

Sentenza del 01/02/2024 n. 2960 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Ufficio di Magenta dell'Agenzia delle Entrate notificava alla Ferlatta Centro di Servizi Spa (d'ora in poi Ferlatta Spa) un avviso di accertamento con il quale veniva rettificato il reddito d'impresa dichiarato dalla prefata società in relazione all'anno d'imposta 2002.

Con l'atto impositivo in questione si contestava, fra l'altro, l'indeducibilità ex art. 76 , comma 7-bis, D.P.R. n. 917 del 1986 (Testo unico delle imposte sui redditi, TUIR), vecchia numerazione, degli interessi passivi inerenti a tre operazioni di finanziamento formalmente concluse dalla Ferlatta Spa con la controllante lussemburghese Viky S.A., che secondo l'accertatore dovevano ritenersi sostanzialmente intercorse fra la contribuente e la Vesmafin Ltd. -residente nelle Isole Vergini Britanniche, Paese a fiscalità privilegiata-, da cui la stessa Viky S.A. era a sua volta controllata.

La Ferlatta Spa impugnava l'avviso di accertamento davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano, la quale accoglieva il suo ricorso.

L'appello successivamente proposto dall'Agenzia delle Entrate veniva respinto dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia con sentenza n. 121/42/07 del 10 dicembre 2007. Avverso detta sentenza la stessa Agenzia proponeva ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, al quale la Ferlatta Spa resisteva con controricorso contenente impugnazione incidentale condizionata.

Con sentenza n. 3194/2013 dell'11 febbraio 2013 questa Corte rigettava i primi due motivi del ricorso principale e accoglieva il terzo; cassava l'impugnata decisione, in relazione al motivo accolto, e rinviava la causa per un nuovo esame alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, anche per la pronuncia sulle spese del giudizio di legittimità; dichiarava assorbito il ricorso incidentale.

Queste le argomentazioni poste a base dell'adottata pronuncia cassatoria: "Con il terzo motivo di impugnazione l'Agenzia deduceva -ex art. 360 c.p.c., n. 5- insufficiente motivazione su un fatto decisivo e controverso; al riguardo evidenziava che la CTR, pur chiamata (in base alle doglianze sollevate con il gravame) ad esprimere un giudizio di fatto sulla validità delle ragioni economiche di un finanziamento soci deliberato dagli organi della società contribuente, finanziamento che l'Agenzia delle Entrate assumeva costituire una forma strumentale di trasferimento degli utili ai soci medesimi (in particolare ad una società controllante residente in Lussemburgo, a propria volta controllata da una società residente nelle Isole Vergini Britanniche) tesa ad evitare la tassazione dei ricavi in Italia (finalità codificata nell' art. 76 , comma 7 bis, TUIR -vecchia

numerazione- ma riconducibile ad una generale clausola normativa antielusione), ha disatteso le valutazioni dell'Ufficio sulla base di circostanze di fatto inconferenti (perchè ha valorizzato il fatto che vi fosse stato un effettivo pagamento degli interessi, circostanza ovviamente non smentita nell'accertamento, ma anzi assunta a suo presupposto) e non vere (perchè ha ritenuto che l'Ufficio nulla avesse eccepito rispetto al giudizio -formulato dalla CTP- di esistenza di valide ragioni economiche, quando invece l'Agenzia aveva formulato puntuali contestazioni su detto giudizio, evidenziandone i gravi vizi logici e la carente disamina delle fonti di prova). Siffatto motivo è fondato. Ed invero, a fronte delle specifiche doglianze formulate sul punto dall'Agenzia (riportate espressamente in ricorso e sintetizzate come sopra), la CTR si è effettivamente limitata a ribadire l'argomento (inconferente e, comunque, non decisivo) della mera convenienza economica del finanziamento ed il fatto (peraltro non contestato) della corresponsione degli interessi alla VIKI SA, senza esprimere alcuna valutazione in ordine al complesso dell'operazione come prospettato dall'Agenzia, ed in particolare senza indagare se il detto finanziamento, atteso l'intervento nello stesso di una società controllante residente in Lussemburgo, a propria volta controllata da una società residente nelle Isole Vergini Britanniche, potesse costituire una forma strumentale di trasferimento degli utili ai soci, evitando in tal modo la tassazione dei ricavi in Italia".

Riassunto, quindi, il processo dinanzi alla CTR della Lombardia, quest'ultima, con sentenza n. 7211/2014 depositata il 24 dicembre 2014, accoglieva l'appello dell'Agenzia delle Entrate "in relazione al terzo rilievo cassato con rinvio" e condannava la Ferlatta Spa "al pagamento dei compensi di lite", liquidati in complessivi 2.000 euro.

Rilevava il giudice del rinvio: - che il finanziamento erogato alla Ferlatta Spa dalla lussemburghese Viky S.A. era riconducibile al sottostante rapporto intercorrente fra quest'ultima società e la controllante Vesmafin Ltd., residente nelle Isole Vergini Britanniche; - che, pertanto, detto finanziamento, "pur se apparentemente giustificato da un interesse economico, si pone(va) come forma strumentale di trasferimento degli utili ai soci" della Ferlatta Spa, allo scopo di evitare la tassazione dei ricavi in Italia; - che la circostanza dell'effettivo pagamento degli interessi da parte della finanziata non era sufficiente a dimostrare l'esistenza di valide ragioni economiche "atte a disattendere l'operazione di finanziamento quale trasferimento antielusivo di utili ai soci"; - che "la stretta connessione nella corresponsione degli interessi attraverso il finanziamento della controllante lussemburghese Viky, a sua volta controllata dalla residente nelle Isole Vergini Britanniche, al di fuori di un contesto di economicità logica ed evidente, manifesta (va) una modalità strumentale di trasferimento degli utili riconducibile ad un'elusione".

Avverso tale sentenza la Ferlatta Spa ha proposto ricorso per cassazione sulla base di due motivi.

L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

La causa è stata trattata all'udienza pubblica del 20 dicembre 2023.

In prossimità dell'udienza il Pubblico Ministero ha depositato memoria, con la quale ha chiesto di accogliere il primo motivo di ricorso, dichiarando assorbito o inammissibile il secondo.

Anche la ricorrente ha depositato sintetica memoria illustrativa, insistendo per l'accoglimento dell'impugnazione.

Motivi della decisione Con il primo motivo di ricorso viene denunciata la violazione o falsa applicazione dell' art. 112 c.p.c. e dell' art. 76 , comma 7-ter, D.P.R. n. 917 del 1986 (Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR)), nel testo ante riforma del 2004, applicabile *ratione temporis*.

Si assume che la CTR sarebbe incorsa nel vizio di omessa pronuncia sull'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento che era stata sollevata nel giudizio di rinvio dalla Ferlatta Spa sul presupposto della lamentata inosservanza da parte dell'Ufficio dell'adempimento prescritto dal secondo periodo del citato art. 76 , comma 7-ter, TUIR , vecchia numerazione (consistente nella notifica all'interessato di un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, la prova che le imprese estere domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione Europea aventi regimi fiscali privilegiati svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono a un effettivo interesse economico e hanno avuto concreta esecuzione);

inosservanza da considerarsi come "fatto pacifico, in quanto mai contestato dall'Amministrazione.

Si rimprovera, altresì, al giudice del rinvio di aver violato la citata disposizione normativa, in applicazione della quale si sarebbe dovuto dichiarare l'illegittimità dell'impugnato avviso di accertamento.

Con il secondo motivo è contestata la violazione o falsa applicazione dell' art. 76 , commi 7-bis e 7-ter, TUIR , nel testo ante riforma del 2004.

Al riguardo, si deduce quanto segue: - l'operazione di finanziamento di cui si discute aveva esaurito i suoi effetti nell'ambito del territorio dell'Unione Europea, essendo intercorsa fra società ivi residenti; - in ogni caso, la contribuente aveva dimostrato per tabulas che tale operazione rispondeva a un suo effettivo interesse economico (stante il previsto impiego della somma mutuata per l'estinzione di onerosi prestiti obbligazionari da essa anteriormente contratti) ed era stata concretamente eseguita (con l'erogazione della somma, l'estinzione dei vecchi prestiti e la corresponsione degli interessi dovuti alla mutuante); - "nonostante tali evidenze documentali", la CTR ha attribuito rilievo al sottostante rapporto fra la Viky S.A. e la controllante Vesmafin Ltd., residente nelle Isole Vergini Britanniche (Paese ricompreso nella cd. "black list"), "senza che risultasse alcun effettivo e concreto coinvolgimento di detta società nell'operazione di finanziamento".

Il primo mezzo di gravame è inammissibile per difetto di autosufficienza.

Nel contenzioso tributario (così come nel processo di cognizione ordinaria), il giudizio di rinvio è un "processo chiuso", nel quale le parti non possono avanzare richieste diverse da quelle già prese nel procedimento in cui è stata pronunciata la sentenza cassata (art. 63 , comma 4, D.Lgs. n. 546 del 1992 , disposizione di portata equivalente a quella recata dall' art. 394 , comma 3,

c.p.c.), ne formulare difese che, per la loro novità, alterino completamente il thema decidendum o evidenzino un fatto "ex lege" ostativo all'accoglimento dell'avversa pretesa, la cui affermazione sia in contrasto con il giudicato implicito e interno, sì da porre nel nulla gli effetti intangibili della sentenza di cassazione e il principio di diritto che in essa viene enunciato non in via astratta ma agli effetti della decisione finale (cfr. Cass. n. 18600/2015 , Cass. n. 26200/2014).

Nel caso di specie, la ricorrente non deduce di aver articolato nell'originario ricorso ex art. 18 D.Lgs. n. 546 del 1992 uno specifico motivo di impugnazione diretto a far valere la nullità dell'atto impositivo per mancata notificazione dell'avviso di cui all' art. 76 , comma 7-ter, TUIR , vecchia numerazione, né di averlo riproposto (ove mai rimasto assorbito dalle statuizioni adottate dalla CTP) nel successivo giudizio di appello, fornendo, all'uopo, le necessarie indicazioni richieste a pena di inammissibilità dall'art. 366, comma 1, nn. 3) e 6) c.p.c.

Peraltro, nemmeno nella sentenza di cassazione con rinvio emessa da questa Corte nel 2013 veniva fatto riferimento alla predetta questione, alla quale si accenna soltanto nella qui impugnata pronuncia resa in sede di rinvio dalla CTR (ove leggesi che con l'atto di riassunzione la Ferlatta Spa aveva chiesto, "in via principale, la dichiarazione di nullità dell'avviso di accertamento per violazione dell' art. 76 , comma 7 ter, del vecchio TUIR "). In un simile contesto, la sollevata censura di omessa pronuncia non può trovare ingresso, dovendo darsi sèguito al costante insegnamento di questa Corte, secondo cui la parte che intenda riproporre in sede di legittimità una domanda o un'eccezione non rilevabile d'ufficio, ritualmente formulata davanti al giudice di merito e sulla quale questi abbia omesso di statuire, ha l'onere di procedere, in aderenza al principio di autosufficienza, all'esposizione del fatto processuale e degli elementi idonei a consentire la verifica della tempestiva proposizione della domanda o eccezione medesima (cfr. Cass. n. 28072/2021 , Cass. n. 15594/2020 , Cass. n. 3610/2016 , Cass. n. 15367/2014 , Cass. n. 9108/2012).

Allo stesso modo, il ricorrente per cassazione che ascriva al giudice di merito di non aver tenuto conto di una circostanza di fatto asseritamente incontestata è tenuto a indicare in quale atto processuale la suddetta circostanza sia stata allegata e in quale sede e modo essa sia stata ritenuta pacifica (cfr. Cass. n. 10761/2022 , Cass. n. 24062/2017 , Cass. n. 16655/2016). Quanto, poi, all'ulteriore profilo di doglianza incentrato sulla dedotta violazione o falsa applicazione del citato art. 76 , comma 7-ter, TUIR , nel testo ante riforma del 2004, esso non si concilia con il prospettato vizio di omessa pronuncia, in quanto presuppone che il giudice di merito abbia deciso la questione sottoposta al suo esame -ma così non è stato nel caso di specie-, risolvendola in modo giuridicamente non corretto (cfr. Cass. n. 20198/2023 , Cass. n. 19899/2023 , Cass. n. 37857/2022 , Cass. n. 29952/2022 , Cass. n. 348/2019 , Cass. n. 16646/2017 , Cass. n. 329/2016). Il secondo motivo è invece fondato.

Giova anzitutto evidenziare che la citata sentenza della CTR n. 121/42/07 del 10 dicembre 2007 fu cassata da questa Corte, in accoglimento del terzo motivo di ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate -formulato ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 5) c.p.c., nel testo, applicabile ratione temporis, vigente anteriormente alle modifiche apportate dal D.L. n. 83 del 2012 , convertito in L. n. 134 del 2012 -, per insufficiente motivazione su un fatto decisivo e controverso.

Nell'occasione non venne enunciato, a norma dell' art. 384 , comma 2, c.p.c., un principio di diritto vincolante per il giudice del rinvio, sicchè nel giudizio ex art. 63 D.Lgs. n. 546 del 1992 successivamente svoltosi, definito dalla sentenza ora in disamina, la CTR designata poteva non solo valutare liberamente i fatti già accertati, ma anche indagare su altri fatti, ai fini di un apprezzamento complessivo in funzione della pronuncia da adottare in sostituzione di quella cassata, ferme le preclusioni e le decadenze già verificatesi (cfr. Cass. n. 448/2020 , Cass. n. 27337/2019 , Cass. n. 16660/2017 , Cass. n. 17790/2014 ; vedasi anche Cass. n. 2605/2006 : "Allorquando la Suprema Corte annulli la sentenza impugnata per insufficienza di motivazione su un punto decisivo della controversia, non viene emesso alcun principio di diritto vincolante per il giudice di rinvio, il quale è tenuto unicamente a riesaminare i fatti oggetto di discussione ai fini di un nuovo apprezzamento complessivo adeguato ai rilievi contenuti nella sentenza di cassazione, sicchè le prescrizioni dettate al riguardo dal giudice di legittimità hanno valore meramente orientativo e non valgono a circoscrivere in un ambito invalicabile i poteri del giudice di rinvio, il quale resta libero di accertare nuovi fatti e decidere la controversia anche in base a nuovi presupposti oggettivi").

Tanto premesso, deve rilevarsi che l' art. 76 , comma 7-bis, D.P.R. n. 917 del 1986 (TUIR), vecchia formulazione, così recita: "Non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati. Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati, con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, ovvero della mancanza di un adeguato scambio di informazioni, ovvero di altri criteri equivalenti". Il successivo comma 7-ter del medesimo articolo, per quanto qui interessa, stabilisce che "le disposizioni di cui al comma 7-bis non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione".

Ciò posto, deve subito evidenziarsi che con la menzionata sentenza cassatoria fu giudicata insufficiente la motivazione addotta a sostegno della decisione allora impugnata, per avere la CTR valorizzato "l'argomento (inconferente e, comunque, non decisivo) della mera convenienza economica del finanziamento ed il fatto (peraltro non contestato) della corresponsione degli interessi alla VIKI SA, senza esprimere alcuna valutazione in ordine al complesso dell'operazione come prospettato dall'Agenzia, ed in particolare senza indagare se il detto finanziamento, atteso l'intervento nello stesso di una società controllante residente in Lussemburgo, a propria volta controllata da una società residente nelle Isole Vergini Britanniche, potesse costituire una forma strumentale di trasferimento degli utili ai soci, evitando in tal modo la tassazione dei ricavi in Italia".

Orbene, il giudice di rinvio, limitandosi sostanzialmente a parafrasare le parole di questa Corte, ha così giustificato la soluzione accolta: "...il Collegio ritiene che il finanziamento soci, erogato dalla lussemburghese Viky s.a., non avente sede legale in un paradiso fiscale, è da ricondurre nell'ambito del sottostante rapporto della Viky con la controllante società residente nelle Isole

Vergini Britanniche; indi il finanziamento, pur se apparentemente giustificato da un interesse economico, si pone come forma strumentale di trasferimento degli utili ai soci medesimi, al fine di evitare la tassazione dei ricavi in Italia. L'effettivo pagamento degli interessi, peraltro mai contestato dalla Società Ferlatta nel ricorso d'opposizione all'accertamento, non dimostra inequivocabilmente l'esistenza delle valide ragioni economiche atte a disattendere l'operazione di finanziamento quale trasferimento antielusivo di utili ai soci. La stretta connessione nella corresponsione degli interessi attraverso il finanziamento della controllante lussemburghese Viky, a sua volta controllata dalla Società residente nelle Isole Vergini Britanniche, al di fuori di un contesto di economicità logica ed evidente, manifesta una modalità strumentale di trasferimento degli utili riconducibile ad un'elusione".

Come appare palese dal tenore della surriportata motivazione, la CTR si è sottratta al compito che le era stato affidato con la pronuncia rescindente, ovvero quello di indagare se il finanziamento erogato alla Ferlatta Spa, "atteso l'intervento nello stesso di una società controllante residente in Lussemburgo, a propria volta controllata da una società residente nella Isole Vergini Britanniche, potesse costituire una forma strumentale di trasferimento degli utili ai soci".

Invero, nel procedere a un rinnovato esame del merito della controversia, secondo le indicazioni ricevute da questo Supremo Collegio e in corretta applicazione delle norme regolanti la materia in discussione -relativamente alle quali, è bene ribadirlo, non era stato affermato un principio di diritto vincolante-, il giudice del rinvio avrebbe dovuto valutare le prove offerte dalla contribuente ai sensi del citato art. 76 , comma 7-ter, TUIR , e quindi accertare:

(a)se il finanziamento infragruppo (intercompany) concesso dalla lussemburghese Viky S.A. alla propria controllata italiana Ferlatta Spa al tasso del 4% fosse reale;

(b)se la liquidità ottenuta con il predetto finanziamento fosse stata effettivamente utilizzata per l'estinzione di prestiti obbligazionari precedentemente contratti dalla controllata ai più onerosi tassi del 9% e del 12%;

(c)se andasse considerato conveniente il differenziale di 5 e 8 punti percentuali in relazione alla durata residua dei suddetti prestiti obbligazionari e a quella del finanziamento intercompany al minor tasso innanzi indicato;

(d)nell'ipotesi negativa, se l'unica finalità dell'operazione fosse quella di trasferire all'estero dividendi azionari -in forma di interessi sui quali era stata operata una ritenuta del 12,5%-, onde sottrarli a tassazione in Italia.

Una simile indagine è stata, invece, completamente omessa dal giudice del rinvio, il quale, senza affatto prendere in considerazione le specifiche e argomentate difese svolte dalla Ferlatta Spa, supportate da riscontri documentali, ha apoditticamente affermato che il finanziamento in discorso era avvenuto "al di fuori di un contesto di economicità logica ed evidente" e costituiva una "modalità strumentale di trasferimento degli utili riconducibile ad un'elusione".

Sussiste, pertanto, la denunciata falsa applicazione delle norme evocate nella rubrica del motivo, avendo la CTR ingiustificatamente sussunto la fattispecie concreta nell'alveo dell'astratta previsione di cui all' art. 76 , comma 7-bis, TUIR , senza che dalla motivazione sorreggente il decusum sia evincibile l'operata valutazione delle prove offerte della contribuente al fine di dimostrare -a mente del successivo comma 7-ter- che le contestate operazioni di finanziamento rispondevano a un effettivo interesse economico e avevano avuto concreta esecuzione.

Per quanto precede, va disposta, ai sensi dell' art. 384 , comma 2, prima parte, c.p.c., la cassazione dell'impugnata sentenza con nuovo rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, perché rivaluti la questione oggetto del presente ricorso alla luce dei principi di diritto sopra espressi.

Al giudice del rinvio viene rimessa anche la pronuncia sulle spese del giudizio di legittimità, ex art. 385 , comma 3, seconda parte, c.p.c.

P.Q.M. La Corte accoglie il secondo motivo ricorso e dichiara inammissibile il primo; cassa l'impugnata sentenza, in relazione al motivo accolto, e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado

della Lombardia, in diversa composizione, anche per la pronuncia sulle spese del presente giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza