

Sentenza del 28/03/2024 n. 8480 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Eur Immobiliare Srl, facente capo alla famiglia Appolloni, rivestì per molti anni la qualità di socia della Festin Costruzioni Srl fino a quando, con atto pubblico per notar A.A. di Roma del 3 ottobre 2005, cedette la propria quota di partecipazione alla predetta società, pari all'84% del capitale sociale, alla Giglio Srl e alla Kenzia Srl, in parti uguali fra loro, realizzando una plusvalenza di 40.557.637 euro. In quel periodo la partecipata Festin Costruzioni Srl, poi trasformata in Snc, stava realizzando un'intensa attività di speculazione immobiliare, dalla quale sarebbe derivata la produzione di un complessivo reddito d'impresa di 52.243.276 euro, dalla stessa dichiarato in relazione agli anni d'imposta 2006-2009.

A distanza di tempo dalla suindicata operazione di cessione di quote sociali, all'esito di attività di verifica fiscale confluita nel processo verbale di constatazione redatto il 4 aprile 2014, la Direzione Provinciale di Roma 2 dell'Agenzia delle Entrate emetteva nei confronti della Eur Immobiliare Srl un avviso di accertamento mediante il quale, previa rideterminazione dell'imponibile ai fini dell'IRES relativo all'anno 2007, veniva ripreso a tassazione un reddito d'impresa di 14.383.734,42 euro, corrispondente a quello dichiarato per quello stesso anno dalla Festin Costruzioni Snc. Con l'atto impositivo in questione, notificato il 30 ottobre 2014, si contestava alla Eur Immobiliare Srl di essere riuscita, "attraverso l'utilizzo di altre società riconducibili al medesimo gruppo imprenditoriale" e "con una serie di atti e comportamenti assolutamente simulati e funzionali al disegno orchestrato", ad "azzerare i redditi realizzati con la speculazione immobiliare, trasferendo apparentemente gli stessi alla società Festin Costruzioni Snc...", che li a(veva) imputati per trasparenza, negli anni dal 2006 al 2009, ai suoi soci", i quali, "a loro volta, li a(veva)no annullati con la minusvalenza generatasi in capo agli stessi a seguito della cessione delle partecipazioni nella Festin Costruzioni Snc ad altre società, sempre riconducibili alla Eur Immobiliare Srl".

Secondo la tesi dell'Ufficio, "l'intera fattispecie", che vedeva coinvolte "Eur Immobiliare Srl, Festin Costruzioni Snc ed i soci di quest'ultima che si (era)no via via succeduti, costitui(va) un disegno artificioso creato al solo scopo di ottenere un indebito risparmio d'imposta, corrispondente alla mancata tassazione, da parte di Eur Immobiliare Srl, di un reddito imponibile di Euro 52.243.276,00 realizzato dalla Festin Costruzioni Snc dal 2006 al 2009".

La Eur Costruzioni Srl impugnava il predetto avviso di accertamento dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma, che con sentenza n. 15279/2016 del 26 aprile 2016 respingeva il suo ricorso.

La decisione veniva successivamente confermata dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, la quale, con sentenza n. 4490/2018 del 26 giugno 2018, rigettava l'appello della parte privata soccombente.

Rilevava il giudice regionale: - che risultava infondata la censura relativa alla dedotta inosservanza dei termini per la notifica dell'avviso di accertamento, alla luce della previsione contenuta nell' art. 43 , comma 3, D.P.R. n. 600 del 1973 , nel testo applicabile *ratione temporis*; - che dalla documentazione acquisita agli atti era evincibile "in modo inequivocabile l'intreccio delle società, tutte riconducibili al medesimo gruppo familiare Apolloni (recte: Appolloni -n.d.r.) (genitori e quattro figli)"; - che, "infatti, tra le società interessate alla seconda cessione di quote della Società FESTIN risulta (va) identica la compagine sociale (in sei casi a(veva)no come socio unico la compagine fiduciaria e di Trust all'atto di costituzione, salvo il successivo trasferimento delle quote a due persone fisiche in prossimità della cessazione, in cinque casi il legale rappresentante e(ra) lo stesso)"; - che, inoltre, "nove società (era)no state costituite tra il giorno 11 ed il 21.11.2005 e tutte a(veva)no cessato la loro attività il 20.12.2007"; - che, "per giunta, tutti i conti correnti delle società (era)no stati gestiti unitariamente presso lo stesso Istituto di credito ed in modo contestuale ed avevano una numerazione progressiva". Avverso tale sentenza la Eur Immobiliare Srl ha proposto ricorso per cassazione sulla base di otto motivi. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso. La causa è stata discussa all'udienza pubblica del 6 febbraio 2024. Nel termine di cui all' art. 378 c.p.c. il Pubblico Ministero ha depositato memoria, con la quale ha chiesto di accogliere il primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri.

Anche la ricorrente ha depositato sintetica memoria illustrativa, insistendo per l'accoglimento dell'esperito gravame di legittimità.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, formulato ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 4) c.p.c., viene denunciata la nullità dell'impugnata sentenza per violazione dell'art. 112 del codice di rito.

1.1 Si imputa alla CTR di aver illegittimamente fondato la propria decisione sul rilievo officioso di una presunta elusione fiscale, in tal modo pronunciando su una fattispecie diversa da quella posta a base della pretesa erariale, incentrata sulla contestazione della natura simulata dell'atto di cessione della quota di partecipazione alla Festin Costruzioni Srl concluso nell'ottobre 2005 dalla cedente Eur Immobiliare Srl con le cessionarie Gigli Srl e Kenzia Srl.

2. Con il secondo motivo, parimenti proposto a norma dell' art. 360 , comma 1, n. 4) c.p.c., viene prospettata la nullità dell'impugnata pronuncia ex artt. 111 Cost., 132, comma 2, n. 4) del codice di rito e 36, comma 2, n. 4) D.Lgs. n. 546 del 1992 .

2.1 Si sostiene che la sentenza d'appello risulterebbe corredata di una motivazione meramente apparente, per essersi il giudice regionale limitato ad aderire alla decisione di primo grado, a sua volta censurata per aver puramente e semplicemente riportato uno stralcio del processo verbale di constatazione descrivente numerose operazioni di cessione di quote societarie alle quali la Eur Immobiliare Srl sarebbe rimasta completamente estranea.

3. Con il terzo mezzo, anch'esso inquadrato nello schema dell' art. 360 , comma 1, n. 4) c.p.c., viene lamentata, in subordine, la nullità della sentenza d'appello per avere la CTR, in violazione del principio di corrispondenza fra il chiesto e il pronunciato sancito dall'art. 112 del medesimo codice, fondato la propria decisione su un presupposto fattuale e giuridico diverso da quello addotto a base dell'atto impositivo impugnato.

Sul punto si ribadisce che, sebbene con l'impugnato avviso di accertamento si fosse proceduto alla ripresa a tassazione di un reddito d'impresa di 14.383.734,42 euro, in ragione della ritenuta configurabilità, nel caso di specie, di un "meccanismo evasivo" attuato dalla contribuente, il giudice d'appello avrebbe illegittimamente riqualficato d'ufficio la pretesa erariale riconducendola nell'alveo dell'elusione fiscale, per di più senza che nella pregressa fase amministrativa fossero stati osservati dall'Agenzia delle Entrate gli adempimenti prescritti dall' art. 37-bis D.P.R. n. 600 del 1973 in caso di contestazione di una condotta elusiva (instaurazione del contraddittorio preprocessuale e motivazione rafforzata dell'avviso di accertamento, cd. "supermotivazione").

4. Con il quarto motivo, formulato ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3) c.p.c., viene contestata la violazione e/o la falsa applicazione dell' art. 43 , comma 1, D.P.R. n. 600 del 1973 , nel testo operante *ratione temporis*, nonché dell' art. 1 , comma 132, L. n. 208 del 2015 e dell' art. 24 Cost..

4.1 Si rileva, in proposito: - che la disposizione contenuta nell' art. 2 , comma 3, D.Lgs. n. 128 del 2015 , prevedente la salvezza degli effetti degli avvisi di accertamento notificati alla data di entrata in vigore dello stesso decreto (2 settembre 2015), deve ritenersi implicitamente abrogata dall' art. 1 , comma 132, L. n. 208 del 2015 , in base al quale il raddoppio dei termini in caso di violazione comportante obbligo di denuncia ai sensi dell' art. 331 c.p.p. "non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria... sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui al primo periodo", e cioè oltre il "31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione"; - che non poteva, pertanto, ritenersi tempestiva la denuncia penale sporta dall'ufficio finanziario in data 8 ottobre 2013, quando ormai era ampiamente decorso il termine ordinario di scadenza dell'accertamento fiscale relativo all'anno d'imposta 2007 (31 dicembre 2012).

5. Con il quinto motivo, articolato a norma dell' art. 360 , comma 1, n. 4) c.p.c., è lamentata la nullità della gravata sentenza per avere la CTR, in violazione dell' art. 101 , comma 2, c.p.c., emesso una decisione "a sorpresa" (o "della terza via"), fondata sul rilievo officioso di una questione non sottoposta preventivamente alle parti.

6. Con il sesto mezzo, introdotto ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3) c.p.c., sono contestate, in subordine, la violazione e/o la falsa applicazione dell' art. 1414 c.c., nonché degli artt. 37-bis e 39 D.P.R. n. 600 del 1973 .

Nella denegata ipotesi di mancato accoglimento delle censure sollevate con i precedenti motivi, si ascrive al giudice regionale di aver erroneamente desunto l'esistenza della prospettata fattispecie simulatoria unicamente dal ravvisato "intreccio delle società" coinvolte nei successivi

negozi di cessione di quote della Festin Costruzioni Srl (poi Snc), così ponendo un indebito automatismo fra operazioni infragruppo e simulazione.

7. Con il settimo motivo, pure ricondotto al paradigma dell' art. 360 , comma 1, n. 3) c.p.c., vengono lamentate la violazione e la falsa applicazione degli artt. 1415 , 2697 , 2727 e 2729 c.c., nonché degli artt. 37-bis e 39 D.P.R. n. 600 del 1973 , per avere la Commissione regionale a torto ritenuto raggiunta la prova della presunta simulazione negoziale esclusivamente sulla base dell'asserita realizzazione di operazioni negoziali all'interno del "gruppo imprenditoriale facente capo alla famiglia Appolloni", oltretutto non riferibili direttamente alla Eur Immobiliare Srl ma ad altri soggetti.

8. Con l'ottavo motivo, ugualmente introdotto ex art. 360 , comma 1, n. 3) c.p.c., si contestano la violazione e la falsa applicazione dell' art. 53 Cost. e del principio di soggettività giuridica, in base ai quali, a fini contributivi, ogni società, pur se facente parte di un gruppo imprenditoriale, deve essere considerata un soggetto passivo d'imposta distinto e autonomo, tenuto a rispondere esclusivamente degli atti da esso compiuti.

8.1 Alla Commissione regionale viene addebitato di aver erroneamente ritenuto imputabile alla Eur Immobiliare Srl il risultato reddituale di operazioni poste in essere dalla Festin Costruzioni Snc e dalle sue nuove socie negli anni dal 2006 al 2009, rispetto alle quali la società destinataria dell'accertamento tributario risultava completamente estranea.

9. Riassunte come sopra le censure rivolte alla sentenza d'appello, può ora procedersi alla congiunta disamina dei primi tre motivi, i quali appaiono intimamente connessi.

9.1 Il primo e il terzo motivo sono infondati, il secondo è fondato.

9.2 Per dare conto della conclusione qui raggiunta, conviene premettere brevi cenni sul tema dell'elusione fiscale.

9.3 In proposito, risulta utile prendere le mosse dalla sentenza delle Sezioni Unite n. 30055/2008, con la quale è stato affermato che: (a) in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici volti ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici; (b) tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati (quali le imposte dirette), nei principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano, ovvero quelli di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione sanciti dall'art. 53 della Carta fondamentale; (c) esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione Finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento della stessa; (d) incombe sul contribuente l'onere della prova dell'esistenza di ragioni economiche apprezzabili, diverse dalla mera aspettativa di vantaggi fiscali, atte a giustificare l'operazione; (e) l'esistenza di eventuali cause di invalidità o di

inopponibilità del negozio abusivo è sempre rilevabile d'ufficio, salva la preclusione derivante dal giudicato interno e, con specifico riferimento al giudizio di cassazione, dalla necessità di ulteriori accertamenti di fatto (negli stessi termini, ex ceteris, Cass. n. 30404/2018 , Cass. n. 31772/2019 , Cass. n. 18239/2021).

9.4 Successivamente all'arresto nomofilattico dianzi ricordato è intervenuta a livello unionale la raccomandazione 2012/772/UE del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva, diramata dalla Commissione Europea agli Stati membri affinché essi intervengano ogniquale volta vi sia "una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale" ("montages artificiels" nella versione francese, "artificial arrangement" in quella inglese, "mecanismo artificial" in quella spagnola).

Con tale atto è stato chiarito che "una costruzione o una serie di costruzioni è artificiosa se manca di sostanza commerciale" (4.4), o più esattamente di "sostanza economica" (4.2), e "consiste nell'eludere l'imposizione quando, a prescindere da eventuali intenzioni personali, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali", mentre "una data finalità deve essere considerata fondamentale se qualsiasi altra finalità che è o potrebbe essere attribuita alla costruzione o alla serie di costruzioni sembri per lo più irrilevante alla luce di tutte le circostanze del caso".

9.5 Nella medesima direzione si è poi mosso anche il legislatore nazionale, il quale, nel delegare al Governo (art. 5 L. n. 23 del 2014) l'attuazione della disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, coordinandola con la summenzionata raccomandazione dell'UE, ha indicato fra i principi e i criteri direttivi da osservare quelli di: "definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta" (cfr. Cass. Sez. Un. nn. 30055/2008 e 30057/2008 , nonché Corte di Giustizia UE 29 marzo 2012, C-417/10, 3M Italia); "garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale" (cfr. Corte di Giustizia UE 21 febbraio 2008, C-425/06, Part Service);

"considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva" (rectius "scopo essenziale": cfr. Corte di Giustizia UE Part Service); "escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali" (cfr. Cass. n. 8772/2008 e Cass. n. 10257/2008); "stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione (cfr. Cass. n. 21390/2012), ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente" (cfr. Cass. n. 1372/2011 , Cass. n. 4604/2014). Inoltre, in tema di prova, ha richiamato l'attenzione circa le "modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato" (cfr. Cass. n. 1465/2009 , Cass. n. 17955/2013).

9.6 Tali canoni giuridici sono stati in sèguito inseriti nell' art. 10-bis L. n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente), introdotto dal D.Lgs. n. 128 del 2015 , il quale, anche quando non direttamente applicabile *ratione temporis* ai sensi dell'art. 1, comma 5, dello stesso decreto, rileva pur sempre in chiave interpretativa, nella misura in cui definisce con chiarezza una linea

evolutiva già indiscutibilmente tracciata nell'ordinamento tributario dalla giurisprudenza e dalle fonti nazionali e comunitarie. La norma in questione, individuando l'"abuso del diritto" nel compimento di "una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti" (comma 1), stabilisce che "si considerano: (a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, idonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali (...) (b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario", precisando, nel contempo, che "sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato" (comma 2). Essa dispone, altresì, che, ferma restando la libertà di scelta del contribuente fra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e fra operazioni comportanti un diverso carico fiscale (comma 4), non si considerano, in ogni caso, abusive "le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente" (comma 3) (cfr. Cass. n. 5155/2016 , Cass. n. 30404/2018 , Cass. n. 31772/2019 , in motivazione; conf. Cass. n. 438/2015 e Cass. n. 439/2015 , in motivazione).

Il predetto art. 10-bis ha sostituito l' art. 37-bis D.P.R. n. 600 del 1973 , il quale non contiene un'elencazione tassativa delle fattispecie abusive, ma costituisce una norma aperta destinata a trovare applicazione, alla stregua del generale principio antielusivo rinvenibile nella Costituzione e nelle indicazioni della precitata raccomandazione 2012/772/UE , in presenza di una o più costruzioni di puro artificio che, realizzate al fine di aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario, siano prive di valide ragioni economiche e produttive di vantaggi fiscali indebiti (cfr. Cass. n. 2224/2021 , Cass. n. 14493/2022 , Cass. n. 27709/2022 , Cass. n. 1166/2023 , Cass. n. 4631/2023). 9.7 In un contesto così ampio e variegato, questa Corte ha quindi statuito che la scelta di un'operazione fiscalmente più vantaggiosa non è sufficiente ad integrare una condotta elusiva, laddove sia lo stesso ordinamento a prevedere una simile facoltà, a condizione che ciò non si traduca in un uso distorto dello strumento negoziale o in un comportamento anomalo rispetto alle ordinarie logiche di impresa, esclusivamente finalizzato al conseguimento di un beneficio fiscale (cfr. Cass. n. 17175/2015). Si è conclusivamente affermato:

-che l'astratta configurabilità di un vantaggio fiscale non è sufficiente ad integrare la fattispecie abusiva, richiedendosi a tal fine la concomitante condizione di inesistenza di ragioni economiche diverse dal semplice risparmio d'imposta e l'accertamento dell'effettiva volontà dei contraenti di conseguire un indebito vantaggio fiscale (cfr. Cass. n. 25758/2014);

-che incombe sull'Amministrazione Finanziaria l'onere di spiegare, anche nell'atto impositivo, perché la forma giuridica (o il complesso di forme giuridiche) impiegata presenti carattere anomalo o inadeguato rispetto all'operazione economica intrapresa, mentre è onere del contribuente provare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti, di carattere non meramente marginale o teorico, idonee ad escludere l'abusività (cfr. Cass. n. 8772/2008 , Cass. n. 10257/2008 , Cass. Sez. Un. n. 30055/2008 , Cass. n. 1372/2011 , Cass. n. 21390/2012); ragioni non identificabili necessariamente in una redditività immediata dell'operazione, potendo

anche rispondere ad esigenze di natura organizzativa e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda (cfr. Cass. n. 5644/2020 , Cass. n. 8755/2021 , Cass. n. 18239/2021 , Cass. n. 6623/2022).

9.8 Ricostruito nei suoi tratti essenziali il quadro normativo e giurisprudenziale di riferimento, e tornando al caso di specie, va subito notato che anche in questa sede l'Agenzia delle Entrate ha addotto a sostegno della contestata ripresa a tassazione i risultati dell'attività di verifica fiscale condotta dalla Direzione Provinciale di Roma 2 nei confronti della Eur Immobiliare Srl, sulla scorta dei quali l'ufficio accertatore aveva mosso alla contribuente i seguenti rilievi: (1) la predetta società, "con una serie di atti e comportamenti assolutamente simulati e funzionali al disegno orchestrato", sarebbe riuscita "ad azzerare i redditi realizzati con la speculazione immobiliare" negli anni 2006-2009, "trasferendo apparentemente gli stessi su altra società, la Festin Costruzioni Snc di Charlie Srl unipersonale"; (2) nel medesimo arco temporale la Festin Costruzioni Snc (già Srl) avrebbe "imputat(o) per trasparenza" tali redditi "ai suoi soci", i quali, "a loro volta, li a(vrebber)o annullati con la minusvalenza generatasi in capo agli stessi a sèguito della cessione delle partecipazioni nella Festin Costruzioni Snc ad altre società, sempre riconducibili ad Eur Immobiliare Srl" (pag. 2 del controricorso, primi tre interi periodi).

9.9 Da quanto precede appare, quindi, evidente come la pretesa erariale trovasse il suo fondamento nella prospettata realizzazione, da parte della Eur Immobiliare Srl e di altre società asseritamente facenti capo al medesimo gruppo imprenditoriale, di "atti e comportamenti assolutamente simulati", per mezzo dei quali la prima avrebbe "trasfer(it)o apparentemente" alla Festin Costruzioni Snc (già Srl) i redditi derivanti dall'intesa attività di speculazione immobiliare svolta da detta società negli anni 2006 2009.

9.10 Pur in presenza di un avviso di accertamento basato sugli elementi innanzi indicati, la CTR ha riconosciuto nella fattispecie in esame le linee di un disegno elusivo attuato dalla Eur Immobiliare Srl d'intesa con altre società "tutte riconducibili al medesimo gruppo familiare Appolloni".

9.11 Orbene, deve escludersi che, così facendo, il collegio d'appello sia incorso nella denunciata violazione del principio di corrispondenza fra il chiesto e il pronunciato.

9.12 Invero, alla stregua del costante e condiviso orientamento giurisprudenziale di questa Corte cui sopra si è fatto richiamo, la riqualificazione giuridica del comportamento del contribuente in termini di elusione fiscale può essere autonomamente operata dal giudice e prescinde dal rispetto degli oneri procedimentali posti a carico dell'Amministrazione dall' art. 37-bis D.P.R. n. 600 del 1973 , applicabile *ratione temporis*, quali la richiesta di chiarimenti prima dell'emanazione dell'atto impositivo e la specifica motivazione dello stesso in relazione alle giustificazioni fornite del contribuente. Ciò in quanto la rilevabilità officiosa del negozio abusivo deve ritenersi ammessa in ogni stato e grado del giudizio, stante l'indisponibilità della pretesa tributaria, salvi i limiti rappresentati, nella fase di impugnazione, dal giudicato interno eventualmente già formatosi sul punto e, in sede di legittimità, dalla necessità di ulteriori accertamenti di fatto (cfr. Cass. n. 33793/2022 , Cass. Sez. Un. n. 30055/2008).

9.13 Fermi i suesposti rilievi, va però osservato che la motivazione posta a base dell'impugnata decisione risulta meramente apparente, avendo la CTR così giustificato l'adottata pronuncia confermativa della sentenza di primo grado: "...dalla documentazione allegata in atti si evince in modo inequivocabile l'intreccio delle società, tutte riconducibili al medesimo gruppo familiare Apolloni (recte: Appolloni -n.d.r.) (genitori e quattro figli). Infatti, tra le Società interessate alla seconda cessione di quote della Società FESTIN risulta identica la compagine sociale (in sei casi hanno come socio unico la compagine fiduciaria e di Trust all'atto di costituzione, salvo il successivo trasferimento delle quote a due persone fisiche in prossimità della cessazione, in cinque casi il legale rappresentante è lo stesso). Va poi rilevato che nove società sono state costituite tra il giorno 11 ed il 21.11.2005 e tutte hanno cessato la loro attività il 20.12.2007; per giunta, tutti i conti correnti delle società sono stati gestiti unitariamente presso lo stesso Istituto di credito ed in modo contestuale ed avevano una numerazione progressiva".

9.14 Come risulta palese dal tenore degli enunciati sopra trascritti, il collegio di secondo grado si è limitato ad accennare ad una serie di circostanze, asseritamente supportate da riscontri documentali rimasti del tutto imprecisati, che dimostrerebbero l'esistenza di un "intreccio" fra la Eur Immobiliare Srl e le numerose altre società coinvolte nelle diverse operazioni di cessione di quote di partecipazione al capitale della Festin Costruzioni Srl (poi Snc) e della stessa Eur Immobiliare Srl, analiticamente indicate nel processo verbale di constatazione del 4 aprile 2014.

9.15 Sennonchè, le riferite circostanze non hanno formato oggetto di valutazione sotto il profilo della loro idoneità a dimostrare la fondatezza dell'avanzata pretesa tributaria.

Non viene, infatti, spiegato in sentenza come il ravvisato "intreccio delle società tutte riconducibili al medesimo gruppo familiare" avrebbe, in concreto, consentito alla Eur Immobiliare Srl, destinataria dell'avviso di accertamento, di raggiungere il risultato elusivo desiderato, che secondo l'Ufficio accertatore sarebbe consistito in "un indebito risparmio d'imposta corrispondente alla mancata tassazione... di un reddito imponibile di Euro 52.243.276,00 realizzato dalla Festin Costruzioni Snc dal 2006 al 2009".

A fronte dell'atto di cessione della quota di partecipazione alla Festin Costruzioni Srl intercorso nell'ottobre 2005 fra la cedente Eur Immobiliare Srl e le cessionarie Giglio Srl e Kenzia Srl -da cui è incontestatamente derivata in capo alla prima una plusvalenza di 40.557.637 euro, regolarmente dichiarata e sottoposta a tassazione-, la CTR non ha in alcun modo chiarito donde si ricaverebbe che tale negozio e quelli, asseritamente collegati, in sèguito conclusi da altre società ritenute riconducibili al medesimo gruppo imprenditoriale fossero privi di sostanza economica e inidonei a produrre effetti significativi diversi dal mero vantaggio fiscale ipotizzato dall'Amministrazione.

9.16 In questa maniera il giudice a quo si è in tutta evidenza sottratto all'obbligo di motivazione, in quanto, pur avendo sommariamente indicato gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento, non li ha sottoposti a un'approfondita disamina logico-giuridica, anche alla luce delle puntuali difese articolate dalla contribuente, sì da rendere impossibile un effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento da lui seguito (cfr. Cass. n. 17915/2023 , Cass. n. 5171/2023 , Cass. n. 7454/2022 , Cass. n. 3250/2022 , Cass. n. 11530/2020).

9.17 La decisione gravata risulta, dunque, priva di un reale supporto argomentativo, e perciò stesso affetta da nullità per violazione dell' art. 36 , comma 2, n. 4) D.Lgs. n. 546 del 1992 .

9.18 Giova, al riguardo, rammentare che, a sèguito della riformulazione dell' art. 360 , comma 1, n. 5) c.p.c. disposta dal D.L. n. 83 del 2012 , convertito con modificazioni dalla L. n. 134 del 2012 , il sindacato di legittimità sulla motivazione è ormai da ritenere ristretto alla sola verifica dell'inosservanza del c.d. "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, della Carta fondamentale, individuabile nelle ipotesi -che si tramutano in vizio di nullità della sentenza per difetto del requisito di cui all' art. 132 , comma 2, n. 4) c.p.c. (nel processo tributario la norma speciale di riferimento è il succitato art. 36 , comma 2, n. 4), D.Lgs. n. 546 del 1992)- di "mancanza assoluta di motivi sotto il profilo materiale e grafico", di "motivazione apparente", di "contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili" e di "motivazione perplessa od incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza della mera "insufficienza" o "contraddittorietà" della motivazione (cfr., ex permultis, Cass. n. 20598/2023 , Cass. n. 20329/2023 , Cass. n. 3799/2023 , Cass. Sez. Un. n. 37406/2022, Cass. Sez. Un. n. 32000/2022 , Cass. n. 8699/2022 , Cass. n. 7090/2022 , Cass. n. 24395/2020 , Cass. Sez. Un. n. 23746/2020 , Cass. n. 12241/2020 , Cass. Sez. Un. n. 17564/2019, Cass. sez. Un. 19881/2014, Cass. Sez. Un. 8053/2014).

9.19 In particolare, si definisce "apparente" la motivazione che, sebbene riconoscibile sotto il profilo materiale e grafico come parte del documento contenente il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, risultando obiettivamente inidonea a far conoscere l'iter logico seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, sì da non consentire alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento ad opera dell'interprete, al quale non può essere lasciato il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche, congetture (cfr. Cass. Sez. Un. n. 2767/2023 , Cass. n. 6758/2022 , Cass. n. 13977/2019 , Cass. Sez. Un. n. 22232/2016, Cass. Sez. Un. n. 16599/2016).

9.20 Nel caso in esame ricorre, per l'appunto, l'anomalia testè descritta, essendosi al cospetto di una motivazione che, seppur materialmente esistente dal punto di vista grafico, non rende intelligibile il percorso argomentativo che ha condotto il giudice d'appello alla decisione assunta.

10. L'accoglimento della censura motivazionale esime la Corte dallo scrutinio delle ulteriori doglianze mosse dalla società ricorrente, le quali rimangono assorbite.

11. Tirando le fila del discorso fin qui condotto:

(a)va accolto il secondo motivo di ricorso, respinti il primo e il terzo, assorbiti i restanti;

(b)va disposta, ai sensi dell' art. 384 , comma 2, prima parte, c.p.c., la cassazione dell'impugnata sentenza con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, la quale procederà a un nuovo esame della controversia, offrendo congrua motivazione;

al giudice del rinvio viene rimessa anche la pronuncia sulle spese del presente giudizio di legittimità, a norma dell'art. 385, comma 3, seconda parte,

P.Q.M. La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, respinti il primo e il terzo, assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per la pronuncia sulle spese del presente giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza