Sentenza del 24/11/2021 n. 36392 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

V. D. società agricola a r.l. (di seguito anche semplicemente V. D. S.r.L.) propone ricorso, affidato a sedici motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia ha respinto l'appello proposto avverso la sentenza n. 40/1/2012 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano in rigetto dei sette ricorsi, riuniti, proposti avverso cartella esattoriale e relativa a sei avvisi di accertamento emessi dall'Ufficio relativamente alla plusvalenza emersa a seguito del conferimento d'azienda effettuato nel 2004 da Società Agricola Dune S.p.A., in qualità di conferente, a favore di V. D. S.r.L. e all'omessa effettuazione, dichiarazione e versamento di ritenute d'imposta sulla distribuzione, ai soci dell'odierna ricorrente, di parte della riserva da sovrapprezzo quote (riserva di capitale), generatasi a seguito della suddetta operazione di conferimento.

In particolare, la Commissione Tributaria Regionale ha confermato la pronuncia di primo grado ritenendo provata la simulazione delle numerose operazioni societarie intercorse tra le suddette società e i soci delle stesse con conseguente evasione e frode fiscale da parte di V. D. S.r.L. e dei suoi soci mediante rivalutazione degli assets d'impresa ed assunzione strumentale della relativa titolarità giuridica (mediante acquisizione, da parte dei soci di V. D. S.r.L., delle quote della Agricola Dune S.p.A., originariamente titolare dell'azienda, oggetto di conferimento) in modo da realizzare all'interno del gruppo societario Mythos (che aveva acquisito il controllo della società Dune) la plusvalenza derivante dal conferimento dei beni al valore di mercato.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso, il Concessionario è rimasto intimato.

Con ordinanza, emessa in data 15.6.2021, il Collegio ha disposto l'estinzione parziale, per cessazione della materia del contendere, del giudizio relativamente ai cinque avvisi di accertamento, con relativa iscrizione a ruolo e cartella esattoriale, aventi ad oggetto le omesse ritenute per la distribuzione di riserva di capitale (attinenti al quattordicesimo, quindicesimo e sedicesimo motivo di ricorso).

La ricorrente ha infine depositato memoria difensiva.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo di ricorso la ricorrente denuncia omessa pronuncia della Commissione Tributaria Regionale relativamente all'eccezione di tardività dell'accertamento della plusvalenza, alla domanda subordinata di applicazione del regime fiscale dei conferimenti in neutralità fiscale con annullamento della tassazione in capo alla ricorrente della plusvalenza, non ancora

realizzata, di ammontare pari alla rivalutazione fiscale dei beni immobili conferiti, e della relativa iscrizione a ruolo e cartella esattoriale.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso la ricorrente denuncia nullità della sentenza per motivazione apparente, in quanto incomprensibile, circa il rigetto dell'appello quanto ai motivi di impugnazione relativi alla tardività dell'avviso di accertamento, nonchè quanto all'affermata evasione d'imposta relativa al conferimento dianzi indicato.

1.3. Con il terzo motivo di ricorso la ricorrente denuncia omessa pronuncia della Commissione Tributaria Regionale relativamente all'eccezione di tardività dell'accertamento della plusvalenza, e, in subordine, violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, e del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3, ed omesso esame di fatto decisivo per il giudizio, deducendo l'insussistenza del presupposto per il raddoppio del termine in favore dell'Ufficio e la mancanza di un obbligo di denuncia nei confronti della ricorrente.

1.4. Con il quarto motivo si denuncia omessa pronuncia circa il motivo di appello relativo all'omessa indicazione, nell'avviso di accertamento, del fatto che determina il raddoppio del termine, nonchè, in subordine, violazione della L. n. 241 del 1990, art. 3, della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 42 e 43, ed omesso esame di fatto decisivo per il giudizio circa il vizio di motivazione dell'atto impositivo relativo all'insorgenza dell'obbligo di denuncia di un reato fiscale.

1.5. Con il quinto motivo la ricorrente denuncia omessa pronuncia sul secondo motivo di appello circa l'infondatezza della tesi, posta a sostegno dell'avviso di accertamento, secondo cui l'intera operazione sarebbe formata da atti simulati, nonchè l'estraneità della ricorrente rispetto al processo penale a carico del gruppo Mythos e l'irrilevanza probatoria degli elementi offerti in giudizio dall'Ufficio (Nes estratti da server informatico) per dimostrare la simulazione degli atti in questione.

1.6. Con il sesto motivo la ricorrente denuncia omesso esame di fatto decisivo per il giudizio "rappresentato dalla natura non simulata nè fraudolenta delle operazioni oggetto di contestazione con l'avviso di accertamento sulla plusvalenza", ed in particolare della documentazione relativa alla cessione delle azioni di Dune alle società del gruppo Mythos stante la precedente rivalutazione di tali partecipazioni sin dal 2002, ed alla cessione, successiva al conferimento in questione, delle quote di V. D. agli ex-soci di Dune.

1.7. Con il settimo motivo la ricorrente denuncia vizio di motivazione ed omesso esame di fatto decisivo per il giudizio "rappresentato dalla inesistenza... tra i documenti reperiti nel server di Mythos, di "progetti alternativi" predisposti per V. D., con fini di risparmio di imposta".

1.8. Con l'ottavo motivo si denuncia omessa pronuncia sul terzo motivo di appello relativo all'infondatezza dell'avviso di accertamento in quanto basato "sull'asserito, ma non provato, utilizzo di "costi e crediti d'imposta fittizi" da parte di società del gruppo Mythos", e, in subordine, vizio di motivazione ed omesso esame di fatto decisivo "rappresentato dalla mancata prova, da parte dell'Ufficio, dei costi e crediti d'imposta fittizi".

1.9. Con il nono motivo si denuncia omessa pronuncia sul quarto motivo di appello relativo alla "carenza di potere" circa l'avviso impugnato per insussistenza del ""potere amministrativo di spostare la tassazione" (spostamento dell'imposta sul conferimento dalla conferente alla conferitaria), nè...(del)... potere...di esonerare da imposta la conferente (cioè Mythos)" , nonchè, in subordine, violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 31, 37 e 40, degli artt. 175 e 176 TUIR per insussistenza del potere dell'Amministrazione di "spostare" la tassazione delle plusvalenze emergenti in sede di conferimento sulla conferitaria.

1.10. Con il decimo motivo si denuncia omessa pronuncia sul quinto motivo di appello relativo alla violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 67, e dell'art. 165 TUIR in quanto la tassazione nei confronti della ricorrente avrebbe integrato una doppia imposizione, nonchè, in subordine, violazione delle suddette norme sulla base delle medesime doglianze.

1.11. Con l'undicesimo motivo si denuncia omessa pronuncia sul sesto motivo di appello avente ad oggetto la deduzione secondo cui la "simulazione degli atti posti in essere (tra cui il conferimento) non legittima la tassazione perchè comporta insussistenza del presupposto del tributo accertato, e... irrilevanza (e non... tassabilità) della plusvalenza iscritta dalla conferitaria", nonchè, in subordine, violazione dell'art. 1414 c.c. e degli art. 175 e 176 TUIR in tema di tassazione dei conferimenti lamentando che la Commissione Tributaria Regionale, laddove ha affermato la simulazione degli atti dianzi illustrati, avrebbe dovuto trarne la conseguenza che, non avendo essi prodotto effetti, non sussistevano i presupposti per la tassazione della plusvalenza emersa con il conferimento simulato.

1.12. Con il dodicesimo motivo si denuncia omessa pronuncia sul settimo motivo di appello avente ad oggetto "l'infondatezza della tesi, secondo cui la tutela dell'interesse fiscale renderebbe necessario tassare la plusvalenza iscritta da V. D., "spostando" la tassazione", nonchè, in subordine, violazione degli art. 175 e 176 TUIR in tema di tassazione dei conferimenti avendo la Commissione Tributaria Regionale ritenuto che l'Amministrazione potesse traslare l'obbligazione tributaria su un soggetto diverso rispetto a quello su cui grava in base alle suddette norme.

1.13. Con il tredicesimo motivo si denuncia omessa pronuncia sull'ottavo motivo di appello avente ad oggetto "la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, commi 1 e 2" sul rilievo che "dalla premessa che l'operazione in esame sarebbe elusiva consegue che l'Ufficio e la CTP avrebbero dovuto disconoscere gli effetti fiscali dell'operazione, applicando il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, commi 1 e 2, ", nonchè, in subordine, violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, commi 1 e 2, avendo la Commissione Tributaria Regionale erroneamente omesso di dichiarare fiscalmente irrilevante la plusvalenza realizzata da Dune (originata dal conferimento ritenuto elusivo, e conseguentemente non opponibile alla conferitaria).

2.1. Vanno esaminati preliminarmente e congiuntamente, in quanto strettamente connessi ed aventi valore assorbente, il nono, undicesimo e dodicesimo motivo, nella parte in cui si denuncia violazione delle norme dianzi indicate.

2.2. Come leggesi nella sentenza impugnata e negli scritti difensivi delle parti, la vicenda che ha dato luogo all'adozione dell'avviso di accertamento impugnato, è la seguente: la Società Agricola

Dune S.p.A. era proprietaria di ramo d'azienda, comprensivo di un compendio immobiliare nel Comune di Iesolo, dichiarato suolo edificatorio nel 1999; nell'anno 2002 taluni soci di Dune S.p.A. (membri delle famiglie M. e C.) rivalutavano le proprie partecipazioni ai sensi dell'art. 5 L. n. 448/2001; nell'agosto 2004 i suddetti soci di Dune S.p.A. cedevano le proprie quote a due società del cd. Gruppo Mythos (Fons S.r.L. e Causa S.r.L.); nel settembre 2004 veniva costituita la newco V. D. S.r.L. mediante conferimento, da parte di Dune S.p.A., del proprio ramo d'azienda, con emersione in capo alla conferente Dune S.p.A. di una plusvalenza pari ad Euro 100.000.353,00, che non aveva optato per il regime di neutralità fiscale del conferimento; avendo Dune S.p.A. optato per il regime di trasparenza fiscale, ai sensi dell'art. 15 TUIR, il reddito della stessa veniva quindi imputato ai suoi soci; successivamente i precedenti soci di Dune S.p.A. acquistavano le quote di V.D. S.r.L. dai soci della stessa, con successiva distribuzione ai soci, imputandole quali riserve di capitale, di ingenti somme senza effettuare alcuna ritenuta d'imposta in sede di pagamento ai soci.

2.3. L'Amministrazione finanziaria, con l'avviso di accertamento impugnato, ha accertato una maggiore imposta IRES a carico della ricorrente, rideterminando il reddito di impresa della stessa ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39.

2.4. In particolare, veniva contestato che, a seguito della complessa operazione societaria dianzi illustrata, il cd. Gruppo Mythos aveva consentito la rivalutazione delle risorse d'impresa delle famiglie M. - C. (ramo d'azienda, comprensivo di compendio immobiliare), assumendone strumentalmente e per un breve lasso temporale la titolarità giuridica (ottenuta tramite l'acquisizione delle quote della società Dune, proprietaria del compendio immobiliare) in modo tale che la plusvalenza derivante dal conferimento fosse neutralizzata tramite il ricorso all'opzione della trasparenza fiscale in altre società del Gruppo Mythos, dotate di crediti d'imposta in grado di annullare la plusvalenza.

2.5. L'Ufficio, quindi, aveva proceduto a recuperare la tassazione della plusvalenza in capo alla conferitaria, odierna ricorrente, ritenendo che la frode potesse essere preordinata al fine di sottrarre a tassazione la plusvalenza originata dal conferimento.

2.6. In diritto, va premesso che il conferimento è un atto realizzativo di componenti reddituali, in quanto fiscalmente equiparato, ex art. 9 TUIR, comma 5, alle cessioni a titolo oneroso.

2.7. Il criterio di determinazione del valore fiscalmente rilevante è fissato dall'art. 9 TUIR, comma 2, secondo cui in caso di conferimenti ed apporti in società "si considera corrispettivo conseguito": - nel caso di conferimento o apporto di tipo proporzionale ed effettuato in società quotate, la media aritmetica dei prezzi delle partecipazioni ricevute rilevati nell'ultimo mese ("...il corrispettivo non può essere inferiore a..."); - in tutti gli altri casi il valore normale (determinato ai sensi dei successivi commi) dei beni e dei crediti conferiti.

2.8. L'operazione di conferimento d'azienda, in particolare, è in via di principio neutrale secondo quanto stabilito dall'art. 176 TUIR, che prevede che "i conferimenti di aziende effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio delle imprese commerciali, non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze... (t)uttavia il soggetto conferente deve assumere, quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto

dall'azienda conferita e il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti".

2.9. Il conferimento a regime neutrale, detto anche "in doppia sospensione d'imposta", prevede quindi che in capo al conferente il pagamento dell'imposta relativa alla plusvalenza da conferimento è rinviato al momento di realizzo delle partecipazioni ricevute, mentre in capo al conferitario la tassazione è rinviata al momento della vendita o dell'ammortamento dei beni conferiti.

2.10. In alternativa al regime della neutralità fiscale e della continuità dei valori, per gli atti di conferimento aventi ad oggetto aziende, era possibile, tuttavia, in base alla normativa vigente ratione temporis, optare per il regime del cd. "realizzo controllato" di cui all'art. 175 TUIR, che considerava il conferimento societario di azienda come un atto di tipo realizzativo, avente quale elemento cardine il fatto che la base imponibile venisse determinata in ragione del comportamento contabile delle parti.

2.11. La quantificazione delle plusvalenze derivanti dal conferimento di aziende si basava, infatti, sulla differenza tra il costo fiscale dei beni conferiti, così come valutati presso il soggetto conferente, ed il maggiore tra il valore d'iscrizione delle partecipazioni ricevute nelle scritture contabili del soggetto conferente ed il valore attribuito all'azienda o alle partecipazioni conferite nelle scritture contabili del conferitario.

2.12. E' d'uopo inoltre evidenziare che, ai sensi dell'art. 176, comma 3, non rileva, ai fini dell'applicazione della norma antielusiva di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, il conferimento dell'azienda effettuato ex art. 176 TUIR e la successiva cessione della partecipazione ricevuta per usufruire del regime di esenzione di cui all'art. 87 TUIR per i soggetti Ires, o di quello di cui all'art. art. 58 TUIR per le imprese individuali e società di persone commerciali, o di quello di cui all'art. 67, comma 1, lett. c), per i soggetti non imprenditori.

2.12. Sussiste, dunque, una presunzione legale di non elusività del conferimento di azienda seguito dalla cessione delle partecipazioni ricevute in cambio.

2.13. Nel caso in esame, è incontestato che il conferimento di azienda fu effettuato secondo il cd. regime realizzativo con relativa tassazione delle plusvalenze in capo al soggetto conferente (Dune S.p.A.).

2.14. Ciò posto, come chiarito anche dalla sentenza impugnata, l'avviso di accertamento impugnato non risulta incentrato sui principi dell'elusione fiscale D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, riguardando piuttosto il contestato "meccanismo di frode fiscale" consistente nelle "operazioni connesse al gruppo Mythos... mirate ad effettuare manovre ingannevoli per il fisco, al fine di ottenere falsi rimborsi o falsi risparmi di imposta".

2.15. In particolare, l'Ufficio ha contestato che il reale intento della complessa operazione societaria fosse quello di non fare emergere in capo ai soci persone fisiche una plusvalenza

tassabile, con evasione d'imposta resa possibile anche mediante la costituzione della newco V. D. mediante conferimento di azienda da parte di Dune.

2.16. Ne consegue, secondo quanto affermato dalla Commissione Tributaria Regionale, che tutti gli atti posti in essere nella vicenda in esame dovevano ritenersi fraudolenti e simulati, il che avrebbe legittimato l'Ufficio finanziario ad esercitare il "potere di accertare la presenza di un'eventuale simulazione in grado di pregiudicare il diritto dell'amministrazione alla percezione dell'esatto tributo".

2.17. Le conclusioni a cui è pervenuta la Commissione Tributaria Regionale non sono condivisibili.

2.18. Nel caso in esame, infatti, l'Ufficio, sul presupposto della natura simulata anche del conferimento di azienda in questione, in regime realizzativo, ha ritenuto di applicare la tassazione, a carico della parte conferente, della relativa plusvalenza alla parte conferitaria.

2.19. L'imposta afferente ad un reddito, come nel caso di specie, non può tuttavia essere corrisposta al Fisco da un soggetto diverso dal suo percettore, come previsto specificamente da una norma di legge, stante l'inderogabilità del presupposto soggettivo del tributo, che opera anche per la riscossione e l'accertamento.

2.20. La definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi, dell'ammontare dell'imposta dovuta, nonchè delle procedure relative all'accertamento ed alla riscossione della stessa, trovano invero disciplina in disposizioni a carattere imperativo e, in quanto tali, vincolanti tanto per l'ente impositore quanto per il contribuente, sussistendo una fonte legale del principio di indisponibilità, che si concretizza nella riserva di legge prevista all'art. 23 Cost., oltre ad ulteriori disposizioni costituzionali che contribuiscono a rafforzarne la portata, individuabili agli artt. 3, 53 e 97 Cost..

2.21. Vieppiù, con riguardo alla dedotta simulazione dell'atto di costituzione societaria tramite conferimento di azienda, questa Corte ha già più volte ribadito che in tema di società di capitali non è configurabile la simulazione del contratto sociale, sia in ragione delle inderogabili formalità che assistono la creazione e la stessa organizzazione dell'ente, sia in relazione alla tassatività delle cause di nullità previste dall'art. 2332 c.c. (nel testo modificato in attuazione della Dir. n. 68/151/CE), la cui clausola di chiusura esclude, al di fuori dei casi previsti, l'assoggettamento della società a cause di nullità assoluta o relativa, d'inesistenza o d'annullabilità, al che consegue che la reale volontà dei contraenti, dopo la nascita dell'ente, non può più influire su atti ed iniziative tipiche di tale nuovo autonomo soggetto giuridico che, una volta iscritto nel registro delle imprese, agisce coinvolgendo terzi a prescindere dalla volontà effettiva, vive di vita propria ed opera compiendo la propria attività per realizzare lo scopo sociale, a prescindere dall'intento preordinato dei suoi fondatori (cfr. Cass. nn. 29700/2019, 20888/2019, 22560/2015).

2.22. Anche l'eventuale dimostrazione di un rapporto di stretto collegamento tra le società coinvolte nell'operazione, facenti tutte capo alle medesime persone fisiche, non comporterebbe quindi in ogni caso il venir meno dell'autonomia delle singole società dotate di distinta

personalità giuridica, come la conferente e la conferitaria, il che esclude che potesse essere tassata, a carico di quest'ultima, la plusvalenza non dichiarata da parte della conferente.

3. Sulla scorta di quanto sin qui dichiarato va accolto il ricorso con riguardo al nono, undicesimo e dodicesimo, assorbite le rimanenti censure, con conseguente cassazione dell'impugnata sentenza e la controversia può decidersi nel merito, non sussistendo necessità di alcun accertamento ulteriore in fatto, con l'accoglimento del ricorso originario della società contribuente.

4. Le spese del doppio grado di merito e di legittimità sono soggette a integrale compensazione per la novità delle questioni affrontate.

P.Q.M.

La Corte accoglie il nono, undicesimo e dodicesimo motivo di ricorso, assorbiti i rimanenti motivi; cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, accoglie l'originario ricorso della società contribuente; dichiara compensate le spese processuali dei due gradi del giudizio di merito e di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, il 19 ottobre 2021.

Depositato in Cancelleria il 24 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza