Sentenza del 30/07/2020 n. 16353 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
ATTI DI CAUSA

La fattispecie trae origine dal processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza, nucleo di Polizia Tributaria di Pordenone, del 19 giugno 2008, con cui, per quanto qui ancora di interesse, si contestava l'indeducibilita' degli ammortamenti immateriali, relativi al marchio Albatros frutto, secondo i verificatori, di un'operazione elusiva ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis, nonche' l'indeducibilita' degli interessi passivi, dedotti dalla (XXXXX) s.r.l., per l'anno di imposta 2006, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 110, comma 7.

Sulla base del suddetto processo verbale di constatazione, l'Agenzia delle Entrate notificava alla (XXXXX) S.p.A., in qualita' di consolidante della (XXXXX) S.p.A., e a quest'ultima societa', in qualita' di consolidata, avviso di accertamento con cui, rettificata la perdita di esercizio, riprendeva a tassazione le riprese sopra indicate, ai fini dell'Ires dell'anno di imposta 2006.

In particolare le Societa', consolidata e consolidante, avevano posto in essere le seguenti operazioni:

- nel 1998 la 21 Investimenti aveva venduto alla (XXXXX) ltd OY (societa' di diritto finlandese facente parte della multinazionale Sanitec) il 37,5% del capitale di (XXXXX) S.p.A., con il realizzo di una plusvalenza di 7.442.590,00 Euro, interamente sottoposta a tassazione ordinaria in Italia, perche' non rientrante nel regime PEX;

- (XXXXX) S.p.a. aveva acquistato dalla (XXXXX) Ltd OY, grazie a un finanziamento della stessa, il 99,99985 per cento delle partecipazioni di quest'ultima in (XXXXX) s.p.a.;

- nel 2001 (XXXXX) S.p.A., completata l'acquisizione del restante 0,00015% del capitale, aveva proceduto all'incorporazione, per fusione, di (XXXXX) S.p.A. realizzando, cosi', un disavanzo da fusione, affrancato ai sensi del Decreto Legislativo n. 358 del 1997, articolo 6, (disposizione che consente l'affrancamento, senza il pagamento dell'imposta sostitutiva, a condizione dell'annullamento dei titoli la cui cessione abbia dato luogo a plusvalenze fiscalmente rilevanti);

- nella stessa data (19 luglio 2004) (XXXXX) S.p.a. (nuova denominazione assunta da (XXXXX) S.p.A.) aveva costituito la (XXXXX) s.r.l. con oggetto sociale corrispondente a quello della incorporata (XXXXX) S.p.a.;

nel settembre 2004, le due societa' avevano deliberato il conferimento del ramo di azienda, denominato Batti and shower, dalla (XXXXX) S.p.A. alla nuova societa' (XXXXX) che mutava la denominazione sociale in (XXXXX) s.r.l., controllata da (XXXXX) S.p.A.;

tale conferimento veniva attuato ponendo a carico della (XXXXX) s.r.l. il debito finanziario estero verso la (XXXXX) OY per l'acquisto del pacchetto azionario dell'originaria (XXXXX) S.p.A. e il cespite del marchio Albatros, di proprieta' (XXXXX) S.p.A., rivalutato con l'attribuzione del disavanzo di gestione.

Con l'avviso di accertamento, l'Ufficio ha rilevato il conseguimento di indebiti vantaggi, sul piano fiscale, consistenti nella rivalutazione del marchio Albatros, facente parte del patrimonio dell'incorporata (XXXXX) S.p.A., senza pagamento dell'imposta sostitutiva, Decreto Legislativo n. 358 del 1997, ex articolo 6, nonche' nella deduzione in capo a (XXXXX) s.r.l. delle quote di ammortamento del suddetto bene e degli interessi passivi sul prestito inizialmente contratto da (XXXXX) S.p.A.

L'Amministrazione ha, quindi, proceduto alla rettifica della perdita di esercizio della controllata (XXXXX) s.r.l. (confluita nel bilancio consolidato della (XXXXX) S.p.A.) per l'anno 2006 e contestato la deducibilita' degli interessi passivi.

2. Avverso l'avviso di accertamento proposero distinti ricorsi (XXXXX) s.r.l. e (XXXXX) S.p.A. Entrambi i ricorsi vennero rigettati, con autonome sentenze, dalla Commissione Tributaria Provinciale di Pordenone la quale riteneva che le operazioni di fusione e di scorporo facessero parte di un unico disegno elusivo.

3 Le decisioni, separatamente appellate da (XXXXX) s.r.l. e (XXXXX) s.p.a., sono state riformate dalla Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia (d'ora, in poi, per brevita' C.T.R.) che, con le sentenze indicate in epigrafe, di identico contenuto, ha annullato integralmente l'atto impositivo.

In particolare, il Giudice di appello ha ritenuto che le operazioni fossero tutte sostenute da valide ragioni economiche e che le modalita' tecnico contabili fiscali che avevano presieduto alla incorporazione di (XXXXX) S.p.A. in (XXXXX) S.p.a. erano tutte imputabili a quest'ultima Societa'.

In particolare, poi, in ordine alla deducibilita' delle quote di ammortamento la C.T.R. ha rilevato che gli ammortamenti del marchio in capo a (XXXXX) s.r.l. sarebbero stati deducibili anche qualora tale marchio fosse stato rivalutato con il versamento dell'imposta sostitutiva; mentre, in ordine, alla contestata indeducibilita' degli interessi passivi il Giudice di appello ha ritenuto che non ricorresse, nella specie, per l'anno considerato la sottocapitalizzazione della (XXXXX) s.r.l., con conseguente inapplicabilita' dell'articolo 98 T.U.I.R. e legittimita' dell'operata deduzione.

3. Per la cassazione delle sentenze l'Agenzia delle Entrate ha proposto autonomi ricorsi, fondati su tre motivi cui resistono, con controricorso, depositato nei rispettivi giudizi, (XXXXX) S.p.A. e (XXXXX) s.r.l., in fallimento.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1 Preliminarmente il Collegio ritiene di riunire i due ricorsi (iscritti al n. g.r. 20567/2014 e n. r.g.20576/14), per evidenti ragioni di connessione oggettiva e soggettiva avendo gli stessi ad oggetto il medesimo avviso di accertamento notificato alla consolidante (XXXXX) s.p.a. e alla consolidata (XXXXX) s.r.l.

2 I ricorsi proposti dall'Agenzia delle Entrate, avverso le distinte sentenze della C.T.R. di identico contenuto, si articolano in tre motivi anch'essi di identico contenuto cosicche' si procedera' ad unico esame.

3 Con il primo motivo, l'Agenzia delle Entrate denunzia la sentenza impugnata di omessa o insufficiente motivazione, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in relazione alla connotazione elusiva delle operazioni societarie sopra descritte.

Secondo l'Agenzia delle entrate, la C.T.R. non avrebbe tenuto conto del fatto che l'assetto societario al termine delle plurime operazioni era rimasto uguale a quello esistente anteriormente.

Il motivo, seppure rubricato secondo la previgente disposizione di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, deve, comunque, ritenersi ammissibile in quanto formulato nella illustrazione della censura secondo i dettami dell'attuale del citato articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, applicabile ai ricorsi essendo state le sentenze impugnate depositate il 28 gennaio 2014.

2 Con il secondo motivo, la ricorrente denunzia la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis, comma 1, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Deduce la ricorrente che la C.T.R. avrebbe erroneamente ritenuto insussistenti gli elementi costitutivi dell'elusione, rappresentati dal vantaggio fiscale, dalla sua connotazione asistematica e dall'assenza di valide ragioni economiche a base delle operazioni societarie di fusione e successivo conferimento del ramo di azienda riferibile alla (XXXXX) S.p.A., comunque riferibili, ove sussistenti, solo a quest'ultima e non alla (XXXXX) s.r.l.

3 Con il terzo motivo, la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 98 e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis, laddove la C.T.R. non avrebbe ravvisato, nelle complessive operazioni societarie, l'aggiramento del divieto di cui all'articolo 98 T.U.I.R. relativamente alla contestata deduzione degli interessi passivi relativi al finanziamento (ottenuto da (XXXXX) S.p.A. per l'acquisto del pacchetto azionario della (XXXXX) S.p.a. a suo tempo finanziato dalla (XXXXX) Ltd OY/Finlandia) il cui residuo debito era conferito unitamente al ramo di azienda Bath e Shower.

4 I motivi, da esaminare congiuntamente perche' connessi, sono complessivamente fondati e vanno accolti.

4.1. Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis, comma 1, "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", a

meno che l'operazione si dimostri - con onere a carico del contribuente - giustificata da "valide ragioni economiche", sia pure in via concorrente al perseguito risparmio fiscale.

Occorre, pero', che tali ragioni economiche siano "valide", ossia di carattere "non meramente marginale o teorico", perche' 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 finalita'" (cfr. Cass. n. 10257/2008; 21221/2006).

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

Anche le pronunce piu' recenti di questa Corte hanno ribadito che "in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione normativa, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, la cui ricorrenza deve essere provata dal contribuente" (Cass.Sez.5, n. 30404 del 23/11/2018; id n. ri 24294 e 15321/2019; e, tra le piu' risalenti, Cass. n. 438/2015; n. 439/2015; n. 5155/2016).

4.2. L'interpretazione adottata appare, inoltre, in linea con gli esiti dei lavori della Commissione Gallo per la scrittura del nuovo articolo 10-bis dello Statuto del contribuente, introdotto dal Decreto Legislativo attuativo 5 agosto 2015, n. 128, articolo 1 (conf. Relazione illustrativa) e recante la disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, con riferimento alla Raccomandazione 2012/772/UE sulla pianificazione fiscale aggressiva.

In estrema sintesi, due sono gli indici di mancanza di sostanza economica: la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformita' degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato, mentre per vantaggi fiscali indebiti si considerano i benefici realizzati in contrasto con le finalita' delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

Precisa la Raccomandazione che "una costruzione o una serie di costruzioni e' artificiosa se manca di sostanza commerciale" (4.4), o piu' esattamente di "sostanza economica" (4.2), e "consiste nell'eludere l'imposizione quando, a prescindere da eventuali intenzioni personali, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalita' delle disposizioni fiscali".

4.2 Peraltro, la stessa raccomandazione UE (4.4 lett d), precisa che "per determinare se la costruzione o la serie di costruzioni e' artificiosa, le autorita' nazionali sono invitate a valutare... se... le operazioni concluse sono di natura circolare" (pertanto e' evidente che, persino, nel nuovo assetto normativo restano abusive le costruzioni artificiose e circolari -conf. CGUE, 10/11/2011, in causa C-126/10, punto 34).

4.3. Nel caso di specie, i Giudici di appello, trascurando l'esame dell'insieme delle operazioni poste in essere dalle Societa', si sono discostati dalle esposte direttrici. La C.T.R., infatti, riconducendo lo schema operativo a decisioni dei vertici del Gruppo, motivate da particolari strategie imprenditoriali, ha omesso di esaminare l'assetto sociale del gruppo, prima e dopo le complesse operazioni poste in essere, quale fattore potenzialmente determinante ai fini della valutazione dell'elusivita' della condotta

4.4. Al contrario, appare evidente il carattere anomalo e "circolare" dell'operazione, atteso che vi sarebbe stato, da parte dei vertici del gruppo, un repentino mutamento dello schema operativo, motivato da diverse strategie imprenditoriali, che avrebbe portato, pochi mesi dopo la fusione per incorporazione di (XXXXX) S.p.A. in (XXXXX) S.p.A., al conferimento del ramo di azienda ad una societa' veicolo, costituita lo stesso giorno della fusione, con un capitale sociale irrisorio, successivamente denominata (XXXXX) s.r.l., con l'evidente risultato che l'assetto sociale del gruppo, prima e dopo le complesse operazioni poste in essere, fosse sostanzialmente coincidente, con la sola differenza che alla (XXXXX) S.p.A. si sostituiva la (XXXXX) s.r.l.

La concatenazione negoziale (la fusione per incorporazione di (XXXXX) S.p.A., gia' interamente detenuta da (XXXXX), in (XXXXX) S.p.A., la costituzione nello stesso giorno di (XXXXX) s.r.l., poi denominata (XXXXX) s.r.l., il conferimento a quest'ultima del ramo di azienda facente originariamente capo a (XXXXX) S.p.A), alla luce dei principi sopra esposti, appare sicuramente privare di rilevanza le giustificazioni frapposte dalla Societa' e ritenute dal Giudice di appello valide ragioni economiche.

Le operazioni suddette hanno, invece, comportato evidenti vantaggi fiscali, altrimenti non conseguibili con la semplice trasformazione della (XXXXX) S.p.A. in (XXXXX) s.r.l., consistenti nella rivalutazione del marchio Albatros a costo zero, attraverso il disavanzo di fusione, affrancato gratuitamente (Decreto Legislativo n. 358 del 1997, ex articolo 6, comma 2, che si riferisce alle operazioni di fusione deliberate prima del 30 aprile 2004) e con un corrispondente ammortamento, interamente dedotto, nonche' nella deduzione di interessi passivi altrimenti indeducibili, Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, ex articolo 98, attraverso il conferimento alla nuova societa', insieme al ramo di azienda, del debito di finanziamento per Euro 23.100.00,00.

Il citato Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 98, introdotto a partire dal primo gennaio 2004, nega, ai fini antielusivi, la deduzione degli interessi passivi in caso di finanziamento infragruppo fatto a societa' il cui patrimonio netto e' inferiore a un quinto dell'importo del finanziamento. La finalita' della norma non pare essere quella, prospettate dalle controricorrenti, di concentrare i debiti nel patrimonio delle societa' produttive di ricavi, quanto piuttosto quella di evitare che gravando di debiti le societa' controllate, gli utili che queste producano siano travestiti da interessi attivi, trasferiti in capo alla controllante, cosi' svuotando il patrimonio netto della controllata nel quale gli utili sono artificiosamente sostituite dalle perdite generate dall'onere degli interessi passivi. Ragione per cui gli interessi passivi sono deducibili solo se non si superi un determinato rapporto (1/5) tra patrimonio netto ed entita' del debito verso la controllante.

Nella specie, l'elusivita' dell'operazione si appalesa ove si consideri che tutta l'operazione viene posta in essere nel 2004, anno in cui interviene il disposto del citato Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 98 e la (XXXXX) (originaria debitrice) non avrebbe potuto piu' dedurre gli interessi passivi, laddove, di contro, le ragioni addotte dalle Societa' (l'intento di concentrare il debito sulla societa' piu' produttiva di ricavi) rimane una mera asserzione.

5. Conclusivamente, alla stregua delle considerazioni che precedono, in accoglimento dei ricorsi riuniti, le sentenze impugnate vanno cassate con rinvio al Giudice di merito il quale provvedera' al riesame, adeguandosi ai principi sopra illustrati e fornendo congrua motivazione, e al regolamento delle spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

Riuniti i ricorsi iscritti ai n. r.g.20567/14 e 20576/14, e in accoglimento degli stessi, cassa le sentenze impugnate e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Friuli Venezia Giulia-sezione di Trieste, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del giudizio di legittimita'.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza