

Sentenza del 24/04/2025 n. 10872 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle entrate, Direzione regionale della Lombardia, a seguito di p.v.c., e per quanto in questo giudizio ancora rileva, accertava maggior IRAP nei confronti della società L. Srl per l'importo di Euro 643.218,00; in particolare la ripresa originava dalla differenza tra quanto dalla stessa fatturato per l'alienazione alla società Iniziative immobiliari 3 Srl di un'area immobiliare denominata "Besta" e quanto da quest'ultima fatturato, poche settimane dopo e per l'alienazione della stessa area, al Fondo Progetti Residenza, quale maggior ricavo non contabilizzato e non dichiarato, ai sensi del combinato disposto degli articoli 85 t.u.i.r. e 37-bis, comma 2, del D.P.R. 600 del 1973 . L'ufficio, premesso che tutte le società facevano parte dello stesso gruppo, infatti evidenziava che la cessione da parte della L. in favore di Iniziative Immobiliari, al minor prezzo, e non direttamente in favore del Fondo Progetti Residenza, al maggior prezzo, aveva unicamente lo scopo di far emergere in capo alla Iniziative Immobiliari una plusvalenza necessaria per utilizzare perdite degli anni pregressi ed in scadenza.

2. Contro tale avviso la società proponeva ricorso che la Commissione tributaria provinciale di Milano rigettava.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia rigettava l'appello della contribuente;

in particolare:

- quanto alla asserita violazione dell'art. 37-bis, comma 5, in ordine alla motivazione dell'atto impugnato, i giudici dell'appello evidenziavano che l'avviso era motivato, atteso che l'ufficio aveva ripreso e contestato le doglianze della contribuente mentre non invalidava l'atto impositivo la circostanza che non lo avesse fatto "dettagliatamente";

- quanto al merito, il giudice dell'appello evidenziava che dagli atti emergesse che la società L. Srl, appartenente al gruppo Pirelli, il 30/11/2006 aveva venduto alla società Iniziative Immobiliari 3 Srl, anch'essa appartenente al medesimo gruppo, l'area denominata Besta al prezzo di Euro 24.948.000,00 e che solo tre settimane dopo la società Iniziative Immobiliari 3 Srl aveva ceduto al Fondo immobiliare Progetti di Residenza, gestito dalla Pirelli E co. Real Estate opportunities, la medesima area al maggior prezzo di Euro 40.000.000,00; ciò evidenziato in fatto, ritenevano che non vi fossero ragioni economiche valide per la vendita effettuata dalla L. al minor prezzo se non il risparmio di imposta determinato dal fatto che se la L. avesse venduto direttamente al Fondo avrebbe incrementato il proprio reddito apportato al consolidato fiscale di gruppo da Euro

3.302.694,00 ad Euro 18.606.000,00; ciò configurava la fattispecie di abuso del diritto il cui divieto preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto di strumenti giuridici idonei a ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione; l'amministrazione finanziaria aveva provato il disegno elusivo e le relative modalità mentre la contribuente non aveva dimostrato l'esistenza di valide ragioni alternative o concorrenti che potessero giustificare il ricorso a tali strumenti.

3. Contro tale sentenza la società propone ricorso affidato a due motivi, illustrati da successiva memoria.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

La causa è stata rimessa alla pubblica udienza del 24/01/2025.

Il PM, in persona del sostituto Procuratore generale dott. Tommaso Basile, ha concluso per il rigetto del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3) cod. proc. civ., la società deduce la violazione dell' art. 37-bis , comma 5, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , con riferimento alla nullità dell'atto impugnato per omessa specifica motivazione in relazione alle giustificazioni fornite dalla società in risposta alla richiesta di chiarimenti formulata ai sensi dell'art. 37-bis, comma 4, D.P.R. indicato.

Con una prima censura la società deduce che l'avviso di accertamento in materia di abuso del diritto deve necessariamente essere specificamente motivato in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente in risposta alla richiesta di chiarimenti formulata ai sensi del comma 4 della stessa disposizione. La CTR si è discostata dai suddetti principi in quanto, nonostante abbia constatato l'omessa dettagliata motivazione dell'atto impositivo in relazione alle giustificazioni fornite dalla società in risposta al questionario, ha concluso che ciò non inficerebbe la validità dell'avviso di accertamento, per cui ha errato laddove ha ritenuto che la motivazione non dettagliata, e quindi non specifica nel senso imposto dalla predetta disposizione, non abbia determinato la nullità dell'avviso.

Sotto un secondo profilo la società ricorrente deduce che l'avviso Irap è nullo per omessa motivazione rispetto a una circostanza debitamente evidenziata nella risposta al questionario e cioè l'assenza di vantaggi fiscali a fini Irap, in quanto sul punto la motivazione dell'avviso non è solo non dettagliata ma del tutto omessa; nella risposta al questionario essa aveva infatti evidenziato l'assenza di qualsiasi vantaggio tributario ai fini Irap in quanto a tale fine non vi era stato nessun risparmio di imposta, avendo l'ufficio contestato un vantaggio fiscale indebito rilevante solo a fini Ires (illegittimo utilizzo di perdite Ires in scadenza), asseritamente ottenuto attraverso l'aggiramento di norme rilevanti ai soli fini Ires (gli artt. 84 , 85 e 118 t.u.i.r.); nel motivo è trascritto l'avviso di accertamento che ha riportato anche il contenuto dei chiarimenti resi dalla contribuente.

2. Con il secondo motivo, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3 cod. proc. civ., si deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 37-bis , commi 1 e 2, D.P.R. n. 600 del 1973 in riferimento alla illegittima applicazione della norma antielusiva in materia di Irap, avendo l'ufficio contestato un vantaggio fiscale indebito rilevante solo a fini Ires (illegittimo utilizzo di perdite Ires in scadenza) asseritamente ottenuto attraverso l'aggiramento di norme rilevanti ai soli fini Ires (gli artt. 84 , 85 e 118 t.u.i.r.).

Le norme in materia di abuso, infatti, presuppongono l'avvenuta elusione di una o più disposizioni e il conseguimento di un vantaggio fiscale indebito per cui non è possibile estendere il rilievo formulato in riferimento ad una specifica imposta, nel caso di specie l'Ires, ad altri tributi, nel caso di specie l'Irap, senza individuare anche per tali altri tributi le norme aggirate e il beneficio fiscale non spettante;

in altri termini qualora l'amministrazione finanziaria evidenzi l'aggiramento di norme rilevanti ai fini di un solo tributo ed il conseguimento di un vantaggio fiscale afferente sempre tale tributo, è preclusa la contestazione in relazione ad altre imposte in quanto ciò sarebbe contrario al comma 2 dell'art. 37-bis che consente solo di disconoscere il vantaggio fiscale indebito applicando le norme eluse.

Nel caso di specie nell'avviso l'ufficio aveva lamentato l'aggiramento degli artt. 118 , comma 2, t.u.i.r. , secondo cui le perdite fiscali Ires formatesi prima dell'adesione al consolidato fiscale possono essere compensate solo con redditi Ires prodotti dalla stessa società che ha generato le perdite e non con redditi Ires trasferiti al consolidato fiscale da altri partecipanti alla tassazione di gruppo; dell' art. 84 t.u.i.r. , ai sensi del quale le perdite Ires erano utilizzabili fino al quinto periodo d'imposta successivo a quello di loro formazione venendo successivamente meno; e dell' art. 85 t.u.i.r. , ai sensi del quale le cessioni dei beni sono considerati ricavi che però in questo caso sono stati compensati con perdite fiscali in scadenza formatesi prima del consolidato. Secondo l'ufficio l'operazione contestata avrebbe artificiosamente consentito a Iniziative immobiliari di utilizzare perdite fiscali formatesi prima dell'adesione al consolidato fiscale in scadenza nel 2006; ciò avrebbe permesso di trasferire al consolidato fiscale un reddito imponibile a fini Ires inferiore rispetto a quello fisiologicamente ritenuto dall'ufficio; precisa, ancora, la ricorrente che il citato vantaggio fiscale è stato disconosciuto dall'ufficio attraverso l'avviso di accertamento specificamente emesso ai fini Ires l'anno 2006 che ha accertato il capo al consolidato Pirelli un maggior reddito di Euro 6.318.480,00.

Da tali considerazioni ad avviso della ricorrente risulta evidente che l'ufficio non ha eccepito l'aggiramento di alcuna norma afferente la determinazione della base imponibile Ires nè ha contestato l'esistenza di un qualsiasi vantaggio fiscale in relazione a tale tributo in quanto l'Irap non prevede il riporto in avanti nell'utilizzo delle perdite pregresse anzi il concetto di perdita fiscale non esiste affatto in ambito Irap.

2. Il primo motivo, articolato in due profili di censura, è fondato, con assorbimento del secondo.

L'art. 37-bis, comma 4, così recita "L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto

entro sessanta giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2".

Il comma 5 inoltre prescrive che "l'avviso di accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente".

Costituisce ius receptum di questa Corte che in tema d'imposte sui redditi, l' art. 37-bis , commi 4 e 5, del D.P.R. n. 600 del 1973 , prevede un rigoroso procedimento d'instaurazione del contraddittorio, caratterizzato da scansioni predeterminate, in cui, a pena di nullità, l'avviso di accertamento deve essere emanato previa richiesta di chiarimenti al contribuente e deve essere specificamente motivato in relazione alle giustificazioni fornite (Cass. 30/01/2018, n. 2239 , in continuità con Cass. 16/01/2015, n. 693 ; nonché Cass. 28/11/2018, n. 30770 ; Cass. 26/07/2021, n. 21350).

Ciò premesso, in primo luogo è la stessa CTR ad affermare che la motivazione sulle ragioni fatte valere dal contribuente non è "dettagliata", il che non corrisponde alla regola sopra indicata, secondo la quale la motivazione deve essere specifica.

Quanto alla seconda censura, anch'essa è fondata.

La società si duole della mancata considerazione di una parte dei propri chiarimenti, e cioè della parte in cui aveva dedotto che, poiché secondo l'ufficio le norme eluse erano in tema di Ires ed erano evidenziate al fine di ritenere elusiva l'utilizzazione della plusvalenza per compensare le perdite in scadenza, ovviamente a fini Ires, non vi sarebbe stato, nello stesso accertamento, un vantaggio fiscale in materia di Irap che potesse essere oggetto di recupero.

Attesa la chiara lettera della norma, che, con scansioni procedurali predeterminate, prevede, a pena di nullità, prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento, la richiesta (nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2 ovvero le ragioni per cui quelle specifiche operazioni si reputano inopponibili ovvero vengono disconosciute) al contribuente di chiarimenti e poi, la specifica motivazione, quale ulteriore causa di nullità, dell'avviso di accertamento in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente, questa Corte ha evidenziato che, nel pieno rispetto del principio del contraddittorio, la richiesta di chiarimenti al contribuente concorra alla formazione della valutazione (preventiva rispetto all'emanazione dell'avviso di accertamento) da parte dell'Amministrazione finanziaria circa il fine elusivo delle operazioni (Cass. n. 693/2015 cit.).

Sul punto l'avviso di accertamento, integralmente riportato nel ricorso, non effettua alcuna valutazione di alcun genere, come del resto confermato dalla stessa CTR laddove ha ritenuto che la motivazione pur non essendo dettagliata fosse sufficiente, e come confermato anche dal controricorso erariale, laddove evidenzia, al fine di ritenere assolto l'onere motivazionale, un passaggio dell'avviso relativo al consolidato fiscale, istituto non attinente all'Irap. L'avviso, quindi, non dimostra che l'amministrazione abbia valutato gli apporti del contribuente e spiegato per quali motivi essi non siano validi con riferimento all'assenza dell'elemento costitutivo - vantaggio fiscale a fini Irap - della fattispecie abusiva.

3. L'accoglimento del primo motivo del ricorso, attinente ad un vizio formale dell'avviso di accertamento, riprodotto in atti e allegato al ricorso, privo di motivazione specifica sui chiarimenti indicati dalla società ricorrente, comporta la cassazione della sentenza impugnata; non sussistendo necessità di ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, con l'accoglimento del ricorso introduttivo della contribuente.

Le spese del merito sono compensate mentre le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo del ricorso, assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della contribuente;

compensa le spese dei gradi di merito; condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese di lite in favore di L. Srl, che liquida in Euro 10.000,00, per compensi, Euro 200,00 per esborsi, oltre spese forfetarie al 15 per cento, ed accessori.

Così deciso in Roma, in data 24 gennaio 2025.

Depositato in Cancelleria il 24 aprile 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza