

Sentenza del 29/10/2024 n. 27905 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento- Scissione societaria - Abuso del diritto

Massima:

In materia tributaria ricorre l'abuso del diritto, enucleabile in base ai principi di capacità contributiva e di progressività ex art. 53 Costituzione, ogni qual volta si sia in presenza di una o più costruzioni di puro artificio che, pur se non contrastanti con alcuna specifica disposizione, sono realizzate al fine di eludere l'imposizione e siano prive di sostanza commerciale ed economica; e pertanto, per configurare la condotta abusiva è necessaria un'attenta valutazione delle ragioni economiche delle operazioni negoziali che sono poste in essere, in quanto, se le stesse sono giustificabili in termini oggettivi, in base alla pratica comune degli affari, minore o del tutto assente è il rischio della pratica abusiva; se, invece, tali operazioni, pur se effettivamente realizzate, riflettono, attraverso artifici negoziali, assetti di anormalità economica, può verificarsi una ripresa fiscale là dove è possibile individuare una strada fiscalmente più onerosa. In tal senso, la prova dell'elusione deve incentrarsi sulle modalità di manipolazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché sulla loro mancata conformità ad una normale logica di mercato. In definitiva la ricerca della fondatezza economica dell'operazione non può, risolversi e concludersi nella mera analisi dell'atto terminale dell'operazione, nel caso di specie la scissione, giacché in tal modo il contegno elusivo o abusivo non sarebbe quasi mai accertabile, ma deve estendersi agli atti precedenti e successivi che permettono di raggiungere un vantaggio fiscale indebito.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. A seguito di riqualificazione di un atto di scissione formalizzato con rogito a Notaio C.C., reg. al n. 3231 del 17/07/2012, quale atto di assegnazione ai soci di beni immobili, venivano emessi un avviso di rettifica e l'avviso di accertamento per operazione elusiva nei confronti dei soggetti coinvolti. La società APUANA INVESTIMENTI Srl, dopo aver acquistato e ceduto in godimento un immobile ai suoi soci D.D. Sas di D.D. E c. e SIMI - SOCIETA' IMMOBILIARE FINANZIARIA Sas di

A.A., veniva posta nell'aprile del 2010 in liquidazione e nel 2012 veniva realizzato il citato atto di scissione con cui, previo frazionamento, l'immobile veniva assegnato ai due soci aventi paritaria partecipazione.

2. I contribuenti contestavano tali conclusioni ed impugnavano i provvedimenti impositivi avanti alla C.T.P. di Massa. Si costituiva l'Agenzia delle Entrate contestando la fondatezza del ricorso.

3. La CTP di Massa, con sentenza n. 122/2016 rigettava tutti i ricorsi riuniti.

4. Il gravame proposto dai contribuenti veniva rigettato dalla CTR della Toscana con la sentenza n. 1707/2017, in quanto ritenuto inammissibile per eccessiva genericità.

5. Avverso detta sentenza veniva proposto ricorso per cassazione che, con l'ordinanza n. 13461/2020, reputata illegittima la decisione di inammissibilità, rinviava alla corte regionale per un nuovo esame del merito.

6. Il giudizio veniva quindi riassunto avanti alla CTR della Toscana che, con sentenza n. 1415/2021, dep. il 29/11/2021, accoglieva l'appello dei contribuenti ritenendo che l'operazione straordinaria di scissione presentasse ragioni economiche intrinseche tali da portare all'annullamento degli atti impositivi impugnati.

7. Parallelamente a tale vicenda, l'Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Firenze notificava a SIMI - Società Immobiliare e Finanziaria Sas di A.A. E C. quale ex socia di Apuana Investimenti Srl, nonché a B.B. quale erede di A.A., atto di accertamento della responsabilità ex art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 . Anche tali atti subivano una vicenda impugnatoria sostanzialmente analoga: dapprima la CTP di Firenze con sentenza n. 1558/2016 rigettava i ricorsi riuniti dei contribuenti, quindi da ultimo la C.T.R. della Toscana, con la sentenza n. 1413/2021 - speculare rispetto alla decisione n. 1415/2021 oggetto di altro giudizio - ha annullato gli atti impositivi.

8. Avverso detta sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso affidato a unico motivo.

I contribuenti resistono con controricorso.

9. Il ricorso è stato chiamato alla pubblica udienza del 10 luglio 2024, in vista della quale la Procura generale, nella persona del Sostituto dott.ssa Paola Filippi, ha depositato memoria scritta con la quale ha chiesto l'accoglimento del ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della C.T.R. della Toscana, n. 1413/2012, si fonda su di un unico composito motivo rubricato: Violazione e/o falsa applicazione degli artt.37 bis del d.p.r. 29.9.1973 n.600 vigente ratione temporis, e 2697 c.c., in relazione all' art.360 , co.1, n.3, c.p.c. In estrema sintesi, la decisione impugnata avrebbe erroneamente individuato quale valida ragione economica dell'atto di scissione quella di aver posto fine al dissidio esistente fra i soci a fronte dell'antieconomicità della gestione. Per l'Ufficio, invece, tale situazione era tale da giustificare la messa in liquidazione della società, così come in effetti era

già avvenuto, così che venuto meno lo scopo della prosecuzione dell'attività aziendale già era stata posta in essere la fattispecie legale prevista al verificarsi della causa di scioglimento della società, che avrebbe dovuto comportare la liquidazione dei beni sociali, il pagamento delle passività e, per l'eventuale eccedenza, l'attribuzione ai soci con applicazione del regime fiscale di cui all' art. 182 del TUIR . La scissione in seguito operata non aveva, a quel punto, alcuno scopo di riorganizzazione o razionalizzazione delle strutture societarie, ma solo quello di profittare del regime fiscale di neutralità della scissione ex art. 173 TUIR , attribuendo ai due soci l'immobile appartenente alla società scissa, contestualmente estinta. La complessità dell'operazione e lo scopo elusivo perseguito avrebbero dovuto portare necessariamente la CTR a valutare non soltanto l'atto di scissione, ma anche quelli precedenti e successivi al fine di verificare in modo non atomistico, bensì complessivamente considerato, se l'operazione avesse un fondamento economico o fosse rivolta essenzialmente a realizzare un vantaggio fiscale indebito, nella specie individuato in Euro 667.721,24 quanto ad IRES ed Euro 94.695,01 per IRAP.

Tale vicenda costituisce presupposto degli atti di responsabilità ex art. 36 del DPR n. 602/1973 la cui impugnazione costituisce l'oggetto specifico di questo giudizio, di cui la ricorrente protesta la legittimità contrariamente a quanto ritenuto dalla sentenza impugnata.

2. I contribuenti, con controricorso, premesso di avere sollevato sin dal primo grado di giudizio, e di poi in appello specifici motivi di illegittimità degli atti di accertamento impugnati e oggetto di questo giudizio, hanno eccepito l'infondatezza del ricorso proposto da ADE, di cui hanno chiesto il rigetto.

3. Ai fini della decisione si deve in primo luogo sottolineare che la materia del contendere - carattere elusivo o meno della scissione posta in essere da Apuana Investimenti Srl a favore dei due soci - costituisce il presupposto degli atti di accertamento di responsabilità qui impugnati, finendo perciò per consentire, alla luce di un motivo di ricorso sostanzialmente sovrapponibile a quello oggetto del ricorso R.G.N. 17999/2021, considerazioni in gran parte non dissimili.

Ciò chiarito, si devono premettere alcune considerazioni sulla scissione societaria, la quale, giova immediatamente rilevare, non è vista con alcun disfavore dal legislatore che, anzi, con la riforma del 2003 ne ha ampliato le possibilità applicative.

L'istituto della scissione è stato infatti introdotto nell'ordinamento nazionale mediante l'inserimento degli artt. da 2504 - septies a 2504 - decies c.c., ad opera del D.Lgs. n. 22 del 16 gennaio 1991, con il quale il Legislatore ha dato attuazione alla Direttiva n. 82/891/CEE ; tale normativa è stata successivamente riformata dal D.Lgs. n. 6 del 17 gennaio 2003, modificato dal D.Lgs. n. 37 del 6 febbraio 2004 , così da prevederne la disciplina civilistica agli artt. 2506 c.c. e ss.

In particolare, afferma l'art. 2506 c.c. che "con la scissione una società assegna l'intero suo patrimonio a più società, preesistenti o di nuova costituzione, o parte del suo patrimonio, in tal caso anche ad una sola società, e le relative azioni o quote ai suoi soci...", delineandone la natura di operazione straordinaria di riorganizzazione aziendale in ambito societario. La scissione può essere totale (split up), quando la società che effettua l'operazione (scissa) trasferisce tutto il suo patrimonio a più società preesistenti o di nuova costituzione (beneficiarie), oppure parziale, (spin

off), mediante la quale solo parte del patrimonio di una società viene assegnato ad altre società, preesistenti o di nuova costituzione.

Tale differenza comporta un'ulteriore conseguenza: la società scissa, nel caso di scissione totale, può attuare il proprio scioglimento senza che questo si configuri come una liquidazione, mentre nel caso di scissione parziale, pur se con un patrimonio ridotto, può continuare la propria attività. La scissione di per sé è compatibile anche con la messa in liquidazione della società ed anche per la sottoposizione di quest'ultima a procedura concorsuale (si pensi ad un piano di ristrutturazione concordataria attuata mediante operazioni straordinarie sul capitale pre o post omologazione).

Ferma, quindi, la piena legittimità di questa figura, il legislatore si è preoccupato di prevedere alcune forme di tutela per i soci, ma anche per i terzi, in particolare i creditori, per le conseguenze sfavorevoli sulla garanzia patrimoniale del debitore che l'operazione in parola può talora comportare nel singolo caso concreto. Proprio per questo, dopo una fase progettuale, la scissione si attua trascorsi 60 giorni dall'iscrizione delle deliberazioni delle società presso il Registro delle imprese, termine a disposizione dei creditori sociali per fare opposizione all'operazione stessa. Inoltre, l'art. 2506 quater, ult. co. C.c. dispone che ciascuna società coinvolta sia solidalmente responsabile, nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto ad essa assegnato o rimasto, dei debiti della scissa non soddisfatti dalla società a cui essi fanno carico.

La ristrettezza dei termini di opposizione previsti dall'art. 2503 c.c. ha portato prima la dottrina e poi la giurisprudenza ad interrogarsi sulla sufficienza o meno di detta forma di tutela.

La tradizionale tesi della stabilità assoluta della scissione, per la presenza di sufficienti rimedi endosocietari (l'opposizione dei creditori ex art. 2503 c.c.) e dell'impossibilità di isolare all'interno di una complessa operazione di riorganizzazione societaria dei singoli negozi attributivi di beni e dispositivi è stata, del resto, in tempi recenti superata dal S.C. Sia pure con riferimento alla tematica della revocatoria degli atti di scissione societari, su cui si manifestava un profondo dissidio nella giurisprudenza di merito, il rinvio pregiudiziale interpretativo sollevato dalla Corte d'appello di Napoli ha portato la Corte di giustizia UE, con la sentenza 30 gennaio 2020, C - 394/18, a stabilire, fra l'altro, che le alternative predisposte dall' art. 12 , par. 2 della Direttiva 82/891 CEE costituiscono soltanto un "sistema minimo di tutela degli interessi dei creditori della scissa", come confermato dall'utilizzo dell'espressione "quanto meno" nella disposizione in parola, pertanto, in tale prospettiva, la mancata previsione dell'azione revocatoria fra gli strumenti di reazione del creditore della società scissa non poteva essere interpretato, ipso facto, in termini di esclusione del rimedio.

Ciò ha portato la Cass., Sez. 3, n. 12047 del 06/05/2021 ad affermare che, conformemente a quanto statuito dalla Corte di Giustizia UE (con sentenza del 30 gennaio 2020 in causa C - 394/18), la revocatoria ordinaria dell'atto di scissione societaria è ammissibile, poiché mira ad ottenere l'inefficacia relativa di tale atto, così da renderlo inopponibile al solo creditore pregiudicato (al contrario di ciò che si verifica nell'opposizione dei creditori sociali prevista dall' art. 2503 c.c., che è finalizzata a farne valere l'invalidità), dovendosi ritenere che la tutela dei

creditori, a fronte di atti societari, si estende sino a ricomprensivi, sia pure in via mediata, qualsiasi attribuzione patrimoniale, a sua volta, "indiretta" ivi contenuta. (In precedenza, aveva ammesso la revocatoria di detta operazione straordinaria anche Cass. Sez. 1, ord. n. 31654 del 04/12/2019 - Rv. 656478 - 01).

4. Tanto premesso, il motivo di ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate appare fondato.

La decisione impugnata afferma la legittimità dell'operazione contestata e l'assenza di condotta elusiva rinvenendo (testualmente) "la fondatezza delle ragioni economiche, che hanno guidato le parti: continuare in quella gestione, rivelatasi negativa ma la prospettiva della quale aveva costituito l'unica ragione della costituzione della società e dell'acquisto del capannone, sarebbe stato antieconomico. Porre termine a quell'esperienza costituiva invece la forma più corretta per evitare tali perdite".

Tale affermazione risulta, tuttavia, da un lato tautologica e, così come espressa, dall'altro, erronea in diritto, per violazione dell'art. 37 bis del DPR n. 600 del 1973 . Sotto il primo profilo l'affermazione si compendia in sé stessa, senza alcun riferimento fattuale ad elementi o indici probatori emergenti dagli atti di causa. Il che è tanto vero che il preteso utilizzo dello strumento per porre fine ad un presunto "conflitto" fra i soci, così come sostenuto dai contribuenti, appare nuovamente un dato puramente affermato, non essendo fondato su elementi sintomatici di detto conflitto aventi un'evidenza concreta: nessuno stallo societario tradottosi in atti contraddittori o impossibilità di funzionamento dell'assemblea dei soci emerge in concreto con riferimento, giova subito aggiungere, ad una società che - contrariamente a quanto afferma la decisione impugnata - non ha di fatto mai svolto un'attività economica o imprenditoriale rivolta al mercato. Si tocca, con questo rilievo, il profilo di erroneità della decisione.

Non è contestato che la società Apuana Investimenti Srl fu costituita nel 2001 dai due soci D.D. Sas di D.D. E C. e SIMI - Società Immobiliare e finanziaria Sas di A.A. E C. pochi giorni prima che la società neo costituita acquistasse un capannone immobiliare in Comune di Massa. In detto acquisto non è dato rinvenire alcun progetto imprenditoriale proprio della società acquirente, la quale - aspetto ugualmente non contestato - si è limitata sin dall'agosto del 2004 a concedere in comodato gratuito l'immobile medesimo ai due soci, dietro il solo obbligo di rimborso delle utenze.

La scissione non è stata quindi un modo - come ritenuto dalla sentenza impugnata - per porre termine ad una progettualità imprenditoriale rivelatasi inopinatamente in perdita, giacché di fatto, si ripete, la Apuana Investimenti si è limitata a porre a disposizione dei suoi soci le unità immobiliari acquistate, addirittura senza corrispettivo alcuno, risultando in questo modo totalmente asservita - dal punto di vista organizzativo e gestionale - ai soci medesimi, pur risultando formalmente per i terzi un soggetto distinto ed autonomo.

Nel 2010, poi, la società Apuana Investimenti è stata posta in liquidazione: da tale momento lo scopo sociale è divenuto quello della liquidazione delle attività e - previo pagamento dei debiti sociali - della distribuzione del residuo attivo ai soci. La messa in liquidazione segna uno spartiacque anche per quanto riguarda l'insolvenza. Infatti, come insegna, fra le tante, Cass. Sez. 1, ord. n. 12156 del 06/05/2024 - Rv. 671452 - 01, gli effetti della deliberazione assembleare che

ha deciso lo scioglimento della società e la sua liquidazione si producono, ai sensi dell' art. 2484 , comma 3, c.c., dal momento dell'iscrizione, avente natura costitutiva, della deliberazione medesima nel registro delle imprese, con la conseguenza che, da questo momento, la valutazione del giudice, ai fini dell'accertamento dello stato di insolvenza, deve essere diretta unicamente ad accertare se gli elementi attivi del patrimonio sociale consentano di assicurare l'eguale ed integrale soddisfacimento dei creditori sociali, e ciò in quanto, non proponendosi l'impresa in liquidazione di restare sul mercato, ma avendo come esclusivo obiettivo quello di provvedere al soddisfacimento dei creditori previa realizzazione delle attività, ed alla distribuzione dell'eventuale residuo tra i soci, non è più richiesto che essa disponga di credito e di risorse e, quindi, di liquidità, necessari per soddisfare le obbligazioni contratte.

Dopo due anni nei quali un comportamento fisiologico avrebbe dovuto registrare la predisposizione del bilancio di liquidazione e -quantomeno - il tentativo di alienazione dei beni residui allo scopo di pagare le passività sociali, la società ha posto in essere una scissione non proporzionale di carattere estintivo, con l'attribuzione ai due soci della proprietà delle due frazioni immobiliari di cui gli stessi avevano in precedenza goduto, fruendo del regime fiscale di neutralità ex art. 173 TUIR .

Giova ricordare - a questo punto - che in materia tributaria, ricorre l'abuso del diritto, enucleabile in base ai principi di capacità contributiva e di progressività ex art. 53 Cost., ogni qual volta si sia in presenza di una o più costruzioni di puro artificio che, pur se non contrastanti con alcuna specifica disposizione, sono realizzate al fine di eludere l'imposizione e siano prive di sostanza commerciale ed economica; di talché, per configurare la condotta abusiva è necessaria un'attenta valutazione delle "ragioni economiche" delle operazioni negoziali che sono poste in essere, in quanto, se le stesse sono giustificabili in termini oggettivi, in base alla pratica comune degli affari, minore o del tutto assente è il rischio della pratica abusiva; se, invece, tali operazioni, pur se effettivamente realizzate, riflettono, attraverso artifici negoziali, assetti di "anormalità" economica, può verificarsi una ripresa fiscale là dove è possibile individuare una strada fiscalmente più onerosa. In tal senso, la prova dell'elusione deve incentrarsi sulle modalità di manipolazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché sulla loro mancata conformità ad una normale logica di mercato (cfr. Cass. n. 27158/2021).

Tale principio si trova ribadito, più recentemente, da Cass., Sez. 5, n. 14674 del 27/05/2024 , secondo cui in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo che preclude al contribuente di conseguire vantaggi fiscali mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici; tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati, nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali, con la conseguenza che questi ultimi sono inopponibili all'Amministrazione finanziaria.

Mentre in precedenza si è chiarito che la qualificazione giuridica del comportamento del contribuente in termini di elusione può essere operata anche d'ufficio nel corso del giudizio e prescinde dal rispetto degli oneri procedurali a carico dell'Amministrazione, quali la richiesta di chiarimenti prima dell'emanazione dell'atto impositivo e la specifica motivazione dello stesso, poiché il negozio abusivo è sempre rilevabile d'ufficio dal giudice, anche in sede di legittimità (così Cass., Sez. 5, n. 33793 del 16/11/2022).

Nel caso di specie, non è in discussione che lo strumento giuridico della scissione sia pienamente lecito ed utilizzabile quale operazione straordinaria di riorganizzazione societaria (così come è confermato anche dalla Risoluzione ADE n. 98/E del 26 luglio 2017).

Quello che qui è in discussione, piuttosto, è l'uso di questo strumento da parte di una società che di fatto non pare aver svolto attività di impresa, limitandosi a concedere in godimento gratuito il proprio immobile ai soci e che, dopo essersi posta in liquidazione, mediante scissione ha attribuito ai soci medesimi il capannone precedentemente utilizzato senza corrispettivo, realizzando un consistente vantaggio fiscale che l'ufficio ha puntualmente indicato.

A fronte di tali circostanze, il giudice del merito avrebbe dovuto verificare la sussistenza o meno dell'operazione elusiva e, quindi, la non opponibilità ex art. 37 bis cit., in modo complessivo e non atomistico, prendendo in considerazione anche le vicende precedenti e successive al mero atto di scissione. L'abuso, infatti, non deve essere confuso con la simulazione: l'atto giuridico nel primo caso è infatti voluto e in sé lecito, ma in quanto concatenato con altri atti o comportamenti precedenti o successivi, tende a realizzare uno scopo elusivo e riprovevole per l'ordinamento, pur senza violare, di per sé, alcuna disposizione specifica. La ricerca della fondatezza economica dell'operazione non può, quindi, in questa situazione, risolversi e concludersi nella mera analisi dell'atto terminale dell'operazione (la scissione appunto), giacché in tal modo il contegno elusivo o abusivo non sarebbe quasi mai accertabile, ma deve estendersi agli atti precedenti e successivi che permettono, come contestato dall'ufficio, di raggiungere un vantaggio fiscale indebito. Il che appare tanto più necessario quando, come nel caso, di specie, la società coinvolta (scissa) di fatto pare avere operato al di fuori di qualsiasi logica di mercato.

La pronuncia impugnata non si è attenuta a tale necessaria tipologia di riscontro - prodromica rispetto alla valutazione di legittimità o meno degli atti di responsabilità ex art. 36 del DPR n. 602/1973 qui impugnati - e va, conseguentemente, cassata con rinvio per un nuovo esame, in conformità ai principi qui enunciati nonché per l'esame dei motivi di appello formulati dai controricorrenti (e reiterati in sede di controricorso e rimasti assorbiti).

Il giudice del rinvio provvederà altresì alla regolamentazione delle spese, anche per il presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso e cassa per quanto in motivazione la decisione impugnata, rinviando la causa alla Corte di Giustizia di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 10 luglio 2024.

Depositata in Cancelleria il 29 ottobre 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza