Sentenza del 24/12/2020 n. 29501 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Imposte sui redditi - Operazione di fusione inversa - Riporto in diminuzione delle perdite fiscali - Condizioni - Interpello disapplicativo - Impugnabilità del diniego

Massima:

Il diniego di disapplicazione ex articolo 37 bis, VIII comma, del DPR n. 600/1973, è atto che il contribuente ha la facoltà, non l'onere, di impugnare, in quanto integrante un provvedimento definitivo con cui l'Amministrazione porta a conoscenza del richiedente, pur senza efficacia vincolante, il proprio convincimento in ordine ad un determinato rapporto tributario. Nel caso di specie, l'interesse della società interpellante con riguardo alla pronuncia dell'amministrazione sul principio di diritto, risultava rilevante in quanto incidente sulla condotta effettuata con riferimento alla verifica degli elementi, delle circostanze, dei requisiti fattuali integranti ragioni economiche valide ed idonee a giustificare un'operazione di fusione inversa con accollo di ingenti perdite dell'incorporata. Infatti, in tema di imposte dirette, in caso di fusione di società, al fine di evitare la fusione di scatole vuote a fini elusivi, il diritto della incorporante di utilizzazione delle perdite pregresse è subordinato a specifici requisiti elencati dall'articolo 172 del TUIR e pertanto l'operazione di fusione deve trovare fondamento in valide ragioni economiche eventualmente collegate anche ai costi di ristrutturazione.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

All'esito di un'operazione di fusione per incorporazione realizzata nell'ambito di un piu' complesso programma di ristrutturazione del gruppo industriale Bormioli, la (---) S.p.A. (gia' denominata (---) S.p.A.), societa' incorporante, formulava, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 37-bis, comma 8, istanza di interpello per la disapplicazione della norma (il Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 172, comma 7) disciplinante il riporto in diminuzione delle perdite fiscali della societa' incorporata (---) S.p.A..

Avverso il diniego emesso dalla Direzione Regionale dell'Emilia Romagna dell'Agenzia delle Entrate, la (---) S.p.A. adiva gli organi di giurisdizione tributaria, con ricorso in prime cure

dichiarato inammissibile e poi, in grado di appello, accolto dalla Commissione Tributaria Regionale di Bologna con sentenza n. 93 depositata il 20 dicembre 2012.

Ricorre per cassazione, affidandosi a tre motivi, l'Agenzia delle Entrate; resiste, con controricorso illustrato da memoria ex articolo 378 c.p.c., la (---) S.p.A..

Il P.G. ha depositato requisitoria scritta in forma di memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, per violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 19, e dell'articolo 100 c.p.c., si assume la non impugnabilita' in sede giurisdizionale del diniego a interpello disapplicativo, siccome atto di natura non provvedimentale e non immediatamente lesivo della sfera giuridica del contribuente.

La censura e' destituita di fondamento.

Le argomentazioni svolte da parte ricorrente - in maniera pure articolata e diffusa - risultano ampiamente contrastate dall'oramai consolidato indirizzo ermeneutico del giudice della nomofilachia, al quale il Collegio intende dare convinta continuita', secondo cui il diniego di disapplicazione Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 37-bis, comma 8, seppur non ricompreso tra quelli menzionati dall'articolo 19 L. regolatrice del processo tributario, e' atto che il contribuente ha la facolta' (non l'onere) di impugnare, in quanto integrante un provvedimento definitivo con cui l'Amministrazione porta a conoscenza del contribuente, pur senza efficacia vincolante per questi, il proprio convincimento in ordine ad un determinato rapporto tributario, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche.

E cio' in linea con una concezione della tassativita' dell'elencazione contenuta nell'articolo 19 come riferita non alla nominativa menzione degli atti impugnabili bensi' alla individuazione di categorie tipologiche di astratta riconducibilita' degli stessi, con la conseguente praticabilita' dei rimedi giurisdizionali avverso atti atipici produttivi di immediati effetti lesivi nella sfera giuridica del contribuente, in ultima analisi rispondente alle esigenze, costituzionalmente garantite, della piu' adeguata e compiuta tutela del contribuente (articoli 24 e 53 Cost.) e del buon andamento dell'amministrazione (articolo 97 Cost.).

Sicche' del tutto correttamente la Corte territoriale ha riconosciuto l'interesse della societa' istante, qualificato e rilevante ai sensi dell'articolo 100 c.p.c., ad insorgere contro la risposta all'interpello, atto che non era meramente consultivo, ma aveva una sua lesivita', siccome incidente sulla condotta del richiedente, segnatamente sulle dichiarazioni reddituali della societa' esito della fusione, in relazione alle quali l'istanza era stata inoltrata (con specifico riferimento a dinieghi su interpelli disapplicativi di norme antielusione, vedi Cass. 21/01/2020, n. 1230; Cass. 11/12/2019, n. 32425; Cass. 11/07/2019, n. 18604; Cass. 20/12/2018, n. 32962; Cass. 15/02/2018, n. 3775; Cass. 06/10/2017, n. 23469; Cass. 05/10/2012, n. 17010).

2. Con il secondo motivo si lamenta, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37-bis, comma 8, e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 172, comma 7.

Deduce, in particolare, il ricorrente che: (i) la citata norma del T.U.I.R. condiziona il diritto al riporto delle perdite della societa' interessate alla fusione, limitato in ordine all'an (postulando il rispetto di determinati parametri di vitalita') e al quantum (circoscrivendone l'entita' sulla base di un confronto tra l'ammontare del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio e l'ammontare delle perdite riportabili ex articolo 84 T.U.I.R.); (ii) la disapplicazione di essa (invocata alla stregua della regola generale del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37-bis, comma 8) richiede la concreta dimostrazione, da parte del contribuente, che nella fattispecie concreta non possano realizzarsi gli effetti elusivi che l'articolo 172 mira a contrastare, cioe' a dire che l'operazione di fusione inversa sia giustificata da valide ragioni economiche e non sia invece posta in essere al fine (esclusivo o prevalente) di consentire all'incorporante di riportare in diminuzione le ingenti perdite conseguite dall'incorporata; (iii) la C.T.R., con affermazioni astratte e generiche, non ha individuato ed indicato l'esistenza di valide ragioni economiche alla base della fusione, omettendo cosi' di verificare l'assolvimento dell'onere della prova sull'assenza di effetti elusivi ad opera del contribuente.

Con il terzo motivo, sulla scorta dei medesimi argomenti ora sinteticamente riportati, si lamenta, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame circa un fatto decisivo e controverso, costituito, per l'appunto, dai presupposti per la disapplicazione dell'articolo 172 T.U.I.R., la cui sussistenza risulta non valutata dalla sentenza gravata, viziata, sotto tale profilo, da una motivazione meramente apparente.

2.1. Le illustrate doglianze sono meritevoli di vaglio congiunto, siccome - al di la' del non vincolante richiamo alla fattispecie di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - si concretano, al fondo, nella denuncia di un inficiante deficit argomentativo della pronuncia gravata, imputandosi al giudice del merito una mancata disamina concreta delle circostanze fattuali sottese all'operazione di fusione societaria, dirimenti per apprezzare la legittimita' della istanza disapplicativa oggetto del contendere.

Esse sono fondate.

Nel tratteggiare l'esatta conformazione del vizio motivazionale rilevante in sede di legittimita' all'esito della novella operata dal Decreto Legge 22 giugno 2012, n. 83, articolo 54 (convertito nella L. 7 agosto 2012, n. 134), questa Corte ha chiarito che l'omesso esame deducibile come motivo di ricorso deve investire un vero e proprio "fatto" - ovvero uno specifico accadimento o una precisa circostanza da intendersi in senso storico-naturalistico (con esclusione quindi di deduzioni o istanze difensive, questioni interpretative ed elementi istruttori in quanto tali) - controverso nei gradi di merito ("oggetto di discussione tra le parti") ed a carattere "decisivo", cioe' a dire idoneo, qualora preso in considerazione, a determinare un esito della lite diverso e favorevole al ricorrente (difettando altrimenti l'interesse alla proposizione dell'impugnazione).

2.2. Cio' premesso, muovendo alla vicenda oggetto di causa, deve osservarsi come la fusione, in quanto fenomeno relativo non alla gestione bensi' all'organizzazione patrimoniale e societaria dei soggetti d'imposta, e' operazione fiscalmente "neutra": non comportando infatti realizzo o distribuzione di plusvalenze o minusvalenza, tale operazione non genera maggiori redditi imponibili ne', all'inverso, perdite deducibili.

In virtu' del principio di simmetria fiscale (nella sua accezione di continuita' dei valori fiscalmente riconosciuti ai beni facenti parte del patrimonio dell'impresa risultante dall'operazione straordinaria, nel quale vanno immesse attivita' e passivita' dell'ente incorporato), la societa' incorporante ha diritto all'utilizzazione delle perdite fiscali pregresse della societa' incorporata, da portare in diminuzione del reddito della societa' risultante dalla fusione o incorporazione.

Si tratta di un diritto non incondizionato: il T.U.I.R. sancisce infatti (con la norma generale dell'articolo 84, riferita a tutte le operazioni societarie a carattere straordinario, e con quella specifica dell'articolo 172, comma 7, concernente la peculiare vicenda della fusione) chiare limitazioni alla riportabilita' delle perdite fiscali, tutte ispirate alla finalita' antielusiva di disincentivare operazioni straordinarie su enti societari con rilevanti perdite e di fatto non operative (definiti con la icastica espressione di "bare fiscali"), evitare cioe' che la fusione venga realizzata al solo scopo di consentire alla incorporante di "assorbire" le perdite della incorporata, conseguendo in tal modo un indebito beneficio fiscale.

Piu' in dettaglio, come condivisibilmente puntualizzato da Cass. 17/07/2019, n. 19222, in tema d'imposte sui redditi, in caso di fusione di societa', il Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 123, comma 5 (ora 172, comma 7), al fine di evitare la fusione di "scatole vuote", ormai prive di concreta operativita', a fini elusivi, subordina il diritto della incorporante di utilizzazione delle perdite fiscali pregresse della societa' incorporata a specifici requisiti, prevedendo che: a) nell'esercizio anteriore alla delibera di fusione risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attivita' caratteristica e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente e relativi contributi superiore al 40% rispetto alla media dei due periodi di imposta immediatamente precedenti; b) le perdite conseguite dalle societa' partecipanti alla fusione sono riportabili nel limite del patrimonio netto delle stesse, senza tener conto dei versamenti effettuati dai soci nei ventiquattro mesi precedenti la situazione patrimoniale di riferimento; c) in caso di fusioni con annullamento, allorche' la societa' incorporante abbia svalutato la partecipazione dell'incorporanda, le perdite anteriori della incorporata sono deducibili fino a concorrenza dell'ammontare complessivo della svalutazione delle azioni o delle quote, avendo le perdite pregresse gia' trovato riconoscimento fiscale con la suddetta svalutazione.

2.3. Il thema decidendum devoluto ai giudici di merito per effetto dell'impugnativa del diniego proposta dall'odierna resistente risiedeva dunque in questo: la verifica degli elementi, delle circostanze, dei requisiti fattuali (nei termini dedotti dal soggetto istante in disapplicazione, gravato della relativa allegazione ed asseverazione) integranti ragioni economiche valide ed idonee (quali, ad esempio, il possesso della controllata di particolari autorizzazioni o iscrizioni ad albi difficilmente conseguibili), a giustificare un'operazione di fusione inversa con accollo di ingenti perdite dell'incorporata.

Siffatta verifica risulta del tutto mancante nella sentenza gravata, la cui motivazione (compendiata nel seguente periodo: "Nella fattispecie, la fusione, nell'ambito del gruppo industriale (---), trova fondamento in valide ragioni economiche, provenienti da una razionalizzazione societaria, volto a conseguire uno snellimento del processo decisionale ed una riduzione dei costi di struttura") si limita ad asserti anapodittici, astrattamente idonei ad

attagliarsi ad ogni ipotesi di fusione societaria, senza farsi carico del vaglio di alcun elemento fattuale riferito alla concreta vicenda litigiosa.

3. In conclusione: rigettato il primo motivo, accolti il secondo ed il terzo motivo di ricorso, la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale di Bologna, in diversa composizione, cui e' demandata anche la regolamentazione delle spese del presente giudizio di cassazione.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo motivo di ricorso; accoglie il secondo ed il terzo motivo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale di Bologna, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimita'.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza