Sentenza del 22/07/2020 n. 15582 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

(XXXXX) s.r.l. impugno' l'avviso di accertamento con il quale era stata rideterminata la perdita di esercizio ai fini dell'IRES ed accertata una maggiore IRAP, oltre sanzioni amministrative, per l'anno di imposta 2004.

L'atto impositivo traeva origine dal processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza, Nucleo di Polizia Tributaria di (XXXXX), del (XXXXX), con cui, per quanto ancora di interesse, si contestava l'indeducibilita' degli ammortamenti immateriali relativi al marchio (XXXXX) e l'indeducibilita' degli interessi passivi, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917, articolo 110, comma 7, (TUIR), ritenendo che tali deduzioni fossero il frutto di una complessa attivita' elusiva, Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 37 bis, comma 5; si contestava, altresi', la deducibilita' di costi relativi a servizi e quote ammortamento di fabbricati.

In particolare, secondo la ricostruzione dell'Ufficio, l'attivita' elusiva si era realizzata attraverso le seguenti operazioni:

- la (XXXXX) aveva venduto alla (XXXXX) (societa' di diritto finlandese facente parte della multinazionale (XXXXX)) il 37,5% del capitale di (XXXXX) S.p.A., con il realizzo di una plusvalenza di 7.442.590,00 Euro, interamente sottoposta a tassazione ordinaria in Italia, perche' non rientrante nel regime PEX;

- (XXXXX) S.p.a. aveva acquistato dalla (XXXXX), grazie a un finanziamento della stessa, il 99,99985 per cento delle partecipazioni di quest'ultima in (XXXXX) s.p.a.; -

- (XXXXX) S.p.A., completata l'acquisizione del restante 0,00015% del capitale, aveva proceduto all'incorporazione, per fusione, di (XXXXX) S.p.A., realizzando cosi' un disavanzo da fusione, affrancato ai sensi del Decreto Legislativo n. 358 del 1997, articolo 6;

- nella stessa data ((XXXXX)) (XXXXX) S.p.a. (nuova denominazione assunta da (XXXXX) S.p.A.) aveva costituito la (XXXXX) s.r.l., con oggetto sociale corrispondente a quello della incorporata (XXXXX) S.p.a.;

- nel settembre 2004 le due Societa' avevano deliberato un'operazione di conferimento del ramo di azienda, denominato "(XXXXX)", dalla (XXXXX) S.p.A. alla nuova societa' (XXXXX), che mutava la denominazione sociale in (XXXXX) s.r.l., controllata da (XXXXX) S.p.A.;

- tale conferimento veniva attuato ponendo a carico della (XXXXX) s.r.l. il debito finanziario estero verso la (XXXXX) per l'acquisto del pacchetto azionario dell'originaria (XXXXX) S.p.A. e il cespite del marchio (XXXXX), di proprieta' (XXXXX) S.p.A., rivalutato con l'attribuzione del disavanzo di gestione.

Con l'avviso di accertamento impugnato, l'Ufficio ha rilevato, sul piano fiscale, il conseguimento di indebiti vantaggi consistenti nella rivalutazione del marchio (XXXXX), facente parte del patrimonio dell'incorporata (XXXXX) S.p.A., senza pagamento dell'imposta sostitutiva, Decreto Legislativo n. 358 del 1997, ex articolo 6, nonche' nella deduzione, in capo a (XXXXX) s.r.l., delle quote di ammortamento del suddetto bene e degli interessi passivi sul prestito inizialmente contratto da (XXXXX) S.p.A.; l'Amministrazione finanziaria ha proceduto, quindi, alla rettifica della perdita di esercizio della controllata (XXXXX) s.r.l. (confluita nel bilancio consolidato della (XXXXX) S.p.A.) per l'anno 2004, e contestato l'indeducibilita' degli interessi passivi relativi al finanziamento, e ancora, l'indeducibilita' di costi ritenuti non inerenti (perche' riconducibili a servizi prestati dalla Pozzi Ginori alla (XXXXX) s.p.a.), oltre l'indebita deduzione di quote di ammortamento, riferite ad un fabbricato industriale il cui costo non era stato sufficientemente documentato.

Il ricorso, proposto dalla (XXXXX) s.r.l., avverso l'avviso di accertamento veniva integralmente accolto dalla Commissione Tributaria Provinciale di Pordenone che annullava integralmente l'atto impositivo.

La decisione, appellata dall'Agenzia delle Entrate, e' stata, parzialmente, riformata dalla Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia (d'ora, in poi, per brevita' C.T.R.) la quale, con la sentenza impugnata, ha confermato la legittimita' dell'avviso impugnato, limitatamente alla indeducibilita' degli interessi passivi.

In particolare, la C.T.R.:

- in ordine ai costi (pari ai 9/12 dei costi sostenuti da (XXXXX) s.p.a. per servizi di amministrazione forniti da Pozzi Ginori s.p.a. alla medesima (XXXXXX) s.p.a., nei primi nove mesi dell'anno 2004), ritenuti non inerenti perche' maturati prima del conferimento del ramo di azienda e relativi alla conferente, (XXXXX), soggetto diverso dal conferitario, (XXXXX) s.r.l., ha rilevato che l'Ufficio non aveva considerato che la (XXXXX) aveva conferito a (XXXXX) s.r.l. il ramo di azienda al quale tali servizi e, quindi, costi si riferivano, con la conseguenza che sulla conferitaria (XXXXX) ben potevano essere trasferiti e gravare non solo i 3/12 dei costi e servizi erogati da (XXXXX) s.p.a. alla stessa (XXXXX), successivamente al conferimento del ramo di azienda, ma anche quelli precedenti, ex articolo 2560 c.c.;

- in ordine all'ammortamento dei beni immateriali (marchio (XXXXX)) e agli elementi costitutivi della fattispecie elusiva di cui all'articolo 37 bis citato, escludeva che (XXXX) s.r.l., in conseguenza delle suddette operazioni, si fosse venuta a trovare nella stessa posizione sostanziale e patrimoniale della (XXXXX) s.p.a. (precedente titolare del marchio) ed escludeva, altresi', che il vantaggio fiscale si fosse concretizzato in capo alla stessa (XXXXX) s.r.l., in quanto chi avrebbe dovuto pagare l'imposta sostitutiva era (XXXXX) S.p.A.;

per quanto attiene, invece, agli interessi passivi, la C.T.R. riteneva che l'allocazione del debito da (XXXXX) S.p.A. a (XXXXX) S.r.l., pur giustificata da valide ragioni economiche,... risulta elusiva consentendo a (XXXXX) s.r.l. la deducibilita' fiscale di costi che non sarebbero stati deducibili in capo alla societa' conferitaria il ramo di azienda e che non appaiono strumentali alla gestione del ramo di azienda trasferito ed all'attivita' di impresa esercitata dalla ricorrente appellata con la medesima azienda.

Per la cassazione della sentenza hanno proposto autonomi ricorsi la Societa', affidandosi a quattro motivi, e, su tre motivi, l'Agenzia delle Entrate.

Entrambe le parti resistono con controricorso e, nel proprio, l'Agenzia delle Entrate propone ricorso incidentale su due motivi.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1 Per la giurisprudenza consolidata di questa Corte (cfr., tra le altre, Cass. n. 5695 del 20/03/2015) il principio dell'unicita' del processo di impugnazione contro una stessa sentenza comporta che, una volta avvenuta la notificazione della prima impugnazione, tutte le altre debbono essere proposte in via incidentale nello stesso processo e percio', nel caso di ricorso per cassazione, con l'atto contenente il controricorso; tuttavia quest'ultima modalita' non puo' considerarsi essenziale, per cui ogni ricorso successivo al primo si converte, indipendentemente dalla forma assunta e ancorche' proposto con atto a se' stante, in ricorso incidentale, la cui ammissibilita' e' condizionata al rispetto del termine di quaranta giorni (venti piu' venti) risultante dal combinato disposto degli articoli 370 e 371 c.p.c., indipendentemente dai termini (l'abbreviato e l'annuale) di impugnazione in astratto operativi".

1.1. Alla luce di tali principi il ricorso proposto dalla Societa' assume la veste di ricorso principale (in quanto notificato il 27 marzo 2013, a fronte del ricorso dell'Agenzia delle Entrate, notificato il 28 marzo, e del controricorso con ricorso incidentale proposto sempre dall'Agenzia notificato nel successivo mese di maggio), mentre l'autonomo ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate assume la veste di ricorso incidentale.

1.2. Inoltre, il ricorso incidentale, proposto dall'Agenzia delle Entrate in sede di controricorso, va, invece, dichiarato inammissibile (perche' notificato per ultimo) in ossequio al principio gia' statuito da questa Corte (v. Cass. n. 27555 del 20/12/2011) secondo cui, nell'ipotesi in cui vengano iscritti due ricorsi per cassazione di identico contenuto, proposti dalla stessa parte contro la medesima sentenza, uno in via principale e l'altro in via incidentale rispetto al ricorso principale di un'altra parte, qualora la loro notificazione sia stata coeva, in sede di loro riunione, deve essere data priorita' di esame a quello iscritto per primo, e, se esso sia ammissibile e procedibile, la sua decisione rende inammissibile, in via sopravvenuta, l'altro ricorso.

2 Puo', quindi, procedersi all'esame del ricorso, principale, proposto da (XXXXX) s.r.l..

2.1 Con il primo motivo di ricorso la Societa' deduce, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 98, e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis, laddove

la C.T.R aveva ritenuto non spettante ad essa Societa', siccome frutto di operazione elusiva, la deduzione degli interessi passivi, derivanti dal debito pervenutole a mezzo del conferimento del ramo di azienda, malgrado la stessa C.T.R. avesse ritenuto che l'operazione fosse sorretta da valide ragione economiche. Inoltre, secondo la prospettazione difensiva, il capo di sentenza impugnato poggiava su un'interpretazione errata del T.U.I.R., articolo 98, in quanto il gruppo (XXXXXX) aveva ritenuto di allocare il debito presso la societa' conferitaria il ramo di azienda, in considerazione del fatto che, proprio la disponibilita' del ramo di azienda, avrebbe potuto garantire l'adempimento delle obbligazioni derivanti dal prestito, assicurando la disponibilita' di flussi finanziari idonei allo scopo.

2.1. La censura e' inammissibile in quanto non coglie l'effettiva ratio decidendi della sentenza impugnata nel capo qui censurato. E' pur vero che la C.T.R. afferma, in sentenza, che il trasferimento dell'azienda e l'allocazione del debito da (XXXXX) S.p.a. a (XXXXX) s.r.l, sarebbe pur giustificata da ragioni economiche, ma, dalla lettura integrale della motivazione, appare evidente che tali ragioni non siano state ritenute idonee, dal giudice di appello, a giustificare la pure affermata elusivita' dell'operazione con riguardo agli interessi passivi che, sempre il Giudice di appello, accerta come indeducibili in capo alla societa' conferitaria il ramo di azienda (XXXXXX) poi denominatasi (XXXXX) s.p.a.), siccome non strumentali alla gestione del ramo di azienda trasferito e all'attivita' d'impresa esercitata dalla (XXXXX) s.r.l., dato che il debito originario era stato contratto per l'acquisto di una partecipazione societaria nella (XXXXX) s.p.a., e non di un ramo d'azienda.

Tale argomentazione e', peraltro, in linea, con gli arresti di questa Corte (v. Cass. n. 869 del 16/01/2019 e, in precedenza, in termini, Cass. n. 30404 del 2018; id. n. 439 del 2015; n. 4604 del 2014) per i quali, in materia tributaria, configura abuso del diritto l'operazione che abbia quale suo elemento predominante ed assorbente lo scopo di eludere il fisco, ossia quella che non abbia una giustificazione economica apprezzabile differente dall'intento di conseguire un risparmio di imposta.

Ne' si ravvisa la dedotta violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 98, del quale la Societa' sostiene avere fatto legittima applicazione accollandosi, con la complessa operazione per cui e' causa, il prestito infragruppo con conseguente legittima deduzione degli interessi passivi. Secondo la prospettazione difensiva, infatti, l'imputazione di tale debito verso la controllante estera alla (XXXXX) s.r.l. in quanto societa' maggiormente capitalizzata e produttiva di redditi rispondeva proprio ai fini perseguiti dal citato articolo 98.

La tesi non e' condivisibile.

Il citato articolo 98, introdotto a partire dal primo gennaio 2004, nega, a evidenti fini antielusivi, la deduzione degli interessi passivi in caso di finanziamento infragruppo fatto a societa' il cui patrimonio netto e' inferiore a un quinto dell'importo del finanziamento.

La finalita' della norma non e' quella di concentrare i debiti nel patrimonio delle societa' produttive di ricavi ma, al contrario, quella di evitare che, gravando di debiti le societa' controllate, gli utili che queste producono siano travestiti da interessi attivi, trasferiti in capo alla controllante, cosi' svuotando il patrimonio netto della controllata, nel quale gli utili sono

artificiosamente sostituiti dalle perdite generate dall'onere degli interessi passivi. Ragione per cui gli interessi passivi sono deducibili solo se non si superi un determinato rapporto tra patrimonio netto ed entita' del debito verso la controllante.

Nella specie, l'elusivita' dell'operazione appare evidente solo ove si consideri che tutta l'operazione viene posta in essere nel 2004, anno in cui interviene il disposto dell'articolo 98 citato, e la (XXXXX) (originaria debitrice) non avrebbe piu' potuto dedurre gli interessi passivi, laddove, di contro, le ragioni addotte dalla Societa' (ovvero la concentrazione del debito sulla societa' piu' produttiva di ricavi) e' rimasta una mera asserzione.

2.2 Con il secondo motivo la ricorrente censura, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, lo stesso capo di sentenza oggetto del primo motivo per contraddittoria ovvero insufficiente motivazione.

Il mezzo e' inammissibile per essere applicabile al ricorso in esame (essendo stata la sentenza impugnata depositata il 26.9.2012) il nuovo disposto della norma, come interpretato, con la sentenza n. 8053/2014, dalle Sezioni Unite di questa Corte le quali hanno statuito che "la riformulazione dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal Decreto Legge 22 giugno 2012, n. 83, articolo 54, conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'articolo 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimita' sulla motivazione. Pertanto, e' denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in se', purche' il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione".

Nella specie, con il mezzo non si deduce un contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili ma, sotto la tipologia del vizio motivazionale ormai espunto dall'ordinamento, si contesta in realta' il medesimo error in iudicando prospettato con il primo motivo.

3 Con il terzo motivo si deduce, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullita' della sentenza per omessa pronuncia in ordine alla erogabilita' delle sanzioni amministrative in punto di contestazione di elusivita' e con il quarto motivo, articolato ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, insufficiente motivazione in ordine, sempre, all'irrogabilita' delle sanzioni.

3.1. Il terzo motivo va rigettato. Non sussiste, infatti, l'omessa pronuncia, dedotta con il terzo motivo di ricorso, in quanto la C.T.R. sulla domanda ha emesso un provvedimento, sia pure solo in dispositivo, confermando la legittimita' dell'avviso impugnato limitatamente alla indeducibilita' degli interessi passivi...con ogni ulteriore conseguenza per interessi dovuti e sanzioni applicabili e secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte (cfr. tra le altre di recente Cass. n. 15255 del 04/06/2019; id n. 20718 del 13/08/2018) "non ricorre il vizio di omessa pronuncia di una sentenza di appello quando, pur non essendovi un'espressa statuizione da parte del giudice in ordine ad un motivo di impugnazione, tuttavia la decisione adottata

comporti necessariamente la reiezione di tale motivo, dovendosi ritenere che tale vizio sussista solo nel caso in cui sia stata completamente omessa una decisione su di un punto che si palesi indispensabile per la soluzione del caso concreto".

3.2 Puo', in ogni caso, evidenziarsi che il rigetto implicito del motivo di appello e' in linea con i principi espressi in materia da questa Corte (cfr. Cass. n. 25537/2011, Cass. n. 4561/2015 e di recente Cass. 31.12.2019 n. 34750) secondo cui "In materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che trova fondamento nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis, secondo il quale l'Amministrazione finanziaria disconosce e dichiara non opponibili le operazioni e gli atti, privi di valide ragioni economiche, diretti solo a conseguire vantaggi fiscali, in relazione ai quali gli organi accertatori emettono avviso di accertamento, applicano ed iscrivono a ruolo le sanzioni di cui al Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 1, comma 2, comminate dalla legge per il solo fatto di avere il contribuente indicato in dichiarazione un reddito imponibile inferiore a quello accertato, rendendo cosi' evidente come il legislatore non ritenga gli atti elusivi quale criterio scriminante per l'applicazione delle sanzioni, che, al contrario, sono irrogate quale naturale conseguenza dell'esito dell'accertamento volto a contrastare il fenomeno l'abuso del diritto".

3.3 Va, invece, dichiarato inammissibile, per le ragioni gia' svolte in ordine al secondo motivo di ricorso, il quarto mezzo di impugnazione.

5 Conclusivamente, pertanto, il ricorso proposto dalla (XXXXX) s.r.l. va rigettato.

6 Procedendo, quindi, all'esame del ricorso incidentale proposto dall'Agenzia delle Entrate, con il primo motivo viene denunciata la sentenza impugnata di insufficiente e illogica motivazione, ai sensi dell'articolo 360 c.c., comma 1, n. 5, laddove la C.T.R. aveva ritenuto non sussistenti gli elementi costitutivi dell'elusione fiscale in quanto a fondamento delle operazioni poste in essere dalle Societa' ci sarebbero state delle valide ragioni economiche e in quanto e in ogni caso, la violazione delle norme fiscali avrebbe dovuto essere ricondotta non gia' alla (XXXXX) s.r.l. ma alla diversa compagine societaria della (XXXXX) S.p.A

6.1. La censura e' inammissibile. Come gia' rilevato con riguardo al secondo e al quarto motivo del ricorso principale, essendo stata la sentenza impugnata depositata il 26 settembre 2012, trova applicazione il nuovo disposto dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, il quale, come noto, prevede unicamente il vizio di omesso esame di un fatto decisivo che e' stato oggetto di discussione tra le parti. Nella specie, con il mezzo di impugnazione la ricorrente, invece, lungi dall'individuare un fatto il cui esame sarebbe stato omesso dal Giudice di merito (o rispetto al quale, secondo la previgente disposizione dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la motivazione sarebbe illogica o insufficiente) prospetta, in realta', sotto l'egida del vizio motivazionale gli errores in iudicando del Giudice di merito in ordine alle questioni in diritto allo stesso prospettate, che, correttamente, la ricorrente ripropone con il secondo motivo.

7 Con tale mezzo di impugnazione, infatti, l'Agenzia delle Entrate deduce, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e/o falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis. In particolare, secondo la prospettazione difensiva la C.T.R. fondando la propria decisione sulla sussistenza di valide ragioni economiche e, in ogni

caso, sulla argomentazione secondo la quale il vantaggio fiscale, pur esistente, non potesse essere ricondotto alla societa' accertata (XXXXX) s.r.l.) ma unicamente in favore della (XXXXX) s.p.a., avrebbe falsamente applicato la normativa invocata, limitando il suo esame e le sue valutazioni in diritto solo a un singolo frammento negoziale e non all'intero complesso di operazioni.

7.1. La censura e' fondata. 3.1. Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis, comma 1, "sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti", a meno che l'operazione si dimostri - con onere a carico del contribuente - giustificata da "valide ragioni economiche", sia pure in via concorrente al perseguito risparmio fiscale.

Occorre, pero', che tali ragioni economiche siano "valide", ossia di carattere "non meramente marginale o teorico", perche' in tal caso risulterebbero "inidonee a fornire una spiegazione alternativa dell'operazione rispetto al mero risparmio fiscale, e tali quindi da potersi considerare manifestamente inattendibili o assolutamente irrilevanti rispetto alla predetta finalità" (cfr. Cass. n. 10257/2008; 21221/2006).

In tal senso, possono, dunque, definirsi elusive le operazioni compiute "essenzialmente" (anche se non esclusivamente) per il conseguimento di un vantaggio fiscale, con cio' intendendosi rimarcare che, al fine di negare il carattere elusivo dell'operazione, non puo' attribuirsi rilievo alla compresenza purchessia di ragioni extrafiscali indipendentemente dalla loro effettiva rilevanza.

Anche le pronunce piu' recenti di questa Corte hanno ribadito che "in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione normativa, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, la cui ricorrenza deve essere provata dal contribuente" (Cass. Sez. 5, n. 30404 del 23/11/2018; id nn. 24294 e 15321/2019; e, tra le piu' risalenti, Cass. n. 438/2015; n. 439/2015; n. 5155/2016).

3.2. L'interpretazione adottata appare, inoltre, in linea con gli esiti dei lavori della Commissione (XXXX) per la scrittura del nuovo Statuto del contribuente, articolo 10-bis, introdotto dal Decreto Legislativo attuativo 5 agosto 2015, n. 128, articolo 1, (conf. Relazione illustrativa) e recante la disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, con riferimento alla Raccomandazione n. 2012/772/UE, sulla pianificazione fiscale aggressiva.

In estrema sintesi, due sono gli indici di mancanza di sostanza economica: la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformita' degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato, mentre per vantaggi fiscali indebiti si considerano i benefici realizzati in contrasto con le finalita' delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

Precisa la Raccomandazione che "una costruzione o una serie di costruzioni e' artificiosa se manca di sostanza commerciale" (4.4), o piu' esattamente di "sostanza economica" (4.2), e "consiste nell'eludere l'imposizione quando, a prescindere da eventuali intenzioni personali, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalita' delle disposizioni fiscali".

Peraltro, la stessa raccomandazione UE (4.4 lett d), precisa che "per determinare se la costruzione o la serie di costruzioni e' artificiosa, le autorita' nazionali sono invitate a valutare... se... le operazioni concluse sono di natura circolare" (pertanto e' evidente che persino nel nuovo assetto normativo restano abusive le costruzioni artificiose e circolari - conf. CGUE, 10/11/2011, in causa C-126/10, punto 34).

3.3. Nel caso di specie, i Giudici di appello, appuntando la loro attenzione esclusivamente su uno dei negozi e non valutando le operazioni poste in essere dalle Societa' nel loro complesso, si sono discostati dalle esposte direttrici.

3.4. Al contrario, dagli elementi in fatto non contestati pur presenti al Giudice di appello, appare evidente il carattere anomalo e "circolare" dell'operazione, atteso che vi sarebbe stato, da parte dei vertici del gruppo, un repentino mutamento dello schema operativo, motivato da diverse strategie imprenditoriali, che avrebbe portato, pochi mesi dopo la fusione per incorporazione di (XXXXX) S.p.A. in (XXXXX) S.p.A., al conferimento del ramo di azienda ad una societa' veicolo, costituita lo stesso giorno della fusione, con un capitale sociale irrisorio, successivamente denominata (XXXXX) s.r.l., con l'evidente risultato che l'assetto sociale del gruppo, prima e dopo le complesse operazioni poste in essere, fosse sostanzialmente coincidente, con la sola differenza che alla (XXXXX) S.p.A. si sostituiva la (XXXXX) s.r.l.

La concatenazione negoziale (la fusione per incorporazione di (XXXXX) S.p.A., gia' interamente detenuta da (XXXXX), in (XXXXX) S.p.A., la costituzione nello stesso giorno di (XXXXX) s.r.l., poi denominata (XXXXX) s.r.l., il conferimento a quest'ultima del ramo di azienda facente originariamente capo a (XXXXX) S.p.A.), alla luce dei principi sopra esposti, appare sicuramente privare di rilevanza le giustificazioni frapposte dalla Societa' e ritenute dal Giudice di appello valide ragioni economiche.

Le operazioni suddette hanno, invece, comportato evidenti vantaggi fiscali, altrimenti non conseguibili con la semplice trasformazione della (XXXXX) S.p.A. in (XXXXX) s.r.l., consistenti nella rivalutazione del marchio (XXXXX) a costo zero, attraverso il disavanzo di fusione, affrancato gratuitamente (Decreto Legislativo n. 358 del 1997, ex articolo 6, comma 2, che si riferisce alle operazioni di fusione deliberate prima del 30 aprile 2004) e con un corrispondente ammortamento, interamente dedotto. Sul punto, inoltre, in merito al ritenuto errore nell'individuazione di (XXXXX) s.r.l. quale possibile destinatario del sindacato antielusivo di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis, la C.T.R. non ha considerato che il vantaggio fiscale della fusione non si identificava nel mancato pagamento dell'imposta sostitutiva per la rivalutazione del marchio (XXXXX), ma nella deducibilita' da parte della (XXXXX) s.r.l. delle quote di ammortamento, altrimenti indeducibili.

8 Con il terzo motivo del ricorso incidentale l'Agenzia delle entrate deduce la violazione e/o falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica T.U.I.R., articolo 109, (Decreto del

Presidente della Repubblica n. 917 del 1986), laddove la C.T.R. aveva ritenuto deducibili da (XXXXX) s.r.l., costi riconducibili unicamente a (XXXXX) s.p.a. e rinvenienti dalla convenzione infragruppo posta in essere tra la (XXXXX) e la (XXXXX) S.p.a. (poi divenuta (XXXXX) S.p.A). In particolare, la ricorrente -premesso che tale convenzione provvedeva a regolare i rapporti tra le due dette Societa' dal primo gennaio 2004 al 30 settembre dello stesso anno (data in cui venne conferita il ramo di azienda alla nuova creata (XXXXX) s.r.l., poi (XXXXX) s.r.l.,) e solo a partire da tale data a regolare i rapporti tra (XXXXX) e la (XXXXX) s.r.l.- deduce l'errore in diritto commesso dalla C.T.R. laddove non aveva considerato che la (XXXXX) S.p.A. aveva provveduto a emettere fattura dei corrispettivi per i servizi resi a (XXXXX) ma non a dedurre i relativi costi, addossati invece alla (XXXXX) s.r.l., con evidente violazione del TUIR, articolo 109, comma 5.

8.1 La censura e' fondata. A norma del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 109, comma 5, le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi... sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscano a attivita' o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrano a formare il reddito o che non vi concorrano in quanto esclusi.

Nel caso in specie, secondo la ricostruzione riportata nell'illustrazione del mezzo (ma non contestata dalla Societa' in controricorso), (XXXXX) S.p.a. ha provveduto, attraverso il conto fatture da emettere, a rilevare la quota parte dei ricavi (relativi all'espletamento dei servizi in favore di (XXXXX) sino al settembre 2004) i quali hanno concorso alla formazione del reddito, ma non ha correlativamente dedotto i relativi costi che invece sono stati addossati integralmente (per l'intera annualita') alla (XXXXX) s.r.l., senza che tali componenti fossero, pertanto, inerenti all'attivita' di impresa di quest'ultima, con violazione, pertanto, dell'articolo 109 citato.

8. In conclusione, rigettato il ricorso principale, proposto da (XXXXX) s.r.l., dichiarato inammissibile il ricorso incidentale proposto dall'Agenzia delle entrate in seno al controricorso, in accoglimento del secondo e del terzo motivo del ricorso incidentale proposto dall'Agenzia delle Entrate, la sentenza impugnata va cassata, nei limiti dei motivi accolti, con rinvio al Giudice di merito il quale provvedera' al riesame, adeguandosi ai superiori principi, e al regolamento delle spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso principale;

dichiara inammissibile il ricorso incidentale proposto dall'Agenzia delle Entrate in seno al controricorso;

in accoglimento del ricorso incidentale proposto dall'Agenzia delle Entrate, entrate, cassa la sentenza (Ndr: testo originale non comprensibile) e impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Friuli Venezia Giulia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimita';

ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, da' atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente

principale per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del cit. articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza