

Sentenza del 28/02/2023 n. 6046 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Il ricorso ha per oggetto l'impugnazione degli avvisi di accertamento, relativi al periodo di imposta 2007, per l'omessa applicazione della ritenuta a titolo di imposta ex D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26, comma 5 , sugli interessi passivi corrisposti da GDF SUEZ PRODUZIONE Spa ("GDF SUEZ PRODUZIONE"), ora denominata ENGIE PRODUZIONE Spa ("ENGIE PRODUZIONE"), e da ROSELECTRA Spa ("ROSELECTRA", successivamente incorporata da ENGIE PRODUZIONE) alla subholding italiana ELECTRABEL ITALIA Spa ("EBL Italia", successivamente denominata GDF SUEZ ENERGIA ITALIA S.P.A ed ora ENGIE ITALIA S.P.A), società tutte appartenenti al gruppo belga ELECTRABEL S.A..

In particolare, la linea di finanziamento alle società operative GDF SUEZ PRODUZIONE e ROSELECTRA era stata aperta dalla consociata lussemburghese ELECTRABEL INVESTMENT LUXEMBOURG S.A. ("EIL"). In seguito, nell'ambito di un progetto di ristrutturazione finanziaria dell'intero gruppo, in data 20/12/2006 (con effetto dal 27/12/2006) EBL Italia e EIL sottoscrissero un accordo (facility agreement e working capital facility) con il quale EIL cedeva a EBL Italia i diritti e gli obblighi derivanti dai contratti di finanziamento già stipulati con EIL da GDF SUEZ PRODUZIONE e ROSELECTRA. Contestualmente, per procedere all'acquisizione dei crediti di EIL verso le società operative (comprese GDF SUEZ PRODUZIONE e ROSELECTRA), EBL Italia e EIL conclusero un secondo accordo (credit facility agreement) con il quale EIL concedeva a EBL Italia un finanziamento di importo pari ai crediti che le aveva ceduto.

2. Secondo l'Amministrazione finanziaria ("A.F"), data la corrispondenza e la sostanziale parità tra i flussi di reddito intercorsi da GDF SUEZ PRODUZIONE e da ROSELECTRA a EBL Italia e quelli rimessi da quest'ultima a EIL, vista l'assenza di compenso o il compenso irrisorio a fronte dell'attività di rifinanziamento delle società del gruppo, si doveva considerare il pagamento degli interessi come effettuato direttamente dalle società operative GDF SUEZ PRODUZIONE e ROSELECTRA alla finanziaria EIL, con conseguente obbligo, in capo a GDF SUEZ PRODUZIONE e ROSELECTRA, di operare la ritenuta di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26, comma 5 , riguardante l'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta, nel caso di corresponsione di interessi su finanziamenti da una società residente ad una non residente, (nella specie) nella misura del 10 per cento, stabilita dall'art. 11, par. 2, della convenzione tra Italia e Lussemburgo per evitare le doppie imposizioni del 3 giugno 1981. Gli accertamenti oggetto di questo giudizio hanno escluso, invece, l'applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26-quater , che prevede l'esenzione da imposta degli interessi pagati a società residenti in altri Stati membri dell'Unione Europea, ritenendo l'A.F. che EBL Italia avesse svolto il ruolo di società conduit dei flussi finanziari (recte,

degli interessi) diretti alla società lussemburghese EIL, che era il "beneficiario effettivo" degli stessi redditi, ma non presentava i requisiti per l'esenzione.

3. Proposto da ciascuna delle contribuenti ricorso avverso i rispettivi accertamenti, l'adita Commissione tributaria provinciale di Roma li ha riuniti e li ha solo parzialmente accolti, relativamente alla minor aliquota (10% invece del 12,50%) delle ritenute non operate sugli interessi.

4. Proposto appello dalle contribuenti, l'adita Commissione tributaria regionale del Lazio, con la sentenza di cui all'epigrafe, lo ha accolto richiamando quanto già deciso dalla medesima CTR con sentenza n. 5001/22/16 , citata dalle appellanti) ed aggiungendo che: (i) il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26, comma 5 , è inconferente in quanto tutte le società parti del rapporto finanziario sono residenti in Italia; (ii) se l'accertamento, per altro viziato da carente motivazione, "avesse voluto contestare l'intento elusivo", avrebbe dovuto invocare l'abuso del diritto richiamando esplicitamente il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis , che per l'appunto contiene le "disposizioni antielusive" e che "prevede peraltro un diverso procedimento di contestazione"

5. Contro la decisione d'appello ha proposto ricorso per cassazione l'Amministrazione, affidandolo a cinque motivi.

Engie Produzione Spa (già GDF Suez Produzione Italia Spa), in proprio e nella qualità di incorporante Roselectra Spa , si è costituita con controricorso ed ha proposto ricorso incidentale condizionato, affidato a due motivi.

L'A.F. ha prodotto controricorso incidentale.

Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale, ha depositato conclusioni scritte(mutate poi in udienza come da epigrafe), chiedendo di rigettare il ricorso principale e di dichiarare inammissibile il ricorso incidentale perchè proposto dalla parte totalmente vittoriosa.

6. La controricorrente ha prodotto memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso principale, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , l'Amministrazione denuncia la nullità della sentenza per carenza assoluta di motivazione o motivazione meramente apparente.

Assume, in sintesi, l'Ufficio che la sentenza impugnata, attraverso il mero e generico richiamo ad altra decisione resa dalla medesima CTR in altro giudizio, non ha assolto l'obbligo di motivare, quanto meno raggiungendo la soglia del c.d. minimo costituzionale, i provvedimenti giurisdizionali.

Il motivo non è inammissibile perchè, come sostenuto dalla controricorrente, attingerebbe il merito della controversia, censurando invece l'idoneità della motivazione a rendere conto del percorso logico e giuridico che ha condotto alla relativa decisione.

1.1. Il motivo è inoltre fondato.

Invero il ricorrente, dopo aver inserito nella preliminare esposizione dei fatti di causa richiami e stralci (comprensivi dell'indicazione degli atti e delle parti di essi) degli accertamenti, dei ricorsi introduttivi e della sentenza di primo grado, nel corpo del motivo premette ulteriormente ampi stralci del ricorso in appello delle contribuenti e delle proprie controdeduzioni nello stesso grado. Tali allegazioni, in conformità del resto sul punto con quelle ricavabili dal controricorso delle contribuenti, fanno emergere la complessità, oggettiva e giuridica, delle fattispecie controverse. Infatti, a prescindere dalle contrapposte tesi delle parti, emerge tuttavia- dalle difese di entrambe, come dalla sentenza di primo grado- che il thema decidendum attinge la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26, comma 5 , in relazione all'art. 26-quater, del medesimo decreto. Dal punto di vista normativo, come emerge anche dalla sentenza impugnata (oltre che dal ricorso e dal controricorso (anche dove richiama, a pag. 9, il contenuto degli accertamenti), nella pretesa impositiva, la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26, comma 5 , è infatti correlata all'assunta indebita fruizione del regime di esenzione di cui all'art. 26-quater dello stesso decreto, derivante dalla sostanziale canalizzazione dei flussi dei pagamenti verso la Electrabel Italia Spa , mentre il "beneficiario effettivo" degli interessi avrebbe dovuto identificarsi piuttosto, secondo l'A.F., nella società lussemburghese Electrabel Investment Luxemburg s.a., soggetto residente in Lussemburgo, che, nel caso di specie, nei suoi rapporti con le società solventi, sarebbe stato privo dei requisiti richiesti dalla norma.

Dal punto di vista oggettivo, poi, la pretesa tributaria si colloca in un contesto di più operazioni di finanziamento infragruppo, di cessione degli obblighi e dei diritti derivanti da alcuni dei contratti di finanziamento, di rapporti di partecipazione e di ristrutturazione della catena partecipativa del gruppo. Tali elementi, anche laddove non fossero tutti parte necessaria del thema decidendum, costituiscono tuttavia un quadro d'insieme dalla cui considerazione, in fatto ed indiritto, non può prescindere la valutazione della fattispecie, pena l'incomprensibilità del relativo percorso logico-giuridico.

Ebbene, le pochissime righe della parte motiva della sentenza impugnata, nel loro complesso, non restituiscono affatto la complessità, fattuale e giuridica, delle fattispecie controverse, limitandosi a poche affermazioni, assertive ed apodittiche, non contestualizzate, che non consentono di comprendere quale sia il percorso logico-giuridico che ha condotto alla decisione..

La CTR, invero, argomenta che "Il Collegio non può che confermare quanto ha già avuto modo di affermare questa Commissione (sent. 5001/22/16 depositata il 16 agosto 2016 , citata da parte ricorrente) relativamente ad una vicenda del tutto analoga a quella oggetto del presente giudizio."

In materia di motivazione della sentenza per relationem ad altra decisione, questa Corte ha già avuto modo di chiarire che " La motivazione della sentenza, con rinvio "per relationem" a provvedimenti giudiziari resi in altro processo, è ammissibile e rispetta il minimo costituzionale richiesto dall' art. 111 Cost. , comma 6 , purchè la condivisione della decisione avvenga attraverso un autonomo esame critico dei motivi d'impugnazione, con richiamo ai contenuti degli atti cui si rinvia, non potendosi risolvere in una acritica adesione al provvedimento

richiamato." (Cass. 06/07/2022, n. 21443) Nello stesso senso, si è precisato che " è ammissibile la motivazione per relationem alla sentenza di primo grado, purchè la condivisione della decisione adottata dalla CTP da parte del giudice di appello sia avvenuta attraverso un proprio autonomo esame critico dei motivi d'impugnazione, con richiamo ai contenuti degli atti cui si rinvia e non può risolversi in una acritica adesione al provvedimento impugnato, occorrendo un puntuale riferimento alle parti del provvedimento impugnato (Cass., Sez. III, 3 febbraio 2021, n. 2397 ; Cass., Sez. Lav., 25 ottobre 2018, n. 27112), nonchè al contenuto degli atti del giudizio di appello (Cass., Sez. V, 13 gennaio 2021, n. 342 ; Cass., Sez. I, 5 agosto 2019, n. 20883)". (Cass. 06/07/2022, n. 22135/2014 , in motivazione) In quest'ultimo arresto, peraltro, si è rilevata la patologia della motivazione con riferimento anche alla mancata puntuale indicazione, nella sentenza impugnata, delle motivazioni di quella richiamata, per cui la prima non dà contezza nè delle questioni, nè delle argomentazioni giuridiche, nè della documentazione esaminata, nè del contenuto della sentenze alla quale ha fatto richiamo, per cui non è possibile individuare a quali argomentazioni si fosse riferito il giudice di appello per relationem, tanto più a fronte della complessità oggettiva e giuridica della fattispecie controversa (Cass. 06/07/2022, n. 22135/2014 , cit., in motivazione).

Dunque " Nel processo civile, la validità della sentenza la cui motivazione sia redatta "per relationem" ad un provvedimento giudiziario reso in un altro processo, presuppone che essa resti "autosufficiente", riproducendo i contenuti mutuati e rendendoli oggetto di autonoma valutazione critica nel contesto della diversa causa, in modo da consentire la verifica della sua compatibilità logico-giuridica, mentre deve ritenersi nulla, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , la sentenza che si limiti alla mera indicazione dell'esistenza del provvedimento richiamato, senza esporne il contenuto e senza compiere alcun apprezzamento delle argomentazioni assunte nell'altro giudizio e della loro pertinenza e decisività rispetto ai temi dibattuti dalle parti, così rendendo impossibile l'individuazione delle ragioni poste a fondamento del dispositivo.". (Cass. 10/01/2022, n. 459).

Nel caso di specie, la CTR, con la formula già citata, si è limitata ad una generica ed astratta "conferma" della sentenza richiamata, non essendo certamente sufficiente, ad integrare quel canone di autonomia critica evidenziato dal predetto consolidato orientamento di legittimità, il riferimento, assolutamente astratto all'"analogia" delle "vicende" trattate nei due giudizi. Espressione, quest'ultima, che non dà conto di una effettiva valutazione critica, da parte del giudicante, nè delle questioni, nè delle argomentazioni giuridiche, nè della documentazione esaminata, nè quindi, nella sostanza, del contenuto della sentenza richiamata e della fattispecie che essa ha giudicato.

Inoltre, non può non considerarsi che questo stesso Collegio (all'esito del ricorso erariale n. r.g 10970/2017 ., trattato nella medesima udienza) ha cassato, con rinvio, proprio la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio (la n. 5001/22/16, depositata il 16 agosto 2016) cui rinvia quella qui impugnata, ravvisandone anche il vizio assoluto di motivazione.

Neppure contribuiscono a rendere conto del percorso logico-giuridico seguito dalla CTR le poche righe, generiche e meramente assertive, che seguono il rinvio per relationem ad altra decisione.

L'affermazione che non vi sarebbe stata violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26, comma 5 , "trattandosi di soggetti residenti in Italia", è invero assolutamente generica, non essendo neppure precisato a quali "soggetti" si riferisca, considerato che nel caso di specie si discuteva di diverse operazioni di finanziamento con parti parzialmente differenti. Inoltre la formula appare apodittica e comunque astratta, in fatto ed in diritto, rispetto al thema decidendum relativo (anche) alla qualificazione di chi ha "percepito" gli interessi in questione pure come "beneficiario effettivo" degli stessi, ai sensi dell'art. 26-quater dello stesso D.P.R., norma, per quanto già rilevato, evocata nell'avviso e nel giudizio.

Eguale genericità ed astrattezza è il passaggio motivazionale relativo alla mancanza di motivazione dell'"avviso" (peraltro sono sub iudice due atti impositivi distinti) "perchè non espone correttamente il presupposto giuridico da cui trae l'effettivo fondamento", senza riferimento puntuale nè a quale sia il contenuto della motivazione dell'atto impositivo che abbia condotto a tale conclusione, nè a quale sia il "presupposto giuridico" effettivo cui si fa riferimento; e comunque senza modulare la conclusione con la questione, appartenente al thema decidendum e trattata dalla CTP, della rilevanza del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26-quater norma obliterata nelle argomentazioni della CTR. Tanto vale anche per il riferimento all'abuso del diritto (comunque privo di individuazione univoca del perimetro oggettivo della relativa fattispecie) che l'Ufficio "avrebbe dovuto invocare (...) richiamando l'art. 37 bis dello stesso D.P.R., recante appunto disposizioni antielusive" In sintesi, deve concludersi che la motivazione della sentenza impugnata non consente di ricostruire il percorso logico-giuridico che sorregge la decisione.

Va allora ricordato 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. Un., 07/04/2014, n. 8053 ; conforme, ex multis, Cass. 12/10/2017, n. 23940).

In particolare, "La motivazione del provvedimento impugnato con ricorso per cassazione deve ritenersi apparente quando pur se graficamente esistente ed, eventualmente sovrabbondante nella descrizione astratta delle norme che regola la fattispecie dedotta in giudizio, non consente alcun controllo sull'esattezza e la logicità del ragionamento decisorio, così da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall' art. 111 comma 6 Cost. " (Cass. 30/06/2020, n. 13248 del 30/06/2020). Pertanto, "In tema di contenuto della sentenza, il vizio di motivazione previsto dall' art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4, e dall'art. 111 Cost. sussiste quando la pronuncia riveli una obiettiva carenza nella indicazione del criterio logico che ha condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento, come accade quando non vi sia alcuna esplicitazione sul

quadro probatorio, nè alcuna disamina logico-giuridica che lasci tra Spa rire il percorso argomentativo seguito." (Cass. 14/02/2020, n. 3819).

Giova poi ricordare che, secondo consolidata giurisprudenza di questa Corte, il giudice non può, nella motivazione, limitarsi ad enunciare il giudizio nel quale consiste la sua valutazione, perchè questo è il solo contenuto "statico" della complessa dichiarazione motivazionale, ma deve impegnarsi anche nella descrizione del processo cognitivo attraverso il quale è passato dalla sua situazione di iniziale ignoranza dei fatti alla situazione finale costituita dal giudizio, che rappresenta il necessario contenuto "dinamico" della dichiarazione stessa (cfr. Cass. 23/01/2006, n. 1236 ; Cass. 19/04/2013, n. 9577 , in motivazione; Cass. 29/07/2016, n. 15964 ; Cass. 20/12/2018, n. 32980).

2. All'accoglimento del primo motivo del ricorso principale, che investe la motivazione nella sua interezza, negando la sussistenza di un'autonoma ratio decidendi riconducibile al giudice a quo, consegue la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio al giudice a quo.

L'accoglimento del primo motivo del ricorso principale assorbe, in questa sede, per le medesime ragioni, anche le questioni fatte oggetto di richiesta di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia nella memoria della controricorrente.

3. Il ricorso incidentale delle contribuenti è tardivo ed inammissibile, come eccepito dall'Agenzia nel controricorso al ricorso incidentale.

Invero risulta in atti che il ricorso è stato notificato a mezzo posta elettronica certificata alle controricorrenti in data 24 aprile 2017. Pertanto, il termine di cui all' art. 369 c.p.c. e art. 370 c.p.c. , comma 1 , per la notifica del controricorso, contenente il ricorso incidentale, veniva a scadere sabato 3 giugno 2017 ed era pertanto prorogato a lunedì 5 giugno 2017, ex art. 155 c.p.c. , comma 3 , considerato che "L' art. 155 c.p.c. , comma 4 , secondo cui la scadenza di un termine, che cada in un giorno festivo, è prorogata di diritto al primo giorno seguente non festivo, si applica al termine di venti giorni stabilito dall' art. 369 c.p.c. , comma 1 , per il deposito del ricorso per cassazione, anche quando questa scadenza costituisca, a sua volta, "dies a quo" per il termine dato all'intimato che intenda contraddire e ricorrere in via incidentale, sicchè l'ulteriore termine di venti giorni previsto dall'art. 370, comma 1, per la notifica del controricorso e del ricorso incidentale, decorre dal giorno seguente non festivo, al quale, di diritto, è prorogata la scadenza del termine ex art. 369 c.p.c. ." (Cass. 07/10/2014, n. 21105).

Per effetto del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, art. 11, comma 9 , convertito dalla L. 1 giugno 2017, n. 96 , la cui applicazione alla fattispecie sub iudice è espressamente dedotta nel controricorso al ricorso incidentale, lo stesso termine (la cui scadenza era compresa nel lasso temporale che va dall'entrata in vigore del decreto sino al 30 settembre 2017) è rimasto poi sospeso per sei mesi, per cui è venuto a scadere il 5 dicembre 2017.

Come dedotto dall'Agenzia, il periodo di sospensione legale di cui al D.L. 24 aprile 2017, n. 50, art. 11, comma 9 , non si cumula con il periodo di sospensione feriale dell'anno 2017, essendo quest'ultimo già interamente assorbito dalla concorrente sospensione stabilita in via eccezionale (cfr. Cass., 29/05/2020, n. 10252 , in tema di definizione agevolata delle liti fiscali ex D.L. n. 98 del

2011, art. 39, comma 12 , convertito nella L. n. 111 del 2011 ; Cass. 15/10/2021, n. 28398 , e Cass. 09/11/2022, n. 33069 , in tema di sospensione straordinaria prevista dal D.L. n. 119 del 2018, art. 6, comma 11 , convertito dalla L. n. 136 del 2018).

Pertanto, è tardivo il controricorso spedito, per la notifica a mezzo posta, il 2 gennaio 2018.

Il ricorso incidentale è quindi tardivo ed inammissibile.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo di ricorso principale e dichiara assorbiti i restanti; dichiara inammissibile il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, cui rimette anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità. Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater , inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte delle ricorrenti incidentali, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale, a norma del comma 1-bis, dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 25 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 28 febbraio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza