Sentenza del 30/10/2018 n. 27544 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

Con sentenza dell'1.7.2010 la Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna respingeva l'appello principale proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti della società SSL Hxxxxx ITALIA S.p.A., nonché l'appello incidentale proposto da quest'ultima avverso la sentenza n. 50/02/2009 della Commissione Tributaria Provinciale di Bologna, che aveva accolto il ricorso proposto dalla società avverso avviso di accertamento IRPEG IRAP, annualità 2003 e 2004, per il recupero a tassazione della quota di ammortamento di marchi e brevetti pari ad euro 335.696,98.

In particolare l'Ufficio Finanziario aveva contestato, a seguito di verifica della Guardia di Finanza di Bologna, l'imputazione in bilancio, da parte della brevetti», di una quota di ammortamento di C 335.696,98 per marchi acquisiti a seguito di operazione dì scissione del ramo di azienda commerciale della S. S. Italia spa, operazione attuata sia al fine di migliorare il sistema di commercializzazione e di distribuzione dei prodotti sul mercato, sia allo scopo di consentire alla H. C. S.p.A. - poi divenuta Hxxxxxx -, beneficiaria della scissione parziale, di porsi alla clientela quale unico fornitore dei prodotti commercializzati dalle due società, con significativi vantaggi in termini di riduzione dei costi; dal ramo di azienda scisso erano stati esclusi i marchi P. e P., trasferiti poi dalla S. alla H. a valore di mercato.

A seguito della verifica eseguita dalla G.d.F. l'Ufficio aveva contestato che fosse anche emerso che la H. aveva stipulato un contratto di distribuzione esclusiva dei prodotti relativi ai due marchi suddetti con durata a tempo indeterminato e che la Hxxxxxx Italia aveva stipulato con la S. una proposta di concessione in licenza d'uso dei marchi a fronte della quale veniva riconosciuta alla S. una royalty pari al 4% del fatturato netto derivante dalla vendita dei prodotti con i suddetti marchi; in seguito,

la Hxxxxx Italia aveva acquistato i marchi citati per un prezzo di £. 6.500.000.00 più IVA.

L'Ufficio ne aveva dunque dedotto che l'operazione, priva di valide ragioni economiche, fosse stata posta in essere con fini elusivi, considerato che i marchi Pxxxx e Pxxxx avevano valore contabile pari a zero e, se inclusi nell'operazione di scissione, il patrimonio netto trasferito non avrebbe subito alcuna modifica e la beneficiaria ne avrebbe acquisito la proprietà al momento della scissione, senza la necessità di stipulare un contratto di concessione in licenza d'uso ed un successivo contratto di cessione; inoltre, sosteneva che, con l'operazione condotta dalla società, era stato realizzato un risparmio di imposta in quanto con la scissione la società aveva potuto

dedurre i costi delle royalties e le quote di ammortamento del costo di acquisto dei beni immateriali.

La suddetta operazione, secondo l'Ufficio, aveva anche consentito che la plusvalenza da assoggettare ad IRPEG, realizzata dalla S. a seguito della cessione separata dei due marchi, non avesse conseguenze fiscali avendo, la società, realizzato una forte perdita fiscale nell'esercizio in cui la cessione era avvenuta.

Avverso la sentenza della CTR ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, affidato a due motivi.

Con un primo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/1973 per avere la CTR ritenuto non configurabile l'ipotesi delineata dalla suddetta norma in quanto l'Ufficio avrebbe contestato non l'atto di scissione societaria ma la circostanza che da tale operazione fossero stati esclusi i suddetti marchi, poi trasferiti un anno dopo, considerando quindi i singoli atti in modo complessivo.

Con un secondo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5 c.p.c., insufficiente motivazione circa fatti controversi e decisivi per il giudizio, per avere la CTR insufficientemente argomentato circa le considerazioni fattuali dell'Ufficio, attestanti l'ingiustificatezza economica dell'operazione realizzata dalla società contribuente.

La società SSL HEALTHCARE ITALIA S.p.A. si è costituita con controricorso, deducendo l'inammissibilità ed infondatezza del ricorso principale; ha proposto altresì ricorso incidentale condizionato, lamentando, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 e 5 c.p.c., «violazione e/o falsa applicazione degli articoli 7, comma 1, della Legge n. 212 del 27 luglio 2000, 37 bis, comma 5, 42, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973», nonché «omessa e/o insufficiente motivazione su fatto controverso e decisivo per il giudizio», laddove la CTR non aveva dichiarato la nullità dell'avviso di accertamento in quanto emesso in violazione delle norme sull'accertamento e la motivazione degli atti impositivi; ha infine depositato memorie ex art. 378 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1. Con il primo ed il secondo motivo di ricorso l'Agenzia censura la sentenza d'appello, per violazione del ridetto articolo 37-bis commi 4 e 5, d.P.R. n. 600 del 1973, e per motivazione insufficiente, avuto riguardo all'intero apparato argomentativo del Giudice d'appello, secondo cui, posta la legittimità dell'atto di scissione societaria, doveva andare esente da censure anche la separata cessione dei due marchi in questione con le modalità indicate in premessa.

1.2. I motivi, da trattarsi congiuntamente, sono fondati.

2.1. Ai sensi dell'art. 37-bis, comma 1, D.P.R. n. 600 del 1973, «sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti».

2.3. Si ricava a contrario dall'inciso «privi di valide ragioni economiche» che, ove l'operazione si dimostri con onere a carico del contribuente giustificata da «valide ragioni economiche», sia pure in via concorrente al perseguito risparmio fiscale, non se ne può predicare il carattere elusivo con la conseguente piena opponibilità al fisco.

2.4. Occorre però che tali ragioni economiche siano «valide», ossia di carattere «non meramente marginale o teorico» perché in tal caso risulterebbero «inidonee a fornire una spiegazione alternativa dell'operazione rispetto al mero risparmio fiscale, e tali quindi da potersi considerare manifestamente inattendibili o assolutamente irrilevanti rispetto alla predetta finalità» (cfr. Cass. n. 10257/2008, 21221/2006).

2.5. In tal senso possono dunque definirsi elusive le operazioni compiute «essenzialmente» (anche se non esclusivamente) per il conseguimento di un vantaggio fiscale, con ciò intendendosi rimarcare che, al fine di negare il carattere elusivo dell'operazione, non può attribuirsi rilievo alla compresenza purchessia di ragioni extrafiscali indipendentemente dalla loro effettiva rilevanza.

2.6. Per converso non è però richiesto che tali ragioni extrafiscali oltre ad essere «valide» abbiano anche in concreto una rilevanza predominante ed assorbente ai fini del compimento dell'operazione e neppure che tale loro rilevanza sia almeno pari a quella del risparmio d'imposta, essendo solo necessario che non si tratti di scopi di rilevanza talmente ridotta da non potersi considerare quale attendibile (ossia, «valida») giustificazione concorrente.

2.7. Nel caso di specie vi sono elementi per ritenere che i Giudici di appello si siano mossi in una prospettiva diversa da quella tracciata dalle esposte direttrici.

2.8. Risulta che, in data 1.3.2000, la società contribuente abbia stipulato con la società Sxxxx Sxxxx Italia S.p.A., titolare dei marchi Pxxxxx e Pxxxxx, un contratto di distribuzione esclusiva dei prodotti relativi ai predetti marchi con durata a tempo indeterminato, con diritto di recesso con preavviso di almeno 180 giorni; in data 2.3.2000, sia stato approvato il progetto di scissione del ramo di azienda commerciale, con effetto dal 30.6.2000 dalla società scissa Sxxx Sxxx Italia S.p.A. alla società beneficiaria SSL Hxxxxx Italia S.p.A.; in data 15.6.2000, la società Sxxxx Sxxxxx Italia S.p.A., titolare dei marchi Pxxxx e "Pxxxxx, abbia ceduto in licenza d'uso alla società contribuente, odierna ricorrente, i predetti marchi, con relativa pattuizione di una royalty pari al 4% del fatturato netto derivante dalla vendita dei prodotti contraddistinti dai predetti marchi; in data 30.3.2001, la società Sxxxx Sxxxxx Italia S.p.A. abbia infine venduto alla società SSL Healthcare Italia S.p.A. i predetti marchi.

2.9. Orbene, la sentenza impugnata, laddove rimarca che <

2.10. Non sono state, invece, esplicitate le ragioni economiche non marginali diverse dal risparmio di imposta poste alla base delle suddette operazioni, cosicché risulta evidente che il mancato trasferimento dei due marchi assieme al ramo di azienda oggetto della scissione societaria sia stato palesemente preordinato ad ottenere un risparmio fiscale.

2.10. Deve ritenersi, infatti, provato non solo il carattere anomalo dell'operazione, atteso che i marchi in questione (di valore contabile pari a zero alla data di efficacia della scissione, secondo quanto indicato nella nota integrativa del bilancio della società scissa e riportato nel p.v.c. ritualmente trascritto in ricorso) furono esclusi dal complesso dei beni trasferiti con il ramo d'azienda, a seguito della scissione, per essere successivamente oggetto di cessione, a valore di mercato pari ad £. 6.500.000.000, dalla stessa società scissa in favore della beneficiaria, ma anche l'indebito vantaggio fiscale conseguito dalla contribuente in conseguenza della suddetta operazione.

2.11. Risulta, anche dalle contestazioni mosse nel processo verbale di constatazione (ritualmente trascritto dall'Agenzia nel ricorso, in ossequio al principio di autosufficienza), che in caso di scissione societaria, comprensiva dei marchi in questione, la società beneficiaria, in virtù del principio di neutralità a cui è sottoposto il rapporto di cambio delle partecipazioni societarie (che non costituisce realizzo, distribuzione di plusvalenze o minusvalenze, né conseguimento di ricavi per i soci della società risultante dalla scissione), non avrebbe conseguito alcun risparmio di imposta, mentre con la cessione separata dei marchi, preceduta dalla stipula di un contratto di distribuzione in via esclusiva dei marchi e successiva concessione in licenza d'uso, la società contribuente, con consistente vantaggio fiscale, ha dapprima dedotto i costi relativi alle royalties e successivamente le quote di ammortamento del costo d'acquisto dei suddetti beni immateriali.

2.12. Non va inoltre sottaciuto che la plusvalenza, pari a ad £. 6.500.000.000, realizzata dalla società scissa mediante la cessione separata dei marchi, pur soggetta ad IRPEG, non fu sottoposta a tassazione per effetto della perdita fiscale realizzata nell'esercizio in cui era avvenuta la cessione dei marchi; né peraltro poteva ritenersi che tale circostanza fosse ignorata dalla società contribuente, odierna ricorrente, stante la titolarità delle quote di entrambe le società in capo ad unico socio, la società Sxxxx S. I. I.

2.13. L'effettivo intento della società beneficiaria e della società scissa risulta con evidenza dagli effetti giuridici dell'operazione nel suo complesso; anche se leciti, gli arrangiamenti formali che le parti hanno posto in essere al fine di conseguire un risparmio d'imposta non possono quindi avere valore, potendo il carattere elusivo dell'operazione agevolmente desumersi, senza necessità di alcuna ulteriore indagine di fatto, sulla base della compiuta descrizione che se ne rinviene in atti (in specie, nella stessa sentenza impugnata).

2.14. La sentenza impugnata - fondata sul presupposto dell'insussistenza della denunciata elusione fiscale sulla base della sola legittimità dell'atto di scissione e della conseguente liceità della separata cessione dei marchi, già appartenenti al ramo di azienda oggetto di scissione - risulta dunque erronea e priva di adeguata considerazione, da parte della CTR, degli elementi posti dall'Ufficio a fondamento dell'atto impositivo.

3.1. Va invece respinto il ricorso incidentale proposto dalla contribuente laddove si censura la sentenza della CTR per aver ritenuto assolto, dall'Ufficio, l'obbligo di motivazione della pretesa fiscale.

3.2. Le doglianze risultano invero del tutto generiche laddove nel controricorso si omette di specificare in merito a quali «giustificazioni fornite dal contribuente>> sussisterebbe tale preteso

difetto di motivazione dell'avviso di accertamento, essendo state richiamate le memorie depositate a seguito di richiesta di chiarimenti ex art. 36, comma 4, DPR. n. 600/1973 senza tuttavia trascriverne il contenuto, in violazione del principio dell'autosufficienza

4. Sulla base di tutte le considerazioni che precedono, respinto il ricorso incidentale, va accolto il ricorso principale dell'Agenzia; la sentenza va dunque cassata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, la quale provvederà anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale, rigetta il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera dì consiglio della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, in data 27.3.2018.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza