Sentenza del 27/05/2020 n. 9907 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

La (OMISSIS) s.r.l. (già s.p.a.) ha proposto ricorso avverso la sentenza n. 2/05/2012, depositata il 14.02.2012 dalla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, con la quale, in parziale accoglimento dell'appello proposto dalla società, era stato confermato l'avviso di accertamento relativo all'Irpeg dell'anno d'imposta 2002, riducendo tuttavia le minusvalenze disconosciute dall'Amministrazione finanziaria e annullando le sanzioni.

Ha rappresentato che all'esito di una verifica e della redazione del processo verbale di constatazione l'Agenzia delle entrate aveva disconosciuto le minusvalenze emerse da un operazione di cessione di un ramo d'azienda, nella misura di Euro 7.617.000,00, con conseguente recupero dell'importo ad imponibile.

L'operazione, con la quale la società ricorrente (FSP) -all'epoca partecipata al 51% dalla (OMISSIS) s.p.a. e al 49% dalla (OMISSIS) Ltd- aveva conferito il ramo d'azienda relativo alla produzione di batterie piccole ermetiche alla società (OMISSIS) s.p.a. (FAB), interamente partecipata dalla (OMISSIS) s.p.a., era stata ritenuta elusiva per aver generato la menzionata minusvalenza, portata in deduzione dalla cedente nell'anno 2002, sino all'azzeramento del reddito d'esercizio, e per il residuo nei successivi anni d'imposta 2003, 2004, 2005.

L'esito dell'accertamento fiscale era stato contestato dalla contribuente, sostenendo la rispondenza dell'operazione ad una specifica logica economica. In particolare si trattava di produzione ormai fuori mercato per la competitiva concorrenza dei produttori dell'estremo oriente, sicchè la cessione del ramo d'azienda ad una società conferitaria del gruppo, specializzata in produzioni affini e al valore di stima del perito nominato ex articolo 2343 c.c., era stata finalizzata alla liquidazione dell'attività con ricollocazione, in tutto o in parte, del personale specializzato della FSP nella FAP, come poi avvenuto.

L'adita Commissione tributaria provinciale dell'Aquila, con la sentenza n. 75/02/2010, aveva rigettato il ricorso della società, riconoscendo l'intento elusivo dell'operazione.

La contribuente aveva adito la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, che con la decisione ora impugnata aveva accolto parzialmente l'appello. Aveva in particolare riconosciuto che l'operazione di cessione del ramo d'azienda trovasse ragione nella necessità economica di tagliare una produzione ormai in perdita e svantaggiosa. Aveva tuttavia ritenuto che la cessione dell'attività produttiva non potesse comprendere nelle minusvalenze "differenze di valore dei

beni aziendali non sostenute nell'anno di riferimento 2002". Aveva pertanto determinato le minusvalenze disconosciute nel più ridotto importo di euro 5.422.830,00, ed annullato le sanzioni.

La società ha censurato la sentenza con otto motivi: con il primo per violazione dell'articolo 112 c.p.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per non essersi pronunciata sull'eccepita violazione del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 600, articolo 37-bis, comma 4, e sull'insufficiente ed erronea motivazione dell'atto accertativo; con il secondo per violazione dell'articolo 112 c.p.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per non essersi pronunciata sul motivo d'appello con cui si denunciava la sentenza di primo grado relativamente all'erroneo riconoscimento dell'aggiramento di obblighi e divieti previsti nell'ordinamento tributario; con il terzo per violazione dell'articolo 112 c.p.c. per ultrapetizione, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per essersi pronunciata oltre i limiti delle pretese e delle eccezioni, rideterminando la minusvalenza deducibile; con il quarto per violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37-bis, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver riconosciuto la validità delle ragioni economiche dell'operazione, senza tuttavia disapplicare la norma antielusiva e senza offrire adeguate ragioni per disattendere le valutazioni del perito sulla stima delle attività e passività del ramo d'azienda; con il quinto per insufficiente motivazione circa un punto decisivo della controversia, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, non risultando i criteri e le ragioni della rideterminazione della minusvalenza indeducibile; con il sesto per violazione dell'articolo 112 c.p.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver omesso l'esame del quarto motivo d'appello, riguardante l'identificazione dell'operazione alternativa che la società poteva porre in essere, e la denuncia dell'assenza di un vantaggio fiscale indebito e disapprovato dall'ordinamento; con il settimo per violazione dell'articolo 112 c.p.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per non essersi pronunciata sulle ulteriori questioni proposte con il quarto motivo d'appello; con l'ottavo per violazione dell'articolo 112 c.p.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per non essersi pronunciata sulle denunciate omissioni della decisione del giudice di primo grado.

Ha chiesto dunque la cassazione della sentenza, con decisione nel merito o con rinvio.

Si è costituita l'Agenzia delle entrate, che ha contestato i motivi del ricorso principale, di cui ne ha chiesto il rigetto. Con ricorso incidentale ha a sua volta impugnato la decisione, per quanto soccombente, dolendosi della violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37-bis, nonchè della violazione dell'articolo 112 c.p.c., per aver posto a fondamento della decisione un fatto diverso da quello posto dal contribuente a sostegno della sua domanda, sia in riferimento alla rideterminazione della minusvalenza, sia con riguardo all'annullamento delle sanzioni. Ha dunque chiesto la cassazione della sentenza.

Alla pubblica udienza del 14 gennaio 2020, dopo la discussione, il P.G. e le parti hanno concluso. La causa è stata trattenuta in decisione.

La società ha depositato memoria ai sensi dell'articolo 378 c.p.c..

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo la ricorrente principale si duole di un error in procedendo, per avere omesso il giudice d'appello di pronunciarsi sulla eccepita nullità dell'atto impositivo, perchè la motivazione non ha tenuto conto, secondo le prescrizioni contenute nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37-bis, comma 5, ratione temporis vigente, delle giustificazioni e difese fornite dal contribuente in occasione dei chiarimenti richiesti dall'ufficio ai sensi del comma 4 della citata norma.

In ossequio al principio di autosufficienza la società ha riportato i passaggi salienti dell'atto d'appello, in cui erano esplicitate le doglianze, già formulate in primo grado, sulla carenza della motivazione dell'atto impositivo, che non aveva tenuto conto, secondo le prospettazioni del ricorso, dei chiarimenti e delle difese della contribuente in sede di contraddittorio endoprocedimentale. Si duole dunque la FSP della violazione dell'iter procedimentale, che a pena di nullità, nella vigenza dell'articolo 37 bis cit., imponeva all'amministrazione di motivare l'avviso di accertamento "in relazione alle giustificazioni fornite da contribuente".

La doglianza non coglie nel segno perchè l'iter argomentativo della decisione impugnata implica un rigetto implicito dell'eccepita nullità dell'atto impositivo, dovendosi altrimenti configurare una contraddizione logica tra motivazione e statuizione. Essa va pertanto rigettata.

Con riguardo agli altri motivi di ricorso, poichè la gran parte di essi denunciano, quale error in procedendo, l'omesso esame dei motivi con cui era contestata la qualificazione elusiva della cessione del ramo d'azienda (secondo, sesto, settimo e ottavo motivo), per ordine logico è prioritario affrontare il quarto motivo, con i quale la società, sotto il profilo dell'errore di diritto, si duole che il giudice d'appello, a fronte di un avviso d'accertamento nel quale si contestano e disconoscono le minusvalenze dichiarate dalla contribuente per la natura elusiva dell'operazione da cui sono state generate le minusvalenze medesime, per un verso riconosce le ragioni economiche dell'operazione, per altro verso afferma che non possono riconoscersi, e dunque dedursi, tutte le minusvalenze dichiarate.

È incontestato che la genesi della presente controversia sia nella collocazione delle operazioni recuperate ad imponibile nell'alveo dell'abuso del diritto (l'utilizzo della disciplina sulla cessione del ramo d'azienda e della valutazione economica delle attività e passività conferite), che trova il suo fondamento finalistico nell'intento elusivo d'imposta.

In materia tributaria si configura l'abuso del diritto in quelle operazioni che abbiano quale elemento predominante ed assorbente lo scopo di eludere il fisco, ossia quella che non abbia una giustificazione economica apprezzabile differente dall'intento di conseguire un risparmio di imposta (cfr. Cass., n. 869/2019). D'altronde questa Corte ha anche affermato che il carattere elusivo, sotto il profilo fiscale, di una determinata operazione, si fonda normativamente sul difetto di valide ragioni economiche e sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale, sicchè il divieto di comportamenti abusivi non vale ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi di imposta, poichè va sempre garantita la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un differente carico fiscale (Cass., n. 439/2015; cfr. anche n. 3938/2014).

Ebbene, a fronte dell'impianto motivazionale dell'atto impositivo, che fonda l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria della cessione del ramo d'azienda e delle minusvalenze generate da questa operazione, con conseguente recupero ad imponibile dell'importo di Euro 7.617.000,00, e delle ragioni di segno opposto con cui la società ha impugnato l'avviso di accertamento, negando la natura elusiva dell'operazione, la sentenza del giudice regionale, dopo aver rappresentato le rispettive posizioni e difese, afferma che "...dall'esame degli atti di causa, questo giudicante ritiene parzialmente fondato l'appello sul punto della necessità economica di tagliare un ramo d'azienda che, stante il cambiamento della domanda del mercato interno e internazionale, la produzione e la vendita di un determinato bene, nella fattispecie le batterie ermetiche, non risulta più conveniente e vantaggiosa.".

È evidente che tra le posizioni contrapposte, quella dell'Amministrazione, che denuncia l'operazione per essere stata organizzata con intenti elusivi, quella della contribuente, che sostiene la sussistenza e correttezza della scelta imprenditoriale, finalizzata a liquidare l'attività produttiva di batterie, ormai in perdita strutturale, con attenzione all'efficienza e al minor impatto sul personale, il giudice d'appello ha riconosciuto le ragioni economiche dell'operazione.

Queste valutazioni, per ordine logico, comportavano necessariamente l'esclusione dell'intento elusivo, con ciò sconfessando l'impianto accusatorio dell'avviso d'accertamento impugnato.

Sennonchè, riconoscendo le ragioni economiche dell'operazione ed escludendo l'elusione, ha errato il giudice d'appello a identificare, tra ie minusvalenze, quelle che a suo dire potevano essere riconosciute e quelle non opponibili all'Amministrazione, perchè l'articolo 37-bis, comma 1, cit., ratione temporis vigente, prevedeva l'inopponibilità di quegli atti e negozi, anche collegati, "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.". La norma, prevedendo l'inopponibilità dell'operazione all'Amministrazione finanziaria, prevede quale discrimine la sussistenza o meno dell'intento elusivo. Venendo meno questo, deve escludersi qualunque inopponibilità.

La contestazione sulle singole voci relative a minusvalenze avrebbe potuto al più riguardare ragioni giuridiche dell'accertamento diverse da quelle relative all'elusione, in riferimento a violazioni di carattere sostanziale, come correttamente evidenzia la difesa della contribuente, ma nell'atto impositivo nessun'altra ragione, che non sia quella dell'elusione fiscale, è stata addotta e presa in considerazione dalla Commissione regionale.

Ne discende che se il disconoscimento delle minusvalenze operato dal giudice d'appello fosse basato sull'applicazione dell'articolo 37-bis cit., questi ha errato nell'interpretazione della norma; se invece è fondato su altre ragioni giuridiche, esse appaiono incomprensibili e fuori del perimetro della controversia, che deve essere segnata dalla motivazione dell'avviso di accertamento.

Il quarto motivo di ricorso è pertanto fondato e trova accoglimento.

Le ultime considerazioni supportano anche l'accoglimento del terzo motivo, con cui ci si duole della violazione dell'articolo 112 c.p.c per ultrapetizione, essendosi pronunciato il giudice

d'appello oltre i limiti delle pretese e delle eccezioni, per aver distinto tra le varie passività quelle opponibili all'Amministrazione e quelle inopponibili, senza che emergessero contestazioni indipendenti dalla natura elusiva dell'operazione.

L'accoglimento del quarto motivo assorbe il secondo, sesto, settimo e ottavo motivo.

Il quinto, con cui si denuncia il vizio motivazionale della sentenza, è parimenti assorbito per l'accoglimento del quarto e del terzo motivo.

Quanto al ricorso incidentale, con il quale l'Amministrazione censura la pronuncia, perchè viziata per ultrapetizione, avendo provveduto a rideterminare le minusvalenze, nonchè ad annullare le sanzioni, esulando dall'oggetto su cui si è sviluppata la controversia tra le parti, è fondato per le stesse ragioni già evidenziate con l'esame del ricorso principale.

Pertanto anche questo motivo trova accoglimento.

La sentenza va dunque cassata e il giudizio deve rinviarsi alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, perchè in diversa composizione, oltre che sulle spese del giudizio di legittimità, la controversia sia riesaminata tenendo conto dei principi di diritto enunciati nel presente provvedimento.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo e il quarto motivo del ricorso principale, rigetta il primo, assorbiti i restanti; accoglie l'unico motivo del ricorso incidentale. Cassa la sentenza impugnata e rinvia il processo alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, che in diversa composizione deciderà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza