Ordinanza del 23/07/2020 n. 15757 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IRES - Regime fiscale consolidato - Fondo derivante dall'avanzo di fusione - Utilizzo a copertura parziale di una perdita - Legittimità.

Massima:

L'avanzo da annullamento, derivante da un'operazione di fusione, si ricollega all'annullamento delle partecipazioni dell'incorporante nella società incorporata. Nel caso in cui i valori contabili del patrimonio dell'incorporata siano superiori al valore delle partecipazioni annullate si genera un avanzo da annullamento e in base alle disposizioni del IV comma dell'articolo 2504 bis del codice civile, quando ha natura di utile è iscritto in un'apposita riserva del patrimonio netto oppure utilizzato per la ricostituzione di riserve in sospensione di imposta, mentre quando l'avanzo da annullamento rappresenta il valore attuale di oneri o perdite future o di un badwill deve essere iscritto nell'apposito fondo rischi da utilizzarsi al verificarsi degli oneri o delle perdite. In caso di fusione, l'avanzo deve essere prioritariamente utilizzato per la ricostituzione delle riserve in sospensione di imposta eventualmente esistenti. In base ai principi della neutralità e della simmetria fiscale della fusione e della scissione, l'avanzo da annullamento, generato da una serie di operazioni straordinarie, ove sia iscritto ex art. 2504 bis, IV comma, del codice civile, tra i fondi per rischi ed oneri nel passivo dello stato patrimoniale della società e sia effettivamente utilizzato per la copertura degli oneri e delle perdite della società fusa o incorporata, è irrilevante sotto il profilo fiscale nel senso che non determina alcun prelievo fiscale.

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

Testo:

RILEVATO

CHE:

le societa' (------) S.p.A., in persona del l.r.p.t., e (------) S.p.A., in persona del l.r.p.t. (di seguito le societa', rispettivamente consolidata e consolidante), ricorrono con due motivi avverso l'Agenzia delle entrate per la cassazione della sentenza n. 353/2014 della Commissione tributaria

regionale della Lombardia(di seguito C.t.r.), pronunciata in data 19 dicembre 2013, depositata in data 23 gennaio 2014 e non notificata, che ha accolto parzialmente l'appello delle contribuenti, in controversia concernente l'impugnazione degli avvisi di accertamento per maggiore Ires di consolidato per l'anno di imposta 2006, con i quali l'Ufficio, per quanto ancora di interesse, aveva accertato l'indebito utilizzo di un fondo derivante dall'avanzo di fusione, nonche' recuperato a tassazione costi non inerenti per operazioni con Paesi a fiscalita' privilegiata;

a seguito del ricorso l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso;

il ricorso e' stato fissato per la camera di consiglio del 17 luglio 2020;

le ricorrenti hanno depositato memoria.

CONSIDERATO

CHE:

con il primo motivo, le ricorrenti censurano la violazione e/o la falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articoli 83, 107, 172 e 173 (T.u.i.r), in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3;

il motivo e' fondato e va accolto;

la fattispecie trae origine da un'operazione effettuata in data 21 dicembre 2005 dalla (------) S.p.A., societa' del gruppo (------), che aveva incorporato 17 societa', generando un avanzo di fusione;

in pari data veniva stipulato un atto di scissione parziale, con effetto dal 31 dicembre 2005, non comportante alcuna variazione del valore delle partecipazioni possedute dai soci delle societa' partecipanti ad essa;

nel corso del 2005 era stato costituito dalla (------) S.p.A. un fondo derivante dall'avanzo di fusione, accantonato a fronte dei rischi connessi all'andamento economico di alcune attivita' pervenute in sede di modifica straordinaria;

una quota di tale fondo veniva, dunque, utilizzata dalla (------) S.p.A., mentre la restante parte veniva trasferita in sede di scissione alla beneficiaria (------) S.p.A.;

quest'ultima societa' evidenziava nel bilancio chiuso al 31/12/2005 un importo denominato "altri fondi per rischi ed oneri", costituito dal fondo derivante dall'avanzo di fusione, che utilizzava nell'esercizio 2006, contabilizzando il fondo nel conto economico alla voce di bilancio "utilizzo fondi non tassati" ed utilizzandolo a copertura delle perdite;

secondo le ricorrenti, la neutralita' dell'avanzo da annullamento non puo' essere intaccata dalla sua iscrizione a conto economico in una voce di fondo per rischi ed oneri futuri, ne' dal successivo utilizzo a copertura delle perdite effettivamente verificatesi;

a mente dell'articolo 2054 bis c.c. (come modif. dal Decreto Legislativo n. 6 del 2003, articolo 6), sugli effetti della fusione, "la societa' che risulta dalla fusione o quella incorporante assumono i diritti e gli obblighi delle societa' partecipanti alla fusione, proseguendo in tutti i loro rapporti, anche processuali, anteriori alla fusione";

l'ultimo periodo del comma 4 dell'articolo in esame prevede, inoltre, che "se dalla fusione emerge un avanzo, esso e' iscritto ad apposita voce del patrimonio netto, ovvero, quando sia dovuto a previsione di risultati economici sfavorevoli, in una voce dei fondi per rischi ed oneri" (Periodo aggiunto dal Decreto Legislativo 28 dicembre 2004, n. 310, articolo 23);

l'avanzo da annullamento, derivante da un'operazione di fusione, si ricollega all'annullamento delle partecipazioni dell'incorporante nella societa' incorporata;

l'incorporante, infatti, deve immettere in bilancio, in sostituzione delle partecipazioni annullate, i valori delle attivita' e passivita' (dunque, del patrimonio netto) della societa' incorporata;

nel caso in cui i valori contabili del patrimonio dell'incorporata siano superiori al valore delle partecipazioni annullate, si genera un avanzo da annullamento;

l'emersione dell'avanzo da annullamento puo' dipendere da una delle seguenti cause: a)l'acquisto della partecipazione e' stato effettuato a condizioni vantaggiose; b) i beni della partecipata sono stati assoggettati ad una rivalutazione ai sensi di leggi speciali, mentre la partecipazione non e' stata rivalutata; c) nel periodo intercorrente tra l'acquisizione della partecipazione e la data di efficacia della fusione si sono formate riserve di utili nella partecipata, che non hanno comportato un corrispondente aumento nel valore contabile della partecipazione; d)l'acquisto e' stato effettuato prevedendo oneri o perdite future della partecipata o tenendo conto dell'esistenza di un badwill per insufficiente redditivita', che ha influito sul prezzo;

in base alle disposizioni dell'articolo 2504 bis c.c., comma 4, cosi' come interpretato dall'Organismo Italiano di Contabilita' nel Principio Contabile n. 4, l'avanzo da annullamento che ha natura di utile o che corrisponde a rivalutazione di beni e' iscritto in un'apposita riserva del patrimonio netto, oppure utilizzato per la ricostituzione di riserve in sospensione, mentre l'avanzo di annullamento, che rappresenta il valore attuale di oneri o perdite future o di un badwill deve essere iscritto nell'apposito fondo rischi, da utilizzarsi al verificarsi degli oneri e delle perdite;

nel caso di specie, la societa' (------) S.p.A., a seguito di scissione dalla (------) S.p.A., riceveva, in qualita' di beneficiaria, una parte del fondo, costituito dalla (------) S.p.A., derivante dall'avanzo di fusione da annullamento, accantonato a fronte dei rischi connessi all'andamento economico di alcune attivita' pervenute in sede di modifica straordinaria;

ai fini fiscali, l'articolo 170, comma 1, T.u.i.r. prevede: "1. La trasformazione della societa' non costituisce realizzo ne' distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento";

la disposizione ha contenuto meramente confermativo dei principi gia' presenti nell'ordinamento, come si legge nella Relazione di accompagnamento allo schema del testo unico, nella sua originaria stesura, nella quale e' scritto che " la trasformazione, come pure la fusione..., conserva nel sistema delle imposte sui redditi le caratteristiche che le sono proprie nel diritto civile: si tratta di operazioni che, non attendendo alla gestione dell'impresa, ma esclusivamente allo status del soggetto imprenditore, lasciano inalterati i rapporti giuridici esterni, compresi quelli tributari..., quindi non costituiscono di per se' fatti generatori di redditi o perdite: ivi compresi quelli inerenti al realizzo di eventuali plusvalenze o minusvalenze di beni compresi nel patrimonio sociale, realizzo qui non ravvisabile perche' i beni permangono nel patrimonio stesso";

invero, le operazioni societarie che coinvolgono i soggetti (quali le

trasformazioni, fusioni, scissioni) non comportano alcuna soluzione di continuita' nella vita delle societa' interessate, ne' realizzano alcun trasferimento di ricchezza da una societa' all'altra, poiche' non si ha una vicenda estintiva - costitutiva dell'ente, bensi' un mero mutamento dell'atto costitutivo da parte dell'assemblea dei soci e, quindi, un mero cambiamento del regime legale applicabile;

pertanto alle operazioni sui soggetti sono applicabili i principi di neutralita' fiscale, nel senso che dette operazioni non sono idonee a generare reddito, e di simmetria fiscale, nel senso della continuita' dei valori fiscalmente riconosciuti dei beni che fanno parte del patrimonio dell'impresa;

tali principi, enunciati nell'articolo 170, comma 1, T.u.i.r., sopra riportato trovano ulteriore riscontro nella previsione di cui all'articolo 86 T.u.i.r., a mente del quale le plusvalenze concorrono a determinare il reddito esclusivamente se realizzate mediante cessione a titolo oneroso, anche unitariamente mediante cessione a titolo oneroso di un'azienda, o mediante risarcimento per la perdita o il danneggiamento di beni, oppure ancora se i beni vengono assegnati a finalita' estranee all'esercizio dell'impresa;

inoltre, sono irrilevanti fiscalmente anche le plusvalenze e le minusvalenze, relative alle immobilizzazioni della societa'' eventualmente iscritte nello stato patrimoniale della societa' che risulta dalla trasformazione, in quanto gli articoli 86 e 101 T.u.i.r. non attribuiscono rilevanza fiscale, rispettivamente, alle plusvalenze ed alle minusvalenze che non siano state effettivamente realizzate, ma soltanto iscritte nello stato patrimoniale;

specificamente sulle fusioni (ma analogamente prevede l'articolo 173, in tema di scissione) l'articolo 172, comma 1, T.u.i.r. prevede:" 1. La fusione tra piu' societa' non costituisce realizzo ne' distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni delle societa' fuse o incorporate, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento";

tale norma afferma, quindi, espressamente il principio della neutralita' fiscale della fusione, nel senso che questa operazione non puo' di per se' generare ne' reddito imponibile, ne' perdita deducibile, precisando che essa non costituisce ne' realizzo ne' distribuzione delle plusvalenze e

minusvalenze dei beni delle societa' fuse o incorporate, comprese quelle relative a rimanenze e avviamento;

come si e' detto, la prevalente dottrina civilistica italiana vede nella fusione l'effetto di una serie di convergenti modifiche statutarie e nega che essa consista in una vicenda di "estinzione" di societa' e di successione di altre, perche' ritiene che le societa' incorporate o fuse continuino la loro attivita' nella societa' incorporante o risultante dalla fusione senza estinguersi;

tale concezione e' condivisa anche dalla giurisprudenza;

la Cassazione, SS.UU., nell'ordinanza n. 2637 dell'8 febbraio 2006 afferma che "la fusione tra societa', prevista dagli articolo 2501 e seguenti del Codice Civile non determina, nell'ipotesi di fusione per incorporazione, l'estinzione della societa' incorporata, ne' crea un nuovo soggetto di diritto nell'ipotesi di fusione paritaria; ma attua l'unificazione mediante l'integrazione reciproca delle societa' partecipanti alla fusione. Il fenomeno non comporta, dunque, l'estinzione di un soggetto e (correlativamente) la creazione di un diverso soggetto, risolvendosi (come gia' rilevato in dottrina) in una vicenda meramente evolutiva-modificativa dello stesso soggetto, che conserva la propria identita', pur in nuovo assetto organizzativo";

la fusione, quindi, "plasma una vicenda meramente modificativa-evolutiva della medesima compagine societaria" (in tal senso, da ultimo, Cassazione civile sez. trib., 10/12/2019, n. 3220) e si inserisce tra le vicende di trasformazione societaria;

il comma 2 dell'articolo 172 T.u.i.r. prevede:"2. Nella determinazione del reddito della societa' risultante dalla fusione o incorporante non si tiene conto dell'avanzo o disavanzo iscritto in bilancio per effetto del rapporto di cambio delle azioni o quote o dell'annullamento delle azioni o quote di alcuna delle societa' fuse possedute da altre. I maggiori valori iscritti in bilancio per effetto dell'eventuale imputazione del disavanzo derivante dall'annullamento o dal concambio di una partecipazione, con riferimento ad elementi patrimoniali della societa' incorporata o fusa, non sono imponibili nei confronti dell'incorporante o della societa' risultante dalla fusione. Tuttavia i beni ricevuti sono valutati fiscalmente in base all'ultimo valore riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti in bilancio ed i valori fiscalmente riconosciuti";

il successivo comma 5, primo periodo, recita:" 5. Le riserve in sospensione di imposta, iscritte nell'ultimo bilancio delle societa' fuse o incorporate, concorrono a formare il reddito della societa' risultante dalla fusione o incorporante se e nella misura in cui non siano state ricostituite nel suo bilancio prioritariamente utilizzando l'eventuale avanzo da fusione";

inoltre, il comma 6, primo periodo, prevede:"6. All'aumento di capitale,

all'avanzo da annullamento o da concambio che eccedono la ricostituzione e l'attribuzione delle riserve di cui al comma 5, si applica il regime fiscale del capitale e delle riserve della societa' incorporata o fusa, diverse da quelle gia' attribuite o ricostituite ai sensi del comma 5 che hanno proporzionalmente concorso alla sua formazione";

ne consegue che l'avanzo deve essere prioritariamente utilizzato per la ricostituzione delle riserve in sospensione d'imposta eventualmente esistenti nel patrimonio delle societa' fuse o incorporate;

in caso di avanzo insufficiente o di riserve libere incapienti, e' possibile vincolare in tutto o in parte il capitale sociale della societa' incorporante, facendone menzione nella nota integrativa al bilancio;

in mancanza della ricostituzione, le riserve in sospensione d'imposta si presumono utilizzate e concorrono a formare il reddito imponibile della societa' (incorporante o risultante dalla fusione);

se, invece, residua una quota di avanzo, si applica il regime fiscale del capitale e delle riserve delle societa' fuse o incorporate, che hanno proporzionalmente concorso alla sua formazione;

l'avanzo che residua dopo la costituzione delle riserve in sospensione di imposta ha la stessa natura del capitale e delle riserve che compongono il patrimonio netto delle societa' incorporate;

deve, quindi, concludersi che, una volta ricostituite le riserve in sospensione d'imposta (oppure in assenza dell'obbligo di ricostituzione delle riserve di imposta), l'unico obbligo fiscale e' quello di mantenere la stratificazione fiscale che il patrimonio netto della societa' incorporata aveva ante fusione (in tal senso, vedi risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 62 del 24/5/2017);

nel caso di specie, la societa' beneficiaria, che, a seguito della scissione, ha recepito parte del fondo derivante dall'avanzo da annullamento, espressione di un badwill riferito alle attivita' delle societa' incorporate per la previsione di perdite future, lo ha fatto confluire nel conto economico e lo ha utilizzato per il ripianamento delle perdite per l'anno di imposta 2006;

cio', peraltro, in conformita' con il principio di "prudenza" nella redazione del bilancio secondo cui devono essere contabilizzate anche le perdite e gli oneri incerti o presunti, mentre i componenti positivi vanno contabilizzati soltanto se effettivamente realizzati alla chiusura dell'esercizio;

ai sensi dell'articolo 172, commi 1 e 2, T.u.i.r., se l'avanzo di fusione e' iscritto tra le riserve del patrimonio netto della societa' risultante dalla fusione, il conseguente aumento del patrimonio netto non e' soggetto ad alcuna imposizione e non rappresenta una componente positiva di reddito;

come sostenuto da nota dottrina, anche se l'avanzo di fusione e' iscritto tra i fondi per rischi ed oneri, come previsto dall'ultimo periodo dell'articolo 2504 bis c.c., comma 4, tale fondo e' come se non esistesse ai fini fiscali, poiche' non sarebbe coerente un diverso regime fiscale;

pertanto, se esso viene utilizzato a copertura di perdite o costi effettivi, questi ultimi costituiscono componenti negative deducibili in sede di determinazione del reddito d'impresa;

nella specie, il fondo non e' stato utilizzato dalla societa' per ridurre il reddito imponibile, ma a copertura parziale di una perdita, in conformita' della natura di riserva di capitale o di riserva di

utili;

deve, quindi, affermarsi il seguente principio di diritto:" in base ai principi della neutralita' e della simmetria fiscale della fusione e della scissione di societa' (articoli 172 e 173 T.u.i.r.), l'avanzo da annullamento - generato da una serie di operazioni straordinarie (fusione, scissione, etc.), che sia riconducibile alla sopravvalutazione del patrimonio netto della societa' fusa o incorporata rispetto al suo valore effettivo, o alla previsione di perdite ed oneri futuri o di un badwill correlato alle attivita' della societa' fusa o incorporata - ove sia iscritto, ex articolo 2504 bis c.c., comma 4, tra i fondi per rischi ed oneri nel passivo dello stato patrimoniale della societa' risultante dalla fusione o della societa' incorporante e, quindi, sia effettivamente utilizzato per la copertura degli oneri e delle perdite civilistiche della societa' fusa o incorporata (al momento del loro manifestarsi), e' irrilevante sotto il profilo fiscale, nel senso che non determina alcun prelievo fiscale";

la sentenza impugnata non si e' uniformata al principio esposto e pertanto va cassata;

con il secondo motivo, le ricorrenti denunziano la nullita' della sentenza per la violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4;

il motivo e' fondato e deve essere accolto;

le Sezioni Unite di questa Corte hanno affermato che " in tema di ricorso per cassazione, ove la sentenza di appello sia motivata "per relationem" alla pronuncia di primo grado, al fine ritenere assolto l'onere ex articolo 366 c.p.c., n. 6, occorre che la censura identifichi il tenore della motivazione del primo giudice specificamente condivisa dal giudice di appello, nonche' le critiche ad essa mosse con l'atto di gravame, che e' necessario individuare per evidenziare che, con la resa motivazione, il giudice di secondo grado ha, in realta', eluso i suoi doveri motivazionali" (Cass. Sez. U., Sentenza n. 7074 del 20/03/2017);

in particolare, in tema di processo tributario, si e' ulteriormente chiarito che " e' nulla, per violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articoli 36 e 61, nonche' dell'articolo 118 disp. att. c.p.c., la sentenza della commissione tributaria regionale completamente priva dell'illustrazione delle censure mosse dall'appellante alla decisione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la commissione a disattenderle e che si sia limitata a motivare "per relationem" alla sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa, poiche', in tal modo, resta impossibile l'individuazione del "thema decidendum" e delle ragioni poste a fondamento della decisione e non puo' ritenersi che la condivisione della motivazione impugnata sia stata raggiunta attraverso l'esame e la valutazione dell'infondatezza dei motivi di gravame. (In applicazione del principio, la S.C. ha annullato la sentenza impugnata che aveva confermato la decisione di primo grado attraverso il mero rimando al contenuto di tale pronuncia ed a quello agli scritti difensivi di una delle parti, in modo del tutto generico e senza esplicitare il percorso logico giuridico seguito per pervenire alle proprie conclusioni)" (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 24452 del 05/10/2018);

e' stato anche detto che "la sentenza d'appello puo' essere motivata "per relationem", purche' il giudice del gravame dia conto, sia pur sinteticamente, delle ragioni della conferma in relazione

ai motivi di impugnazione ovvero della identita' delle questioni prospettate in appello rispetto a quelle gia' esaminate in primo grado, sicche' dalla lettura della parte motiva di entrambe le sentenze possa ricavarsi un percorso argomentativo esaustivo e coerente, mentre va cassata la decisione con cui la corte territoriale si sia limitata ad aderire alla pronunzia di primo grado in modo acritico senza alcuna valutazione di infondatezza dei motivi di gravame" (Cass. Sez. L., Ordinanza n. 28139 del 05/11/2018);

nel caso di specie, sul motivo di appello relativo alla deducibilita' dei costi attinenti alle operazioni commerciali con soggetti residenti nei Paesi a fiscalita' privilegiata, la C.t.r. si e' limitata ad osservare che " non si riscontrano motivi tali da invalidare il giudizio dei primi giudici, che viene confermato", ritenendo le doglianze ripetitive dei motivi di ricorso avanzati in primo grado e senza dar conto, neanche sinteticamente, dei motivi di infondatezza degli specifici profili di contestazione rivolti dalle ricorrenti alla sentenza della C.t.p. di Milano;

in conclusione, il ricorso e' complessivamente fondato e va accolto;

la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla C.t.r. della Lombardia, in diversa composizione, che provvedera' anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimita';

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla C.t.r. della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimita'.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza