

# Sentenza del 31/05/2024 n. 15259 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

Con avviso di accertamento n. omissis, emesso nei confronti della società Cofely Progetti Srl in liquidazione (d'ora in poi, anche "la società" o "la contribuente" o "Progetti"), l'Agenzia delle Entrate riconsiderò, ai fini delle imposte dirette, una serie di vicende poste in essere nell'ambito della riorganizzazione del gruppo Cofely.

In particolare, Cofely Italia Spa (già Cofathec Servizi Spa, d'ora in poi "Servizi") deteneva l'intero capitale sociale di Progetti; Progetti, a sua volta, deteneva l'intero capitale sociale di Cofathec Prasi Spa (d'ora in avanti, anche "Prasi").

Come risulta dall'avviso di accertamento, nel 2000, in forza della convenzione conclusa con il Ministero dei Beni e delle Attività culturali (d'ora in avanti, anche il "Mibac"), è stata affidata alla associazione temporanea di imprese ("ATI"), composta da Progetti quale mandataria, Prasi e Ales Spa (quest'ultima società partecipata dal Ministero), la realizzazione del "Progetto per la Sicurezza e tutela del Patrimonio culturale", della durata di 60 mesi. Successivamente, la Progetti firmò con il Ministero dei nuovi contratti per la prosecuzione della sua attività nell'ambito della tutela dei beni culturali.

Il 28 gennaio 2005 Prasi trasferì a titolo oneroso a Progetti il ramo d'azienda avente ad oggetto lo svolgimento, a livello nazionale, delle attività di lavori e servizi nel ramo dei beni culturali, oggetto della convenzione con il MIBAC.

Successivamente, Prasi fu posta in liquidazione volontaria (iniziata il 9 settembre 2005 e conclusasi il 30 dicembre 2005) e cancellata dal registro delle imprese.

In data 22 dicembre 2005 fu trasferito da Progetti a Servizi il ramo d'azienda avente ad oggetto lo svolgimento dell'attività di "Ingegneria ed Impianti", relativo alla realizzazione e manutenzione di impianti tecnologici e di cogenerazione all'interno di edifici civili, del terziario e dei siti industriali (d'ora in poi, anche "Ramo Ingegneria e Impianti").

In relazione alla cessione del ramo d'azienda MIBAC da Prasi a Progetti, l'Ufficio rilevò che la liquidazione della Prasi aveva consentito a Progetti di dedurre fiscalmente la minusvalenza realizzata attraverso l'annullamento della partecipazione in Prasi pari ad Euro 1.420.256.

Rispetto alla cessione del Ramo Ingegneria e Impianti, l'Ufficio rilevò che la Servizi aveva iscritto tra le immobilizzazioni immateriali l'avviamento del suddetto ramo per un importo pari ad Euro

10.942.654 e aveva dedotto, per il periodo d'imposta 2007, una quota di ammortamento pari ad Euro 607.925 (1/18 del valore complessivo dell'avviamento).

Con l'avviso di accertamento impugnato, l'Ufficio riprese a tassazione in capo a Progetti la minusvalenza risultante dalla cessione del ramo d'azienda MIBAC da Prasi a Progetti, accertando una maggiore imposta pari ad Euro 668.148.

In particolare, secondo l'Ufficio gli atti di riorganizzazione del gruppo societario sarebbero stati privi di ragioni economiche, finalizzati solo a conseguire in capo a Servizi la doppia deduzione delle perdite in capo a Progetti, con aggiramento del divieto del riporto delle perdite fiscali pregresse dell'incorporante, in violazione dell' art. 172 , comma 7, Tuir .

Progetti impugnò l'avviso di accertamento dinanzi alla C.T.P. di Roma, che accolse il ricorso.

Su appello dell'Ufficio, la C.T.R. riformò integralmente la sentenza di primo grado, ritenendo legittima la ripresa a tassazione della minusvalenza in capo a Progetti.

Avverso la sentenza di appello, la contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi.

L'Agenzia delle Entrate ha depositato un atto di costituzione.

Il sostituto Procuratore Generale, dott. Fulvio Troncone, ha depositato una requisitoria scritta.

La contribuente ha depositato memoria difensiva ex art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, rubricato "Nullità della sentenza per carenza assoluta di motivazione, in violazione dell' art. 36 , comma 2, n. 4 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , dell' art. 132 , comma 2, n. 4 c.p.c. e dell' art. 118 disp. att. c.p.c. ( art. 360 , comma 1, n. 4 c.p.c.) -Omessa individuazione degli elementi probatori dimostrativi del disegno elusivo ipotizzato dall'Ufficio", la società censura la carenza motivazionale che affliggerebbe l'impugnata sentenza, deducendo che il giudice d'appello, a conferma dell'elusività della cessione del ramo di azienda da Prasi a Progetti, si sarebbe soffermato esclusivamente sull'asserito aggiramento "delle regole della cd. participation exemption (cfr. artt. 87 e 101 Tuir )", sulla base delle quali la società non avrebbe potuto procedere alla svalutazione del valore della partecipazione in Prasi, senza una disamina della sussistenza nel caso di specie degli elementi sulla base dei quali sarebbe stato possibile applicare l' art. 37 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 .

2. Con il secondo motivo di ricorso, rubricato "Violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 , commi 1 e 2, 2727 e 2729, comma 1 c.c. ( art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c.) - Errato governo dei principi generali in tema di onere della prova in relazione alla valutazione della sussistenza del "disegno elusivo" ipotizzato dall'Ufficio", la sentenza impugnata avrebbe violato i principi relativi al riparto dell'onere della prova, in base ai quali la dimostrazione dell'esistenza del disegno elusivo e della manipolazione e alterazione degli schemi negoziali a fini elusivi incombe sull'amministrazione finanziaria. Spetterebbe, invece, al contribuente l'onere di provare che le operazioni effettivamente poste in essere corrispondono ad un interesse economico non marginale.

3. Con il terzo motivo di ricorso, rubricato "Violazione e falsa applicazione dell' art. 3 , comma 1, l. n. 241 del 1990 , dell' art. 7 , comma 1, l. n. 212 del 2000 , dell' art. 42 d.P.R. n. 600 del 1973 e dell' art. 37 bis comma 5 del d.P.R. n. 600 del 1973 , per avere i giudici di seconde cure ritenuto "chiaramente e compiutamente motivato" l'avviso di accertamento nonostante l'omessa individuazione di una operazione "fisiologica" effettivamente alternativa a quella posta in essere dalle parti ( art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c.)", la società si lamenta che il giudice di appello non avrebbe dato risposta alle sue osservazioni secondo le quali il comportamento preteso dall'Ufficio (la fusione per incorporazione di Prasi in Progetti e di Progetti in Servizi) avrebbe avuto come conseguenza la concentrazione in un unico soggetto imprenditoriale (Servizi) di attività tra loro eterogenee (quelle del ramo MIBAC e quelle relative al ramo "Ingegneria e Impianti"), contrariamente ai criteri di ottimizzazione delle risorse e della diversificazione seguiti dalla società nella riorganizzazione del gruppo.

4. Con il quarto motivo di ricorso, rubricato "Omesso esame circa fatti decisivi per il giudizio che sono stati oggetto di discussione tra le parti, sulla base dei quali avrebbe dovuto essere rilevata la sussistenza di valide ragioni economiche sottese all'operazione di riorganizzazione", la società censura la sentenza impugnata perché questa non avrebbe esaminato i fatti da essa addotti per dimostrare la razionalità dal punto di vista imprenditoriale del passaggio del ramo di azienda MIBAC da Prasi a Progetti.

5. I quattro motivi di ricorso, attesa la loro connessione, posso essere esaminati e decisi congiuntamente.

Essi sono infondati.

5.1. Seppure con una motivazione sintetica, concentrata nella parte finale, la sentenza impugnata ha, innanzitutto, ristretto l'ambito oggettivo del giudizio alla ripresa dell'imposta che la società Progetti avrebbe eluso adottando, in luogo della fusione (per incorporazione di Prasi in Progetti), lo schema negoziale della cessione del ramo di azienda MIBAC da Prasi a Progetti.

Ponendo in essere la cessione del ramo d'azienda MIBAC da Prasi a Progetti in luogo della fusione per incorporazione della prima nella seconda, il giudice di appello ha affermato che la società ha ottenuto la svalutazione delle quote detenute in Prasi, abbattendo in questo modo la base imponibile determinata dalla successiva cessione del ramo d'azienda "Ingegneria e Impianti" da Progetti a Servizi.

La sentenza ha anche spiegato con un percorso motivazionale congruo e lineare che non vi era ragione che Prasi cedesse a Progetti il ramo d'azienda MIBAC anziché fondersi per incorporazione in quest'ultima società, atteso che dopo la cessione Prasi divenne sostanzialmente una scatola vuota e fu messa in liquidazione.

A tal proposito, la sentenza impugnata ha anche accertato, in esito ad una valutazione di merito non censurabile in sede di legittimità, che Prasi non svolgeva altre attività che non fossero quelle relative al ramo d'azienda MIBAC, sicché lo schema "naturale" per la riorganizzazione delle attività di Prasi e Progetti non era la cessione d'azienda dalla prima alla seconda, ma la fusione della prima nella seconda.

Dopo l'individuazione, congruamente motivata, della fusione di Prasi in Progetti come lo schema "naturale" per la riorganizzazione delle attività delle due società, la sentenza impugnata ha ragionevolmente ed insindacabilmente ritenuto che le due operazioni (la cessione del ramo d'azienda da Prasi a Progetti e la successiva messa in liquidazione di Prasi, ormai svuotata) erano state pensate e poste in essere solo per garantire a Progetti un sostanzioso risparmio fiscale sulla riorganizzazione delle attività proprie e della controllata Prasi.

6. Il ricorso, pertanto, deve essere rigettato.

All'Agenzia delle Entrate devono essere liquidati, in base al principio di soccombenza, solo gli onorari spettanti per lo studio e la discussione orale della controversia.

Ai sensi dell' art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002 , si deve dare atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

P.Q.M. Rigetta il ricorso.

Condanna Cofely Progetti Srl in liquidazione al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate, della somma di Euro seimila a titolo di onorari per lo studio della controversia e la discussione orale.

Ai sensi dell' art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza