Sentenza del 30/07/2020 n. 16366 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

MASSIMA

Tributi erariali diretti - Imposta sul reddito delle persone fisiche (i.r.p.e.f.) (tributi posteriori alla riforma del 1972) - Redditi di impresa - Criteri di valutazione partecipazioni sociali - Determinazione - Valore normale ex art. 9 tuir - Scostamento - Valenza indiziaria - Conseguenze - Principi contabili nazionali, internazionali, raccomandazioni ocse e ue - Conformità - Art. 5 d.lgs. n. 147 del 2005 - Fondamento - Irrilevanza - Fattispecie.

Massima:

In tema di determinazione del reddito d'impresa, ai fini del valore da attribuire alle partecipazioni sociali, lo scostamento dal cd. "valore normale" del prezzo di transazione di cui all'art. 9 T.U.I.R. assume rilievo quale parametro meramente indiziario dell'antieconomicità dell'operazione posta in essere, sì da giustificare l'accertamento con conseguente prova contraria a carico del contribuente. I principi regolatori desunti dall'art. 9 cit. costituiscono, infatti, espressioni concrete della regola "substance over form" enunciata anche nei principi contabili nazionali (OIC 11) ed internazionali ("Frameword 2", IASB/1989/35), nonché delle raccomandazioni dell'OCSE ("Base Erosion and ProfiT Shifting") e dell'UE (sulla cd. pianificazione fiscale aggressiva), a nulla rilevando, al riguardo, la norma di interpretazione autentica contenuta nell'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 147 del 2015, che mira solo ad escludere l'applicazione dell'art. 110 T.U.I.R. al "trasfert pricing" interno, giammai a limitare la portata logico-giuridica dell'art. 9 cit. (Fattispecie relativa a plusvalenza, imputata a maggior reddito ai fini IRPEG, derivante da cessione a titolo oneroso di partecipazioni sociali in cui la S.C. ha rigettato il ricorso della società contribuente avverso la sentenza che aveva affermato l'antieconomicità dell'operazione per aver venduto a soggetto ad essa collegato da rapporti infragruppo societari, operando in perdita, ponendo a raffronto - con riguardo al prezzo di cessione delle quote - i valori riportati in bilancio ed il valore, di gran lunga inferiore, delle perizie di stima redatte ai sensi della l. n. 448 del 2001).

CED, Cassazione, 2020

Testo:
FATTI DI CAUSA

Con sentenza dell'11.11.2010 la Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, ha respinto l'appello della (XXXXX) S.r.L. avverso la sentenza n. 129/01/2008 della Commissione Tributaria Provinciale di Alessandria in rigetto del ricorso, proposto avverso avviso di accertamento IRPEG 2003.

L'Ufficio finanziario, a seguito di accertamenti contabili, aveva infatti contestato alla suddetta societa', alla (XXXXX) S.r.L., alla (XXXXX) S.r.L., unitamente alla (XXXXX) S.r.L., (XXXXX) S.r.L., (XXXXX) S.r.L. e a (XXXXX), (XXXXX), (XXXXX), (XXXXX), (XXXXX) e (XXXXX) (tutti soggetti collegati mediante partecipazioni reciproche al capitale sociale delle suddette societa', configurando nei fatti un unico gruppo societario) di aver effettuato nel 2003 una serie di scambi di quote societarie mediante atti notarili nei quali si dichiaravano valori del patrimonio sociale derivanti da perizie di stima asseverate dal Tribunale riguardanti il patrimonio immobiliare, le quote di partecipazione e i crediti e debiti iscritti in bilancio; secondo l'Ufficio tali stime sarebbero state parziali e le operazioni intercorse sarebbero state in realta' rivolte a celare plusvalenze con l'intento di realizzare un'evasione fiscale.

Avverso la sentenza della CTR la societa' contribuente indicata in epigrafe ha proposto ricorso per cassazione affidato a quattro motivi.

L'Agenzia si e' costituita con controricorso, deducendo l'infondatezza del ricorso principale.

La causa e' stata rimessa la causa sul ruolo con ordinanza del 17.5.2019 ai fini dell'integrazione del contraddittorio nei confronti di (XXXXX) S.r.L., (XXXXX) S.r.L., (XXXXX), (XXXXX), (XXXXX), (XXXXX), (XXXXX) e (XXXXX), rimasti intimati.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1. Con il primo motivo si denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione dell'articolo 9 TUIR, commi 2 e 4, per avere la CTR errato nel ritenere legittima la rettifica del corrispettivo delle cessioni di partecipazioni sociali "mediante la costruzione di un "valore normale" ex articolo 9 TUIR 22/12/1986, n. 917 mediante scomposizione di tale dato "proporzionalmente alle percentuali possedute (adde delle partecipazioni)" con ridistribuzione del prodotto su tutte le operazioni di trasferimento di partecipazioni tra... 11 soggetti", avendo erroneamente applicato il criterio del "valore normale", previsto dall'articolo 9 TUIR, pur trattandosi di cessione effettuate a titolo oneroso, e non di cessioni in natura, o conferimenti o assegnazioni di beni.

1.2. Con il secondo motivo si denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione dell'articolo 54 TUIR, comma 1, lettera a) e comma 2, non avendo la CTR applicato la disciplina ivi prevista con riguardo alla cessione delle partecipazioni (XXXXX), in quanto effettuata a titolo oneroso.

1.3. Con il terzo motivo si denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione dell'articolo 2426 c.c., avendo la CTR utilizzato per valutare le partecipazioni

anche le perizie giurate di stima.

1.5. Con il quarto motivo si denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione della L. n. 448 del 2001, articolo 5, avendo la CTR utilizzato per valutare le partecipazioni anche le perizie giurate di stima pur essendo destinate unicamente a determinare le plusvalenze e le minusvalenze relative a redditi delle persone fisiche e non delle societa'.

2.1. I motivi di ricorso, da esaminare congiuntamente, sono infondati.

2.2. La concreta fattispecie (secondo quanto si legge sia nella sentenza impugnata che nello stesso ricorso per cassazione) concerne l'assoggettamento a tassazione di una plusvalenza, imputata a maggior reddito ai fini IRPEG, derivante dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni sociali possedute dalla (XXXXX) S.r.L. nella (XXXXX) S.r.L., realizzata nell'anno 2003.

2.3. Si verte quindi in ipotesi di plusvalenza realizzata ai sensi dell'articolo 54 TUIR, comma 1, lettera a), (vigente ratione temporis) e determinata ai sensi del successivo comma 2, secondo cui nelle ipotesi di cessione di beni a titolo oneroso la plusvalenza e' costituita dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato.

2.4. Come gia' affermato da questa Corte, secondo principi di diritto valevoli anche nella presente fattispecie (cfr. Cass. n. 16948/2019, 17955/2013), va applicato il canone, avente valore generale, stabilito dal Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 9, che non ha mera portata contabile e che impone il riferimento al normale valore di mercato per corrispettivi e altri proventi presi in considerazione dal contribuente, trattandosi di clausola antielusiva, costituente esplicazione del generale divieto di abuso del diritto in materia tributaria, essendo precluso al contribuente di conseguire vantaggi fiscali - come lo spostamento dell'imponibile presso soggetti appartenenti al medesimo gruppo societario - mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione di legge, di strumenti giuridici idonei ad ottenere vantaggi in difetto di ragioni diverse dalla mera aspettativa di quei benefici.

2.5. Questa Corte, inoltre, ha gia' chiarito che altro e' il criterio stabilito per la determinazione del valore da attribuire alle partecipazioni sociali ai fini del loro concorso (in positivo o in negativo) alla composizione (e, quindi, alla determinazione) del reddito complessivo del loro possessore, altro e' sottoporre a tassazione, quale reddito a se' stante, la diversa ricchezza manifestatasi con il trasferimento della titolarita' (e di conseguenza anche del possesso) di quelle azioni o titoli (cfr., in particolare, Cass. n. 3290/2012).

2.6. Cio' non esclude tuttavia che l'accertamento del suddetto "valore normale" possa essere concretamente valorizzato dal Giudice di merito per sorreggere la presunzione (semplice) che il corrispettivo percepito dalla vendita di una partecipazione societaria sia difforme da quello dichiarato e, invece, conforme al "valore normale", ma si tratta di valutazioni che rientrano nei poteri di accertamento del fatto del Giudice di merito, al quale solo compete l'apprezzamento (non censurabile in sede di legittimita', se non sotto il profilo del vizio di motivazione) circa il ricorso alla prova presuntiva, la ricorrenza dei requisiti di precisione, gravita' e concordanza

richiesti dalla legge, la scelta dei fatti noti che costituiscono la base della presunzione e il giudizio logico con cui si deduce l'esistenza del fatto ignoto (cfr. Cass. n. 11906/2003, 15737/2003, 10847/2007, 8023/2009; ord. n. 101/2015).

2.7. Ai sensi dell'articolo 9 TUIR, pertanto, il valore normale e' determinato per le azioni, per le quote di societa' non azionarie e per i titoli o quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle societa', in proporzione al valore del patrimonio netto della societa' o ente ovvero, per le societa' o enti di nuova costituzione, all'ammontare complessivo dei conferimenti.

2.8. Lo scostamento dal cd. valore normale e' suscettibile, dunque, di assumere rilievo quale parametro meramente indiziario e l'operazione che si pone fuori dai prezzi di mercato costituisce una possibile anomalia, si' da poter giustificare, in assenza di elementi contrari, l'accertamento, con conseguente onere in capo al contribuente di dimostrare che essa non sussiste.

2.9. Il Collegio ritiene, inoltre, opportuno evidenziare che i principi regolatori desunti dall'articolo 9 TUIR e valorizzati della giurisprudenza di legittimita' in svariati contesti, costituiscono espressioni concrete di quel principio substance over forni che e' enunciato, con modi e in tempi diversi, anche nei principi contabili nazionali (es. OIC 11) e internazionali (es. Framework 2, IASB/1989/35), nonche' nelle raccomandazioni dell'OCSE (Base Erosion and Profit Shifting) e dell'UE (sulla cd. pianificazione fiscale aggressiva), laddove si precisa che ai fini di una loro rappresentazione attendibile, in bilancio e verso il fisco, le operazioni e gli altri eventi devono essere "rilevati e rappresentati in conformita' alla loro sostanza e realta' economica", e cio' non e', peraltro, inficiato dalla norma di interpretazione autentica contenuta nel Decreto Legislativo n. 147 del 2015, articolo 5, comma 2, che mira solo ad escludere l'applicazione dell'articolo 110 TUIR al "transfer pricing interno", giammai a limitare la portata logica e giuridica dell'articolo 9 TUIR, nemmeno menzionato nella disposizione interpretativa.

2.10. Nel caso in esame l'Ufficio finanziario ha contestato l'antieconomicita' della cessione per avere la contribuente venduto a soggetto alla stessa collegato da rapporti infragruppo societario operando in perdita, ponendo a raffronto, con riguardo al prezzo di cessione delle quote, i valori riportati in bilancio ed il valore, di gran lunga inferiore, indicato nelle perizie giurate di stima redatte ai sensi della L. n. 448 del 2001.

2.11. Si e' in proposito stabilito (con riguardo alla fattispecie di cui alla L. n. 448 del 2001, articolo 7, ma con principio di valenza generale) che - nel caso in cui il contribuente si avvalga della facolta' di rideterminazione del valore sulla base della prescritta perizia giurata di stima - "l'Ufficio conserva il potere di accertare se lo stesso corrisponda o meno alla realta', in quanto il richiamo dell'applicabilita' a detta perizia dell'articolo 64 c.p.c. non attribuisce a questa la forza di atto pubblico, ma ha l'unico scopo di assoggettare il professionista incaricato dal privato alla responsabilita' penale del consulente tecnico d'ufficio nominato dal giudice, ne', del resto, la consulenza tecnica fa pubblica fede dei giudizi e delle valutazioni in essa contenuti" (Cass. n. 9109/2012) ed analogamente, questa Corte (cfr. Cass. ord n. 19465/2016) ha stabilito che, in tema di determinazione della plusvalenza Irpef Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, ex articolo 67, la perizia giurata di stima di cui alla L. n. 448 del 2001 non limita il potere di accertamento dell'amministrazione finanziaria, desumendosi da essa unicamente il valore

normale minimo di riferimento - ma non per questo intangibile - ai fini della tassazione sostitutiva.

2.12. Ora, anche nel caso di specie l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto di esercitare tale potere, disattendendo la rivalutazione di cui alla perizia giurata di stima sulla base di elementi oggettivi di inattendibilita', desunti dal bilancio di esercizio della stessa societa' redatto nel medesimo periodo, le cui quote erano state oggetto di cessione, cosi' come rilevati dallo stesso Giudice di merito nella sentenza impugnata.

2.13. Avendo dunque assolto l'Amministrazione finanziaria all'onere di provare l'esistenza di transazioni economiche infragruppo ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, spettava alla contribuente dimostrare che la transazione era avvenuta in conformita' ai valori di mercato normali, prova che, nel caso in esame, come rilevato dalla CTR non e' stata fornita, non avendo i contribuenti "evidenziato errori o anomalie volte a contestare il metodo di calcolo utilizzato e i risultati raggiunti".

3. Sulla scorta di quanto sin qui illustrato il ricorso va, pertanto, respinto e la ricorrente, soccombente, va condannata in favore dell'Agenzia controricorrente al pagamento delle spese processuali nella misura liquidata, sulla base del valore della controversia e dell'attivita' difensiva spiegata, come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese del giudizio di legittimita', che liquida Euro 7.300,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza