Ordinanza del 21/03/2018 n. 7038 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento delle imposte - Avviso di accertamento - Abuso del diritto - Operazioni volte esclusivamente al conseguimento di un vantaggio fiscale - Inapplicabilità delle sanzioni - Esclusione.

Massima:

Le sanzioni tributarie sono irrogate, ai sensi dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, in conseguenza dell'esito dell'accertamento volto a contrastare il fenomeno dell'abuso del diritto. Il fisco, infatti, disconosce e dichiara non opponibili le operazioni e gli atti privi di valide ragioni economiche ma diretti solo a conseguire vantaggi fiscali.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Intitolazione:

Contenzioso - IMPUGNAZIONI - Ricorso per Cassazione - Motivi del ricorso - Vizi di motivazione - Poteri del giudice - Limiti - Esclusione -.

Massima:

La motivazione non è esauriente e priva di consequenzialità logica se il giudice del merito ha escluso il recupero a tassazione delle operazioni per minusvalenze, ammortamenti, utilizzo del fondo svalutato, per sopravvenienze passive quando nel ragionamento logico ha dichiarato lo svuotamento economico della società incorporata per fine elusivo dell'incorporante.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Considerato che:

l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso avverso la sentenza n. 199/44/11, depositata il 23.12.2011 dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia. Il contenzioso traeva origine da una verifica fiscale nei confronti della Ferrometalli Safem s.p.a., poi incorporata per fusione dalla ArcelorMittal Distribution Solutions s.r.l, all'esito della quale era notificato alla società l'avviso di accertamento n. (------), per il recupero a tassazione: 1) di Euro 40.063,00 per sopravvenienze passive indeducibili ai fini Ires e Irap; 2) di Euro 840.000,00 per costi indeducibili ai fini Ires ed Irap a fronte di operazioni infragruppo; 3) di Euro 3.326.789,00 per il disconoscimento dell'operazione di fusione, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis; 4) di Euro 31.332,63 per irregolarità ai fini Iva.

La società proponeva ricorso avverso l'atto impositivo, lamentando anche l'inapplicabilità delle sanzioni. L'Agenzia insisteva nelle sue contestazioni, rinunciando solo al rilievo n. 4 relativo all'Iva. La Commissione Tributaria Provinciale di Milano, con sentenza del 5.11.2010, accoglieva il ricorso della contribuente limitatamente al punto 2, relativo alla ripresa a tassazione di costi indeducibili per Euro 840.000,00; dichiarava cessata la materia del contendere sul punto 4, rigettava le altre doglianze confermando per il resto l'avviso di accertamento. La sentenza era appellata dalla società e in via incidentale dalla Agenzia. Con la pronuncia ora impugnata il giudice dell'appello riconosceva non dovute le sanzioni, riconosceva la deducibilità delle sopravvenienze passive di cui al punto 1, riconosceva l'illegittimità del recupero a tassazione ai fini Ires ed Irap di una serie di componenti negativi relativi al punto 3); confermava per il resto la sentenza del giudice provinciale in ordine alla natura elusiva della deduzione di perdite fiscali della società incorporata, pari ad Euro 2.042.513,00, rigettando inoltre l'appello incidentale della Amministrazione, relativo alla deducibilità dei costi di cui al punto 2).

L'Agenzia delle Entrate censurava la sentenza:

con il primo motivo per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, nonchè del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 2, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere erroneamente ritenuto non irrogabili le sanzioni a fronte di condotte elusive;

con il secondo motivo per insufficiente e contraddittoria motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per aver contraddittoriamente ritenuto legittimo il recupero a tassazione delle perdite riportate nel bilancio della ArcelorMittal a seguito della fusione con la Ferrometalli, di cui al punto 3), riconoscendo l'elusività della operazione, ed aver ritenuto invece corretta la deduzione di altre voci, per minusvalenze, ammortamenti e utilizzo del fondo svalutazione operazioni;

con il terzo motivo per vizio di motivazione apparente, con violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per la pleonasticità delle ragioni a supporto dell'accoglimento delle doglianze della contribuente in ordine alla ripresa a tassazione dei costi di cui al punto n. 2); con il quarto motivo per insufficiente e contraddittoria motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, sempre con riguardo al recupero a tassazione della somma di Euro 840.000,00; con il quinto motivo per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 101, comma 4, art. 109, comma 5, nonchè dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per l'erronea

interpretazione delle norme sulla indeducibilità delle sopravvenienze passive per Euro 40.063,00 di cui al punto 1).

Chiedeva dunque la cassazione della sentenza.

Si costituiva la ArcelorMittal, contestando puntualmente i motivi avversi di ricorso, asseriti infondati o inammissibili, e promovendo a sua volta ricorso incidentale con due motivi:

con il primo motivo per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, in relazione. all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per l'erronea applicazione dell'art. 172, comma 7 del Tuir, e dunque perchè erroneamente il giudice d'appello aveva ritenuto corretto il recupero a tassazione delle perdite fiscali della società incorporata per l'importo di Euro 2.042.513,00;

con il secondo motivo per insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, sempre in relazione alle operazioni ritenute elusive ex art. 37 bis, cit.. l'Agenzia produceva controricorso avverso il ricorso incidentale della contribuente, eccependo l'inammissibilità dei due motivi o l'infondatezza nel merito.

La Procura Generale depositava le proprie conclusioni scritte ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c., comma 1.

Ritenuto che:

Il primo motivo del ricorso principale dell'Ufficio è fondato e trova accoglimento. Con esso l'Amministrazione censura la sentenza nella parte in cui afferma non applicabili le sanzioni, sia perchè di esse non vi è alcun riferimento nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, ratione temporis vigente (con l'abrogazione della norma le fattispecie elusive sono regolate dalla L. n. 212 del 2000, art. 10 bis), sia perchè, afferma il giudice regionale, l'ordinamento prevede sanzioni per le ipotesi di violazione e non di elusione di norme.

La decisione impugnata è errata in ordine alla pretesa inapplicabilità delle sanzioni alle ipotesi di elusione fiscale. Questa Corte ha già affermato che in materia tributaria il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che trova fondamento nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 bis, secondo il quale l'Amministrazione finanziaria disconosce e dichiara non opponibili le operazioni e gli atti privi di valide ragioni economiche, diretti solo a conseguire vantaggi fiscali, in relazione ai quali gli organi accertatori emettono avviso di accertamento, applicano ed iscrivono a ruolo le sanzioni di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 1, comma 2, comminate dalla legge per il solo fatto di avere il contribuente indicato in dichiarazione un reddito imponibile inferiore a quello accertato, rendendo così evidente come il legislatore non ritenga affatto che gli atti elusivi siano scriminati dalla applicazione delle sanzioni; al contrario esse sono irrogate quale naturale conseguenza dell'esito dell'accertamento volto a contrastare il fenomeno dell'abuso del diritto (Cass., Sez. 5, sent. n. 25537 del 2011). Solo ad ulteriore conforto della correttezza del principio appena illustrato, cui questo collegio intende dare continuità, è opportuno rammentare che la L. n. 212 del 2000, art. 10 bis, introdotto

successivamente alla vicenda oggetto del presente contenzioso, prevede al comma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie".

Il secondo motivo va pure accolto. Con esso13 che "resta ferma l'Ufficio si duole dellacontraddittorietà della motivazione del giudice regionale il quale, dopo aver riconosciuto la natura elusiva dell'operazione di fusione per incorporazione, riconosce la legittimità del recupero a tassazione degli importi riguardanti le perdite portate in diminuzione del reddito della società incorporante ai fini Ires, mentre ne afferma l'illegittimità con riguardo ad altre operazioni, pur collegate alla fusione, quali le minusvalenze derivanti da cessione di immobili per Euro 842.111,04, gli ammortamenti sulle immobilizzazioni tecniche relative al periodo 1 gennaio/30 giugno 2004, l'utilizzo del fondo svalutato tassato nel 2003, le sopravvenienze passive per Euro 23.000,00, ulteriori voci minori.

Deve precisarsi che la sentenza opera un distinguo tra le operazioni. Talune di esse, in particolare quelle di vendita di rami d'azienda e di immobili della società incorporata Ferrometalli anteriormente alla fusione, le cui conseguenti perdite fiscali sono state poi utilizzate dalla società incorporante a riduzione del proprio reddito imponibile Ires per l'anno 2004, sono state inquadrate nell'alveo delle operazioni elusivamente programmate, trovandosi l'incorporata completamente svuotata di ogni attività e funzione economica. La sentenza ha ritenuto che fossero venuti meno i requisiti di vitalità richiesti dall'art. 172, comma 7, del TUIR. Così inquadrate le operazioni di dismissioni, ed avvertita l'esclusione di ogni apporto produttivo a favore del soggetto incorporante, la Commissione regionale ha ritenuto che la fusione e il trasferimento delle perdite dalla incorporata alla incorporante nella misura di Euro 2.042.513,00 avesse una finalità elusiva, giudicando pertanto legittimo il recupero a tassazione di quegli importi.

Diverse conclusioni la sentenza raggiunge in ordine alle altre operazioni. Sul punto, dopo aver elencato queste operazioni, ci si limita ad affermare che su di esse non vi è "alcuna valida e documentata giustificazione del recupero in sede di accertamento, nè in sede di contenzioso. E' peraltro da riconoscere che i giudici di primo grado non hanno pronunciato in merito e la lagnanza della società appellante è da condividere. Sui cennati punti non risulta avanzata alcuna contestazione di violazione delle specifiche norme e l'accertamento deve quindi essere annullato, con riforma della sentenza impugnata". La sentenza non aggiunge altro.

E' principio reiterato da questa Corte quello secondo cui la deduzione di un vizio di motivazione della sentenza impugnata con ricorso per cassazione conferisce al giudice di legittimità non il potere di riesaminare il merito della intera vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, ma la sola facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice del merito, al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge. Ne consegue che il preteso vizio di motivazione, sotto il profilo della omissione, insufficienza, contraddittorietà della medesima, può legittimamente

dirsi sussistente solo quando, nel ragionamento del giudice di merito, sia rinvenibile traccia evidente del mancato (o insufficiente) esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili di ufficio, ovvero quando esista insanabile contrasto tra le argomentazioni complessivamente adottate, tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico-giuridico posto a base della decisione (tra le più recenti, cfr. Cass., Sez. 5, ord. n. 19547/2017). Orbene, il ragionamento del giudice d'appello in ordine alla esclusione da recupero a tassazione delle operazioni per minusvalenze, ammortamenti, utilizzo del fondo svalutato, per sopravvenienze passive, ed altro, tutte voci riconducibili alla incorporata, dopo quanto chiarito sullo svuotamento economico di quest'ultima e sul venir meno dei requisiti di vitalità, esigeva una spiegazione più esaustiva, sul piano logico nonchè descrittivo, del perchè dovessero escludersi intenti elusivi anche con riferimento alle suddette voci. La motivazione invece resta monca, priva di consequenzialità logica, limitata a constatare che nulla avevano affermato i giudici di prime cure, nè risultavano riferimenti a norme violate.

Occorreva invece che la motivazione tratteggiasse la distinzione tra le prime operazioni e le seconde, al fine di chiarire il perchè per le prime il recupero a tassazione sia stato ritenuto legittimo e per le seconde no. La doglianza è pertanto fondata e sul punto la sentenza merita la cassazione ed il rinvio al giudice di merito che dovrà chiarire gli aspetti appena evidenziati.

Il terzo ed il quarto motivo, che possono essere trattati unitariamente, sono infondati. Con essi l'Ufficio si duole della motivazione apparente con la quale il giudice regionale ha rigettato l'appello incidentale della Agenzia in ordine alla indeducibilità dei costi per operazioni infragruppo, per la somma di Euro 840.000,00. La motivazione è censurata anche sotto il diverso profilo della sua insufficienza e contraddittorietà.

Sul punto la sentenza afferma che "deve poi essere rigettato l'appello incidentale dell'ufficio relativo ai costi indeducibili a fronte di operazioni infragruppo per Euro 840.000,00 ex art. 109, comma 5 Tuir ai fini IRES e D.Lgs. n. 446 del 1997, artt. 5 e 11, ai fini Irap. I costi sostenuti dalla società risultano debitamente documentati sia in relazione alla loro effettività, sia per quanto riguarda la loro distribuzione tra consociate nè l'ufficio appellante produce nuove argomentazioni valide a riformare la sentenza in punto dai primi giudici". Trattasi di una motivazione sintetica ma non apparente, anzi sufficiente ad esprimere il giudizio del giudice regionale sulla natura dei costi (costi per operazioni infragruppo), nonchè sulla loro destinazione (la distribuzione per servizi alle consociate). In essa si da atto dell'esame della documentazione. Nè sotto il profilo del vizio motivazionale ha rilevanza affermare che il giudice non ha dato risposta a tutte le censure proposte dall'appellante. Ciò sia perchè nella valutazione complessiva egli non è tenuto a prendere in esame ogni argomento prospettato dalla parte, sia soprattutto perchè il motivo di ricorso, sotto tale profilo, sarebbe inammissibile per difetto di autosufficienza, non essendo stati indicati in quale punto delle difese fossero state sollevate questioni essenziali a cui il giudice regionale non ha dato risposta, nè risultando riprodotti i relativi passaggi.

E' infine infondato e va rigettato il quinto motivo, con cui si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 101, comma 4 e art. 109, comma 5 del TUIR in ordine all'annullamento del recupero a tassazione delle sopravvenienze passive per la somma di Euro 40.063,00. In

particolare l'Ufficio si duole che per la deducibilità delle sopravvenienze per mancato conseguimento di ricavi occorresse dare la prova del criterio di quantificazione dei rimborsi da richiedere ai fornitori.

Premesso che l'importo dedotto, che l'Amministrazione riteneva invece indeducibile, era relativo al mancato conseguimento di ricavi già imputati al conto economico degli esercizi precedenti e pertanto riportato nel 2004 tra le sopravvenienze passive, la sentenza afferma che "quanto al rilievo di cui al punto 1, riguardante sopravvenienze passive per Euro 40.063,00 indeducibili ai fini Ires ai sensi dell'art. 101, comma 4, art. 109, comma 5, del TUIR ed ai fini Irap ai sensi del D.Lgs. n. 446 del 1993, artt. 5 e 11, considerando che le richieste di indennizzo ai propri fornitori per prodotti non conformi in termini di qualità si sono concretizzate in note di credito da ricevere che sono state contabilizzate tra i componenti positivi di reddito nell'anno 2003, la ripresa a tassazione nell'anno 2004 comporterebbe una doppia tassazione del tutto ingiustificata.". Dunque nella motivazione il giudice d'appello riconosce la deducibilità delle sopravvenienze passive argomentando che i supposti indennizzi richiesti ai propri fornitori per presunti vizi di merce si erano tradotti in note di credito contabilizzate nel 2003. Venendo meno le contestazioni e non dovendo pertanto più riscuotere alcunchè, le note di credito, contabilizzate nell'attivo del 2003, si sono tradotte in sopravvenienze passive nel 2004. Una diversa scelta contabile avrebbe comportato una doppia tassazione.

A fronte di questa lineare argomentazione sollevare, come fa l'Ufficio, questione di prova sulla concreta stima del rimborso da richiedere, significa non tener conto che sul piano contabile sono stati portati in deduzione nel 2004 sopravvenienze passive nella medesima misura delle note di credito portate nell'attivo del 2003. Se l'Amministrazione poneva in discussione l'effettività delle note di credito portate nella contabilità del 2003 oppure la corrispondenza tra queste e le sopravvenienze passive contabilizzate nel 2004, altre dovevano essere le censure. Per quanto emergente risulta invece corretta la disciplina di cui la sentenza ha tenuto conto.

Esaminando poi il ricorso incidentale della contribuente, questa con due motivi censura diffusamente la sentenza sotto il duplice profilo della violazione di legge e della carenza motivazionale relativamente alla riconosciuta indeducibilità delle perdite fiscali dell'importo di Euro 2.042.513,00, utilizzate dalla società incorporante per la riduzione del proprio reddito imponibile Ires 2004. Si tratta di due motivi che possono trattarsi unitariamente, afferendo al medesimo profilo contabile contestato in sede di verifica e conseguentemente con l'avviso di accertamento, per essere stata ritenuta operazione elusiva ai sensi del D.P.R. n. 600 cit., art. 37 bis.

I motivi sono infondati e vanno rigettati. Come già esaminato con riferimento al secondo motivo del ricorso principale, la sentenza del giudice regionale ha inquadrato tra le operazioni elusive quelle eseguite in epoca anteriore alla fusione, miranti a svuotare di ogni attività economica l'incorporata, così privata del requisito di vitalità richiesto dall'art. 172, comma 7 del TUIR, per poi procedere a trasferire le perdite pregresse di questa sulla incorporante, conseguendo "un indebito risparmio fiscale". La sentenza ha dunque valorizzato il dato che l'operazione di fusione con una società del tutto svuotata sul piano patrimoniale ed aziendale non assumeva alcuna

funzione economica se non nella sola ottica di consentire un cospicuo risparmio d'imposte alla società incorporante mediante il trasferimento e la deduzione delle perdite.

La ricostruzione, nonostante le diffuse e contrarie difese della ArcelorMittal, è aderente ai principi enucleabili dall'art. 37 bis cit.. Questa Corte ha già affermato che nel sistema tributario esiste un generale principio antielusivo -la cui fonte per i tributi non armonizzati va rinvenuta negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano- secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali 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 giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici. Tale principio non contrasta con il canone della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali da essa non derivanti, bensì nel disconoscimento degli effetti di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali; e 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 (cfr. Cass., sent. n. 3938 del 2014);

Si è anche chiarito 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 allorquando 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 giustifichino operazioni in quel modo strutturate (Cass., Sez. 5, Sent. n. 5090/2017; Sent. n. 4603 del 2014; Sent. n. 3938 cit.).

Questi i confini entro cui va analizzata la vicenda, la Commissione regionale ha esaminato il contesto delle operazioni messe in atto nel periodo immediatamente precedente l'operazione di fusione, ha colto le conseguenze delle dismissioni di rami d'azienda e di immobili attuati dalla società prossima incorporata, ha avvertito la sua trasformazione in una scatola vuota, del tutto priva di funzione economica nell'ottica di una fusione, ha registrato che l'unico vantaggio tratto dall'operazione era dunque rappresentato dalla deduzione delle perdite della società incorporata, portate ai fini fiscali nel bilancio della società incorporante, con notevole risparmio d'imposta per l'anno 2004 ai fini Ires; ne ha tratto la conclusione che l'unico intento della operazione era il cospicuo risparmio d'imposta, e che dunque l'operazione elusiva era attuata solo nella ricerca di quell'obiettivo, abusando dunque di specifici meccanismi negoziali e della disciplina fiscale sulle fusioni. A fronte della lineare ricostruzione nè può affermarsi che vi sia stata una violazione di legge nell'applicazione della disciplina, nè che la motivazione sia insufficiente. Le ragioni contrarie addotte dalla contribuente non scalfiscono affatto la sentenza, che non viola affatto il dato interpretativo della disciplina, nè evidenzia salti logici nel ragionamento, o contraddizioni ricostruttive della vicenda. Ne discende il rigetto dei due motivi.

Considerato che:

Vanno accolti il primo ed il secondo motivo del ricorso principale e rigettati i restanti motivi del ricorso principale nonchè quelli del ricorso incidentale;

la sentenza va pertanto cassata nei limiti predetti con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale lombarda, che dovrà decidere in altra composizione anche in ordine alle spese.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo ed il secondo motivo del ricorso principale; rigetta i restanti motivi del ricorso principale; rigetta i due motivi del ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata nei limiti dell'accoglimento del ricorso principale e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in altra composizione, che deciderà anche sulle spese.

Così deciso in Roma, il 31 gennaio 2018.

Depositato in Cancelleria il 21 marzo 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza