

Sentenza del 12/06/2024 n. 16366 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con due avvisi di accertamento relativi all'anno d'imposta 2008, 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"), per il recupero di Ires e Irap, 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 di riferimento, 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 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 2008, 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 separatamente gli avvisi di accertamento dinanzi alla C.T.P. di Roma, che accolse i ricorsi.

Su appello principale dell'Ufficio e su appello incidentale della società contribuente, la C.T.R. confermò le sentenze di primo grado.

Avverso le sentenze di appello, l'Agenzia delle Entrate ha proposto separati ricorsi per Cassazione, affidati ciascuno a due motivi.

La società contribuente resiste a ciascuno dei due ricorsi con controricorso, con il quale propone ricorso incidentale affidato a due motivi.

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

La contribuente ha depositato memoria difensiva ai sensi dell' 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.

In via preliminare, i ricorsi dell'Agenzia delle Entrate sono tempestivi.

Le sentenze impugunate, infatti, sono state depositate in data 23/12/2019 ed i ricorsi per Cassazione sono stati notificati alla società in data 28/8/2020: il termine semestrale ex art. 327 c.p.c. scadeva in data 23/6/2020, ma, considerando la sospensione dei termini per l'emergenza epidemiologica da Covid-19 disposta dall' art. 83 , comma 2, del D.L. n. 18 del 2020 , conv. dalla L. n. 27 del 2020 (e, successivamente, dal D.L. n. 23 del 2020 , conv. dalla L. n. 40 del 2020), esso andava a scadere nel periodo feriale, nel quale i termini processuali comunque sono ordinariamente sospesi (sulla cumulabilità della sospensione "Covid" con quella feriale, cfr. Sez. 5, Sentenza n. 2095 del 24/01/2023).

1. Con il primo motivo di ricorso, rubricato "Nullità della motivazione. Violazione e falsa applicazione dell' art. 36 n. 4 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4 c.p.c.", l'Agenzia delle Entrate censura le sentenze impugunate perché non si sarebbero

confrontate adeguatamente con le doglianze espresse dall'odierna ricorrente con gli atti di appello.

In particolare, la C.T.R. si sarebbe limitata ad affermare che le società del gruppo "hanno posto in essere un'operazione di aggregazione aziendale che ha come risultato la concentrazione in capo alla Servizi delle attività svolte dalla Progetti e precedentemente dalla Prasi. La riorganizzazione societaria è una operazione economicamente apprezzabile che compete alla società a cui spetta, altresì, la libera scelta degli strumenti giuridici per il raggiungimento degli obiettivi societari".

L'Agenzia delle Entrate sostiene che la riportata motivazione sia sostanzialmente assertiva, in quanto sottrae alle disposizioni antielusive l'intera materia della riorganizzazione dei gruppi societari.

2. Con il secondo motivo di ricorso, rubricato "Violazione e falsa applicazione degli artt. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 , 2697 e 2729 c.c., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c.", l'Agenzia delle Entrate censura le sentenze impugnate perché avrebbero violato le regole che disciplinano il riparto dell'onere della prova.

In particolare, gli avvisi di accertamento notificati dall'Ufficio alla società avrebbero compiutamente individuato le ragioni della elusività delle operazioni di riorganizzazione di gruppo poste in essere nonché gli atti alternativi (la fusione per incorporazione) che sarebbero stati fisiologici per i fini di riorganizzazione che si prefiggevano le società del gruppo.

A fronte della individuazione delle ragioni della elusività delle operazioni poste in essere, la C.T.R. avrebbe escluso la dedotta elusività senza che la società avesse compiutamente rappresentato le ragioni economiche effettive degli atti compiuti.

3. I due motivi del ricorso principale, per la loro stretta connessione, possono essere esaminati e decisi congiuntamente.

Essi sono fondati.

3.1. Le sentenze impugnate risultano meramente assertive, perché si sono limitate ad escludere l'elusività delle operazioni concretamente poste in essere dalle società del gruppo esclusivamente in base ad una asserita "libertà" degli operatori economici di scegliere gli strumenti negoziali più idonei ai fini della migliore organizzazione delle attività imprenditoriali.

Senonché, una tale conclusione si pone anche in contrasto con l' art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 , applicabile *ratione temporis*, visto che la richiamata disposizione non esclude dal campo di applicazione della normativa antielusiva gli atti di organizzazione delle diverse attività economiche all'interno di un gruppo societario. Ne consegue che le sentenze impugnate devono essere cassate. Il giudice del rinvio dovrà accuratamente valutare la sussistenza di reali ragioni imprenditoriali alla base della cessione del ramo d'azienda "Ingegneria e Impianti" da Progetti a Servizi.

In particolare, il gruppo societario legittimamente poteva perseguire un progetto di ristrutturazione teso ad evitare di concentrare in capo ad un'unica società tutte le sue attività

economiche, con la conseguenza che se, dopo la cessione del ramo d'azienda "Ingegneria e Impianti" da Progetti a Servizi, Progetti sia rimasta operativa nel settore dei beni culturali per un apprezzabile periodo di tempo, non potrebbe affermarsi la elusività della detta cessione in luogo di una (asseritamente fisiologica) fusione per incorporazione.

4. Con il primo motivo del ricorso incidentale, rubricato "Nullità della sentenza ex art. 112 c.p.c. - Omessa pronuncia in relazione al motivo d'impugnazione afferente la violazione e falsa applicazione dell' art. 37-bis , commi 4 e 5 del D.P.R. n. 600 del 1973 per mancata attivazione del contraddittorio preventivo (art. 62 del D.Lgs. n. 546 del 1992 ed art. 360 , comma 1, n. 4 c.p.c.)", la società si duole che la C.T.R. abbia omesso di pronunciarsi sul motivo di appello incidentale da essa proposto relativo alla mancata attivazione del contraddittorio amministrativo previsto, a pena di nullità, per le contestazioni di fattispecie elusive.

La deduzione della mancata attivazione del contraddittorio amministrativo costituiva già un motivo di impugnazione dinanzi alla C.T.P. degli avvisi di accertamento relativi all'anno 2008.

4.1. Il motivo è fondato.

La società, nel ricorso di primo grado, aveva fatto valere dinanzi alla C.T.P. l'illegittimità degli avvisi di accertamento per omessa attivazione del contraddittorio amministrativo ex art. 37-bis , comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973 .

Avendo la C.T.P. accolto i ricorsi per motivi diversi, la questione dell'omessa attivazione del contraddittorio preventivo era stata riproposta in sede di giudizio di appello introdotto dall'Agenzia delle Entrate, e su di essa la C.T.R. ha omesso di pronunciarsi. Il giudice del rinvio, nel riesaminare le cause, si pronuncerà prima sulla questione dell'omessa attivazione del contraddittorio amministrativo, visto il suo carattere pregiudiziale.

4.2. Con il secondo motivo del ricorso incidentale, rubricato "Violazione e/o falsa applicazione dell' art. 15 del D.Lgs. n. 546 del 1992 in ordine alla decisione della C.T.R. del Lazio di compensare integralmente le spese di entrambi i gradi del giudizio (art. 62 del D.Lgs. n. 546 del 1992 ed art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c.)", la società censura le sentenze d'appello perché hanno compensato integralmente le spese dei giudizi di primo e secondo grado nonostante che essa fosse risultata totalmente vincitrice all'esito dei due giudizi di merito.

4.3. Il motivo è assorbito dall'accoglimento del ricorso principale e del primo motivo del ricorso incidentale.

5. In conclusione, in accoglimento del ricorso principale e del primo motivo del ricorso incidentale, la C.G.T. di secondo grado procederà ad un nuovo giudizio, attenendosi a quanto indicato in motivazione.

P.Q.M. Accoglie il ricorso principale ed il primo motivo del ricorso incidentale, assorbito il secondo motivo del ricorso incidentale.

Cassa le sentenze impugnate e rinvia le cause, anche per le spese alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza