

Corte di Cassazione, Sezione Tributaria civile

Sentenza 13 luglio 2018, n. 18632

Integrale

Ires - Consolidato - Interessi passivi - Deducibilità - Art. 37 bis dpr 600/73

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PICCININNI Carlo - Presidente

Dott. LOCATELLI Giuseppe - Consigliere

Dott. CRUCITTI Roberta - rel. Consigliere

Dott. CONDELLO Pasqualina Anna Piera - Consigliere

Dott. FEDERICI Francesco - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

(OMISSIS) S.p.A., in persona del Presidente del Consiglio di amministrazione, legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in (OMISSIS) presso lo studio dell'Avv. (OMISSIS) che la rappresenta e difende per procura speciale in atti;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n.12 presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza n.5/28/12 della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, depositata il 26 gennaio 2012;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 7.12.2017 dal Consigliere Dott. Roberta Crucitti;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore generale Dott. SORRENTINO Federico, che ha concluso per il rigetto del ricorso;

udito per la ricorrente l'Avv. (OMISSIS);

udito per la controricorrente l'Avv. (OMISSIS).

FATTI DI CAUSA

La controversia trova origine dall'impugnazione da parte di (OMISSIS) s.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore, di avviso di accertamento relativo ad IRES 2006 con il quale in relazione al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione "Consolidato nazionale e mondiale 2007", era stata disconosciuta, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis, la deducibilita' di interessi passivi perche' maturata in relazione ad un finanziamento erogato dalla (OMISSIS) B.V. alla (OMISSIS) s.p.a. e utilizzato da questa per l'acquisto del pacchetto azionario della (OMISSIS) s.p.a., a lei venduto dalla stessa (OMISSIS) B.V.

La Commissione Tributaria Provinciale accolse il ricorso della Societa' ma la decisione, appellata dall'Agenzia delle entrate, e' stata integralmente riformata, con la sentenza indicata in epigrafe, dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia (d'ora in poi C.T.R.), con conferma integrale dell'avviso di accertamento.

In particolare, secondo il Giudice di appello, la vendita del pacchetto azionario della (OMISSIS) s.p.a. dalla (OMISSIS) alla (OMISSIS) s.p.a (che acquistava grazie a finanziamento erogato dalla stessa venditrice) integrava un'operazione progettata al sol fine di ottenere un vantaggio fiscale (individuato nell'intento di far gravare sulla Societa' italiana interessi passivi tali da azzerare l'utile della (OMISSIS) s.p.a. nell'ambito del Consolidato realizzandosi cosi', con aggiramento dell'articolo 109, comma 9, lettera a) TUIR, la remunerazione dell'investimento con interessi attivi e non, come sarebbe stato corretto, con dividendi).

Avverso la sentenza ricorre la Societa' su quattro motivi.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

La Societa' ha depositato memoria, ex articolo 378 c.p.c., con la quale, tra l'altro, ha chiesto il riconoscimento dell'applicazione della disciplina sanzionatoria introdotta dal Decreto Legislativo n. 158 del 2015, piu' favorevole ad essa contribuente.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo si deduce, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 53, articoli 342 e 324 c.p.c. laddove la C.T.R. non aveva dichiarato l'appello, proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la decisione di primo grado, inammissibile per mancanza di motivi specifici, essendosi limitata l'appellante a riprodurre letteralmente il contenuto delle controdeduzioni depositate innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale.

1.1. La censura ammissibile (alla luce dei principi ribaditi di recente da Cass. 24247/2016, ma gia' affermati dalle Sezioni Unite con la sentenza n.17931 del 2013; "il ricorso per cassazione, avendo ad oggetto censure espressamente e tassativamente previste dall'articolo 360 c.p.c., comma 1, deve essere articolato in specifici motivi riconducibili in maniera immediata ed inequivocabile ad una delle cinque ragioni di impugnazione ivi stabilite, pur senza la necessaria adozione di formule sacramentali o l'esatta indicazione numerica di una delle predette ipotesi. Ne deriva che, ove il ricorrente lamenti l'errore processuale consistito nell'aver ritenuto ammissibile una domanda in violazione delle preclusioni processuali, non e' indispensabile che faccia esplicita menzione della ravvisabilita' della fattispecie di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, con riguardo alla norma processuale violata, purché il motivo rechi univoco riferimento alla nullita' della decisione derivante dalla relativa violazione, dovendosi, invece, dichiarare inammissibile il gravame allorché si riferisca esclusivamente alla insufficienza e contraddittorieta' della motivazione ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5") e', pero', infondata.

1.2. Costituisce, invero, orientamento prevalente di questa Corte, che il Collegio condivide e, di recente, ribadito da Cass. n. 7369 del 22/03/2017, che "nel processo tributario, ove l'amministrazione finanziaria si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni ed argomentazioni poste a sostegno della legittimita' del proprio operato, come gia' dedotto in primo grado, in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimita' dell'avviso di accertamento annullato, e' da ritenersi assolto l'onere d'impugnazione specifica previsto dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 53" e, ancora, che "in tema di contenzioso tributario, la mancanza o l'assoluta incertezza dei motivi specifici dell'impugnazione, le quali, ai sensi del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 53, comma 1, determinano l'inammissibilita' del ricorso in appello, non sono ravvisabili qualora il gravame, benché formulato in modo sintetico, contenga una motivazione interpretabile in modo inequivoco, potendo gli elementi di specificita' dei motivi essere ricavati, anche per implicito, dall'intero atto di impugnazione considerato nel suo complesso, comprese le premesse in fatto, la parte espositiva e le conclusioni" (v. Cass. n. 9083 del 07/04/2017; id n. 20379 del 24/08/2017)

1.3. E, nella specie, tra l'altro, l'atto di appello (pagg.2 e 3) investe direttamente la sentenza impugnata, individuandone il capo, ritenuto privo di

motivazione.

2. Al rigetto del primo motivo consegue il rigetto del secondo, basato sulla fondatezza del primo mezzo e con il quale si deduce, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4 la nullità della sentenza per error in procedendo per non avere la Commissione tributaria Regionale rilevato il giudicato interno formatosi in conseguenza dell'inammissibilità dell'appello.

3. Con il terzo motivo si deduce la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 109, comma 9, lettera a) laddove la C.T.R. aveva ritenuto elusiva, ai sensi della norma citata, l'operazione di vendita, tramite finanziamento, da (OMISSIS) a (OMISSIS) s.p.a.

3.1 Secondo la prospettazione difensiva della ricorrente, invece, il complesso delle attività compiute non poteva avere carattere anomalo o inadeguato in quanto la Società Italiana, controllata, non aveva alcun potere coercitivo nei confronti della controllante e, priva di risorse finanziarie, avrebbe dovuto in ogni caso accedere ad un finanziamento.

4. Con il quarto motivo, infine, si denuncia la sentenza impugnata di insufficiente motivazione laddove la C.T.R. non aveva adeguatamente esaminato e valutato l'origine, la necessità e la strumentalità del finanziamento, unico strumento a cui poteva ricorrere la Società, priva di risorse, per acquisire la totalità della partecipazione in (OMISSIS).

5. Prima di procedere alla trattazione dei mezzi di impugnazione, appare opportuno premettere in fatto, che, a fronte dei vari atti con cui il gruppo (OMISSIS) di diritto olandese (del quale la ricorrente fa parte) ha proceduto all'acquisizione della società di diritto italiano (OMISSIS) s.p.a., l'operazione disconosciuta dall'Amministrazione finanziaria è l'ultima in ordine temporale, ovvero la vendita dell'intero pacchetto azionario della (OMISSIS) s.p.a. alla (OMISSIS) s.p.a. da potere della (OMISSIS) BV (all'epoca titolare del 100% sia delle azioni (OMISSIS) s.p.a. che della (OMISSIS) s.p.a.), il cui prezzo è stato corrisposto grazie a un finanziamento, con interessi semestrali ad un tasso del 4,3725%, effettuato in favore della compratrice dalla stessa venditrice (da cui il disconoscimento della deducibilità dei relativi interessi passivi).

Secondo l'Agenzia delle entrate tale operazione, il cui fine ultimo avrebbe potuto ottenersi egualmente attraverso il conferimento della (OMISSIS) s.p.a. da (OMISSIS) a (OMISSIS) s.p.a., nella forma di aumento gratuito del capitale, aveva quale unico scopo l'indebito vantaggio fiscale costituito da una riduzione dell'imponibile in Italia. Infatti, avendo la (OMISSIS) s.p.a. e la (OMISSIS) s.p.a. optato per il consolidato nazionale, l'operazione avrebbe permesso di ridurre la base imponibile di quest'ultima Società per effetto degli oneri finanziari corrisposti dalla (OMISSIS) s.p.a. alla sua controllante ((OMISSIS)), mentre senza i suddetti oneri finanziari la Società italiana (oggi controricorrente) non avrebbe realizzato le perdite fiscali indicate in dichiarazione e, conseguentemente, il reddito complessivo globale della dichiarazione consolidata sarebbe risultato notevolmente più elevato.

5.1. In diritto, in relazione all'istituto dell'abuso del diritto di elaborazione comunitaria (in relazione ai tributi armonizzati) e successivamente accolto anche dall'ordinamento statale (in relazione alle imposte sui redditi Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 37 bis) va rilevato che, sulla scia della pronuncia delle Sezioni Unite n. 30055 del 23/12/2008 ("in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici: tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati (nella specie, imposte sui redditi), nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali. 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 elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione), può dirsi, ormai, consolidato l'orientamento di questa Corte nel senso di ritenere che l'operazione economica che abbia quale suo elemento (non necessariamente unico, ma comunque) predominante ed assorbente lo scopo elusivo del fisco costituisce condotta abusiva, ed è, pertanto, vietata allorché non possa spiegarsi altrimenti (o, in ogni caso, in modo non marginale) che con il mero intento di conseguire un risparmio di imposta, incombendo, peraltro, sull'Amministrazione finanziaria la prova sia del disegno elusivo che delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustificano operazioni in quel modo strutturate (cfr. tra le altre e di recente Cass. n. 5090 del 28.2.2017 la quale ha confermato la sentenza impugnata, che aveva qualificato come abusiva, perché diretta unicamente ad ottenere un risparmio d'imposta, un'operazione con la quale una banca aveva stipulato un contratto di capitalizzazione per un'ingente somma di denaro con un istituto di credito appartenente al medesimo gruppo bancario e, per finanziarlo, aveva contratto, il giorno precedente, un prestito di pari importo con la società capogruppo, ma con interessi passivi più alti ed interamente dedotti dai redditi).

5.2. Gli indici sintomatici ai quali, secondo i criteri elaborati dalla giurisprudenza di questo Giudice di legittimità, occorre attingere per la

dimostrazione dell'abusivita' della condotta, non vanno ricercati nella causa (funzione economico sociale) o negli effetti giuridici del negozio o della complessa operazione negoziale (diretti a disciplinare il regolamento di interessi voluto dalle parti), ma devono essere ricercati nel limite imposto dalla convenienza economica dell'operazione, nel senso che, data la peculiare situazione economico patrimoniale ed il tipo di organizzazione aziendale o societaria del soggetto, rilevate ex ante rispetto alla operazione economica da compiere, detto limite e' rispettato se la modifica di tale situazione - mediante l'attivita' negoziale posta in essere - e' rispondente a logiche di mercato ed in ultima analisi ai principi di economicita' della gestione: ove tali requisiti di economicita' non siano, invece, rinvenibili nell'operazione realizzata, ma la fattispecie negoziale posta in essere consenta, comunque, di realizzare, mediante una diversa allocazione delle risorse economico-patrimoniali preesistenti, un trattamento fiscale piu' favorevole, allora la duplice combinazione di tali elementi (carente giustificazione economica dell'operazione, realizzazione di un risparmio fiscale) consente di pervenire a qualificare l'operazione come elusiva in quanto diretta esclusivamente ad impedire la verifica del presupposto di imposta (v. Cass. n. 26781/2013; 21782/2011; 1372/2011; 12249/2010).

6. Alla luce degli illustrati e condivisi principi, il terzo motivo va rigettato.

La sentenza impugnata, infatti, ha fatto corretta applicazione della normativa di riferimento, come interpretata da questo Giudice di legittimita' (e sopra illustrata) evidenziando la sussistenza di tutti presupposti, come sopra specificati, necessari al fine di considerare elusiva l'operazione posta in essere; mentre al contrario, gli elementi addotti dalla Societa' (la sua qualita' di controllata che le avrebbe impedito di determinare le scelte gestionali della controllante), appaiono inidonei allo scopo.

Il Giudice di appello, infatti, -dopo avere rilevato che la (OMISSIS) s.p.a., acquistata dalla (OMISSIS) N.V. e' stata da questa conferita alla propria partecipata Nutrica International B.V. e da questa, invece, venduta alla propria partecipata di diritto italiano (OMISSIS) s.p.a.- ha ritenuto, sulla base dei fatti allegati dalle parti, che l'ultima operazione di vendita era stata progettata al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale e cio' anche valorizzando le difese della stessa contribuente (in ordine al peso dell'onere dell'indebitamento sull'una o sull'altra Societa' del medesimo gruppo), e rilevandone la debolezza proprio sulla considerazione che la Societa' venditrice aveva ricevuto la (OMISSIS) s.p.a. per conferimento, senza avere sostenuto, quindi, oneri finanziari.

Il Giudice di appello ha, quindi, correttamente ritenuto che il finanziamento posto a base del successivo passaggio, dalla (OMISSIS) B.V. non potesse essere spiegato, altrimenti, se non con l'unico scopo di far gravare sulla societa' italiana interessi passivi tali da far azzerare l'utile della (OMISSIS) s.p.a. nell'ambito del Consolidato nazionale e Mondiale realizzandosi cosi', con l'aggiramento del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 109, comma 9 lettera a) la remunerazione dell'investimento con interessi attivi e non, come sarebbe stato corretto e non come sarebbe stato corretto con dividendi.

Infine, altrettanto correttamente, il Giudice di appello ha valutato l'inesistenza di valide ragioni economiche, rilevando come l'operazione di accorpamento delle attivita' tra la (OMISSIS) e la (OMISSIS) e dei benefici economici derivatane non costituissero l'oggetto del contendere (dato, invece, dall'operazione di finanziamento) e ponendo, invece, l'accento sulla circostanza che la stessa venditrice avesse realizzato di fatto, sia pure limitatamente all'importo di Euro 100.000.000, il conferimento della (OMISSIS) s.p.a., con la rinuncia al credito di parte del finanziamento di euro 400.000.000 convertito in patrimonio della Societa', anzi immediatamente convertito,...operazione non realizzata per l'intero importo di Euro 400.000.000, al solo fine di portare a carico dell'imponibile consolidato gli interessi passivi corrisposti alla capogruppo in Olanda.

7. Inammissibile, infine, deve ritenersi il quarto motivo di ricorso. Il fatto, rispetto al quale si denuncia la sentenza impugnata d'insufficiente motivazione (ovvero la natura necessaria e strumentale del finanziamento contratto da (OMISSIS) s.p.a.) era, come si evince dalla lettura integrale della motivazione, ben presente al Giudice di appello il quale, ne ha tenuto conto nella sua valutazione degli elementi probatori sia pure sotto un angolo prospettico diverso da quello della ricorrente. Sotto questo profilo il mezzo e' inammissibile alla luce dell'insegnamento di questa Corte secondo cui non e' consentito alla parte censurare la complessiva valutazione delle risultanze processuali contenuta nella sentenza impugnata, contrapponendo alla stessa una sua diversa interpretazione, al fine di ottenere la revisione da parte del giudice di legittimita' degli accertamenti di fatto compiuti dal giudice di merito, sicche' le censure poste a fondamento del ricorso non possono risolversi nella sollecitazione di una lettura delle risultanze processuali differente da quella operata dal giudice di merito, o investire la ricostruzione della fattispecie concreta, o riflettere un apprezzamento dei fatti e delle prove difforme da quello dato dal giudice di merito (tra le altre, di recente Cass.n. 19547 del 04/08/2017; id.n.29404 del 07/12/2017).

8. Per le ragioni sin qui svolte, la sentenza impugnata e' immune da censura. In memoria, tuttavia, la societa' sollecita l'applicazione della disciplina piu' favorevole introdotta dal Decreto Legislativo n. 158 del 2015, disciplina che, certamente, si puo' applicare ai processi in corso.

8.1. In tema, il Collegio ritiene di aderire all'orientamento espresso da Cass.9.6.2017 n.14407 la quale, rilevato che le modifiche apportate dal Decreto Legislativo n. 158 del 2015 non rendono la sanzione irrogata automaticamente illegale, perche' non operano in maniera generalizzata in favor rei, ha ritenuto che, nell'ipotesi (quale quella in esame) in cui la contribuente in memoria ha richiamato le pagine dell'avviso di accertamento concernenti l'irrogazione delle sanzioni, occorra che il giudice del merito rinnovi la propria valutazione, al fine di verificare se il nuovo valore del minimo previsto per la sanzione sia adeguato alla specifica fattispecie, in considerazione degli elementi soggettivi ed oggettivi rilevanti e se risulti

favorevolmente modificato il complessivo trattamento sanzionatorio.

9. Per questo solo aspetto, allora, va cassata la sentenza, con rinvio in relazione a tale profilo, nonché per la regolamentazione delle spese, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e, in applicazione dello ius superveniens costituito dal d.lgs. n.158/2015, cassa sul punto la sentenza impugnata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.