Sentenza del 09/02/2021 n. 3078 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Nell'aprile 1999, le societa' (---) S.p.A. e (---) S.p.A. costituirono la (---) S.p.A., partecipata dalla prima nella misura dell'80% e dalla seconda per il restante 20%; successivamente, in data 1 agosto 1999, la (---) s.p.a. delibero' l'aumento di capitale sottoscritto dalle due socie, operato mediante il conferimento da parte di ciascuna di ramo di azienda. In particolare, il conferimento eseguito da s.p.a. (---) ha dato luogo ad una minusvalenza, determinata dalla differenza tra i valori di bilancio del ramo aziendale, oggetto del conferimento ed il valore della partecipazione. Questa minusvalenza e' stata neutralizzata fiscalmente mediante una variazione in aumento da parte della conferente operata nel modello unico 2000, conseguente alla rilevazione di un avviamento negativo, imputato, in parte a rettifica diretta di attivita' di bilancio e, in parte, iscritto in un fondo denominato "fondo oneri di ristrutturazione e badwill". Dal canto suo, la conferitaria s.p.a. (---), ricevendo tale fondo, lo aveva ripartito in fondi rischi futuri, con corrispondenti variazioni in diminuzione. Infine, le due socie avevano cedute le rispettive quote a (---) Lux.

L'Agenzia delle Entrate ha ravvisato nell'operazione carattere elusivo del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 37-bis.

Ne e' scaturito un avviso di accertamento col quale l'Ufficio ha disconosciuto i vantaggi fiscali ottenuti dalla (---) s.p.a., recuperando a tassazione, per l'anno 2000, maggiore materia imponibile ai fini IRPEG, IRAP e IVA.

La Societa' ha impugnato l'avviso innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Savona la quale ha accolto il ricorso, annullando l'avviso di accertamento, ma la decisione, appellata dall'Ufficio, e' stata, integralmente riformata dalla Commissione Tributaria Regionale della Liguria (d'ora in poi, per brevita', C.T.R.) la quale, con la sentenza indicata in epigrafe, ha ritenuto sussistenti tutti i presupposti per ritenere l'operazione elusiva, sostenendo che con la stessa, in assenza di valide ragioni economiche, si era realizzato un indebito risparmio di imposta, determinato dall'utilizzo da parte di (---) s.p.a. dei fondi-oneri di ristrutturazione e badwill iscritti, in neutralita' fiscale del Decreto Legislativo n. 358 del 1997, ex articolo 4, a seguito del conferimento

del ramo di azienda. Infatti, secondo il Giudice di appello, se fosse stato posto in essere il comportamento aggirato, i ridetti fondi avrebbero ottenuto pieno riconoscimento fiscale ed il relativo utilizzo avrebbe concorso a formare il reddito della stabile organizzazione di soggetto non residente.

Avverso la sentenza propone ricorso, su sette motivi, (---) S.p.a., in liquidazione e in amministrazione straordinaria, per ottenerne la cassazione, cui replica l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

La Societa' ha depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1 Con il primo motivo la ricorrente deduce, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 37 bis, in ordine alla ritenuta legittimita' dell'azione di accertamento, per la presunta sussistenza, nel caso di specie, dei requisiti della fattispecie elusiva.

In particolare, la ricorrente contesta alla C.T.R. di avere ritenuto sussistenti i presupposti di cui al citato Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis, prescindendo dall'esaminare specificamente il caso concreto, anche alla luce delle risultanze emerse dalla C.Testo Unico (disposta dal Giudice Tributario di merito nella causa relativa all'annualita' 1999, avente a oggetto la stessa operazione societaria), dalla quale risultava la correttezza contabile delle operazioni poste in essere e anche l'insussistenza di un indebito risparmio di imposta.

Secondo la prospettazione difensiva, nella specie, inoltre le valide ragioni economiche, sottese all'operazione, erano evidenti in quanto tale operazione, dando luogo, alla costituzione di un soggetto giuridico con sede in Italia, in capo al quale concentrare le attivita' produttive oggetto di conferimento, aveva consentito, innanzitutto di salvaguardare l'occupazione come, peraltro, successivamente riconosciuto da parte delle istituzioni italiane che avevano ammesso la Societa' alla procedura di amministrazione straordinaria. Infine, con riferimento al presupposto del compimento di atti e negozi diretti ad aggirare obblighi e divieti, la ricorrente deduce come l'operazione di conferimento di azienda in una Newco e successiva cessione a terzi delle partecipazioni di quest'ultima, lungi dall'essere elusiva e' espressamente disciplinata dal legislatore tributario (Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articoli 87 e 176).

2 Con i restanti sei motivi di ricorso la Societa', deduce, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione dell'articolo 112 c.p.c. In particolare, con il secondo motivo, la ricorrente lamenta che la C.T.R. nulla abbia statuito in ordine all'eccepita violazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, nell'avviso di accertamento, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 20 (ora articolo 23), avente a oggetto l'imposizione fiscale ai soggetti non residenti ordine all'eccepita violazione.

3 Con il terzo motivo, di tenore analogo al secondo, la ricorrente si duole che la C.T.R. non abbia esaminato il motivo relativo all'illegittima formazione dell'atto di accertamento, per violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis, commi 2, 5 e 6.

4. Con il quarto motivo di ricorso, la Societa' deduce l'omessa pronuncia da parte della C.T.R. sull'ulteriore motivo relativo all'illegittimita' dell'avviso di accertamento, per difetto di motivazione, posto che non erano stati allegati i processi verbali di constatazione cui l'avviso faceva riferimento.

5.Con il quinto si deduce l'omessa pronuncia sul motivo relativo all'eccepita violazione delle norme relative alla determinazione del reddito di impresa.

6.Con il sesto la Societa' lamenta la mancata pronuncia da parte del Giudice di appello sull'eccepita violazione delle norme relative all'ulteriori riprese operate dall'Ufficio, a titolo di spese da ammortizzare e di spese di rappresentanza, senza svolgere alcuna motivazione nell'avviso di accertamento.

7 Con il settimo e ultimo motivo di ricorso si deduce l'omessa pronuncia in ordine alla illegittimita' delle sanzioni irrogate, per violazione del Decreto Legislativo n. 600 del 1973, articolo 37 bis, Decreto del Presidente della Repubblica n. 471 del 1997, articolo 1, del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articoli 3, 5, 6 e 7.

8. Come emergente in atti e non contestato tra le parti la decisione di primo grado, favorevole alla Societa', ha annullato l'atto impositivo impugnato ritenendo, nel merito, che l'operazione, contestata come elusiva dall'Ufficio, fosse invece legittima. Cosi' pronunciando la Commissione di prima istanza ha assorbito tutte le ulteriori questioni che erano state dedotte con il ricorso introduttivo dalla Societa'.

8.1 Cio' posto, tutti i motivi (dal secondo al settimo), con i quali e' stata dedotta omessa pronuncia con violazione dell'articolo 112 c.p.c., sono inammissibili.

Costituisce, invero, orientamento consolidato di questa Corte (Cass. n. 23834 del 25/09/2019; id n. 11738 del 2016) il principio per cui "in tema di ricorso per cassazione, l'esercizio del potere di esame diretto degli atti del giudizio di merito, riconosciuto alla Corte di Cassazione, ove sia denunciato un error in procedendo, presuppone l'ammissibilita' del motivo, ossia che la parte riporti in ricorso, nel rispetto del principio di autosufficienza, gli elementi ed i riferimenti che consentono di individuare, nei suoi termini esatti e non genericamente, il vizio suddetto, cosi' da consentire alla Corte di effettuare il controllo sul corretto svolgimento dell'"iter" processuale senza compiere generali verifiche degli atti".

8.2. Nel caso in esame -e a fronte peraltro della specifica contestazione dedotta, in controricorso, dall'Agenzia delle Entrate la ricorrente, nell'illustrazione dei mezzi di impugnazione in esame, non ha riportato, con difetto di specificita', gli atti difensivi in cui tali questioni fossero state riproposte alla C.T.R., ne', tanto meno tali atti ha allegato, ne', ancora, ne ha riprodotto, neppure per stralci significativi, il contenuto, al fine di verificare se tali questioni fossero state ritualmente riproposte alla C.T.R. e consentire, quindi, a questa Corte il preliminare vaglio di ammissibilita'.

9 Può, quindi, procedersi alla trattazione del primo motivo di ricorso.

9.1 La censura, per alcuni versi, ovvero nella parte in cui si lamenta l'omesso esame da parte della C.T.R. delle risultanze di una consulenza tecnica, disposta nell'analogo giudizio svoltosi innanzi a altro giudice tributario per la diversa annualita' del 1999, e dalla quale, secondo la prospettazione difensiva, era emersa l'insussistenza, nel caso in esame, dei presupposti per l'applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis e, in particolare, dell'indebito vantaggio fiscale- e' inammissibile. E invero, non solo la doglianza,

difetta in autosufficienza sotto piu' profili -non riportando ne' specificamente le suddette risultanze peritali ne' quando e come le stesse fossero state portate all'esame della C.T.R.- ma, e ancor prima, nei termini in cui e' formulata tende, surrettiziamente, sotto l'egida della violazione di legge, ad introdurre, inammissibilmente in questa sede, una diversa ricostruzione in fatto, rispetto a quella operata dal Giudice di Appello.

9.2.Per altro verso, non sussiste neppure la dedotta violazione di legge. Come, gia', statuito da questa Corte (v. Cass. 11.08.2016 n. 16957, in controversia tra le parti relativa a analoga fattispecie per la diversa annualita' 1999) l'avviamento negativo o badwill e' la grandezza contabile che esprime l'inidoneita' di un compendio aziendale a produrre futuri redditi adeguati e che, in conseguenza, corregge in diminuzione il valore contabile dell'azienda, esprimendo un'aspettativa di performances reddituali inferiori alla normalita' e traducendosi, in definitiva, nella decurtazione di prezzo necessaria per scontare le perdite attese o le future mancate congrue remunerazioni: si tratta di un'ipotesi in cui il capitale economico che rappresenta il valore di un'azienda e' inferiore alla dimensione contabile del patrimonio netto di essa. Il badwill identifica una qualita' intrinseca del compendio aziendale, perche' ne esprime la futura iporedditivita'; esso non puo' emergere contabilmente che dall'operazione che trasferisca l'azienda, di guisa che lo si e' definito come grandezza esogena, perche' presuppone un'operazione negoziale con un soggetto terzo. Ne e' conferma il trattamento ad esso riservato dallo IAS 22, applicabile all'epoca dei fatti, il paragrafo 59 del quale stabilisce che "l'eventuale eccedenza, alla data della compravendita, della quota di partecipazione dell'acquirente nei fair value delle attivita' e passivita' identificabili acquisite rispetto al costo dell'acquisizione, deve essere rilevata come avviamento negativo". Secondo questo principio contabile, l'avviamento negativo connesso alla previsione di perdite e costi futuri identificati nel programma di acquisizione dell'acquirente e quantificabile in modo attendibile deve essere rilevato come provento nel conto economico dell'esercizio in cui i costi e le perdite sono rilevati (paragrafo 61).

9.3. In questo contesto generale, la sentenza impugnata, nel ravvisare l'intento elusivo dell'operazione contabile, esplicita chiaramente che lo stesso si e' realizzato attraverso l'abusivo l'utilizzo da parte della (---) s.p.a. dei fondi oneri di ristrutturazione e badwill iscritti, in neutralita' fiscale del Decreto Legislativo n. 358 del 1997, ex articolo 4.

Dispone difatti questa norma che "i conferimenti di aziende possedute per un periodo non inferiore a tre anni, effettuati tra i soggetti indicati nel testo unico delle imposte sui redditi, approvato con Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 87, comma 1, lettera a) e b), non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze". Il che significa che, a seguito del conferimento, la rilevanza fiscale dell'avviamento negativo e' rimasta sospesa sia per la conferente, sia per la conferitaria, di guisa che la minusvalenza prodottasi per la conferente, determinata dalla differenza tra il valore dell'azienda e l'incremento del valore della partecipazione a seguito del conferimento ed il badwill trasferito alla conferitaria non hanno acquistato rilevanza per il fisco e, quindi, non hanno concorso a formare il rispettivo reddito d'esercizio soggetto a tassazione.

9.4 Nella prospettazione dell'ufficio, che emerge dall'avviso di accertamento come risultante in atti, la conferitaria (---) s.p.a. ha fruito, per effetto del conferimento minusvalente in neutralita'

d'imposta, del vantaggio scaturente dalle variazioni in diminuzione che ha potuto operare in sede di dichiarazione dei redditi relativi all'anno 2000, correlate all'utilizzo del fondo badwill, al fine di renderlo fiscalmente neutrale; variazioni, che, come correttamente rilevato dalla C.T.R. non avrebbe potuto operare qualora, invece del conferimento, si fosse ricorso al trasferimento del ramo d'azienda.

In questo quadro, l'assenza di valide ragioni economiche dell'operazione emerge, in base alla ricostruzione dell'ufficio acclarata dalla C.T.R., dal fatto che in un brevissimo torno di tempo:

- e' stata costituita la s.p.a. (---) (il 16 aprile 1999);

- e' stato aumentato il capitale sociale della (---) mediante il conferimento, tra l'altro, del ramo d'azienda del quale si discute (il 1 agosto 1999);

- a ridosso, il capitale sociale di (---) e' stato interamente trasferito a (---) s.a r.l., con sede in Lussemburgo (il 2 agosto 1999).

Sequenza questa, puntualmente descritta nella sentenza impugnata, che evidenzia che la costituzione di s.p.a. (---) e, in particolare, il successivo conferimento del ramo d'azienda sono stati volti esclusivamente a fruire del regime previsto dal Decreto Legislativo n. 358 del 1997, articolo 4 per l'impiego del badwill, al fine di ottenere il vantaggioso effetto fiscale dinanzi indicato. Effetto ottenibile, in base alla norma suindicata, soltanto mediante il conferimento, il quale, a propria volta, e' espressamente considerato (Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37-bis, comma 3, lettera b), nel testo applicabile all'epoca dei fatti) operazione riconducibile al novero degli strumenti tipici di realizzazione della manovra elusiva.

9.5 La stessa prospettazione della societa' ricorrente non supera il vaglio del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis, in quanto non chiarisce a quali necessita' organizzative e strutturali risponda la complessiva operazione posta in essere e neanche deduce le concrete ragioni di miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa che avrebbero comportato l'adozione della sequenza negoziale prescelta, se non per il generico, e per tale verso inifluente ai fini che occupano, richiamo ad un incremento occupazionale che avrebbe trovato riscontro nella sottoposizione dell'impresa, da parte delle Autorita' italiane, alla procedura di amministrazione straordinaria.

Pertanto, la sentenza impugnata non incorre nella denunziata violazione di legge, poiche', a fronte della contestazione di elusivita' dell'operazione sopra descritta da parte dell'amministrazione finanziaria, il giudice di appello rileva, e argomenta diffusamente, che la societa' contribuente avrebbe avuto l'onere di provare le concrete ragioni economiche, che non fossero di mera riorganizzazione interna unicamente finalizzata alla creazione di elementi passivi del reddito da dedurre per diminuire l'imponibile tassabile.

9.6 L'interpretazione adottata dal Giudice di merito appare in linea con le piu' recenti sentenze di questa Corte (Cass. n. 438/2015; n. 439/2015; n. 5155/2016; n. 30404/2018; n. 24294/2019; n. 34595/2019) e con gli esiti dei lavori della Commissione Gallo per la scrittura del nuovo articolo 10-bis 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".

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).

9.7 Nessuna rilevanza, infine, puo' dispiegare il Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 176, comma 3 del sul quale punta la Societa' anche in memoria. La norma e', infatti, inapplicabile alla fattispecie, la quale concerne l'anno d'imposta 2000, la' dove il citato Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 176, nel testo invocato dalla contribuente, e' stata introdotto soltanto col Decreto Legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, con effetti a partire dal 1 gennaio 2004 (irrilevante essendo, contrariamente a quanto sostenuto la societa', la data dell'avviso dell'accertamento, che si riferisce ad una situazione di fatto gia' cristallizzata, da valutare in base alle regole vigenti quando si e' realizzata).

10. Alla luce delle considerazioni che precedono, la sentenza impugnata rimane esente da censura con conseguente rigetto del ricorso.

11. La Societa', soccombente, va condannata al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese processuali nella misura liquidata come in dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente alla refusione in favore dell'Agenzia delle Entrate delle spese processuali liquidate in complessivi Euro 13.200 oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater da' atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza