Sentenza del 24/11/2021 n. 36391 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi, avverso la sentenza della C.T.R. della Puglia che, accogliendo parzialmente l'appello della società Fratelli C. s.p.a. e riformando la sentenza di primo grado emessa nell'ambito del giudizio promosso dalla contribuente avverso l'avviso di accertamento, per l'anno 2006, con cui si recuperavano Ires e Irap, ha dichiarato "l'illegittimità del recupero a reddito della quota di ammortamento delle immobilizzazioni immateriali" e "inapplicabili le sanzioni sul recupero a reddito degli interessi indeducibili".

2. La ripresa fiscale traeva origine da una verifica all'esito della quale era stato accertato un maggior imponibile, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), derivante dal recupero di costi ritenuti indeducibili, quali a) le quote di ammortamento afferenti a costi d'acquisto del diritto di utilizzo di un brevetto, sul rilievo che detti costi non potessero essere iscritti tra le immobilizzazioni immateriali e assoggettati ad ammortamento; b) interessi passivi per Euro 145.906,00, ritenuti indeducibili ai sensi dell'art. 98 T.U.I.R., vigente ratione temporis, per effetto dell'applicazione del regime della thin capitalization.

3. I giudici di appello premettevano, in fatto, che:

a) la contribuente aveva concluso un accordo con la società irlandese Agridea Ltd in forza del quale quest'ultima aveva assegnato alla prima una licenza esclusiva per l'uso di proprietà intellettuale - riguardante l'installazione in Italia di impianti per riscaldamento di serre ad uso agricolo mediate sfruttamento di calore derivante dalla condensazione del vapore di risulta prodotto dalle turbine delle centrali di produzione di energia elettrica - dietro pagamento di un compenso (fee) di Euro 5.000.000,00, con diritto di sublicenza a favore di società controllate o partecipate a fronte del pagamento di ulteriore compenso di Euro 5.000.000,00 per ogni utilizzo della licenza, in distretti serricoli ubicati in Italia;

b) la gestione degli impianti serricoli faceva capo alle società Polo Floricolo, società consortile agricola, per il complesso di serre ubicate in (---), G.C. Partecipazioni Società agricola a responsabilità limitata, per il complesso di serre ubicate in Candela, e ALI.BIO., società agricola a responsabilità limitata, per il complesso di serre ubicate in Simeri Crichi, società tutte controllate dalla C.H. s.p.a.;

c) la F.lli C. s.p.a. aveva inoltre concluso un contratto con la Edison s.p.a., avente durata decennale, per "la realizzazione di complessi di serre florovivaistiche alimentati da impianti termoelettrici ai fini della cogenerazione di energia elettrica e termica" e sottoscritto annesso

"Addendum", con cui - premesso che la Edison s.p.a., per la produzione di energia elettrica a ciclo combinato, aveva in corso di esecuzione i lavori, gli appalti e le forniture per la realizzazione, direttamente o tramite società controllate, di tre centrali termoelettriche ubicate nei Comuni di (---), (---) e (---) e che la F.lli C. s.p.a. era interessata alla costruzione e gestione di complessi di serre ed intenzionata, per l'alimentazione delle stesse, ad utilizzare l'energia termica fornita dagli impianti di produzione di energia elettrica a ciclo combinato - avevano concordato la realizzazione di un complesso di serre nei pressi di ciascuna centrale termoelettrica e di avvalersi, per l'alimentazione, dell'energia elettrica prodotta dalle stesse; a fronte degli impegni assunti la Edison s.p.a., a titolo di corrispettivo, aveva riconosciuto alla F.lli C. s.p.a. un importo complessivo di Euro 20.000.000,00, di cui Euro 10.000.000,00 da versare alla consegna da parte della F.lli C. di apposita fideiussione bancaria a garanzia di eventuali risoluzioni anticipate del contratto ed Euro 10.000.000,00 alla data di effettiva acquisizione di tutti i terreni occorrenti per la realizzazione del complesso di serre da realizzare nel territorio di (---); la Edison s.p.a. si era inoltre impegnata a corrispondere, per ogni centrale termoelettrica e nel corso di ciascun anno successivo a quello in cui era avvenuta la fornitura di energia termica, una quota parte del valore economico dei certificati verdi di cui avesse conseguito l'esenzione all'acquisto;

d) la F.lli C. aveva stipulato con la C.H. s.p.a. un accordo, in cui era stato convenuto che: a) la prima si impegnava a comunicare alla Edison s.p.a. che i contratti di somministrazione di energia elettrica tra le centrali termoelettriche ed i complessi di serre dovevano essere direttamente conclusi tra la stessa Edison s.p.a. e le tre società operative che gestivano le serre; b) la seconda si impegnava, in proprio e per conto delle società operative, a realizzare i complessi di serre e gli impianti destinati allo scambio termico e pompaggio necessari per il ritiro dell'energia termica; c) nulla era dovuto alle tre società operative dalla F.lli C. s.p.a. nel caso in cui il prezzo dell'energia termica avesse subito aumenti derivanti dal mancato conseguimento (totale o parziale) del beneficio derivante dall'esenzione dell'acquisto dei certificati verdi da parte di Edison s.p.a.

Procedendo all'esame del primo rilievo concernente il mancato riconoscimento della deducibilità delle quote di ammortamento, dando atto, come sostenuto dall'Ufficio finanziario, che anche le licenze d'uso, per essere incluse tra le immobilizzazioni immateriali, dovevano possedere le stesse caratteristiche previste per i diritti di brevetto dal principio contabile OIC 24, la C.T.R. riteneva sussistenti tutti i requisiti richiesti dal predetto principio contabile, rilevando un rapporto sinallagmatico fra sostenimento del costo e reintegro dello stesso attraverso i ricavi, non solo con riferimento al costo sostenuto per l'acquisizione della titolarità del diritto esclusivo di sfruttamento della licenza d'uso in Italia, come riconosciuto dall'Ufficio, ma anche con riguardo al costo di Euro 15.000.000,00 sostenuto per l'utilizzo delle tre sub-licenze d'uso in favore delle tre società operative; e ciò perchè i suddetti costi avevano consentito alla società verificata di poter sottoscrivere un accordo "quadro" con la Edison s.p.a., avente durata decennale, che riconosceva in suo favore il diritto alla riscossione di un corrispettivo di Euro 20.000.000,00, nonchè ulteriori benefici indicati nell'Addendum al medesimo contratto, a nulla rilevando che i benefici economici potessero essere messi in dubbio dal fatto che per l'impianto di (---) non era possibile determinare in modo certo il costo, essendo la sua realizzazione ancora in fase processuale, o ancora che la F.lli C. s.p.a. avesse solo una partecipazione del 3 per cento nelle società operative e dunque non esercitasse un controllo ai sensi dell'art. 2359 c.c.. La

rappresentazione contabile dei costi sostenuti e dei corrispondenti ricavi, evincibile dalla lettura del bilancio della società verificata chiuso al 31 dicembre 2006, secondo i giudici regionali, confermava ulteriormente l'inerenza del costo.

Quanto, poi, alla ripresa a tassazione degli interessi passivi, i giudici regionali, richiamate le condizioni al verificarsi delle quali era applicabile l'invocato art. 98 T.U.I.R., escludevano la ricorrenza, nel caso di specie, della prima condizione (ricavi della società superiori alla soglia massima per gli studi di settore) e, ritenuto che la società, nell'anno 2006, avesse esercitato in via prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni, concludevano per l'assoggettamento della contribuente al regime della thin capitalization, considerando, sulla base della circolare dell'Agenzia delle entrate n. 11 del 2005, che, ai fini della verifica, non dovesse assumersi il rapporto, inferiore al 50 per cento, fra l'ammontare delle partecipazioni comprese nelle Immobilizzazioni finanziarie e l'ammontare dell'attivo patrimoniale, ma piuttosto, il rapporto, da un lato, fra l'ammontare delle partecipazioni ed il totale delle attività finanziarie e, dall'altro, quello fra il totale dei proventi derivanti dalle partecipazioni ed il totale dei proventi finanziari. Infine, con riferimento alle sanzioni, rilevavano "la fondatezza del richiamo al disposto del D.Lgs. n. 472 del 1992, art. 3, riguardo al favor rei, stante l'abrogazione dell'art. 98 T.U.I.R. a decorrere dall'anno 2008".

5. La società contribuente ha resistito mediante controricorso ed ha proposto ricorso incidentale, con tre motivi.

L'Agenzia delle entrate ha depositato controricorso per resistere al ricorso incidentale.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo del ricorso principale la difesa erariale, deducendo " la violazione e falsa applicazione degli artt. 103 e 109 T.U.I.R., del principio contabile OIC e CNDC n. 24 e dell'art. 2359 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3", lamenta che la C.T.R. avrebbe erroneamente applicato le norme del T.U.I.R. relative alla deducibilità delle quote di ammortamento e quelle relative alla deducibilità dei componenti negativi in genere, disconoscendo peraltro il principio contabile OIC n. 24 del 30 maggio 2005, che ha aggiornato il principio contabile del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri.

Espone la ricorrente che, secondo tale principio contabile, le licenze di derivazione privatistica, quali le licenze d'uso di brevetti e marchi, devono essere iscritte nella stessa voce dell'attivo che accoglie il diritto principale (ossia alla voce B.I.3 dell'attivo) e i relativi costi possono essere capitalizzati ed iscritti nell'attivo, purchè ricorrano le seguenti condizioni: a) titolarità di un diritto esclusivo di sfruttamento; b) recuperabilità dei costi iscritti tramite benefici economici derivanti dall'applicazione del brevetto, sia in termini di maggiori ricavi, sia in termini di riduzione di costi connessi ad un determinato processo produttivo; c) possibilità di determinare in maniera attendibile il costo per l'impresa. Considerato che lo stesso principio contabile prevede che le immobilizzazioni immateriali si caratterizzano per l'intangibilità, essendo rappresentate da costi "che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo, ma manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi", ad avviso della ricorrente la decisione della C.T.R. si pone in contrasto con tale previsione, in quanto la gestione delle serre, e, quindi, il diritto a

fruire dei benefici del brevetto, faceva capo alle tre società operative (Polo Floricolo, G.C. Partecipazioni Società Agricola, Ali.Bio. società agricola a r.l.), tutte controllate dalla C.H. s.p.a., che aveva stipulato con l'odierna contribuente un accordo per regolare oneri e benefici derivanti, anche indirettamente, dalla esecuzione delle opere.

Pertanto, prescindendo dal costo sostenuto per l'acquisizione della titolarità del diritto esclusivo di sfruttamento del brevetto in Italia, secondo la ricorrente, non può ritenersi certamente inerente la contabilizzazione della differenza, pari ad Euro 15.000.000, da corrispondere alla società irlandese per i distretti serricoli, non potendo tale ultimo importo considerarsi "immobilizzazione" conformemente a quanto previsto dai principi contabili sopra richiamati. E ciò in quanto: a) per l'impianto serricolo da realizzarsi in località (---) era stato impossibile determinare il costo in modo certo e la realizzazione degli impianti era ancora in fase progettuale, per cui non era giustificabile l'assunzione di un debito di Euro 5.000.000 nei confronti dell'Agridea Ltd; b) l'Autorità per l'energia aveva stabilito che l'energia termica fornita dalla centrale termoelettrica di (---) all'annesso impianto, non poteva dare origine a diritti di emissione di certificati verdi, cosicchè la contribuente non poteva conseguire alcun beneficio economico futuro a fronte del debito contratto; c) le società operative avevano fruito dei benefici diretti rinvenienti dall'applicazione del brevetto, consistenti in un risparmio sul costo dell'energia impiegata per il riscaldamento delle serre, ed erano tutte controllate dalla C.H. s.p.a.; d) la correlazione tra le società operative e la contribuente era solo indiretta, in quanto la verificata deteneva una partecipazione (pari al 3 per cento) nel capitale della Gruppo C. s.r.l. che, a sua volta, controllava la C.H. s.p.a., per cui detta partecipazione non poteva dar luogo a controllo o collegamento, diretto o indiretto, nei termini richiesti dall'art. 2359 c.c.; e) la C.H. s.p.a. si era impegnata, in proprio e per conto delle società operative, sia al completamento dei complessi serricoli sia a progettare, acquistare, costruire ed installare gli impianti di back-up, nonchè i sistemi di scambio termico e pompaggio, mentre la contribuente aveva soltanto assunto l'impegno di comunicare alla Edison s.p.a. che i contratti di somministrazione di energia termica avrebbero dovuto essere conclusi direttamente con le tre società agricole operative. Ciò imponeva di ritenere che gli effetti economici (maggiori ricavi o minori costi per energia) derivanti dall'utilizzo della tecnologia oggetto del brevetto non potevano che riguardare la C.H. s.p.a. e le tre società agricole operative, dalla stessa controllate, con conseguente indeducibilità del costo contabilizzato dalla contribuente.

2. Con il secondo motivo l'Agenzia delle entrate, censura la statuizione concernente le sanzioni per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, commi 2 e 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Evidenzia che alla società è stata irrogata la sanzione di cui al del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 1, comma 2, in relazione all'imposta IRES, per presentazione di dichiarazione infedele, e di cui al medesimo D.Lgs., art. 9, comma 1, per irregolare tenuta della contabilità, norme che non sono state interessate, successivamente all'applicazione alla fattispecie in contestazione, da alcuna riforma, essendo stato abrogato, a decorrere dal 1 gennaio 2008, soltanto l'art. 98 T.U.I.R.; addebita, pertanto, ai giudici d'appello di essere incorsi in una palese contraddizione laddove, pur riconoscendo che alla società fosse applicabile il regime della thin capitalization per avere esercitato in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni, non hanno

tuttavia ritenuto applicabile la sanzione in virtù del principio del favor rei, che non poteva dirsi sussistente nel caso di specie.

3. Con il primo motivo del ricorso incidentale la contribuente deduce la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 e 62, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992, lamentando che il giudice a quo, con la sentenza gravata, avrebbe omesso di pronunciarsi sul dedotto motivo di nullità dell'avviso di accertamento perchè fondato su un atto istruttorio emesso in violazione dell'art. 220 delle disposizioni di attuazione e coordinamento al codice di procedura penale. Aveva fatto rilevare in giudizio che le conclusioni del processo verbale di constatazione redatto in data 21 dicembre 2007, su cui si fondava l'avviso di accertamento, erano le risultanze di una verifica iniziata, per stessa ammissione dei verbalizzanti, il 10 settembre 2007. Poichè nel corso della verifica e, quindi, prima della redazione del processo verbale erano emersi fatti penalmente rilevanti, avendo i verificatori ritenuto sussistente l'ipotesi di reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4, gli stessi verbalizzanti avrebbero dovuto dare tempestiva comunicazione della notizia di reato al Pubblico ministero, che avrebbe dovuto assumere la direzione delle indagini; ciò non era accaduto, tanto che l'attività di verifica era proseguita e si era poi conclusa con la redazione del processo verbale di constatazione, senza il rispetto delle modalità previste dal richiamato art. 220 disp. att. c.p.p. A fronte della inosservanza delle disposizioni del codice di procedura penale, che aveva inficiato l'intera attività di acquisizione degli elementi di prova, ad avviso della controricorrente, i giudici d'appello avrebbero dovuto concludere per l'illegittimità dell'atto impositivo.

4. Con il secondo motivo del ricorso incidentale la società contribuente censura la decisione impugnata per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 98, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1, per avere i giudici regionali ritenuto, in applicazione del regime della thin capitalization, indeducibili gli interessi passivi da essa corrisposti a fronte di un mutuo di Euro 30.000.000,00 ottenuto dalla Banca Intermobiliare di Investimenti e Gestione s.p.a.

Sostiene la ricorrente che la C.T.R. è pervenuta a tale convincimento facendo propria la prassi interna all'Agenzia delle entrate in merito al significato da attribuire al termine "prevalente" contenuto nel citato art. 98 T.U.I.R., comma 7, incorrendo, tuttavia, in una lettura erronea ed incompleta della stessa prassi e della disposizione normativa, avendo ritenuto che, in base alla circolare n. 11 del 2005, la soglia del 50 per cento in base alla quale stabilire se potesse ritenersi o meno integrato il criterio della prevalenza dovesse essere calcolata, non già al totale dell'attivo, da un lato, ed al totale dei proventi, dall'altro, bensì rispetto alle sole attività finanziarie, da un lato, e rispetto ai soli proventi finanziari dall'altro. Lamenta, in particolare, che i giudici di appello, riprendendo un passaggio della suddetta circolare, hanno posto a base della decisione il D.Lgs. n. 385 del 1993, art. 106, riguardante i soggetti cd. "holding di diritto", operanti quali intermediari finanziari iscritti che esercitano la propria attività nei confronti del pubblico, e non estensibile a società che non esercitano detta attività (cd. holding di fatto); assume, quindi, che se fosse stata fatta corretta applicazione del criterio della prevalenza, il regime di indeducibilità previsto dalla thin capitalization non avrebbe potuto trovare applicazione.

5. Con il terzo motivo del ricorso incidentale la contribuente deduce la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 e al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1, in quanto i giudici di secondo grado avrebbero omesso di pronunciarsi sulla ulteriore eccezione di inapplicabilità dell'art. 98 T.U.I.R. In sede di merito aveva evidenziato che il finanziamento a cui si riferivano gli interessi passivi ritenuti indeducibili era stato concesso dalla Banca Intermobiliare di Investimenti e Gestioni s.p.a. nella forma dell'apertura di credito fondiario con garanzia prestata dalla società Eurosa s.s., partecipata dagli stessi soci della Fratelli C. s.p.a.; l'Ufficio finanziario aveva ritenuto sussistenti i presupposti di applicabilità della disciplina, considerando, erroneamente, parte correlata la società garante, sebbene la nozione di parte correlata richiamata dall'art. 98 T.U.I.R. fosse strettamente connessa a quella di controllo di cui all'art. 2359 c.c., posto che ognuno dei tre soci della società era anche socio, nella stessa misura, della società che aveva garantito il prestito bancario e non poteva pertanto controllare quest'ultima società.

6. In controricorso la contribuente ha eccepito l'inammissibilità del ricorso principale sotto diversi profili, deducendo che: 1) con il primo motivo di ricorso viene sollecitata una valutazione nel merito dei fatti oggetto della controversia; 2) manca, in violazione dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3, l'esposizione chiara e completa dei fatti di causa, necessaria per porre il giudice nella condizione di avere cognizione completa della controversia, senza dover accedere ad altre fonti; 3) i motivi di impugnazione difettano di specificità, in violazione dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 4, essendosi la ricorrente limitata a riproporre il contenuto dell'avviso di accertamento.

Ha altresì invocato la formazione del giudicato interno in merito all'annullamento del recupero avente per oggetto le quote di ammortamento delle tre sub-licenze del diritto di brevetto industriale, sul rilievo che l'Agenzia delle entrate avrebbe omesso di muovere contestazioni su tale statuizione e si sarebbe limitata a riprodurre la tesi svolta originariamente nell'avviso di accertamento, smentita dalla C.T.R.

7. Le eccezioni di inammissibilità sollevate dalla controricorrente devono essere disattese.

7.1. Nel ricorso per cassazione costituisce essenziale requisito, prescritto dall'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3, l'esposizione sommaria dei fatti sostanziali e processuali della vicenda, la cui mancanza, impedendo alla Corte di comprendere l'oggetto della pretesa ed il tenore della sentenza impugnata in coordinamento con i motivi di censura, determina l'inammissibilità del ricorso, essendo la suddetta esposizione funzionale alla verifica dell'ammissibilità, pertinenza e fondatezza delle censure proposte (Cass., sez. 2, 24/04/2018, n. 10072).

L'esposizione sommaria dei fatti della causa, per essere funzionale alla comprensione dei motivi, dev'essere "sintetica", come si evince dal richiamo al suo carattere "sommario", e, in ogni caso, deve essere assolta necessariamente con il ricorso e non può essere ricavata da altri atti, quali la sentenza impugnata o il controricorso, perchè la causa di inammissibilità non può essere trattata come una causa di nullità cui applicare il criterio del raggiungimento dello scopo, peraltro, riferibile ad un unico atto (Cass., sez. 6 - 3, 22/09/2016, n. 18623).

Nella specie, il ricorso per cassazione, seppure attraverso una riassuntiva esposizione dei fatti e dello svolgimento del processo, rispetta il "modello legale" apprestato dall'art. 366 c.p.c. e

consente a questa Corte di avere contezza sia del rapporto giuridico sostanziale originario da cui è scaturita la controversia, sia dello sviluppo della vicenda processuale nei vari gradi di giudizio di merito, in modo da poter procedere poi allo scrutinio dei motivi di ricorso munita delle conoscenze necessarie per valutare se essi siano deducibili e pertinenti, cosicchè, in ossequio all'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3, dalla sua lettura è ben possibile non solo la ricostruzione della vicenda processuale, ma anche la individuazione sia delle questioni dibattute tra le parti, sia delle censure rivolte alla sentenza impugnata.

7.2. Parimenti insussistente è la violazione dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 4.

Secondo l'orientamento più recente della giurisprudenza di legittimità "in tema di giudizio di cassazione, trattandosi di rimedio a critica vincolata, il ricorso deve contenere, a pena di inammissibilità, i motivi aventi i caratteri di specificità, completezza e riferibilità alla decisione impugnata, sicchè è inammissibile il ricorso nel quale non venga precisata la violazione di legge nella quale sarebbe incorsa la pronunzia di merito, nè essendo al riguardo sufficiente un'affermazione apodittica non seguita da alcuna dimostrazione" (Cass., sez. 1, 24/02/2020, n. 4905) e ancora "in tema di ricorso per cassazione, il principio di specificità di cui all'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 4, richiede per ogni motivo l'indicazione della rubrica, la puntuale esposizione delle ragioni per cui è proposto nonchè l'illustrazione degli argomenti posti a sostegno della sentenza impugnata e l'analitica precisazione delle considerazioni che, in relazione al motivo, come espressamente indicato nella rubrica, giustificano la cassazione della pronunzia" (Cass., sez. L, 18/08/2020, n. 17224).

Anche questa Sezione, di recente, ha ribadito che "L'onere della indicazione specifica dei motivi di impugnazione, imposto a pena di inammissibilità del ricorso per cassazione dall'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 4, qualunque sia il tipo di errore (in procedendo o in iudicando) per cui è proposto, non può essere assolto per relationem con il generico rinvio ad atti del giudizio di appello, senza la esplicazione del loro contenuto, essendovi il preciso onere di indicare, in modo puntuale, gli atti processuali ed i documenti sui quali il ricorso si fonda, nonchè le circostanze di fatto che potevano condurre, se adeguatamente considerate, ad una diversa decisione e dovendo il ricorso medesimo contenere, in sè, tutti gli elementi che diano al giudice di legittimità la possibilità di provvedere al diretto controllo della decisività dei punti controversi e della correttezza e sufficienza della motivazione della decisione impugnata (Cass., sez. 5, 13/01/2021, n. 342).

Ebbene, la ricorrente, in ossequio ai superiori principi, nell'illustrare i motivi di ricorso non si è limitata a richiamare il contenuto dell'avviso di accertamento impugnato e dei contratti stipulati dalla contribuente, necessari per la ricostruzione della vicenda fattuale da cui è scaturita la verifica fiscale, ma ha anche proceduto ad illustrare, in modo compiuto ed adeguato, le ragioni per le quali sollecita la cassazione della decisione impugnata, indicando i punti controversi e rilevanti e spiegandone la rilevanza ai fini della tesi difensiva prospettata, consentendo in tal modo a questa Corte di provvedere al diretto controllo della decisività dei punti controversi e della correttezza e sufficienza della motivazione della decisione impugnata (Cass., sez. 5, 31 maggio 2011, n. 11984).

7.3. Va, pure, escluso che il primo mezzo di ricorso, così come formulato dall'Agenzia delle entrate, tenda surrettiziamente ad una non consentita rivisitazione del merito della controversia.

Come è stato di recente precisato da questa Corte (Cass., sez. 1, 14/01/2019, n. 640), "le espressioni violazione o falsa applicazione di legge descrivono e rispecchiano i due momenti in cui si articola il giudizio di diritto, ossia: a) il momento concernente la ricerca e l'interpretazione della norma regolatrice del caso concreto; b) il momento concernente l'applicazione della norma stessa al caso concreto, una volta correttamente individuata ed interpretata. In relazione al primo momento, il vizio di violazione di legge investe immediatamente la regola di diritto, risolvendosi nella erronea negazione o affermazione dell'esistenza o inesistenza di una norma, ovvero nell'attribuzione ad essa di un contenuto che non ha riguardo alla fattispecie in essa delineata; con riferimento al secondo momento, il vizio di falsa applicazione di legge consiste, alternativamente: a) nel sussumere la fattispecie concreta entro una norma non pertinente, perchè, rettamente individuata ed interpretata, si riferisce ad altro; b) nel trarre dalla norma in relazione alla fattispecie concreta conseguenze giuridiche che contraddicano la sua pur corretta interpretazione (Cass., sez. 3, 26/09/2005, n. 18782). Ricorre in altri termini la violazione di legge ogni qualvolta vi è un vizio nell'individuazione o nell'attribuzione di significato ad una disposizione normativa; ricorre invece la falsa applicazione qualora l'errore si sia annidato nella individuazione della esatta portata precettiva della norma, che il giudice di merito abbia applicato ad una fattispecie non corrispondente a quella descritta nella norma stessa.

Dalla violazione o falsa applicazione di norme di diritto va tenuta nettamente distinta la denuncia dell'erronea ricognizione della fattispecie concreta in funzione delle risultanze di causa, ricognizione che si colloca al di fuori dell'ambito dell'interpretazione e applicazione della norma di legge. Il discrimine tra l'una e l'altra ipotesi - violazione di legge in senso proprio a causa dell'erronea ricognizione dell'astratta fattispecie normativa, ovvero erronea applicazione della legge in ragione della carente o contraddittoria ricostruzione della fattispecie concreta - è segnato dal fatto che solo quest'ultima censura, e non anche la prima, è mediata dalla contestata valutazione delle risultanze di causa" (Cass., sez. L, 11/01/2016, n. 195; Cass., sez. 5, 30/12/2015, n. 26110; Cass., sez. 5, 4/04/2013, n. 8315; Cass., sez. L, 16/07/2010, n. 16698; Cass., sez. L, 26/03/2010, n. 7394; Cass., sez. Un., 5 maggio 2006, n. 10313).

Nel caso in esame, la censura in discorso pone in discussione il significato e la portata applicativa degli artt. 103 e 109 T.U.I.R., nonchè del principio contabile nazionale OIC n. 24, che pur non costituendo fonte di diritto, ha comunque funzione interpretativa e integrativa, e non involge la mera valutazione del materiale istruttorio compiuta dal giudice di merito, cosicchè, anche sotto tale profilo, il ricorso sfugge alla dedotta inammissibilità.

7.4. Ugualmente infondata è l'eccezione relativa alla pretesa formazione di un giudicato interno che renderebbe ormai definitiva e non più contestabile la statuizione che ha riconosciuto legittima la deduzione delle quote di ammortamento delle sub-licenze del diritto di brevetto acquistato dalla società irlandese Agridea Ltd, posto che il primo motivo di ricorso investe tutti i passaggi argomentativi della sentenza, sfavorevoli all'Agenzia delle entrate, attraverso i quali la C.T.R. è pervenuta alla declaratoria di illegittimità del recupero a reddito della quota di ammortamento delle immobilizzazioni immateriali.

8. Il primo motivo del ricorso incidentale, il cui esame deve essere affrontato con priorità perchè il suo eventuale accoglimento renderebbe superfluo l'esame degli altri motivi di ricorso, è infondato.

La lettura della sentenza evidenzia che la C.T.R. ha affrontato in modo minuzioso e puntuale la questione relativa alla presunta illegittimità degli atti compiuti dai verificatori, disattendendola, ed ha così argomentato: "Quanto all'eccezione di nullità dell'accertamento riproposta dal contribuente in questa sede, ritiene il collegio che non ha fondamento giuridico la rilevata censura circa l'illegittimità dell'accertamento basato su p.v.c. a sua volta ritenuto illegittimo perchè comunicato all'Ufficio in assenza di autorizzazione dell'A.G., nonostante la presenza di indizi di reato. Deve, pertanto, ritenersi infondata anche l'eccezione che, essendo emersi anche elementi di rilevanza penale, siano inutilizzabili i dati acquisiti durante l'istruttoria fiscale senza l'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria. Va rilevato, infatti, che il p.v.c. ha valenza diversa a seconda che venga usato nel processo tributario e nel processo penale. L'eventuale omissione compiuta dai verificatori ai fini del procedimento penale non ha rilevanza ai fini del procedimento fiscale che è del tutto autonomo rispetto al primo. Nel caso di specie, poi, la verifica della G.d.F. ha avuto origine autonoma ed era finalizzata al normale controllo della posizione fiscale della società. Ritiene, dunque, il Collegio che l'aver rilevato presupposti di reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4, non attribuisce automaticamente ai verificatori la qualifica di polizia giudiziaria, nè comporta l'obbligo d'immediata comunicazione al P.M., obbligo che sorge solo al momento di acquisizione della notizia di reato, cioè dopo che l'indizio abbia subito ulteriori riscontri...Come sopra già accennato, sussistendo completa autonomia tra il procedimento penale ed il processo tributario, ciascuno in base alle norme dei rispettivi codici di rito, va rilevato che, diversamente da quanto previsto per il processo penale, nel procedimento tributario non sussiste la previsione di inutilizzabilità degli elementi acquisiti in sede di verifica, in assenza di autorizzazione dell'Autorità giudiziaria...".

9. Il primo motivo del ricorso principale è fondato.

9.1. La ricostruzione della vicenda processuale, emergente non solo dalla sentenza impugnata, ma anche dal ricorso e dal controricorso, può ritenersi incontestata.

9.2. Superando i rilievi contenuti nell'avviso di accertamento e dettagliatamente richiamati a supporto del mezzo in esame dall'Agenzia delle entrate, i giudici di appello, aderendo alla tesi difensiva della contribuente, hanno ritenuto, da un lato, che il costo complessivo di Euro 20.000.000,00, sostenuto dalla contribuente per lo sfruttamento della licenza e delle sub-licenze, fosse inerente, affermando che "ai fini della inerenza voluta dall'art. 109 TUIR è necessario che il costo sostenuto sia direttamente ed immediatamente attribuibile al medesimo soggetto che ne avrà il reintegro attraverso il conseguimento del corrispondente ricavo", e, dall'altro, che il medesimo costo fosse stato correttamente iscritto tra le cd. "immobilizzazioni immateriali", nel pieno rispetto dei requisiti previsti dal principio contabile OIC n. 24, richiamato dall'Ufficio finanziario.

9.3. La decisione impugnata, con riguardo alla ritenuta sussistenza dell'inerenza, non si pone in linea con la recente giurisprudenza di questa Corte che, mutando il precedente orientamento, ha affermato che il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito

d'impresa (e non dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, comma 5, ora art. 109 medesimo D.P.R., comma 5, riguardante il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili) ed esprime "la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale", escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta), in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico e non assumendo rilevanza la congruità delle spese, perchè il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo (Cass., sez. 5, 11/01/2018, n. 450); con la ulteriore precisazione che, comunque, "l'antieconomicità e l'incongruità della spesa sono indici rivelatori della mancanza di inerenza, pur non identificandosi con essa".

9.4. Si è, quindi, consolidato l'orientamento che, adeguandosi al suesposto principio di diritto, ha posto in rilievo che "l'impostazione da ultimo riferita è ben meno lontana dalla tradizionale interpretazione", proprio tenendo conto della argomentazione per cui l'antieconomicità e l'incongruità della spesa sono indici rivelatori della mancanza di inerenza (Cass., sez. 5, 6 giugno 2018, n. 14579; Cass., sez. 5, 26/09/2018, n. 22938).

La nozione di inerenza, dunque, implica quella di congruità, dovendosi escludere la deducibilità di costi sproporzionati o eccessivi (Cass., sez. 5, 30 maggio 2018, n 13596), attenendo alla compatibilità, coerenza e correlazione dei costi non ai ricavi in sè, ma all'attività imprenditoriale svolta idonea a produrre redditi (Cass., sez. 5, 17/01/2020, n. 902; Cass., sez. 5, 12/11/2019, n. 29179; anche Cass., sez. 5, 23/05/2018, n. 12738).

9.5. Evidenziando che la questione, invero, si intreccia con il profilo dell'onere della prova dell'inerenza del costo, che, secondo la costante giurisprudenza, incombe sul contribuente, mentre spetta all'Amministrazione la prova della maggiore pretesa tributaria (Cass., sez. 5, 26/04/2017, n. 10269; Cass., sez. 5, 26/05/2017, n. 13300), questa Corte (Cass., sez. 5, 17/07/2018, n. 18904) ha pure precisato che, integrando l'inerenza un giudizio di tipo qualitativo, "la prova deve investire i fatti costitutivi del costo, sicchè, per quanto riguarda il contribuente, il suo onere è, per così dire, "originario", poichè si articola ancor prima dell'esigenza di contrastare la maggiore pretesa erariale essendo egli tenuto a provare (e documentare) l'imponibile maturato e, dunque, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, ovvero che esso è in realtà un atto d'impresa perchè in correlazione con l'attività d'impresa. Nella sua esplicazione effettiva tale onere si atteggia diversamente a seconda dello specifico oggetto della componente negativa. In molti casi, infatti, le caratteristiche documentate del costo o dell'operazione sono tali da far ritenere semplicemente evidente la correlazione tra la spesa e l'attività d'impresa.... Per contro, quando l'operazione posta in essere risulti complessa o anche atipica od originale rispetto alle usuali modalità di mercato, tale onere si atteggia in termini parimenti complessi: la qualificazione dell'operazione come atto d'impresa (che, per scelta o ventura, ha un coefficiente negativo) deve tradursi in elementi oggettivi suscettibili di apprezzamento in funzione del giudizio di inerenza. L'Amministrazione finanziaria, ove ritenga gli elementi dedotti dal contribuente mancanti, insufficienti od inadeguati ovvero riscontri ulteriori circostanze di fatto tali da inficiare la validità e/o la rilevanza di quelli allegati a fondamento dell'imputazione del costo alla determinazione

del reddito, può contestare la valutazione di inerenza.....In questa prospettiva appare suscettibile di assumere rilievo anche un giudizio sulla congruità (e antieconomicità) della spesa...".

9.6. Il giudizio espresso dai giudici di appello sulla sussistenza dell'inerenza della citata componente negativa, facendo espresso riferimento alla necessità che il costo sostenuto sia strettamente correlato al conseguimento di un corrispondente ricavo in capo allo stesso soggetto, risulta ancorato al pregresso orientamento di questa Corte, ormai superato, perchè è stato solo di tipo quantitativo e non qualitativo.

Inoltre, non emerge dalla sentenza nè dalle deduzioni difensive che gli ingenti costi sopportati possano essere considerati come costi infragruppo, in mancanza di una specifica allegazione e di una rigorosa delibazione degli elementi necessari per determinare l'utilità effettiva o potenziale conseguita dalle consociate che ricevono i servizi e la remunerazione degli stessi secondo appositi cost sharing agreements (Cass., sez. 5, 22/03/2021, n. 8001; Cass., sez. 5, 28/06/2019, n. 17535; Cass., sez. 5, 18/07/2014, n. 16480; Cass., sez. 5, 21/12/2009, n. 26851).

10. Quanto, poi, alla iscrizione di tali costi fra le immobilizzazioni immateriali e alla conseguente deducibilità delle quote di ammortamento, questo Collegio non può esimersi dal rilevare che, sebbene la C.T.R. abbia posto a base del proprio ragionamento il principio contabile nazionale del 30 maggio 2005, di esso non è stata fatta corretta applicazione.

10.1. Nel fornire una definizione, il principio contabile prevede che le "immobilizzazioni immateriali" si caratterizzano per la mancanza di tangibilità, essendo costituite da costi "che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo, ma manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi", e comprendono sia i costi pluriennali che non si concretizzano nell'acquisizione o produzione interna di un bene o di un diritto sia i beni immateriali (diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, concessioni, licenze e simili). Per i beni immateriali veri e propri, che hanno una propria individuabilità e sono rappresentati da diritti giuridicamente tutelati, l'impresa "ha il potere esclusivo di sfruttare, per un periodo determinato, i benefici futuri attesi" (punto A.II).

Quanto alla rilevazione, al punto A.III, è previsto che le immobilizzazioni immateriali sono iscritte nell'attivo patrimoniale solo se hanno le caratteristiche di cui al punto A.II. e si riferiscono a costi effettivamente sostenuti, che non esauriscono la propria utilità nell'esercizio di sostenimento, e manifestano una capacità di produrre benefici economici futuri.

10.2. Con specifico riferimento alle licenze, lo stesso principio contabile, dopo avere precisato che quelle di derivazione privatistica, quali le licenze d'uso su brevetti, "sono da indicare nella classe che accoglie il diritto principale", afferma che "..per quanto riguarda l'iscrivibilità ed il trattamento contabile dei costi relativi alle licenze d'uso sui singoli beni e diritti immateriali si può fare riferimento a quanto esposto al capitolo "Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno"".

Ciò significa, che, per essere incluse fra le immobilizzazioni immateriali, anche le licenze d'uso devono possedere le medesime caratteristiche previste per i diritti di brevetto, e, segnatamente, la titolarità di un diritto esclusivo di sfruttamento, la recuperabilità dei costi iscritti tramite

benefici economici che si svilupperanno dall'applicazione del brevetto stesso, nonchè la possibilità di determinare in maniera attendibile il costo per l'impresa.

10.3. Venendo al caso in esame, ferma restando la sussistenza del primo requisito, per avere la controricorrente acquistato dalla Agridea Ltd la titolarità del diritto esclusivo di sfruttamento, difetta il secondo requisito. Invero, tralasciando il costo sostenuto per l'acquisizione della titolarità del diritto esclusivo di sfruttamento del brevetto, in ordine al quale la stessa Agenzia delle entrate riconosce l'inerenza, non è ravvisabile, a fronte del costo di Euro 15.000.000,00 sostenuto per le tre sub-licenze, alcun corrispondente beneficio economico per la contribuente, considerato che gli effetti economici derivanti dall'utilizzo della tecnologia, oggetto del brevetto, sono stati conseguiti non dalla verificata, ma dalle tre società agricole operative e dalla C.H. s.p.a., che sulle stesse esercitava il controllo, ai sensi dell'art. 2359 c.c. Infatti, la contribuente, non avendo direttamente gestito i complessi serricoli ubicati in (---), (---) e (---), non ha potuto fruire dei benefici discendenti dallo sfruttamento delle sub-licenze d'uso, consistente nel risparmio sul costo dell'energia impiegata per il riscaldamento delle serre, di cui hanno esclusivamente beneficiato le tre società agricole operative, cosicchè manca la correlazione tra costi e benefici economici futuri che il principio contabile OIC n. 24 esige ai fini dell'iscrizione del costo nell'attivo del bilancio alla voce "immobilizzazioni immateriali" ed ai fini della deducibilità delle relative quote di ammortamento.

Tale presupposto, d'altro canto, non può dirsi sussistente, come ritenuto dalla C.T.R., per il fatto che l'acquisto in via esclusiva della titolarità del diritto allo sfruttamento della licenza ha consentito alla contribuente di concludere il successivo accordo con la Edison s.p.a., dal quale ha conseguito il diritto alla riscossione di un corrispettivo di Euro 20.000.000,00, nonchè gli ulteriori benefici indicati nel medesimo contratto e nell'Addendum. Occorre, al riguardo, tenere presente che il requisito della recuperabilità dei costi iscritti tramite benefici economici, richiesto dal principio contabile OIC n. 24, presuppone che detti benefici si atteggino come effetti diretti dell'applicazione della licenza di brevetto e siano, quindi, strettamente correlati ad un determinato processo produttivo caratterizzato dall'effettivo sfruttamento della licenza, in funzione direttamente strumentale all'esercizio dell'impresa, condizioni queste che difettano nel caso che ci occupa, in cui la F.lli C. s.p.a. non ha partecipato in alcun modo all'attività di gestione delle serre che sono state affidate in via esclusiva alle tre società agricole operative che hanno direttamente utilizzato le sub-licenze e l'energia prodotta dalle centrali termoelettriche realizzate dalla Edison s.p.a. nelle immediate adiacenze delle serre.

Poichè, dunque, gli effetti economici derivanti dall'utilizzo della tecnologia oggetto del brevetto non hanno interessato la odierna ricorrente, il costo contabilizzato non poteva essere iscritto tra le immobilizzazioni immateriali.

La decisione gravata non si sottrae, quindi, alle censure ad essa rivolte.

11. Il secondo motivo del ricorso incidentale è fondato.

11.1. Giova premettere che con il meccanismo della thin capitalization (o capitalizzazione sottile), previsto dall'art. 98 T.U.I.R., introdotto dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 (e abrogato dalla L. 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal periodo successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007), si

è inteso limitare la deduzione di interessi passivi in presenza di un rapporto tra capitale proprio e indebitamento ("debt-equity ratio"), tale da far presumere un uso elusivo, in termini di risparmio fiscale, della sottocapitalizzazione societaria.

La ratio della disposizione normativa risponde all'esigenza di evitare che gli utili derivanti dalla partecipazione in società, indeducibili in sede di determinazione del reddito di quest'ultima, siano trasformati in oneri finanziari deducibili per la società ed assoggettati in capo ai soci ad un regime fiscale più favorevole.

Questa Corte, già con la sentenza n. 26489 del 26 novembre 2013, ha definito la capitalizzazione sottile come il fenomeno di sottocapitalizzazione di una società rispetto all'attività d'impresa esercitata e nel contestuale finanziamento della stessa con apporto di capitale di credito da parte dei soci qualificati o da parte ad essi correlate.

11.2. I presupposti dai quali discende il meccanismo di indeducibilità degli interessi sono tre: a) è necessario, in primo luogo, che il rapporto tra la consistenza media durante il periodo d'imposta dei finanziamenti e la quota di patrimonio netto contabile di pertinenza del socio medesimo o delle sue parti correlate, aumentato degli apporti di capitale effettuati dallo stesso socio o da sue parti correlate in esecuzione dei contratti di cui all'art. 109, comma 9, lett. b), sia superiore a quello di quattro ad uno; b) il finanziamento deve derivare da mutui, depositi di denaro o da ogni altro rapporto di natura finanziaria; c) il finanziamento deve essere erogato o garantito da un socio o da una sua parte correlata. In presenza di tali requisiti, l'art. 98, comma 2, lett. b), dispone che la regola della thin capitalization non trova applicazione ove la società fornisca la dimostrazione che l'ammontare dei finanziamenti erogati o garantiti dai soci o dalle parti correlate è giustificato dalla oggettiva capacità di ottenere credito con la sola garanzia del proprio patrimonio sociale e che gli stessi sarebbero stati comunque erogati anche da terzi finanziatori.

11.3. In attuazione della L. n. 80 del 2003, art. 4, comma 1, lett. g), n. 2, non rilevano i finanziamenti assunti nell'esercizio dell'attività bancaria o dell'attività svolta dai soggetti richiamati nel D.Lgs. 27 gennaio 1992, n. 87, art. 1 (ossia da: 1) banche; 2) società di gestione; 3) società finanziarie capogruppo di gruppi bancari iscritti nell'albo; 4) società previste dalla L. 2 gennaio 1991, n. 1; 5) soggetti operanti nel settore finanziario di cui al titolo V del Testo Unico delle leggi in materia bancaria e creditizia emanato ai sensi della L. 19 febbraio 1992, n. 142, art. 25, comma 2; 6) e società esercenti altre attività finanziarie indicate nel medesimo T.U.B., art. 59, comma 1, lett. b)).

Con specifico riguardo ai soggetti operanti nel settore creditizio e finanziario, le società di cui al D.Lgs. n. 385 del 1993, art. 59, comma 1, lett. b), che abbiano ad oggetto esclusivo o prevalente l'assunzione di partecipazioni con le caratteristiche indicate dalla Banca d'Italia in conformità alle delibere assunte dal CICR, sono interessate dalla normativa fiscale in materia di sottocapitalizzazione, perchè specificamente escluse dal novero dei soggetti per i quali l'art. 98 T.U.I.R. è irrilevante (art. 98, comma 5, e Circolare Agenzia delle entrate n. 11/E del 17 marzo 2005, par. 2. E 3.3.3.) Come chiarito da autorevole dottrina e dalla circolare n. 11/E del 2005, cit., l'applicazione della regola della thin capitalization opera anche per le società, diverse da quelle indicate dall'art. 59 sopra richiamato, aventi per oggetto esclusivo o principale l'assunzione di

partecipazioni, e riguarda, oltre ai soggetti operanti nel settore finanziario e richiamato dal D.Lgs. 1 settembre 1993, n. 385, artt. 106 e 113 (Testo Unico delle leggi in materia bancaria e creditizia), anche i soggetti esercenti de facto la medesima attività (cd. holding di fatto), e ciò sia quando l'attività si svolga prevalentemente nei confronti del pubblico, sia quando ciò non avvenga.

11.4. Ai fini dell'assoggettamento di tali società alla norma dell'art. 98 T.U.I.R. occorre, tuttavia, valutare l'eventuale prevalenza dell'attività finanziaria di "assunzione di partecipazioni" rispetto alle altre attività finanziarie.

La circolare sopra indicata, sul punto, richiama i criteri oggettivi di prevalenza enunciati dal D.M. 6 luglio 1994, art. 2 (recante: "Determinazione, ai sensi del D.Lgs. n. 385 del 1993, art. 113, comma 1, dei criteri in base ai quali sussiste l'esercizio in via prevalente, non nei confronti del pubblico, delle attività finanziarie di cui all'art. 106, comma 1"), a sua volta illustrati dalla circolare dell'Amministrazione finanziaria del 4 giugno 1998, n. 141, precisando che la "prevalenza" dell'esercizio di una specifica attività rispetto ad un'altra presuppone la contestuale presenza, in base ai dati dei bilanci relativi agli ultimi due esercizi, dei seguenti elementi patrimoniali e reddituali:

a) l'ammontare complessivo degli elementi dell'attivo di natura finanziaria di cui alle attività richiamate dal D.Lgs. n. 385 del 1993, art. 106, delle altre attività finanziarie contemplate nel medesimo D.Lgs., art. 1, comma 2, lett. f), nn. da 2 a 12 e n. 15 delle attività, anche non finanziarie, strumentali rispetto a una o più delle attività richiamate dall'art. 106, comma 1, deve essere superiore al 50 per cento del totale dell'attivo patrimoniale;

b) l'ammontare complessivo dei proventi prodotti dagli elementi dell'attivo sopra richiamati, dei profitti derivanti da operazioni di intermediazione su valute e delle commissioni attive percepite sulla prestazione dei servizi, richiamati dal D.Lgs. n. 385 del 1993, art. 106, comma 1, deve essere superiore al 50 per cento dei proventi complessivi.

11.3. La Commissione tributaria regionale ha posto a base della decisione la circolare n. 11/E del 2005, ma, ai fini del calcolo della "prevalenza" previsto dalla norma, ha erroneamente considerato, quali denominatori dei rapporti suddetti, non già il totale delle attività di natura finanziaria risultanti dallo stato patrimoniale, da un lato, e l'ammontare complessivo dei proventi, dall'altro, come espressamente previsto per le cd. holding di fatto, nel cui ambito rientra la odierna controricorrente, ma ha piuttosto ritenuto che la verifica dovesse riguardare i rapporti fra l'ammontare delle partecipazioni ed il totale delle attività finanziarie, da una parte, e fra il totale dei proventi derivanti dalle partecipazioni ed il totale dei proventi finanziari, dall'altro, in tal modo restringendo la verifica alle sole attività finanziarie ed ai soli proventi finanziari.

Il metodo utilizzato dai giudici di appello, praticabile per le cd. holding di diritto, si discosta dai criteri richiamati dal documento di prassi per le cd. holding di fatto e non consente, dunque, di stabilire se ricorrono i requisiti necessari a configurare la prevalenza prevista dall'art. 98 T.U.I.R., comma 7, e, quindi, se possa o meno ritenersi in concreto applicabile la disciplina della thin capitalization. In relazione alla censura svolta con il mezzo in esame, la sentenza va, pertanto, cassata.

12. Va, invece, rigettato il terzo motivo del ricorso incidentale, dovendosi ritenere che la C.T.R., confermando integralmente il recupero a tassazione degli interessi, si sia, seppure implicitamente, pronunciata sull'ulteriore eccezione di inapplicabilità della disciplina di cui all'art. 98 T.U.I.R., sollevata dalla contribuente nel giudizio di merito, disattendendola.

Per costante orientamento di questa Corte, ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, essendo necessaria la totale pretermissione del provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto; tale vizio, pertanto, non ricorre quando la decisione, adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte, ne comporti il rigetto o la non esaminabilità pur in assenza di una specifica argomentazione (Cass., sez. 3, 29/01/2021, n. 2151; Cass., sez. 5, 6/12/2017, n. 29191).

13. Conclusivamente, rigettato il primo ed il terzo motivo del ricorso incidentale, va accolto il primo motivo del ricorso principale ed il secondo motivo del ricorso incidentale, assorbito il secondo motivo del ricorso principale, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla Commissione tributaria regionale della Puglia, in diversa composizione, per il riesame in ordine alle censure accolte, oltre che per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo ed il terzo motivo del ricorso incidentale; accoglie il primo motivo del ricorso principale ed il secondo motivo del ricorso incidentale; dichiara assorbito il secondo motivo del ricorso principale; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Puglia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 15 ottobre 2021.

Depositato in Cancelleria il 24 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza