Sentenza del 23/01/2019 n. 1747 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle Entrate ricorre con un unico motivo avverso la società C. s.p.a. per la cassazione della sentenza n. 81/08/11 emessa in data 11/4/2011 dalla Commissione Tributaria Regionale del Friuli Venezia Giulia, sezione 8, depositata in data 8/7/2011 e non notificata, che, in controversia concernente l'impugnativa degli avvisi di accertamento, con cui, per quanto di interesse in questa sede, l'Amministrazione contestava alla società contribuente, per il periodo di imposta dell'anno 2003, l'errata applicazione della agevolazione di cui al D.Lgs. n. 466 del 1997 (Dual Income Tax, o D.I.T.), nonchè l'elusività dell'operazione di acquisto dell'usufrutto triennale del 100% delle azioni della società "Olivo e Godeassi" S.p.A., ha parzialmente accolto gli appelli, principale ed incidentale, delle parti, riformando la sentenza di primo grado e compensando le spese di lite.

2. Con la sentenza impugnata, la C.T.R. del Friuli Venezia Giulia, in accoglimento dell'appello dell'Ufficio, ha ritenuto che legittimamente l'Amministrazione avesse proceduto alla correzione della base imponibile indicata dalla società ai fini della D.I.T., poichè la contribuente aveva erroneamente calcolato la fascia di reddito da assoggettare all'aliquota ridotta del 19%, senza aver ridotto la medesima in misura pari alla variazione in diminuzione del patrimonio netto verificatasi in quel periodo di imposta a seguito della distribuzione delle riserve di utili ai soci. Rileva la C.T.R. che, ai sensi del D.Lgs. n. 466 del 1997, art. 1, comma 4, sarebbe irrilevante il successivo accantonamento a riserva di ulteriori utili, poichè gli incrementi ed i decrementi patrimoniali non avrebbero la stessa "rilevanza temporale", dovendosi considerare, ai fini della base imponibile della D.I.T., solo i decrementi del patrimonio successivi al 30 giugno 2001 e non gli incrementi avvenuti dopo tale data (rilievo n. 18 della sentenza).

Inoltre, il giudice di appello, in accoglimento dell'appello incidentale della società contribuente, ha escluso il carattere elusivo dell'operazione oggetto di accertamento, ritenendo sussistenti valide ragioni economiche, idonee a giustificare la complessa operazione commerciale oggetto della verifica fiscale (rilievo n. 19).

3. A seguito del ricorso dell'Agenzia delle Entrate, La C. s.p.a. resiste con controricorso ed avanza ricorso incidentale con due motivi, cui l'Agenzia delle Entrate resiste a sua volta con controricorso.

4. La ricorrente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione

1.1. Con l'unico motivo del ricorso principale, l'Agenzia delle Entrate censura l'insufficiente motivazione della sentenza impugnata su di un fatto decisivo e controverso, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n.5, poichè i giudici di appello non avrebbero considerato tutti i fattori della complessa operazione posta in essere dal gruppo cui partecipava la società C. S.p.A., in base ai quali emergeva l'elusività della stessa.

1.2. Il motivo è fondato e deve essere accolto.

1.3. Nel caso in esame trova applicazione il consolidato principio secondo il quale "in materia tributaria, costituisce condotta abusiva l'operazione economica che abbia quale suo elemento predominante ed assorbente lo scopo di eludere il fisco, sicchè il divieto di siffatte operazioni non opera qualora esse possano spiegarsi altrimenti che con il mero intento di conseguire un risparmio di imposta, fermo restando che incombe 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" (v. Cass. nn. 4603/2014, 9610/2017).

Va rilevato, infatti, che la C.T.R., come denunciato dall'Agenzia ricorrente, non ha preso in specifica considerazione tutti gli elementi utilizzati dall'Ufficio per sostanziare la contestazione, senza individuare i dati concreti da cui abbia tratto le proprie conclusioni, mancando anche di affrontare il merito della questione costituito dalle concrete ricadute delle operazioni.

In particolare, con riferimento al profilo del "risparmio di imposta", non viene spiegato per quale ragione si sia ritenuto che il risparmio fiscale non sia un profilo determinante per la C. S.p.A., la quale risulta aver acquistato, per un importo per altro molto consistente (assai maggiore del prezzo relativo all'acquisto della nuda proprietà), l'usufrutto triennale del 100 per cento delle azioni della società "Olivo e Godeassi" S.p.A., senza concrete prospettive di conseguimento di utili nel periodo di godimento (condizionati al perseguimento di obiettivi programmatici ed in concreto non conseguiti), al dichiarato fine prioritario di provvedere al risanamento della società (vedi verbale del C.d.A. della C. S.p.A. del 25 marzo 2003), il cui acquisto definitivo doveva avvenire in capo alla capogruppo, Astro S.p.A., che si era riservata il diritto di opzione.

La motivazione dei giudici di appello non tiene conto del fatto che l'Ufficio aveva evidenziato l'antieconomicità dell'operazione, priva di valide ragioni economiche, quanto meno in ordine al coinvolgimento della società C. S.p.A., la quale, secondo l'Amministrazione, non aveva concrete prospettive di conseguire utili nel breve periodo, nè di acquistare la titolarità delle azioni della "Olivo e Godeassi" S.p.A. Ed invero, l'Agenzia delle Entrate aveva specificamente contestato che dal citato verbale del C.d.A. della C. S.p.A. del 25 marzo 2003 sarebbe emerso il disinteresse della Calligaris S.p.A. all'acquisizione di utili, il cui conseguimento, seppure non escluso teoricamente in sede di acquisto dell'usufrutto triennale delle azioni della "Olivo e Godeassi" S.p.A., ma condizionato al perseguimento di obiettivi da definire, era di fatto impossibile nel breve periodo per la flessione dell'andamento economico della società "Olivo e Godeassi" S.p.A. e per la mancanza di un piano di risanamento al momento dell'acquisto.

Inoltre, l'Ufficio aveva evidenziato che la C. S.p.A., nonostante avesse acquistato per un importo molto consistente (assai maggiore del prezzo relativo all'acquisto della nuda proprietà)

l'usufrutto triennale del 100 per cento delle azioni della società "Olivo e Godeassi" S.p.A., non aveva sulle stesse il diritto di opzione, che era stato riconosciuto dalla banca olandese nuda proprietaria alla società capogruppo Astro S.p.A., la quale, allo scadere dei tre anni, lo aveva esercitato, acquisendo le azioni della "Olivo e Godeassi" S.p.A. I giudici di appello, nel ritenere sussistenti valide ragioni economiche, rinvenute in una precisa logica economico imprenditoriale (secondo la C.T.R. la Calligaris S.p.A. era interessata all'acquisto della Olivo e Godeassi S.p.A., ma preferì non acquisire la piena proprietà ed i rischi conseguenti, visto che la società target aveva risultati economici in flessione, sebbene ritenuti recuperabili nel medio periodo), non hanno adeguatamente motivato in relazione alla sproporzione tra il prezzo di acquisto dell'usufrutto triennale delle azioni da parte della C. S.p.A. (senza il diritto di opzione, riconosciuto alla Astro S.p.A) ed il prezzo di acquisto della nuda proprietà, nè (ai fini dell'economicità dell'acquisto dell'usufrutto temporaneo) sulla prova dell'effettiva esistenza, al momento dell'acquisto dell'usufrutto, di un piano di risanamento industriale, alla cui realizzazione era condizionata la ripartizione degli utili in favore dell'usufruttuaria.

Nella sentenza impugnata, manca, quindi la valutazione sui concreti effetti delle operazioni congiuntamente e consequenzialmente esaminate denunciati dall'Agenzia, la quale aveva rimarcato il carattere elusivo dell'intera operazione, che ha consentito alla C. S.p.A., a fronte di una condotta antieconomica e volta all'esclusivo interesse della società capogruppo, il conseguimento di un unico beneficio, consistente nella deduzione, ai fini fiscali, delle quote di ammortamento del prezzo di acquisto dell'usufrutto triennale, che costituivano costi non deducibili sotto il profilo dell'inerenza, perchè del tutto privi di collegamento con una qualsiasi utilità per la società stessa.

2.1. Con il primo motivo del ricorso incidentale, la società ricorrente censura la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, nella parte in cui grava gli Uffici di specifici obblighi motivazionali, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Secondo la società ricorrente, erroneamente i giudici di appello non avrebbero accolto (cioè avrebbero rigettato implicitamente) la doglianza, preliminare all'accertamento del merito e dedotta dalla contribuente con i ricorsi introduttivi del primo e secondo grado di giudizio, dell'illegittimità dell'avviso di accertamento per carenze motivazionali in ordine alle norme che si assumono aggirate con la condotta elusiva ed all'insussistenza di valide ragioni economiche alla base dell'operazione commerciale oggetto di contestazione.

2.2. Il motivo è inammissibile.

2.3. Invero, "nel giudizio tributario, in base al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, sancito dall'art. 366 c.p.c., qualora il ricorrente censuri la sentenza di una commissione tributaria regionale sotto il profilo della congruità del giudizio espresso in ordine alla motivazione di un avviso di accertamento è necessario, a pena di inammissibilità, che il ricorso ne riporti testualmente i passi che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi, al fine di consentirne la verifica esclusivamente in base al ricorso medesimo, essendo il predetto avviso non un atto processuale, bensì amministrativo, la cui legittimità è necessariamente integrata dalla motivazione dei presupposti di fatto e dalle ragioni giuridiche poste a suo

fondamento" (Sez. 5, Sentenza n. 9536 del 19/04/2013; vedi anche Sez. 5 -, Ordinanza n. 16147 del 28/06/2017).

Nel caso in esame, il primo motivo del ricorso incidentale non riporta il contenuto integrale (nè i brani essenziali, riprodotti solo in maniera parziale) della motivazione dell'avviso di accertamento, difettando di specificità ed autosufficienza.

Nè vale a sanare il difetto di autosufficienza la circostanza che il ricorso principale contenga un estratto della motivazione dell'avviso di accertamento.

Invero, si è detto che "nel giudizio di cassazione, l'autosufficienza del controricorso, assolvendo alla sola funzione di contrastare l'impugnazione altrui, è assicurata, ai sensi dell'art. 370 c.p.c., comma 2, che richiama l'art. 366 c.p.c., comma 1, anche quando l'atto non contenga l'autonoma esposizione sommaria dei fatti della causa, ma si limiti a fare riferimento ai fatti esposti nella sentenza impugnata ovvero alla narrazione di essi contenuta nel ricorso. Tuttavia, l'atto, quando racchiuda anche un ricorso incidentale, deve contenere, in ragione della sua autonomia rispetto al ricorso principale, l'esposizione sommaria dei fatti della causa ai sensi del combinato disposto dell'art. 371 c.p.c., comma 3 e dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3, sicchè è inammissibile ove si limiti ad un mero rinvio all'esposizione contenuta nel ricorso principale e non sia possibile, nel contesto dell'impugnazione, rinvenire gli elementi indispensabili per una precisa cognizione dell'origine e dell'oggetto della controversia, dello svolgimento del processo e delle posizioni assunte dalla parti, senza necessità di ricorso ad altre fonti" (Sez. 3, Sentenza n. 18483 del 21/09/2015).

3.1. Con il secondo motivo del ricorso incidentale, la società ricorrente censura la violazione e falsa applicazione della L. n. 383 del 2001, art. 5, comma 1, lett. b) e del D.Lgs. n. 466 del 1997, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Secondo la società ricorrente il giudizio espresso dai giudici di appello viola le norme di legge suindicate, laddove considera che i decrementi del patrimonio netto avvenuti dopo la chiusura del bilancio relativo all'esercizio anteriore alla data di entrata in vigore della L. n. 383 del 2001 rilevino nella base imponibile della D.I.T., diminuendola, a prescindere dall'esistenza di incrementi del patrimonio netto, sempre avvenuti oltre tale termine, che di fatto neutralizzano i decrementi medesimi.

3.2. Il motivo è infondato e va rigettato.

3.3. In tema di "dual Income tax", la L. n. 383 del 2001, art. 5, comma 1, lett. b), deve essere interpretato nel senso che assumono rilevanza, ai fini della persistente fruizione degli effetti agevolativi previsti dal D.Lgs. n. 466 del 1997, le operazioni di variazione in aumento del capitale eseguite fino alla data del 30 giugno 2001 (vedi Cassazione civile, sez. trib., 13/09/2017, n. 21241).

Invero, il D.Lgs. n. 466 del 1997, art. 1, comma 1, recita: "Il reddito complessivo netto dichiarato dalle società e dagli enti indicati nel T.U. delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, comma 1, lett. a) e b), è assoggettabile all'imposta sul reddito

delle persone giuridiche con l'aliquota del 19 per cento per la parte corrispondente alla remunerazione ordinaria della variazione in aumento del capitale investito rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 30 settembre 1996, incrementata del 20 per cento per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 30 settembre 1999, e del 40 per cento per i periodi d'imposta successivi. La presente disposizione non si applica nei casi previsti dal T.U. delle imposte sui redditi, art. 125. Se il periodo di imposta è superiore o inferiore ad un anno, la variazione in aumento va ragguagliata alla durata del periodo stesso".

A mente del successivo comma 4, "Ai fini dell'applicazione del comma 1, il capitale investito esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 30 settembre 1996 è costituito dal patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, senza tener conto dell'utile del medesimo esercizio. Rilevano come variazioni in aumento i conferimenti in denaro nonchè gli utili accantonati a riserva ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili costituite a fronte di plusvalenze derivanti dalla valutazione effettuata a norma dell'art. 2426 c.c., comma 1, n. 4; come variazioni in diminuzione le riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti. In ciascun esercizio la variazione in aumento, così come incrementata ai sensi del comma 1, non può comunque eccedere il patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, escluso l'utile del medesimo periodo".

La L. n. 383 del 2001, art. 5, lett. b), nell'abrogare le precedenti agevolazioni (tra cui la D.I.T.), prevede che "i soggetti che alla data del 30 giugno 2001 abbiano già eseguito operazioni di variazione in aumento del capitale ai sensi del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 466, continuano a fruire dei relativi benefici. Il valore del patrimonio netto che si assume a questi fini da parte di persone fisiche, società in nome collettivo e società in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria, anche per opzione irrevocabile, non può eccedere quello risultante dal bilancio relativo all'ultimo esercizio anteriore a quello in corso alla data di entrata in vigore della presente legge, salvi gli eventuali decrementi successivi. Gli stessi soggetti possono, in alternativa e per ciascun periodo di imposta, rinunciare ai predetti benefici optando per l'applicazione dell'incentivo di cui all'art. 4, comma 1. Il cumulo degli incentivi è comunque consentito per le spese sostenute per la formazione e l'aggiornamento del personale, ai sensi dell'art. 4, comma 2 e, in ogni caso, quando l'imponibile assoggettato ad aliquota agevolata ai sensi del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 466, è inferiore al 10 per cento dell'imponibile totale".

In sintesi, ai sensi della L. n. 383 del 2001, art. 5, lett. b), i soggetti di cui al D.Lgs. n. 466 del 1997, art. 1, comma 1 (cioè le società di capitali, gli enti commerciali e le loro stabili organizzazioni in Italia) potevano continuare ad usufruire dell'agevolazione D.I.T. con riferimento all'incremento patrimoniale che risultava dal bilancio dell'ultimo esercizio anteriore a quello di entrata in vigore della L. n. 383 del 2001 (in data 8/7/2002).

Il D.Lgs. n. 466 del 1997, art. 1, comma 4, chiarisce che rilevano come variazioni in aumento i conferimenti in denaro nonchè gli utili accantonati a riserva, mentre rilevano come variazioni in diminuzione le riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti.

Come correttamente ritenuto dal giudice di appello, la L. n. 383 del 2001, art. 5, lett. b), nell'abrogare le precedenti agevolazioni (tra cui la D.I.T.), prevedendo che "i soggetti che alla

data del 30 giugno 2001 abbiano già eseguito operazioni di variazione in aumento del capitale ai sensi del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 466, continuano a fruire dei relativi benefici" deve intendersi riferito ai benefici spettanti in relazione alla operazioni di variazione in aumento del capitale già eseguiti alla predetta data.

In base al tenore letterale della norma, ai fini del riconoscimento dell'aliquota agevolata, non può avere rilevanza l'incremento patrimoniale realizzato dopo il 30/6/2001, poichè, in caso contrario, si avrebbe l'effetto di riconoscere l'agevolazione anche agli utili accantonati a riserva oltre lo sbarramento temporale di cui alla L. n. 383 del 2001, art. 5, comma 1, lett. b); assumono, invece, rilievo i decrementi del patrimonio netto successivi, che determinano una variazione in diminuzione della base imponibile ai fini della D.I.T. 4.1. Atteso l'accoglimento del ricorso principale dell'Agenzia delle Entrate ed il rigetto del ricorso incidentale della società contribuente, la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio alla C.T.R. del Friuli Venezia Giulia in diversa composizione, perchè provveda a motivare adeguatamente in ordine alla sussistenza o meno del carattere di elusività dell'operazione, nonchè alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale; rigetta il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla C.T.R. del Friuli Venezia Giulia in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 17 settembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 23 gennaio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza