

Sentenza del 11/06/2024 n. 16264 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con avvisi di accertamento n. (Omissis) e (Omissis), emessi nei confronti della società Engie Servizi Spa (già Cofely Italia Spa e, prima, Cofathec Servizi Spa, d'ora in poi anche "Servizi" o "la società" o "la contribuente"), l'Agenzia delle Entrate riconsiderò, ai fini delle imposte dirette (Ires e Irap per il 2006), 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 2006, una quota di ammortamento pari ad euro 607.925 (1/18 del valore complessivo dell'avviamento).

Con gli avvisi di accertamento impugnati, l'Ufficio riprese a tassazione in capo a Servizi ai fini Ires e Irap in relazione al 2006 l'importo di Euro 607.925 (pari ad 1/18 del valore dell'avviamento relativo al Ramo Ingegneria e Impianti) dedotto da Servizi nell'anno d'imposta 2006, per violazione degli artt. 103 e 172 Tuir . 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 .

Servizi impugnò con distinti ricorsi gli avvisi di accertamento dinanzi alla C.T.P. di Roma, che li respinse.

Su distinti appelli della contribuente, la C.T.R. confermò le sentenze di primo grado.

Avverso le sentenze di appello, la contribuente ha proposto distinti ricorsi per cassazione, affidati ciascuno a cinque motivi. L'Agenzia delle Entrate resiste con separati controricorsi.

Il sostituto Procuratore Generale, dott. Fulvio Troncone, ha depositato, in relazione a ciascun ricorso, una requisitoria scritta.

La contribuente ha depositato distinte memorie difensive ex art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione I due ricorsi, sebbene proposti avverso due diverse sentenze, devono essere riuniti perché soggettivamente ed oggettivamente connessi, oltre ad avere la stessa struttura e ad essere affidati allo stesso numero di motivi.

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 le sentenze impugnate per carenza di motivazione.

In particolare, la società si duole del fatto che la C.T.R. si sarebbe limitata a descrivere gli effetti fiscali della operazione posta in essere (cessione del ramo di azienda "ingegneria e impianti" da Progetti a Servizi), senza individuare l'operazione alternativa che si sarebbe dovuto attuare ai fini della ristrutturazione organizzativa del gruppo societario.

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 società censura le sentenze impugnate perché violerebbero i criteri normativi di riparto dell'onere della prova.

In particolare, la C.T.R. avrebbe posto in capo alla società l'onere di dimostrare in giudizio il carattere non elusivo della cessione di ramo d'azienda posta in essere, mentre sarebbe spettato all'Ufficio

provare il carattere elusivo della stessa previo confronto con l'operazione alternativa assunta come non elusiva.

3. Con il terzo motivo di ricorso, rubricato "Violazione e falsa applicazione dell' art. 3 , comma 1, della legge n. 241 del 1990 , dell' art. 7 , comma 1, della legge n. 212 del 2000 , dell' art. 42 del 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 adeguatamente 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 censura le sentenze impugnate perché, a fronte delle contestazioni mosse avverso gli avvisi di accertamento notificati dall'Ufficio, non avrebbero dato alcuna risposta alle deduzioni difensive secondo le quali le operazioni negoziali che l'Ufficio adduceva quali fisiologiche (la fusione di Prasi in Progetti e quella di Progetti in Servizi) avrebbero comportato un assetto organizzativo del gruppo societario completamente diverso rispetto a quello da esso perseguito, volto non alla concentrazione in capo ad un unico soggetto imprenditoriale di tutte le attività del gruppo, bensì alla razionale separazione tra Progetti e Servizi delle attività economiche rispettivamente esercitate (l'attività riguardante i beni culturali, la prima; l'attività relativa al ramo "ingegneria e impianti", la seconda).

Anzi: la motivazione carente delle sentenze impugnate si sarebbe appiattita sulla motivazione carente degli avvisi di accertamento.

4. Con il quarto motivo di ricorso, rubricato "Violazione e falsa applicazione dell' art. 37 bis commi 1, 2 e 3 del D.P.R. n. 600 del 1973 , per avere i giudici di seconde cure considerato come "duplicato" e quindi "indebito" il vantaggio fiscale derivante da due vicende completamente distinte e separate quali la svalutazione della partecipazione in Cofely Progetti Spa (cui è stata attribuita rilevanza fiscale in anni antecedenti a quello accertato) e l'acquisto a titolo oneroso del ramo d'azienda ingegneria e impianti (cui è seguita la deduzione delle quote di ammortamento dell' avviamento registrato in sede di acquisto) (art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c.)", la società censura le sentenze impugnate perché queste ultime avrebbero aderito alla ricostruzione dell'Ufficio secondo la quale Servizi, deducendo le quote di ammortamento del ramo di azienda acquistato da Progetti, avrebbe duplicato i vantaggi fiscali, visto che in precedenza la stessa Servizi avrebbe proceduto a svalutare la sua partecipazione in Progetti.

Secondo la prospettazione della società ricorrente, la svalutazione fiscale della partecipazione in Progetti sarebbe autonoma ed indipendente rispetto alla deduzione delle quote di ammortamento del ramo di azienda ceduto da Progetti a Servizi, con la conseguenza che non si potrebbe parlare di una duplicazione del vantaggio fiscale.

5. Con il quinto motivo di ricorso, rubricato "Violazione o falsa applicazione dell' art. 2729 c.c. per avere i giudici di seconde cure ritenuto provato il conseguimento da parte della società di un "indebito vantaggio fiscale" sulla base di elementi privi dei requisiti di gravità, precisione e concordanza (art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c.)", la società censura le sentenze impugnate per

avere qualificato come indizi gravi, precisi e concordanti elementi privi degli indicati caratteri, al fine di concludere che l'unico scopo perseguito dalla società fosse quello di ottenere un indebito vantaggio fiscale.

6. Il primo e il terzo motivo, che in virtù della loro connessione possono essere esaminati e decisi congiuntamente, sono fondati, con assorbimento dei restanti motivi.

6.1. Le sentenze impugnate non hanno esaminato adeguatamente le ragioni, rappresentate dalla società, della cessione del ramo d'azienda "Ingegneria e impianti" da Progetti a Servizi. Infatti, se gli elementi portati dall'ufficio a sostegno della tesi della elusività della cessione del ramo d'azienda "MIBAC" da Prasi a Progetti sono sufficienti e "reggono" al vaglio giurisdizionale, considerando che i giudici di merito hanno accertato che Prasi non esercitava altre attività al di fuori di quelle legate ai beni culturali trasferite a Progetti e che subito dopo la cessione del ramo d'azienda a Progetti Prasi era stata messa in liquidazione, lo stesso discorso non può farsi con riferimento alla cessione del ramo d'azienda da Progetti a Servizi.

In particolare, le sentenze impugnate, per quanto riguarda la cessione di ramo d'azienda da ultimo citata, si limitano ad affermarne l'elusività sulla sola base di un rilevato risparmio fiscale rispetto all'operazione alternativa, ritenuta fisiologica, della fusione per incorporazione di Progetti in Servizi.

Nonostante le sollecitazioni della contribuente, non hanno spiegato i motivi per i quali l'unica operazione fisiologica per la ristrutturazione organizzativa del gruppo societario sarebbe stata la fusione per incorporazione di Progetti in Servizi.

La società, infatti, ha dedotto nel corso del giudizio che la legittima volontà del gruppo non era quella di concentrare tutte le attività economiche del gruppo in capo a Servizi, bensì (con riferimento specifico ai rapporti tra Progetti e Servizi) quella di lasciare in capo a Progetti il ramo "beni culturali" e di trasferire in capo a Servizi solo il ramo "ingegneria e impianti".

Si tratta di una giustificazione ragionevole, rispetto alla quale la C.T.R. ha omesso qualsiasi approfondimento istruttorio e valutativo, teso, ad esempio, a verificare la perdurante (almeno per un apprezzabile periodo di tempo) operatività di Progetti nel ramo dei beni culturali dopo la cessione del ramo d'azienda "ingegneria e impianti" a Servizi.

Infatti, se risultasse riscontrata da elementi concreti la dichiarata volontà del gruppo di lasciare Progetti nel campo dei beni culturali e affidare le altre attività economiche (relative anche al ramo "ingegneria e impianti") a Servizi, il trasferimento di ramo d'azienda da Progetti a Servizi non potrebbe dirsi elusivo. 6.2. Le sentenze impugnate, dunque, devono essere cassate, con rinvio delle cause alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio che, in diversa composizione, provvederà ad accertare, sulla scorta delle giustificazioni fornite dalla società in merito alla volontà del gruppo, legittimamente perseguita, di non concentrare in un unico soggetto tutte le attività economiche e di lasciare a Progetti il ramo dei beni culturali e affidare a Servizi (anche) il ramo "ingegneria e impianti", se l'operazione posta in essere col trasferimento del ramo d'azienda da Progetti a Servizi abbia inteso o meno perseguire esclusivamente un

vantaggio fiscale. Il giudice del rinvio provvederà anche al regolamento delle spese del presente giudizio.

P.Q.M. Accoglie il primo e il terzo motivo di ricorso, assorbiti i restanti. Cassa le sentenze impugnate e rinvia, anche per le spese, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza