



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Ires – Irap –
Accertamento –
Promissory note

Federico Sorrentino - Presidente -

Antonio Francesco Esposito - Consigliere rel. -

R.G.N.17469/2016

Andreina Giudicepietro - Consigliere -

Paolo Di Marzio - Consigliere -

PU – 23/02/2023

Marcello Maria Fracanzani - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

(omissis) p.A., in persona del legale rappresentate, rappresentata
e difesa dagli (omissis)

– *ricorrente* –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso
l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende;

– *resistente* –

avverso la sentenza n. 3536/45/2016 della Commissione tributaria
regionale del Lazio, depositata il 14 aprile 2016.



Udita la relazione della causa svolta dal Consigliere Antonio Francesco Esposito alla pubblica udienza del 23 febbraio 2023.

Lette le conclusioni scritte del P.G., Stefano Visonà, che ha chiesto il rigetto del ricorso.

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle entrate – Direzione Regionale della Campania – Ufficio Antifrode, a conclusione di una verifica fiscale effettuata nei confronti della (omissis) .p.A. notificava alla predetta società, in data 25 luglio 2013, processo verbale di constatazione. Rilevava l'Ufficio che, nell'anno 2008, la società aveva acquistato un titolo denominato *promissory note* emesso da una società portoghese, con sede in (omissis) reperendo la liquidità necessaria per effettuare l'operazione da una società slovacca. Al prestito iniziale della somma di denaro impiegata per la sottoscrizione della *promissory note* si contrapponeva l'obbligo da parte della società emittente il titolo di corrispondere gli interessi (nella misura dell'80% annuo) e di restituire il capitale in funzione dell'andamento del prezzo del petrolio nel periodo prestabilito. Corrispondentemente sussisteva l'obbligo della società (omissis) creditrice della *promissory note* ma debitrice per il finanziamento ricevuto - di restituire il capitale preso in prestito e di corrispondere gli interessi passivi alla società slovacca. A norma dell'art. 165, comma 1, t.u.i.r. e in forza della Convenzione sottoscritta dall'Italia e dal Portogallo il 14 maggio 1980, la (omissis) S.p.A., con la sottoscrizione della *promissory note*, veniva ad usufruire di un credito di imposta figurativo pari al 15% dell'ammontare degli interessi attivi; ciò in quanto la società emittente il titolo aveva sede a (omissis) (zona franca) e l'art. 22 della Convenzione prevedeva il riconoscimento di un credito di imposta pur in assenza di tassazione. Con tale operazione la società (omissis) era certa di conseguire la corresponsione da parte della società (omissis) di interessi attivi esclusi dalla tassazione in (omissis)



con collegati crediti di imposta figurativi, in ogni caso sempre superiori agli eventuali esiti economici negativi che sarebbero potuti derivare dall'alea correlata all'andamento del prezzo del petrolio. Nel contratto atipico formalmente aleatorio sottoscritto dalla società contribuente, pertanto, l'incertezza era solo apparente e fittiziamente prevista; la causa concreta e cioè il risultato realizzato si sostanzava in un illecito e fraudolento risparmio di imposta, posto che la società contribuente avrebbe conseguito un risultato sempre positivo qualunque evento si fosse verificato.

Sulla base delle risultanze del processo verbale di constatazione l'Agenzia delle entrate – Direzione provinciale di Napoli – notificava, in data 6 novembre 2013, dopo aver notificato alla (omissis) S.p.A. avviso di accertamento con il quale recuperava a tassazione IRES ed IRAP per l'anno 2008, con relative sanzioni, notificava atto di contestazione con il quale veniva irrogata un'ulteriore sanzione ex art. 8, comma 2, d.l. n. 16 del 2012.

Contro l'atto di contestazione la società contribuente ha proposto ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Napoli che lo respingeva.

La Commissione tributaria regionale della Campania, con la sentenza indicata in epigrafe, ha confermato la decisione di primo grado. Osservava la CTR – per quanto ancora rileva in questa sede - che, per affermazione della stessa società, il contratto in questione doveva essere ricondotto alla categoria dei contratti aleatori, caratterizzati dall'incertezza; tuttavia, non poteva rinvenirsi alcuna alea nel complesso negoziale posto in essere dalla società contribuente in cui il rischio connesso all'andamento del prezzo del petrolio era nella sostanza insussistente e non avrebbe comunque determinato conseguenze apprezzabili, mentre la (omissis) S.p.A. avrebbe in ogni caso conseguito un considerevole vantaggio economico in relazione al



credito per le imposte figurative sugli interessi attivi. L'assenza di alea determinava la nullità della complessiva operazione per illiceità della causa posto che la causa concreta si identificava in un illecito e fraudolento risparmio di imposta. Rilevava che l'avviso di accertamento era stato notificato nel rispetto del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, l. n. 212 del 2000, posto che la sospensione dei termini nel periodo feriale aveva natura processuale e non si applicava quindi ai termini concernenti il procedimento amministrativo. Riteneva, infine, che l'atto impositivo era stato legittimamente emesso sulla base della verifica operata dalla Direzione Regionale dell'Agenzia delle entrate.

Avverso la sentenza della CTR la società contribuente propone ricorso per cassazione, affidato a sei motivi.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la società contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione del d.lgs. n. 164 del 2007 nonché degli artt. 1321, 1345 e 1418 cod. civ. Lamenta la ricorrente che il giudice di merito abbia qualificato la *promissory note* come contratto mentre essa appartiene alla categoria dei valori mobiliari per la sua funzione di strumento finanziario e presenta una propria autonomia che la astrae da qualsiasi rapporto sottostante, con la conseguenza che erroneamente la CTR aveva fatto riferimento alle nozioni di causa e di nullità del contratto.

2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione – sotto un diverso profilo - degli artt. 1345 e 1418 cod. civ. nonché dell'art. 1469 cod. civ. Sostiene la ricorrente che la regolarità delle scritture contabili rappresentative dell'intera operazione e, in particolare, la corretta annotazione dei trasferimenti, degli accrediti e



degli addebiti delle somme esposte dimostravano la legalità e la veridicità della complessiva operazione.

3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 1, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 2 d.lgs. n. 546 del 1992. Secondo la ricorrente il giudice tributario, in ordine alla valutazione della causa e quindi della nullità della complessiva operazione, sarebbe sfornito di giurisdizione, trattandosi di questioni devolute alla cognizione del giudice ordinario che non potevano essere deliberate dal giudice tributario neppure in via incidentale.

4. Con il quarto motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 12, comma 7, l. n. 212 del 2000 e dell'art. 1 l. n. 742 del 1969. Sostiene la ricorrente che l'avviso di accertamento è nullo per il mancato rispetto del termine dilatorio di sessanta giorni, in quanto l'atto era stata notificato alla società contribuente il 6 novembre 2013 mentre il processo verbale di constatazione era stato consegnato alla stessa il 25 luglio 2013, sicché l'atto impositivo, tenuto conto del periodo di sospensione feriale dei termini vigente nel periodo in considerazione, non avrebbe potuto essere emanato prima del 9 novembre 2013.

5. Con il quinto motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 14, secondo comma, Cost., del d.lgs. n. 300 del 1999, dell'art. 23 d.P.R. n. 107 del 2001 e dell'art. 27 d.l. n. 185 del 2008. Assume la ricorrente che l'avviso di accertamento è nullo in quanto fondato su processo verbale di constatazione predisposto da funzionari della Direzione Regionale della Campania – Ufficio Antifrode - che non possedevano i poteri per effettuare la verifica nei confronti della società contribuente; ciò in quanto, a seguito dell'abrogazione dell'art. 62-sexies, comma 2, d.l. n. 331 del 1993, le Direzioni Regionali



dell'Agencia delle entrate avevano perso la legittimazione ad eseguire in via generale controlli e verifiche in vista della emissione degli atti impositivi.

6. Con il sesto motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 37-*bis*, commi 4 e 5, d.P.R. n. 600 del 1973. Lamenta il ricorrente che l'Ufficio non aveva osservato le garanzie procedurali previste dalla suddetta norma, la quale prescrive, a pena di nullità, che l'avviso di accertamento deve essere preceduto da una richiesta di chiarimenti e successivamente assistito da una motivazione specificamente riferita anche alle giustificazioni rese dal contribuente.

7. Vanno esaminati, in ordine logico-giuridico, prioritariamente il quarto, quinto e sesto motivo di ricorso.

8. Il quarto motivo è infondato, alla stregua del principio di diritto affermato da questa Corte secondo cui «in tema di sospensione feriale dei termini, l'art. 1 della l. 7 ottobre 1969, n. 742, pur nel più ampio contenuto assicurato dai numerosi interventi della Corte Costituzionale, è applicabile ai soli termini processuali, con esclusione dei termini endo-procedimentali, che cadenzano il procedimento amministrativo sino all'emissione del provvedimento amministrativo, quest'ultimo impugnabile dinanzi ad una giurisdizione, sia essa ordinaria, amministrativa, contabile o tributaria. Ne discende che al termine dilatorio, previsto dall'art. 12, comma 7 della l. 26 luglio 2000, n. 212, a garanzia del contraddittorio endo-procedimentale in materia di accertamento tributario, non è applicabile la sospensione dei termini nel periodo feriale» (Cass. n. 3903 del 2023).

9. Del pari infondato è il quinto motivo.

Invero, la tesi prospettata dalla ricorrente si pone in aperto contrasto con il consolidato orientamento di questa Corte, secondo cui



«In tema di accertamenti tributari, il d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito in legge 28 gennaio 2009, n. 2, non ha attribuito alle Direzioni regionali delle entrate una competenza in materia di accertamento fiscale prima inesistente, ma ha inteso fondare su norma di fonte primaria il riparto delle competenze relative all'attività di verifica fiscale, istituendo una riserva esclusiva di competenza, in relazione alla rilevanza economico fiscale del soggetto accertato, a favore della Direzione regionale, già titolare, per disposizione regolamentare, della competenza a svolgere attività istruttoria, utilizzabile dalle Direzioni provinciali ai fini della emissione degli atti impositivi. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento emesso in base a processo verbale dalla Direzione regionale delle entrate)» (Cass. n. 20915 del 2014; conf. Cass. n. 33289 del 2018, Cass. n. 21694 del 2020).

10. Il sesto motivo è inammissibile.

Sul punto il giudice di primo grado ha osservato che le operazioni negoziali oggetto di causa non rientrano in nessuna delle fattispecie di cui all'art. 37-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973; ha inoltre rilevato che la nullità negoziale per difetto o illiceità della causa opera oggettivamente e con rilevanza generale, con conseguente improduttività di effetti giuridici anche nei confronti dell'Agenza delle entrate, indipendentemente dall'applicazione della disciplina antielusiva; ha infine ritenuto che nel caso di specie era stata assicurata al contribuente la possibilità di un reale contraddittorio.

Orbene, dall'esame dell'atto di appello riprodotto nel ricorso per cassazione emerge che le predette statuizioni – sorrette peraltro da argomentazioni giuridicamente condivisibili – non risultano censurate in sede di gravame, di modo che sul punto si è formato il giudicato.

11. Il primo motivo è inammissibile.



Va anzitutto osservato che la questione della qualificazione della complessiva operazione posta in essere dalla società contribuente in termini di strumento finanziario - e non di contratto - risulta estranea al tema del decidere dei precedenti gradi di giudizio e non può essere, pertanto, prospettata per la prima volta in sede di legittimità (Cass. n. 17041 del 2013). Peraltro, nel ricorso per cassazione (pag. 3) la stessa società contribuente fa riferimento a «termini del contratto», mentre nella sentenza impugnata (pag. 6) si legge che «per affermazione della stessa società, il contratto in argomento andava ricondotto alla categoria dei contratti aleatori».

Inoltre, la censura, per come formulata, oltre a non essere sufficientemente argomentata, non si confronta con la effettiva *ratio decidendi* della sentenza impugnata che ha ritenuto la nullità dell'intera operazione (contratto di *promissory note* con la società (omissis) e correlato contratto di finanziamento con la società (omissis)) per illiceità della causa in quanto volta ad ottenere in modo fraudolento un vantaggio fiscale.

12. Anche il secondo motivo si palesa inammissibile, in quanto si risolve nella mera prospettazione della tesi della contribuente in contrapposizione con l'assunto decisionale della CTR, senza tuttavia sottoporre a critica l'ordito motivazionale della sentenza impugnata ove sono evidenziati i profili strettamente giuridici - che prescindono dai dati contabili - che hanno indotto il giudicante a qualificare - come in precedenza rilevato - in termini di illiceità le operazioni negoziali poste in essere dalla società contribuente.

13. Il terzo motivo è infondato

Correttamente il giudice di merito ha valutato in via incidentale - in piena sintonia con il disposto dell'art. 2, comma 3, d.lgs. n. 546 del 1992 - la prospettata nullità della complessiva operazione posta in essere dalla società contribuente al fine di verificare la legittimità della



pretesa tributaria soggetta alla propria giurisdizione. In una fattispecie analoga, questa Corte (Cass. n. 12782 del 2016) ha affermato che l'ufficio finanziario ha il potere di accertare la sussistenza dell'eventuale simulazione relativa (inerente al prezzo di vendita di un bene) in grado di pregiudicare il diritto dell'Amministrazione alla percezione dell'esatto tributo, senza la necessità di un preventivo giudizio di simulazione, spettando poi al giudice tributario, in caso di contestazione, il potere di controllare *incidenter tantum*, attraverso l'interpretazione del negozio ritenuto simulato, l'esattezza di tale valutazione, al fine di verificare la legittimità della pretesa tributaria.

14. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato.

Le spese del giudizio di legittimità, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in € 6.500,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater* del d.P.R. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1-*bis* dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 23 febbraio 2023.

Il Consigliere est.

Antonio Francesco Esposito

Il Presidente

Federico Sorrentino

