Sentenza del 27/05/2020 n. 9908 - 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. 1/05/2012, 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 e all'Irap dell'anno d'imposta 2003, riducendo tuttavia le minusvalenze disconosciute dall'Amministrazione finanziaria e annullando le sanzioni.

Ha rappresentato che la controversia traeva origine dall'esito di una verifica e dalla redazione del relativo processo verbale di constatazione, condiviso dall'Agenzia delle entrate, che 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, oggetto di più giudizi per ciascun anno d'imposta, e per quanto qui d'interesse, per l'anno 2003, 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, 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 FAB, come poi avvenuto.

L'adita Commissione tributaria provinciale dell'Aquila, con la sentenza n. 79/02/2010, 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. Ciò aveva comportato, con riguardo all'anno d'imposta 2003, il riconoscimento di perdite nella più ridotta misura di Euro 161.364,00. Poichè peraltro relativamente a quell'anno erano state disconosciute ulteriori spese, aveva accolto l'appello della società anche per i costi, pari ad Euro 55.101,00 per spese di viaggio e trasferta del personale.

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 antieiusiva 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 censurato inoltre il, riconoscimento dei costi relativi alle spese di viaggio e trasferta dei dipendenti, sostenendo l'assenza di prova sulla competenza di quelle spese nell'anno d'imposta verificato.

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.

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. La sua motivazione non avrebbe 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 dal 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.

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 stata 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 il quale la società censura la decisione sotto il profilo dell'errore di diritto, in riferimento all'inquadramento giuridico della fattispecie e alla corretta applicazione dell'articolo 37-bis cit.

Ci si duole in particolare che il giudice d'appello, a fronte di un avviso d'accertamento nel quale si contestavano e disconoscevano le minusvalenze dichiarate dalla contribuente per la natura elusiva dell'operazione, da cui erano generate le minusvalenze medesime, per un verso riconosce le ragioni economiche dell'operazione, per altro verso afferma che non possono dedursi tutte le minusvalenze dichiarate.

È incontestato che la genesi del contenzioso trovi causa nella pretesa dell'Agenzia di collocare le 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 ha 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 in quelle operazioni che non abbiano 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 -di tutte le 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 conclusioni, per ordine logico, comportavano necessariamente l'esclusione dell'intento elusivo, con ciò sconfessando l'impianto accusatorio dell'avviso d'accertamento impugnato.

Sennonchè, pur riconoscendo le ragioni economiche dell'operazione ed escludendo l'elusione, il giudice d'appello ha preteso immediatamente dopo di identificare, delle minusvalenze, quelle che a suo dire potevano essere riconosciute e quelle non opponibili all'Amministrazione. Con ciò ha seguito un ragionamento del tutto errato, 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 cioè, prevedendo l'inopponibilità dell'operazione all'Amministrazione finanziaria, richiedeva quale discrimine la sussistenza o meno dell'intento elusivo. Venendo meno questo, doveva escludersi qualunque inopponibilità.

La contestazione sulle singole voci, relative a minusvalenze, poteva afferire a ragioni giuridiche su cui fondare l'accertamento diverse da quelle relative all'elusione, in riferimento a violazioni di carattere sostanziale, come correttamente ha evidenziato la difesa della contribuente, ma

nell'atto impositivo nessun'altra ragione, che non fosse quella dell'elusione fiscale, era stata addotta dall'Agenzia.

Ne discende che se il disconoscimento delle minusvalenze operato dal giudice d'appello si è basato sull'applicazione dell'articolo 37 bis cit., questi ha errato nell'interpretazione della norma; se invece è stato 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, per essersi pronunciata la sentenza 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.

Non trova fondamento invece la doglianza dell'Agenzia relativa al riconoscimento della deducibilità dei costi per viaggi del personale, per l'importo di Euro 55.101,00. La ricorrente incidentale sostiene che la documentazione allegata dalla società fosse inidonea a provarne l'inerenza.

Sul punto la pronuncia, ancorchè laconica, ha ritenuto che la documentazione prodotta fosse sufficiente a dimostrare le spese di viaggio. A fronte dell'accertamento in fatto l'Amministrazione, oltre che ad invocare principi e a dichiarare genericamente l'inidoneità della documentazione, non aggiunge nulla che possa mettere in discussione la valutazione del giudice d'appello.

Pertanto anche il motivo del ricorso incidentale trova accoglimento nei limiti spiegati in motivazione.

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 nei limiti di cui in motivazione. 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