto motivo del medesimo ricorso (indicato come n. 5) si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, L. n. 212 del 2000, art. 7, e L. 7 agosto 1990, n. 241, 21-septies, per profili analoghi a quelli del superiore motivo, per avere la sentenza impugnata fondato la motivazione sull'interposizione di ISI nell'operazione in oggetto, senza che tale fatto fosse stato contestato nell'avviso di accertamento impugnato, così integrando illegittimamente (anche sotto tale profilo) la motivazione dell'atto impositivo. Le ricorrenti ritengono che il tema dell'interposizione sarebbe stato introdotto dall'Ufficio in sede giudiziale allo scopo di disconoscere le valide ragioni economiche addotte dalle contribuenti.

1.5. Con il quinto motivo del medesimo ricorso (indicato come n. 6) si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3, art. 37-bis, nella parte in cui il giudice di appello ha affermato l'illegittimità, della pur irritualmente rilevata, interposizione di ISI nell'operazione in oggetto, già oggetto dei due superiori motivi.

1.6. Con il sesto e complesso motivo del medesimo ricorso (indicato come n. 7) si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, per mancata valutazione delle valide ragioni economiche sottostanti l'operazione straordinaria complessiva. Le ricorrenti principali premettono che la creazione di ISI, quale sub-holding del gruppo, rientrava nella complessiva strategia del gruppo di riorganizzare l'intera struttura delle società in funzione degli specifici asset immobiliari conferiti alle singole società operative (c.d. "societarizzazione"). Deducono, nella specie:

a) che erroneamente il giudice di appello avrebbe ritenuto insussistenti le finalità organizzative, senza considerare che il conferimento avrebbe avuto una finalità "disgregativa", separando le

attività che sarebbero residuate in capo alla conferente Lingotto SPA (attività alberghiere) da quelle scorporate in favore della consolidata;

sicchè, il giudice di appello avrebbe travisato l'operazione complessiva, che non sarebbe stata una operazione di aggregazione imprenditoriale (come ritenuto nella sentenza impugnata), ma di scorporo di attività dal soggetto conferente al conferitario;

b) che non può considerarsi elusivo un conferimento in neutralità di imposta, privo di opzione per un regime realizzativo dell'asset a termini del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 176 (TUIR) pro tempore, essendo il conferimento in neutralità fiscale (in continuità di valori tra cedente e cessionario) regime ordinario (divenuto necessario in esito alla L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1) e, quindi, estraneo a una logica fiscale elusiva, come del resto già l'atto impugnato (trascritto dalle ricorrenti) avrebbe riconosciuto;

c) che la generazione della minusvalenza - slatentizzatasi all'atto della cessione realizzativa - sarebbe stata da ascrivere al comportamento del terzo conferente e non alle odierne ricorrenti;

d) che non sarebbe aggirato il divieto di riportabilità delle perdite di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 84 (TUIR) - costituente disposizione specificamente antielusiva - per effetto della cessione realizzativa da ISI a Lingotto Parking SRL, sia in quanto l'operazione non sarebbe stata volta a trasferire perdite ma a far emergere minusvalenze latenti, sia in quanto ricorrerebbe nella specie l'esimente di cui alla lett. b) del comma 3 del suddetto articolo, norma che delimiterebbe l'applicazione della disciplina (specificamente antielusiva) alle sole operazioni che danno luogo alla circolazione delle "bare fiscali" o al "commercio delle perdite"; detta circostanza non ricorrerebbe nella specie, in quanto non sarebbe stato accertato che la conferente fosse priva di idoneità produttiva e reddituale prospettica, circostanza, peraltro, incompatibile con la permanenza in capo alla conferente Lingotto SPA del ramo alberghiero, non oggetto di conferimento;

e) che non vi sia stato l'aggiramento della disposizione di cui all'art. 118, comma 2, TUIR, relativo alla "impermeabilità" delle perdite ante consolidato, in quanto gli effetti del consolidato si sarebbero comunque prodotti nell'esercizio 2006.

1.7. Con il settimo motivo del medesimo ricorso (indicato come n. 8) si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame di un fatto decisivo e controverso oggetto di discussione tra le parti, nella parte in cui la sentenza impugnata ha affermato l'elusività dell'operazione in contestazione, ma senza esaminare compiutamente le ragioni difensive addotte in contrario in ordine alla sussistenza di valide ragioni economiche, consistenti nella indicata ristrutturazione. Sotto questo profilo le ricorrenti deducono motivazione apparente del giudice di appello, che non avrebbe dato piena contezza dell'iter logico seguito. Deducono, inoltre, le ricorrenti come non sarebbe stato oggetto di esame il fatto storico che l'operazione di cessione infragruppo non sarebbe stata rinviabile, in quanto la società controllante avrebbe dovuto rispettare gli impegni assunti nei confronti del mercato; nè sarebbero stati esaminati gli ulteriori fatti (lo scorporo del ramo di azienda dalle residue attività rimaste in capo alla conferente, il fatto che IPI ricopriva il ruolo di sub-holding del gruppo), elementi che, ove valutati

nel loro complesso, avrebbero consentito di ritenere integrate le valide ragioni economiche dell'operazione straordinaria.

1.8. Con l'ottavo motivo del medesimo ricorso (indicato come n. 9) si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57, nella parte in cui il giudice di appello ha ritenuto, in relazione alla ripresa a tassazione del valore della produzione ai fini IRAP, che fosse inammissibile in quanto nuova la domanda proposta con l'appello incidentale di riliquidazione dell'IRAP riconoscendosi alla contribuente ISI lo scomputo di quella già vesta dalla conferente Lingotto SPA.

1.9. Con il nono motivo (indicato come n. 10) si deduce in via gradata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 nullità della sentenza impugnata per omessa pronuncia in ordine alla domanda di disapplicazione delle sanzioni per obiettiva incertezza normativa.

1.10. Con il decimo motivo (indicato come n. 11) si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 3 e dell'art. 23 Cost., in relazione ai medesimi profili.

1.11. Con il primo motivo del ricorso incidentale (indicato come n. 2) l'Ufficio deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 88, comma 5, (TUIR), nella parte in cui la sentenza impugnata ha rigettato l'appello dell'Ufficio relativo alla contestazione della mancata contabilizzazione di una sopravvenienza attiva derivante dalla cessione di contratti di leasing senza corrispettivo (a un prezzo pari a zero) nell'ambito di un'operazione di sale and lease back, costituente operazione asseritamente antieconomica. Osserva il ricorrente incidentale che il giudice di appello avrebbe posto l'accento sulla natura finanziaria dell'operazione, circostanza che non eliderebbe l'antieconomicità dell'operazione, anche in considerazione del fatto che l'assenza di corrispettivo non sarebbe compensata dall'accollo di IPI del maxicanone iniziale.

1.12. Con il secondo motivo del ricorso incidentale (indicato come n. 4.1) si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame di fatto decisivo in relazione al cd. rilievo "Caronte", relativo a prestazioni di consulenza dedotte da IPI e parzialmente ribaltate da IPI a ISI. Deduce parte ricorrente che la motivazione espressa dal giudice di appello non consentirebbe di rinvenire il percorso motivazionale sulla base del quale è stato rigettato l'appello dell'Ufficio, nè sarebbe stata esaminata la documentazione, che rileverebbe la mancanza di prova certa del mandato per la mediazione creditizia e dell'ulteriore documentazione commerciale cui si riferirebbe la fattura contestata dall'Ufficio.

1.13. Con il terzo motivo del ricorso incidentale (indicato come n. 4.2) si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 1 e 36, dell'art. 132 c.p.c. e dell'art. 118 disp. att. c.p.c., ritenendo sussistere vizio motivazionale assoluto della sentenza impugnata, non avendo il giudice di appello assolto all'obbligo di dare compiutamente conto delle ragioni che l'hanno indotta (in relazione ai medesimi profili di cui al superiore motivo) ad accogliere i motivi di appello incidentale delle società contribuenti relativamente al ribaltamento di un costo da IPI ad ISI ed alla deducibilità di

un ulteriore componente negativa da parte di IPI (rispettivamente, i rilievi nn. 4, 5 degli avvisi di accertamento impugnati).

1.14. In memoria le parti ricorrenti invocano, inoltre, l'applicazione dello ius superveniens in materia di sanzioni di cui al D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 (pagg. 6, 26 mem.).

2. Si rileva preliminarmente - come dalle ricorrenti principali ribadito, sia in memoria, sia durante la discussione orale - che nelle more del giudizio di legittimità parte ricorrente principale ha depositato istanza di sospensione dello stesso D.L. 24 aprile 2017, n. 50, ex art. 11, comma 8, limitatamente all'avviso di accertamento (---), concernente l'IRAP, allegandovi domanda di definizione agevolata e modello di pagamento F 24 in unica soluzione dell'importo ritenuto dovuto. Non risulta il diniego di definizione agevolata, nè l'istanza di trattazione nei termini rispettivamente previsti dal D.L. n. 50 del 2017, art. 11, comma 10, il giudizio va dichiarato estinto limitatamente a detto atto impositivo.

3. Il primo e il secondo motivo del ricorso principale possono essere esaminati congiuntamente. Va, preliminarmente rigettata, a tale proposito, l'eccezione di inammissibilità dei motivi articolata dall'Ufficio controricorrente per omessa riproposizione in appello da parte delle società contribuenti del profilo di invalidità de quo dell'atto impositivo. Tale fatto processuale - come correttamente ribadito dalle società ricorrenti in memoria (pag. 21) - emerge univocamente dall'atto di controdeduzioni ed appello incidentale prodotto, in ossequio al principio di specificità, dalle ricorrenti in appendice al ricorso principale (cfr. pagg. 312-313), in termini di specifica e corretta riproposizione in secondo grado di detta eccezione (non quale motivo di appello incidentale, trattandosi di questione rimasta assorbita).

4. I due motivi sono, tuttavia infondati nel merito. Sempre dall'appendice del ricorso principale risulta che nella motivazione dell'avviso di accertamento impugnato vi è stata una quanto mai ampia disamina della memoria di chiarimenti prodotta dalle società contribuenti in sede di contraddittorio endoprocedimentale (cfr. pagg. 184-189 dell'appendice al ricorso principale e pagg. 18-23 controricorso). Nessuna violazione del disposto del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 5, vi è dunque stata da parte dell'Ufficio, non potendosi in questa sede e sotto questo profilo sindacare nel merito le risposte date dall'Ufficio, ma dovendosi appunto limitare la valutazione di legittimità di questa Corte alla constatazione della sussistenza formale dell'adempimento procedimentale in questione da parte dell'Ente impositore. Nè può ritenersi che le stesse costituiscano mere clausole di stile (come ribadiscono in memoria le ricorrenti), dovendo ritenersi eluso il contraddittorio solo nel caso in cui manchi una sia pur sommaria descrizione di tali giustificazioni e di un effettivo ancorchè sintetico raffronto con le ragioni dell'ipotizzato carattere elusivo dell'operazione (Cass., Sez. V, 30 gennaio 2018, n. 2239; Cass., Sez. V, 27 luglio 2016, n. 15616), il che nella specie non sussiste.

5. Nè può profilarsi violazione del diritto unionale, richiamandosi l'arresto delle Sezioni Unite di questa Corte, costantemente riaffermato, secondo il quale "in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purchè il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente

per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicchè esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito" (Cass., Sez. U., 9 dicembre 2015, n. 24823). Trattandosi, nel caso di specie di tributi non armonizzati, non si può, pertanto, ipotizzare la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7.

6. Peraltro, deve ritenersi che non omessa pronuncia su tale eccezione vi sia stata, ma rigetto implicito della medesima, il che implica l'inesistenza del dedotto vizio di attività, secondo il principio di diritto consolidato secondo cui "non ricorre il vizio di omessa pronuncia, nonostante la mancata decisione su un punto specifico, quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto sul medesimo" (Cass., Sez. V, 6 dicembre 2017, n. 29191). Nel qual caso è sufficiente quella motivazione che fornisca una spiegazione logica ed adeguata della decisione adottata, evidenziando le prove ritenute idonee a suffragarla, ovvero la carenza di esse, senza che sia necessaria l'analitica confutazione delle tesi non accolte o la disamina degli elementi di giudizio non ritenuti significativi (Cass., Sez. V, 2 aprile 2020, n. 7662). In ogni caso, per le ragioni esposte in ordine al secondo motivo, deve comunque rigettarsi il primo, secondo l'ulteriore, consolidato, principio di diritto che "alla luce dei principi di economia processuale e della ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell'art. 111 Cost., nonchè di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c., ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di appello, la Corte di cassazione può omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorquando la questione di diritto posta con il suddetto motivo risulti infondata, di modo che la pronuncia da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza di appello (determinando l'inutilità di un ritorno della causa in fase di merito), sempre che si tratti di questione che non richiede ulteriori accertamenti di fatto" (Cass., Sez. II, 1 febbraio 2010, n. 2313; Cass., Sez. III, 17 giugno 2013, n. 15112; Cass., Sez. U., 2 febbraio 2017, n. 2731; Cass., Sez. V, 28 giugno 2017, n. 16171; Cass., Sez. V, 19 aprile 2018, n. 9693).

7. I motivi terzo, quarto e quinto, i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono inammissibili. Va ribadito il principio secondo cui "la proposizione, con il ricorso per cassazione, di censure prive di specifiche attinenze al decisum della sentenza impugnata è assimilabile alla mancata enunciazione dei motivi richiesti dall'art. 366 c.p.c., n. 4), con conseguente inammissibilità del ricorso, rilevabile anche d'ufficio" (Cass., Sez. VI, 7 settembre 2017, n. 20910; Cass., Sez. VI, 3 luglio 2020, n. 13735). Sicchè, la proposizione, mediante ricorso per cassazione, di censure prive di specifica attinenza alla effettiva ratio decidendi della sentenza impugnata, comporta l'inammissibilità del ricorso per mancanza di motivi rientranti nel paradigma normativo di cui all'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 4. Il ricorso per cassazione, infatti, deve contenere, a pena di inammissibilità, i motivi per i quali si richiede la cassazione, aventi carattere di specificità, completezza e riferibilità alla decisione impugnata, il che comporta l'esatta individuazione del capo di pronunzia impugnata e l'esposizione di ragioni che illustrino in modo intelligibile ed esauriente le dedotte violazioni di norme o principi di diritto, ovvero le carenze della motivazione, restando estranea al giudizio di cassazione qualsiasi doglianza che riguardi pronunzie diverse da quelle impugnate (ex multis, Cass., Sez. V, 16 febbraio 2022, n. 5021; Cass., Sez. V, 1 febbraio 2022, n. 2940).

8. Dal complesso di tali arresti giurisprudenziali risulta chiaro che sono inammissibili le critiche alla sentenza impugnata per cassazione che non attengano, strettamente e specificamente, al decisum della sentenza stessa. Orbene, le tre censure in esame non colgono appieno l'effettiva portata della decisione impugnata con riguardo al ruolo di ISI nell'operazione oggetto di contestazione in applicazione della disciplina antielusiva data dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis. Il giudice di appello ha, infatti, individuato nel passaggio del ramo di azienda parcheggi da Lingotto SPA a ISI in sede di conferimento di azienda e in quello immediatamente successivo, avvenuto in pari data (30 dicembre 2005), in regime di cessione realizzativa da ISI ad altra società del gruppo (Lingotto Parking SRL) la contestata elusione fiscale. Il giudice di appello ha, quindi, focalizzato sul doppio passaggio del ramo di azienda, avvenuto tramite due diverse operazioni (il conferimento in neutralità fiscale in favore di ISI e la cessione realizzativa in favore di Lingotto Parking SRL) e coinvolgente tre diversi soggetti imprenditoriali (conferente, conferitario e cessionario), la complessa operazione trilaterale, che rientra pienamente nella causa petendi oggetto di contestazione in sede di emissione dell'avviso di accertamento impugnato. E', quindi, all'interno del perimetro antielusivo della operazione trilaterale che il giudice di appello piemontese ha basato il proprio convincimento, senza fare ricorso alla diversa disciplina dell'interposizione di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3 (Cass., Sez. V, 17 febbraio 2022, n. 5276; Cass., Sez. V 22 giugno 2021, n. 17743).

9. D'altro canto, si sarebbe trattato di interposizione nel possesso del reddito se l'atto impositivo avesse riguardato la società cessionaria Lingotto Parking SRL, non anche il gruppo IPI nel suo complesso e, in particolare, la consolidata ISI; l'operazione trilaterale in esame si pone, pertanto, nell'esclusivo ambito della contestazione di elusività nei confronti del gruppo IPI e del complessivo perimetro di consolidamento, ai fini dell'esistenza di una rilevante vantaggiosità fiscale (in particolare per la consolidata ISI) in costanza della dedotta inesistenza di valide ragioni economiche. Ma se questo è il thema decidendum, i motivi in oggetto appaiono estranei alla effettiva ratio decidendi e vanno dichiarati inammissibili.

10. Il sesto motivo, sul quale le ricorrenti tornano diffusamente in memoria (pagg. 6 - 20 mem.), è fondato nei termini che seguono. Il giudice di appello fa coincidere i due presupposti - necessari - della fattispecie elusiva, desumendo dal convincimento della natura abusiva dell'attività giuridica posta in essere dalle società contribuenti l'assenza di giustificazioni economiche sostanziali dell'attività stessa e quindi la sua sussunzione nelle previsioni del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, senza esaminare in concreto in quali termini la riorganizzazione industriale del gruppo IPI attuata nel 2005 potesse considerarsi elusiva ("non si riescono a ravvisare le valide ragioni economiche che possano aver suggerito l'interposizione di IPI-ISI: essa per le modalità con la quale è stata realizzata, appare pertanto in contrasto con le normative che regolano la materia (...) la finalità dell'operazione appare quindi di esclusivo carattere fiscale: consentire ad IPI-ISI di abbattere notevolmente il reddito imponibile dell'anno accertato, maturando ulteriori perdite a beneficio del consolidato che, altrimenti, non sarebbe stato possibile utilizzare"). Così operando, la sentenza impugnata non ha fatto corretta applicazione dei principi affermati da questa Corte, secondo i quali le costruzioni qualificate come di puro artificio vanno parametrate alla loro sostanza economica, e ciò in conformità alla raccomandazione n. 2012/772/UE, finalizzata a perseguire le pianificazioni fiscali aggressive; per cui va escluso il carattere elusivo di un'operazione caratterizzata dalla compresenza, non

marginale, di ragioni extrafiscali; tali ragioni non sono necessariamente identificabili in una redditività immediata dell'atto posto in essere, ma possono consistere anche in esigenze di natura organizzativa implicanti un miglioramento strutturale e funzionale del contribuente. Ne consegue che la prova dell'elusione deve incentrarsi sulle modalità di manipolazione ed alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonchè sulla loro mancata conformità ad una normale logica di mercato (ex multis, Cass., Sez. V, 2 marzo 2020, n. 5644). Analogamente, abusiva può definirsi l'operazione economica che, attraverso l'impiego improprio o distorto dello strumento negoziale, abbia quale scopo predominante e assorbente (seppur non esclusivo) l'elusione della norma tributaria, mentre la mera astratta configurabilità di un vantaggio fiscale non è sufficiente ad integrare la fattispecie abusiva, poichè è richiesta la concomitante condizione di inesistenza di ragioni economiche diverse dal semplice risparmio di imposta e l'accertamento della effettiva volontà dei contraenti di conseguire un indebito vantaggio fiscale (Cass., Sez. V, 5 dicembre 2014, n. 25758).

11. La giurisprudenza di questa Corte è, dunque, ferma nell'affermare che non è affatto sufficiente ai fini dell'applicabilità del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis (in ideale sintonia anche con la nuova disciplina generale antielusiva dettata dalla L. n. 212 del 2000, art. 10-bis) rilevare la sussistenza della elusività intrinseca di una fattispecie negoziale, più o meno complessa, ossia il suo concreto effetto di aggiramento di norme impositrici e di principi dell'ordinamento tributario allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale indebito, ma che invece tale scopo debba essere unico e non bilanciato dall'esistenza di valide ragioni economiche, che, in quanto "valide" (D.P.R. n. 600 cit., art. 37-bis, comma 1), devono essere non marginali e, se ed in quanto tali, devono necessariamente essere oggetto di valutazione da parte del giudice tributario. In altri termini, nella valutazione giudiziale della disciplina antielusiva il profilo fiscale deve essere coniugato con quello extrafiscale (c.d. business purpose test), trattandosi di elementi di giudizio nel merito non scindibili.

12. La stessa sentenza di appello, per il vero, premette nel parametro precedente di dover fare applicazione di questi principi, affermando che "il piano industriale di IPI spa ha, nell'insieme, complessi obiettivi di ristrutturazione aziendale e di riordino delle partecipazioni detenute. per il ramo di azienda "Parcheggi" era previsto che esso passasse alla newco LINGOTTO PARKING. Il gruppo IPI ha scelto di interporre la ISI-IPI nel passaggio del ramo di azienda "Parcheggi" da LINGOTTO a LINGOTTO PARKING, cedendo il ramo di azienda il 30 dicembre 2005 da LINGOTTO a ISI-IPI attraverso un conferimento in neutralità fiscale ai sensi dell'art. 176 TUIR e, sempre il 30 dicembre 2005, da ISI-IPI alla LINGOTTO PARKING con una cessione realizzativa. Per questa specifica operazione non si riescono a ravvisare le valide ragioni economiche che possano aver suggerito l'interposizione di IPI-ISI: essa, per le modalità con la quale è stata realizzata, appare pertanto in contrasto con le normative che regolano la materia, poichè lo stesso obiettivo "industriale" poteva essere ottenuto senza l'interposizione di ISI-IPI". Tuttavia, pur avendo premesso di compiere questa valutazione delle "valide ragioni economiche", la cui insussistenza comporta la natura elusiva della complessa operazione di acquisizione del ramo di azienda, la stessa viene sostanzialmente relegata alli (e coincide con l'accertamento dell'indebito vantaggio fiscale e all'aggiramento delle norme tributarie che, in realtà, costituiscono un posterius e, precisamente, l'effetto del giudizio dell'accertamento della insussistenza delle valide ragioni economiche e che non può consistere nella loro insussistenza, come chiaramente evidenzia il

dettato normativo (D.P.R. n. 600, cit., art. 37, comma 1: "sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti"). Si disvela, pertanto, la falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, per non avere il giudice di appello valutato se l'operazione complessiva fosse funzionale al raggiungimento, già nel 2005, di valide ragioni economiche, quali la valorizzazione del compendio immobiliare di Lingotto SPA conferito a IPI e ceduto da IPI, quale sub-holding, a società del gruppo che dessero immediata evidenza della gestione contabile e patrimoniale di ciascun compendio (c.d. "societarizzazione"), nonchè la necessità di dare immediate risposte al mercato circa il compimento dell'operazione preannunciata, nonchè - infine - l'accertata finalità "disgregativa" e non aggregativa (come rilevato dalla CTR) dell'operazione, in quanto finalizzata a scorporare dall'azienda "Lingotto" i rami parcheggi, bolla/elisuperficie e uffici (oggetto di successiva cessione realizzativa) dal ramo alberghiero, rimasto in carico alla società conferente.

13. Con riferimento, poi, al dedotto "commercio delle perdite", sul quale è ulteriormente incentrata la sentenza impugnata, va, inoltre, osservato che l'ordinamento tributario, più che imporre un generalizzato divieto di utilizzo intersoggettivo delle perdite fiscali, trasferite mediante operazioni straordinarie a soggetti con potenziale capacità reddituale, preclude il riporto delle perdite fiscali pregresse in presenza di fattispecie patologiche, nel caso in cui la società che porta in dote le perdite sia improduttiva di reddito (c.d. "bara fiscale": Cass., Sez. V, 24 dicembre 2020, n. 29501) e non possa neanche potenzialmente recuperare le suddette perdite. Di tal chè l'operazione straordinaria comporterebbe l'utilizzo di tali perdite in favore di una società produttiva di reddito, al solo scopo di abbattere il reddito imponibile di quest'ultima, sul presupposto - tuttavia - che la società cedente non soddisfi i requisiti di vitalità economica. Il legislatore ha, pertanto, inteso scongiurare il fenomeno del commercio di perdite (o, più precisamente, il commercio di bare fiscali extragruppo) ascrivibili a enti societari, ove tali enti vengano ridotti (come osservato in dottrina) a meri contenitori di perdite, spesso di ammontare superiore anche al patrimonio netto, precludendo la compensazione intersoggettiva fra utili e perdite in caso di mancato superamento di operatività di cui all'art. 84, comma 3 TUIR, lett. b) come correttamente osservato dalle ricorrenti principali.

14. Il thema decidendum che viene, pertanto, devoluto al giudice del merito al quale sia sottoposta la valutazione di un comportamento specificamente antielusivo da parte del conferitario del ramo di azienda (sia pure nella generale cornice della disposizione antielusiva di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis) concerne, pertanto, l'accertamento che la società che porti in dote le perdite non avrebbe avuto la possibilità in futuro di riassorbirle, non possedendo nè i requisiti organizzativi (un numero di dipendenti nel biennio precedente "mai", ossia per tutto il periodo di imposta, inferiore a dieci unità) nè quelli reddituali (ricavi della gestione caratteristica e spese per prestazioni di lavoro subordinato dell'esercizio precedente superiore al 40% di quello risultante dalla media degli due esercizi ancora anteriori). In un contesto in cui manchi l'operatività dell'impresa cedente, l'operazione straordinaria può ritenersi che abbia avuto la esclusiva o prevalente finalità di consentire alla conferitaria di "assorbire" le perdite della conferente (Cass., Sez., V, 17 luglio 2019, n. 19222), diversamente non riassorbibili da quest'ultima (elemento decisivo ai fini del divieto del non commendevole "commercio delle

perdite", ove attinente a perdite di società sostanzialmente "devitalizzate"), per cui (in questo caso) la cessione realizzativa avrebbe avuto l'unica finalità di ottenere un beneficio fiscale (Cass., Sez. V, 22 dicembre 2016, n. 26697; Cass., Sez. V, 20 ottobre 2011, n. 21782).

15. Nella specie, l'avviso di accertamento si è limitato ad accertare che il conferimento del ramo di azienda (unitamente ad altri due rami di azienda) ha privato la società conferente di una "rilevante quota delle attività d'impresa esercitate e dei corrispondenti ritorni in termini di ricavi e di fatturato", senza uno specifico accertamento del mancato superamento del test di vitalità economica, accertamento a fronte del quale la CTR si è limitata ad affermare genericamente che "la finalità della limitazione alla riportabilità delle perdite pregresse è quella di evitare che attraverso il consolidato si favorisca il "commercio delle perdite"". Come correttamente deducono le ricorrenti principali in memoria, "Lingotto non può di certo essere equiparata ad una bara fiscale, le cui perdite non sono oggettivamente trasferibili. Allo stesso modo, nè Lingotto, nè ISI versavano all'epoca dei fatti in uno stato di decozione tale da far ritenere integrate le condizioni specificamente dettate dall'art. 84, comma 3" (pag. 9 mem., cit.). Sicchè, all'omessa valutazione delle valide ragioni economiche di parte contribuente ha fatto pendant anche l'omessa valutazione della mancanza di vitalità dell'impresa conferente.

16. Va, inoltre, osservato, quanto al settimo motivo, che con la liquidatoria espressione "non appaiono convincenti" dedicata alle "considerazioni svolte dalla società al riguardo delle motivazioni economiche degli atti posti in essere attraverso i conferimenti in neutralità tra LINGOTTO ed ISI, ed i successivi atti di cessione e di conferimento delle newco appositamente costituite (...)" il giudice tributario di appello è venuto meno anche al suo obbligo di motivazione, secondo l'altrettanto consolidato principio di diritto, secondo cui la riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, va interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 prel., come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione, essendo denunciabile in cassazione quale anomalia motivazionale che si tramuti 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, equiparandosi alla mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, la motivazione meramente apparente o, comunque, perplessa od obiettivamente incomprensibile, che non consenta la ricostruzione dell'iter logico seguito dal giudice del merito (Cass., Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053). L'estesa motivazione, evidentemente quale effetto della richiamata falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, si pone al di sotto del minimo costituzionale, in quanto non esamina i richiamati fatti controversi che le società contribuenti avevano sottoposto al suo esame e che costituivano il presupposto in fatto sul quale era stata articolata la deduzione della sussistenza delle "valide ragioni economiche" giustificatrici dell'operazione straordinaria.

17. In definitiva il giudice del rinvio dovrà effettuare e motivare il business purpose test, dando adeguata risposta alle allegazioni difensive delle società contribuenti e quindi corretta attuazione alla previsione normativa implicata ratione temporis nel caso di specie, valutando ulteriormente se e in che termini la cessione realizzativa potesse attuare la traslazione intersoggettiva delle perdite, attraverso l'emersione della minusvalenza generatasi nel 2002,

tenuto conto anche dell'operatività residua della conferente. Ciò rende assorbito in questa sede esprimersi sulle valutazioni strettamente fiscali espresse nella sentenza impugnata in ordine all'elusione della disposizione di cui all'art. 118 TUIR, che dovrà, quindi, essere nuovamente valutata in sede di giudizio di rinvio.

18. L'accoglimento del sesto e del settimo motivo comporta l'assorbimento degli ultimi due motivi del ricorso principale, ferma l'inammissibilità dell'ottavo per sopravvenuto difetto di interesse, stante l'intervenuta estinzione del giudizio quanto all'accertamento IRAP. Al giudice del rinvio è rimessa, anche, la valutazione dello ius superveniens in materia di sanzioni, come dedotto dalle ricorrenti principali in memoria.

19. Il primo motivo del ricorso incidentale è inammissibile, come dedotto dalle società contribuenti. Il giudice di appello infatti ha dato una spiegazione circa l'insussistenza di una sopravvenienza attiva nel caso di specie e tale giudizio di fatto non è sindacabile in questa sede di legittimità per il vizio dedotto, mentre non risulta profilabile un'errata interpretazione della disposizione legislativa de qua, non avendo la sentenza impugnata in alcun modo affrontato la questione in termini di diritto. Quindi, più in generale. va ribadito il principio secondo cui in tema di ricorso per cassazione, il vizio di violazione di legge consiste in un'erronea ricognizione da parte del provvedimento impugnato della fattispecie astratta recata da una norma di legge implicando necessariamente un problema interpretativo della stessa; viceversa, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta, mediante le risultanze di causa, inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito la cui censura è possibile, in sede di legittimità, attraverso il vizio di motivazione" (ex multis Cass., Sez. V, 30 dicembre 2015, n. 26110).

20. Il secondo e il terzo motivo del ricorso incidentale, i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono infondati. Va ribadito che "La riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, 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", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione" (Cass. Sez. U, n. 8053/2014, cit.). Inoltre, "la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da error in procedendo, quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture" (Cass., Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232) e che "il cattivo esercizio del potere di apprezzamento delle prove non legali da parte del giudice di merito non dà luogo ad alcun vizio denunciabile con il ricorso per cassazione, non essendo inquadrabile nel paradigma dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (che attribuisce rilievo all'omesso esame di un fatto storico, principale o

secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e presenti carattere decisivo per il giudizio), nè in quello del precedente n. 4, disposizione che - per il tramite dell'art. 132 c.p.c., n. 4, - dà rilievo unicamente all'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante" (Cass., Sez. V, 1 marzo 2022, n. 6786; Cass., Sez. V, 10 novembre 2021, n. 33283; Cass., Sez. III, 10 giugno 2016, n. 11892).

21. Orbene, pur stringata, la motivazione della sentenza impugnata non merita le censure gradatamente mossele dall'Ufficio ricorrente incidentale, contenendo un nucleo argomentativo chiaro sia in ordine al ribaltamento dei costi de quibus dalla capogruppo IPI alla partecipata ISI, sia al riguardo della certezza e inerenza del costo per consulenza la cui deduzione è stata contestata ad IPI, così ponendosi al di sopra del minimo costituzionale. E', pertanto, assorbito l'esame della questione, tracciata in memoria dalle controricorrenti incidentali, circa l'avvenuta decisione di controversia analoga alla presente, relativa al periodo di imposta 2006, avente ad oggetto analogo ribaltamento operato dalla consolidante nei confronti di altra consolidata di analoghi costi (Cass., Sez. V, 16 luglio 2021, n. 21001).

22. Il ricorso principale va accolto in relazione al sesto ed al settimo motivo, rigettandosi i motivi dal primo al quinto, dichiarandosi inammissibile l'ottavo motivo e assorbiti il nono ed il decimo motivo, rigettandosi anche il ricorso incidentale; la sentenza impugnata va, pertanto, cassata con rinvio alla CTR del Piemonte per nuovo esame ed anche per le spese del presente giudizio. Non opera a carico dell'Agenzia ricorrente il raddoppio del contributo unificato (Cass., Sez. VI, 29 gennaio 2016, n. 1778; Cass., Sez. III, 14 marzo 2014, n. 5955).

P.Q.M.

La Corte accoglie il sesto ed il settimo motivo del ricorso principale, rigetta i motivi dal primo al quinto; dichiara inammissibile l'ottavo motivo e assorbiti il nono e il decimo motivo; rigetta il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla CTR del Piemonte, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 11 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 25 marzo 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza