Sentenza del 18/06/2020 n. 11819 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Fatti rilevanti e ragioni della decisione

- 1. L'agenzia delle entrate propone due motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 38/13/12 del 3 maggio 2012, con la quale la commissione tributaria regionale della Toscana, a conferma della prima decisione, ha ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento notificato alla A. srl in recupero dell'agevolazione di cui all'articolo 4 L. 383/01 ('Tremonti bis'), dalla società fruita su quota detassata di investimenti 2002.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha rilevato che: - la A. Srl derivava in effetti dalla scissione parziale della L. Srl intervenuta in data 23 novembre 2001, dunque successivamente al termine legale di riferimento per la fruizione della agevolazione (25 ottobre 2001, data di entrata in vigore della legge agevolativa); - purtuttavia, tale circostanza non escludeva il diritto all'agevolazione stessa, dal momento che, con la scissione, la società beneficiaria subentrava nei rapporti giuridici già facenti capo alla società scissa (relativamente alla quota di patrimonio attribuita); - la scissione, infatti, comportava la costituzione non di una nuova società, quanto di una diversa articolazione aziendale; - da ciò conseguiva che, ai sensi dell'art. 4 l. 383/01, la beneficiaria A. srl dovesse essere considerata 'in attività' già alla data dell'entrata in vigore della legge; - ad ogni buon conto, dovevano comunque essere dichiarate non dovute le sanzioni, come già affermato dal primo giudice.

Resiste con controricorso la società contribuente.

- 2.1 Con il primo motivo di ricorso l'agenzia delle entrate lamenta - ex art. 360, 1° co. n. 3 cod.proc.civ. - violazione e falsa applicazione dell'art. 4 l. 383/01. Per non avere la Commissione Tributaria Regionale considerato che: - l'agevolazione in questione presupponeva che la società fosse costituita già alla data di entrata in vigore della l. 383/01 (25 ottobre 2001), condizione che nella specie pacificamente non si verificava; - la nozione di 'attività' riguardava unicamente le persone fisiche e non le persone giuridiche, la cui costituzione presupponeva l'iscrizione nel registro delle imprese; - la scissione, parziale, non comportava la retrodatazione dei suoi effetti, posto che la società beneficiaria costituiva un soggetto nuovo e diverso dalla società scissa, come tale dotato di una propria autonomia soggettiva e di una propria partita Iva. Con il secondo motivo di ricorso l'agenzia delle entrate deduce - ex art. 360, 1° co. n. 3 cod.proc.civ. - violazione e falsa applicazione degli articoli 1, co. 2, d.lgs 471/97 e 6, co. 2, d.lgs. 472/97. Per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente escluso le sanzioni (pur non essendo tale pronuncia funzionale alla decisione della lite, stante la ritenuta radicale illegittimità

dell'avviso di accertamento opposto) per incertezza normativa, nonostante che quest'elemento - di natura oggettiva e non soggettiva - non fosse qui in alcun modo ravvisabile.

- 2.2 II primo motivo di ricorso è infondato, ed il suo rigetto determina l'assorbimento del secondo.

La norma di agevolazione in questione stabilisce (art. 4 l. 383/01: "Detassazione del reddito di impresa e di lavoro autonomo reinvestito") che (co. 1): "È escluso dall'imposizione del reddito di impresa e di lavoro autonomo il 50 per cento del volume degli investimenti in beni strumentali realizzati nel periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge successivamente al 30 giugno e nell'intero periodo di imposta successivo, in eccedenza rispetto alla media degli investimenti realizzati nei cinque periodi di imposta precedenti, con facoltà di escludere dal calcolo della media il periodo in cui l'investimento è stato maggiore".

Al co. 3° si prevede che: "L'incentivo fiscale di cui ai commi 1 e 2 si applica anche alle imprese e ai lavoratori autonomi in attività alla data di entrata in vigore della presente legge, anche se con un'attività d'impresa o di lavoro autonomo inferiore ai cinque anni." Dalla norma - di per sé presupponente la pregressa funzionalità aziendale, in quanto imperniata sulla media degli investimenti operati negli esercizi precedenti - non si evince il requisito della previa 'costituzione' della società, bensì appunto quello della operatività alla data di sua entrata in vigore (In attività'); requisito genericamente riferito, oltre che ai lavoratori autonomi, alle 'imprese' indistintamente considerate (dunque anche a quelle societarie).

Da un punto di vista civilistico e sostanziale, la scissione ex artt. 2506 segg. cod.civ., determina un trasferimento patrimoniale (totale o parziale) da una società ad un'altra (preesistente o di nuova costituzione) implicante un fenomeno successorio di continuità giuridica, economica e contabile. Tale continuità è persino rafforzata (e da ciò non possono non trarsi paritetiche conseguenze tanto a carico quanto a favore del contribuente) sul piano fiscale, in ordine al quale l'operazione straordinaria di scissione è tendenzialmente neutrale (art. 173 TUIR, "Scissione di società 1. La scissione totale o parziale di una società in altre preesistenti o di nuova costituzione non da luogo a realizzo nè a distribuzione di plusvalenze e minusvalenze dei beni della società scissa, comprese quelle relative alle rimanenze e al valore di avviamento"). In materia, la continuità tra società scissa e società beneficiaria risulta poi peculiare e più intensa, rispetto a quella prevista dal codice civile (art. 2506 quater), ove anche si consideri che la responsabilità solidale della beneficiaria per i debiti fiscali della società scissa relativi a periodi d'imposta anteriori all'operazione è illimitata, cioè non circoscritta al patrimonio netto attribuito (Cass.n. 9594/16; 31591/18; 16710/19); e ciò in base ad una disciplina speciale che è stata ritenuta costituzionalmente legittima da C.Cost. n. 90/18.

Proprio in ragione della continuità di rapporto, si è anche stabilito che la procedura di accertamento volta a far valere questa responsabilità solidale può essere svolta mediante notificazione dell'avviso di accertamento nei confronti della società scissa senza necessità di rinnovare la notificazione, ovvero di integrare il contenuto della cartella di pagamento, nei confronti della beneficiaria (Cass.n. 23342/16 ed altre).

È vero che la circolare sulla 'detassazione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo reinvestito' citata in ricorso dall'agenzia delle entrate (n. 90/E del 17 ottobre 2001) richiede, per l'agevolazione, che si tratti di soggetti costituiti dopo l'entrata in vigore della legge; e tuttavia, questa circolare (comunque concretante mera disciplina interna di prassi) non prende in esame il peculiare caso in cui l'agevolazione venga richiesta in esito a scissione. Inoltre, essa va riguardata - in chiave di coerenza sistematica - anche alla luce della Risoluzione 91/E del 19 marzo 2002, la quale affronta (sebbene sul diverso tema della rivalutazione di bene immobile strumentale proveniente dalla società scissa e non presente nel bilancio della società beneficiaria alla data di riferimento, ex l. 342/00) proprio la fattispecie di scissione parziale, attribuendo ampio significato all'espressione "posizioni soggettive" di cui all'articolo 173 (già 123 bis) Tuir 4° co., secondo il quale: "Dalla data in cui la scissione ha effetto, a norma del comma 11, le posizioni soggettive della società scissa, ivi compresa quella indicata nell'articolo 86, comma 4, e i relativi obblighi strumentali sono attribuiti alle beneficiarie e, in caso di scissione parziale, alla stessa società scissa, in proporzione delle rispettive quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste, salvo che trattisi di posizioni soggettive connesse specificamente o per insiemi agli elementi del patrimonio scisso, nel qual caso seguono tali elementi presso i rispettivi titolari." Ciò nel senso che (Ris.cit.): "In ordine a tale disposizione la scrivente ritiene in primo luogo di sottolineare come - a differenza dell'analoga disciplina in tema di fusioni (art. 123, comma 3) - essa non si riferisca "ai diritti e agli obblighi" della scissa, ma alle sue "posizioni soggettive". Con l'utilizzo di questa più generica espressione il legislatore ha indubbiamente inteso ricomprendere, entro la sfera di applicazione della norma, ogni situazione giuridica attiva e passiva generata dalla normativa sulle imposte dirette in capo alla scissa e cioè non solo i crediti e i debiti d'imposta di questa società, ma anche tutte quelle situazioni di potere e di dovere che avrebbero spiegato effetto nell'attività di misurazione del reddito della scissa nei periodi d'imposta successivi alla scissione. Pertanto, la facoltà concessa alla società scissa di procedere alla rivalutazione del bene ed il successivo beneficio della proroga dei termini, possono essere inquadrati nell'ambito di quelle "situazioni giuridiche di potere e di dovere" nel senso sopra ricordato, suscettibili di essere "trasferite" in avanti a favore della società beneficiaria".

Ciò induce a ritenere che la società beneficiaria, ancorchè non ancora costituita alla data di entrata in vigore della legge n. 383/01, possa giovarsi, perfezionatasi l'efficacia della scissione, dei presupposti dell'agevolazione in esame, così come maturati in capo alla società scissa risultante in attività alla data suddetta.

Due precisazioni ancora si impongono: - la prima è che il riconoscimento del vantaggio fiscale in questione alla società beneficiaria (ancorché non ancora costituita all'entrata in vigore della legge, ma non per questo non in grado di recepire le 'posizioni soggettive e l'attività già facenti capo alla scissa nel periodo preso a riferimento per gli investimenti) non comporta la violazione del principio di tassatività e stretta interpretazione che notoriamente governa la materia delle agevolazioni, implicando piuttosto l'applicazione della disciplina tributaria generale sulle operazioni straordinarie di scissione e la piena attuazione della stessa ratio agevolativa (detassazione parziale degli utili reinvestiti in un determinato compendio produttivo in contesto di continuità pluriennale); - la seconda è che resta pur sempre fermo il potere dell'amministrazione finanziaria di contestare l'eventuale abuso posto elusivamente in essere

dalla società contribuente qualora, per qualsiasi ragione, la scissione non risponda a finalità diverse ed ulteriori dalla sola strumentale fruizione dell'agevolazione in esame (ipotesi però qui neppure dedotta dall'agenzia ricorrente).

Ne segue, in definitiva, il rigetto del ricorso.

Le spese vengono compensate in ragione dell'assenza di orientamenti giurisprudenziali in termini.

Posto che la soccombente è amministrazione dello Stato ammessa alla prenotazione a debito, non sussistono i presupposti per il pagamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato ex art. 13, comma 1 quater, D.P.R. n. 115 del 2002, come modificato dalla L. n. 228 del 2012 (Cass. ord. 1778/16 ed altre).

Pqm

La Corte - rigetta il ricorso; - compensa le spese.

Così deciso nella camera di consiglio della quinta sezione civile in data 8 gennaio 2020.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza