Sentenza del 25/11/2021 n. 36597 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi, avverso la sentenza della C.T.R. della Puglia che, accogliendo parzialmente l'appello principale dell'Ufficio finanziario e rigettando l'appello incidentale della società Fratelli C. s.p.a. e dei soci C.A., C.C. e C.V. nel giudizio di impugnazione avverso gli avvisi di accertamento emessi dall'Amministrazione finanziaria, per gli anni 2004 e 2005, ai fini del recupero di maggiore Irap, Ires, Irpef e I.V.A., aveva dichiarato la legittimità del recupero a reddito degli interessi passivi indeducibili per entrambe le annualità d'imposta ed inapplicabili le relative sanzioni, confermando nel resto la sentenza di primo grado.

2. La ripresa fiscale traeva origine da una verifica all'esito della quale era stato accertato, per l'anno 2004, a carico della società, esercente l'attività di amministrazione di imprese, una perdita di Euro 18.713,00, a fronte di una perdita dichiarata di Euro 481.249,00, in conseguenza del mancato riconoscimento della deducibilità di interessi passivi per Euro 461.862,00, e, per l'anno 2005, un maggior reddito d'impresa in conseguenza del recupero della perdita relativa al 2004 e di costi ritenuti indeducibili costituiti da quote di ammortamento afferenti a costi d'acquisto del diritto di utilizzo di un brevetto del valore originario di Euro 20.000.000,00, non iscrivibili, secondo l'Ufficio, tra le immobilizzazioni immateriali, e da interessi passivi ritenuti indeducibili ai sensi dell'art. 98 t.u.i.r., vigente ratione temporis, per effetto dell'applicazione del regime della thin capitalization. L'Ufficio aveva pure recuperato l'I.V.A., ritenuta indebitamente detratta perchè riferita a costi ritenuti non inerenti ed emesso avvisi di accertamento, ai fini del recupero di maggiore Irpef, nei confronti dei soci, sul presupposto della presuntiva distribuzione di reddito di capitale.

3. I giudici di appello - premettendo, in fatto, che la società 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 mediante 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, e che risultava contabilizzato nel 2005 un costo di immobilizzazioni immateriali per Euro 20.000.000,00, di cui Euro 5.000.000,00 per l'acquisto della licenza ed Euro 5.000.000,00 per ciascuna delle tre sub-licenze a favore di società controllate o partecipate - davano atto 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 n. 24; affermavano, quindi, che ricorrevano tutti i requisiti richiesti dal predetto principio contabile, risultando evidente

l'esistenza di 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 per l'impianto di Simeri Crichi non fosse 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.. Aggiungevano che la rappresentazione contabile dei costi sostenuti e dei corrispondenti ricavi, evincibile dalla lettura del bilancio della società verificata chiuso al 31 dicembre 2005, confermava ulteriormente l'inerenza del costo, sicchè i ricavi provenienti dal contratto con la Edison s.p.a. remuneravano i costi sostenuti sia per l'acquisizione del brevetto che delle sub-licenze d'uso.

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, negli anni in contestazione, aveva esercitato in via prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni, concludevano per l'assoggettamento della contribuente al regime della thin capitalization, ritenendo, 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, da un lato, quello 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. Consideravano poi del tutto irrilevante la circostanza che la società Eurosa, intervenuta nel contratto di finanziamento come "datrice di ipoteca sui beni", non potesse ritenersi "parte correlata", in quanto, stante la natura di società semplice della stessa, si era comunque verificata la condizione di garanzia, indiretta, del finanziamento da parte di ciascuno dei soci qualificati della F.lli C. s.p.a..

In merito all'indetraibilità dell'IVA, riguardo alla fattura emessa dalla Nuova Biozenit s.p.a., osservavano che la esistenza di un contratto preliminare tra le parti, che prevedeva il versamento di un deposito cauzionale da parte della F.lli C. s.p.a., non valeva a disconoscere il costo riportato nella fattura che evidenziava un successivo accordo tra le parti che avevano inteso sostituire il deposito cauzionale con un "Acconto cessione progetto centrale biomasse"; non essendo mai stato eccepito che la fattura fosse stata emessa a fronte di operazioni inesistenti, rilevavano che alla detraibilità dell'I.V.A. da parte della contribuente aveva fatto riscontro l'I.V.A. a debito per la Nuova Biozenit s.p.a., con la conseguenza che un eventuale recupero a carico della contribuente avrebbe realizzato una duplicazione di tassazione.

Ritenevano del tutto legittima anche la detraibilità dell'I.V.A. per la fattura emessa dalla Eurosviluppo Industriale s.p.a., non potendosi affermare l'estraneità della Fratelli C. s.p.a. alla prestazione oggetto della fattura, dato che gli impegni assunti in contratto da C.C., qualificatosi "rappresentante delle attività del gruppo C. floricolture", erano inerenti all'attività della Fratelli C. s.p.a..

Richiamando, inoltre, l'indirizzo giurisprudenziale di questa Corte in materia di accertamento dei redditi in capo ai soci di società a ristretta base azionaria, rilevavano che non operava la presunzione di distribuzioni di utili extra-bilancio, in quanto non poteva non tenersi conto del fatto che il maggior reddito imponibile accertato nel 2005 trovava la sua origine unicamente nel recupero di costi figurativi, costituiti da quote di ammortamento su immobilizzazioni immateriali e di interessi passivi ritenuti indeducibili, dei quali, tuttavia la manifestazione finanziaria passiva era comunque avvenuta a favore del percipiente i suddetti interessi, per cui era impossibile che i corrispondenti importi fossero stati distribuiti ai soci.

Relativamente alle sanzioni, ritenevano, infine, fondato il richiamo al favor rei di cui al D.Lgs. n. 472 del 1992, art. 3, stante l'abrogazione dell'art. 98 T.U.I.R., a decorrere dall'anno 2008.

4. La società contribuente ed i soci hanno resistito mediante controricorso ed hanno proposto ricorso incidentale, con quattro motivi.

In prossimità dell'udienza pubblica, l'Agenzia delle entrate ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo del ricorso principale la difesa erariale, deducendo "la violazione e falsa applicazione dell'art. 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. ha erroneamente applicato le norme del t.u.i.r. relative alla deducibilità di componenti negativi del reddito d'impresa. In particolare, con riferimento al requisito della certezza e della obiettiva determinabilità, sottolinea che i giudici di secondo grado, dopo avere concordato con l'Ufficio in ordine alla circostanza che per l'impianto serricolo di (---) non era possibile determinare il costo in modo attendibile, essendo la realizzazione ancora in fase progettuale, hanno concluso per la deducibilità del costo, ritenendo possibile preventivare con sufficiente attendibilità il costo di realizzazione della serra in tale sito, trattandosi di opere standard, simili ad altre già realizzate, così violando l'art. 109 t.u.i.r., che fa riferimento a circostanze che consentono di determinare in modo obiettivo, e non sulla base di presunzioni, l'ammontare di detti costi. Neppure, ad avviso della ricorrente, i giudici regionali hanno adeguatamente considerato, ai fini dell'inerenza, che, sulla base degli accordi intercorsi tra il concedente ed il concessionario, nonchè della documentazione esibita, la F.lli C. avrebbe dovuto riportare nel bilancio d'esercizio, tra le immobilizzazioni immateriali, il solo valore di Euro 5.000.000,00, e non quello di Euro 20.000.000,00, ossia solo il costo effettivamente sostenuto per l'acquisizione della titolarità del diritto esclusivo di sfruttamento del brevetto che aveva consentito alla società contribuente di assumere impegni di esclusiva, per dieci anni, con la Edison s.p.a., mediante la sottoscrizione di un contratto quadro, da cui avrebbe ricevuto un corrispettivo di Euro 20.000.000,00.

La differenza pari ad Euro 15.000.000,00, da corrispondere alla società Agridea per i distretti serricoli, non poteva essere considerata "immobilizzazione", 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. Holding 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. Holding 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. Holding 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. Holding 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 decisione impugnata per 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, in quanto i giudici di appello hanno disconosciuto il richiamato principio contabile.

Evidenzia 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", sostiene la ricorrente che 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. Holding s.p.a., che aveva stipulato con l'odierna contribuente un accordo per regolare oneri e benefici

derivanti, anche indirettamente, dalla esecuzione delle opere. Di conseguenza, il costo contabilizzato dalla società contribuente non poteva considerarsi deducibile.

3. Con il terzo motivo del ricorso principale la difesa erariale deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 21 e 19, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere i giudici di appello annullato il recupero relativo all'I.V.A..

Precisa che il rilievo ha riguardato due fatture, una emessa dalla Nuova Biozenit s.p.a. e l'altra dalla Eurosviluppo Industriale s.p.a.. In sede di verifica era emerso che in data (---) la contribuente aveva annotato la fattura n. (---) del (---), emessa dalla Nuova Biozenit s.p.a, per un imponibile di Euro 3.000.000,00, con I.V.A. al 20 per cento, pari ad Euro 600.000,00, avente ad oggetto "acconto cessione progetto centrale a biomasse"; la fattura si riferiva ad un contratto preliminare per l'esclusiva termica ed elettrica da biomasse solide, per la cui realizzazione le parti avevano convenuto un deposito cauzionale di Euro 3.000.000,00 che si sarebbe successivamente trasformato in anticipo alla sottoscrizione del contratto. Trattandosi di deposito cauzionale la somma non aveva natura di controprestazione per la cessione di un bene e non concorreva pertanto a formare la base imponibile ai fini I.V.A.. Peraltro, aggiunge la ricorrente, in relazione alla medesima fattura era pure risultato che la controparte non aveva effettuato alcun versamento o depositato fideiussione a favore della Nuova Biozenit s.p.a. e, nel bilancio redatto al 31 dicembre 2005, la contribuente aveva imputato l'importo de quo sia alla voce "C. attivo circolante - C. Crediti che non costituiscono immobilizzazioni" che alla voce "D. Debiti - verso fornitori", precisando, altresì, nella nota integrativa al bilancio redatto il 31 dicembre 2006: "Nel saldo delle fatture da ricevere, si evidenzia, inoltre, l'importo di Euro 3.000.000,00, per nota di credito da ricevere dalla società Nuova Biozenit s.p.a. a storno della fattura emessa nel 2005 e prevista dal contratto preliminare relativo all'acquisizione in esclusiva del nuovo processo industriale per la produzione combinata di energia termica ed elettrica a mezzo di biomasse solide". Ne derivava, ad avviso della ricorrente, l'irrilevanza del richiamo alla volontà delle parti, operato dai giudici di secondo grado.

La fattura n. (---) del (---), emessa dalla Eurosviluppo Industriale s.p.a., avente per oggetto "anticipo sul corrispettivo degli impegni assunti ai sensi del contratto datato (---), art. 2", non riguardava la società contribuente, poichè il contratto richiamato dalla fattura era stato stipulato tra il Consorzio Eurosviluppo s.c.a.r.l. e C.C., in qualità di rappresentante del Gruppo C. floricolture, da non confondersi con la F.lli C. s.p.a.; con detto accordo, peraltro, C.C. aveva preso accordi per delocalizzare le attività della Alibio s.r.l. e della Nuova Biozenit s.p.a., che non erano riconducibili alla contribuente che, essendo estranea a detti accordi, non era legittimata a registrare la fattura ed a detrarre la relativa imposta.

4. Con il quarto motivo l'Agenzia delle entrate, con riferimento alla statuizione concernente le sanzioni, censura la sentenza gravata 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 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.; ne consegue, ad avviso della ricorrente, che i giudici d'appello sono 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.

5. Con il primo motivo del ricorso incidentale la contribuente deduce la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 32, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Fa rilevare che in data 17 luglio 2015, all'udienza di discussione dell'appello proposto dall'Ufficio finanziario, a fronte del deposito di documentazione da parte dello stesso Ufficio, afferente la delega alla sottoscrizione dell'atto di gravame, il giudice a quo, anzichè stralciare la documentazione perchè prodotta oltre il termine di venti giorni liberi prima della udienza di trattazione, aveva preso atto della produzione di copia del provvedimento di delega di firma per la sottoscrizione di "atti processuali relativi a appelli da depositare in Commissione tributaria regionale", ritenendo rituale la produzione documentale.

6. Con il secondo motivo del ricorso incidentale la contribuente deduce nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 11, 18, 53 e 61, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in quanto i giudici di appello avrebbero erroneamente disatteso l'eccezione di inammissibilità dell'appello proposto dall'Ufficio, perchè sottoscritto da soggetto privo dei poteri di firma. Ribadisce, in particolare, che l'atto di appello era stato sottoscritto in forza di delega del Dirigente responsabile non prodotta al momento della costituzione in giudizio dall'Ufficio finanziario, che l'aveva invece, tardivamente, esibita all'udienza di discussione del 17 luglio 2015, oltre il termine perentorio di venti giorni liberi prima della discussione, previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 32.

7. Con il terzo motivo del ricorso incidentale la società F.lli C. s.p.a. deduce la nullità della sentenza per violazione o falsa applicazione dell'art. 220 disp. att. c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in quanto i giudici di appello hanno ritenuto efficaci gli avvisi di accertamento, nonostante fossero fondati su un atto istruttorio nullo, per essere emersi nel corso delle attività amministrative indizi di reato. 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. Nel corso della verifica 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, di cui avrebbero dovuto dare tempestiva comunicazione al Pubblico ministero, che avrebbe dovuto assumere la direzione delle indagini, ma ciò non era accaduto, perchè i verbalizzanti avevano proseguito nell'attività di verifica, che 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 dell'inosservanza, da parte dei verificatori, 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.

8. Con il quarto 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, per avere i giudici regionali ritenuto indeducibili gli interessi passivi da essa corrisposti, in applicazione del regime della thin capitalization. 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 dell'Agenzia delle entrate, 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, 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.

9. In controricorso la contribuente ha eccepito l'improcedibilità del ricorso principale per violazione dell'obbligo di allegazione previsto dall'art. 369 c.p.c., poichè manca sia l'indicazione della collocazione dei documenti e degli atti su cui esso si fonda, sia l'indicazione della loro materiale produzione, nonchè l'inammissibilità del ricorso principale sotto diversi profili, deducendo: 1) la violazione dell'art. 366 c.p.c.; 2) la violazione dell'art. 360 c.p.c., perchè con i motivi formulati, pur censurando la decisione gravata per vizi di violazione di legge, si richiede una valutazione nel merito dei fatti oggetto della controversia; 3) la violazione dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3, mancando 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.

Ha altresì invocato la formazione del giudicato interno in merito al capo della sentenza che ha annullato gli avvisi di accertamento emessi nei confronti dei soci ai fini del recupero, come redditi di capitali, degli utili presuntivamente distribuiti dalla società, in difetto di impugnazione da parte dell'Agenzia delle entrate.

9.1. Le preliminari eccezioni di inammissibilità del ricorso principale, sollevate dalla controricorrente, devono essere disattese.

9.2. A seguito dell'intervento delle Sezioni Unite (Cass., sez. U, 3/11/2011, n. 22726) che, con specifico riguardo al giudizio tributario, hanno affermato il principio secondo il quale, per i ricorsi avverso le sentenze delle commissioni tributarie, la indisponibilità dei fascicoli delle parti (i quali, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ex art. 25, comma 2, restano acquisiti al fascicolo

d'ufficio e sono restituiti solo al termine del processo) comporta la conseguenza che la parte ricorrente non è onerata, a pena di improcedibilità ex art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4, della produzione del proprio fascicolo e per esso di copia autentica degli atti e documenti ivi contenuti, poichè detto fascicolo è già acquisito a quello d'ufficio di cui abbia domandato la trasmissione alla S.C. citato ex art. 369, a meno che la predetta parte non abbia irritualmente ottenuto la restituzione del fascicolo di parte dalla segreteria della commissione tributaria; neppure è tenuta, per la stessa ragione, alla produzione di copia degli atti e dei documenti su cui il ricorso si fonda e che siano in ipotesi contenuti nel fascicolo della controparte (Cass., sez. 5, 30/11/2017, n. 28695; Cass., sez. 5, 18/11/2015, n. 23575).

Anche se la indisponibilità dei fascicoli di parte non esonera la parte dal diverso onere previsto, a pena d'inammissibilità, dall'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, che richiede "la specifica indicazione degli atti processuali e dei documenti sui quali il ricorso si fonda", con l'indicazione dei dati necessari all'individuazione della loro collocazione quanto al momento della loro produzione nel giudizio di merito, nel caso di specie, tale onere è stato assolto dalla Agenzia delle entrate che ha richiamato in ricorso i documenti sui quali poggia il ricorso.

9.3. Neppure può dirsi violato il principio dell'autosufficienza, considerato che nel corpo del ricorso è stata svolta una narrativa della vicenda processuale, con chiara illustrazione dell'oggetto della pretesa e delle doglianze sollevate dalle parti contribuenti, cosicchè questa Corte non è gravata del compito di ricercare atti esterni al ricorso necessari per individuare la materia de contendere e per valutare i motivi formulati.

9.4. Va, parimenti, esclusa la dedotta insufficiente esposizione dei fatti. 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 (ex plurimis, 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, attraverso una esaustiva 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.

9.5. Neppure i primi tre mezzi di ricorso, così come formulati dall'Agenzia delle entrate, tendono 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, le censure in discorso pongono 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 involgono la mera valutazione del materiale istruttorio compiuta dal giudice di merito, cosicchè, anche sotto tale profilo, il ricorso sfugge alla dedotta inammissibilità.

9.6. Risulta, invece, fondata l'eccezione di giudicato interno, pure fatta valere dalla contribuente.

La C.T.R. ha espressamente escluso l'operatività, nel caso di specie, della presunzione di distribuzione di utili extra-bilancio in favore dei soci, sul presupposto che "il maggior reddito imponibile accertato nell'anno 2005 trova la sua origine unicamente nel recupero di costi

figurativi, costituiti da quote di ammortamento su immobilizzazioni immateriali... e di interessi passivi ritenuti indeducibili dei quali, tuttavia, la manifestazione finanziaria passiva è comunque avvenuta a favore del percipiente i suddetti interessi. In entrambi i casi, dunque, è del tutto impossibile che i corrispondenti importi potessero essere distribuiti ai soci". Tale statuizione della sentenza deve ritenersi ormai definitiva e non più contestabile, in difetto di specifica impugnazione da parte dell'Agenzia delle entrate.

10. Il primo ed il secondo motivo del ricorso incidentale, che possono essere scrutinati unitariamente perchè entrambi volti a contestare l'ammissibilità dell'atto di appello proposto dall'Ufficio finanziario, sono infondati.

10.1. Nelle controdeduzioni e nella successiva memoria difensiva depositate nel giudizio di secondo grado - prodotti unitamente al controricorso ed al ricorso incidentale in ossequio al principio dell'autosufficienza - le parti contribuenti hanno sostenuto che la sottoscrizione apposta in calce al gravame dell'Ufficio finanziario -preceduta dalla dicitura "Per il direttore, Dott.ssa A.M.G. - La Responsabile del procedimento, con delega di firma - O.d.S. 2 febbraio 2009, n. (---). Rag. S.A. - Direttore tributario" - proviene da soggetto non munito dei necessari poteri.

10.2. Secondo la giurisprudenza univoca di questa Corte, in tema di contenzioso tributario, il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 10 e art. 11, comma 2, riconoscono la qualità di parte processuale e conferiscono la capacità di stare in giudizio, nelle controversie di competenza delle commissioni tributarie, all'ufficio del Ministero delle finanze - oggi ufficio locale dell'agenzia fiscale - nei cui confronti è proposto il ricorso, organicamente rappresentato dal direttore o da altra persona preposta al reparto competente, da intendersi per ciò stesso delegata in via generale a sostituire il direttore nelle specifiche competenze senza necessità di apposita delega; sicchè è validamente apposta la sottoscrizione dell'appello dell'ufficio finanziario da parte del preposto al reparto competente, anche ove non sia esibita in giudizio una corrispondente specifica delega, salvo che non sia eccepita e provata la non appartenenza del sottoscrittore all'ufficio appellante o, comunque, l'usurpazione del potere d'impugnare la sentenza (Cass., sez. 5, 21/03/2014, n. 6691; Cass., sez. 6-5, 26/07/2016, n. 15470; Cass., sez. 5, 14/10/2015, n. 20628; Cass., sez. 5, 25/01/2019, n. 2138).

10.3. Tale interpretazione, come spiegato di recente (Cass., sez. 5, 2019, n. 2138), è conforme al principio di effettività della tutela giurisdizionale, più volte richiamato da questa suprema Corte - Cass., sez. U, 14/02/2006, n. 3116 e Cass. n. 3118 del 2006; Cass., sez. 5, 25/10/2006, n. 22889 - che impone di ridurre al massimo le ipotesi d'inammissibilità. Si è, infatti, affermato che la legittimazione processuale dell'Ufficio locale trova fondamento nella disciplina regolatrice della materia, costituita dal D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 66, comma 2, che ha istituito le Agenzie Fiscali, rimandando allo Statuto la fissazione dei principi generali relativi all'organizzazione ed al funzionamento dell'Agenzia e nello Statuto e, poi, al Regolamento di amministrazione delle Agenzie delle Entrate, che hanno stabilito che gli Uffici locali dell'Agenzia corrispondono ai preesistenti Uffici delle Entrate e che agli Uffici locali sono attribuite le funzioni operative e, in particolare, la gestione dei tributi, l'accertamento, la riscossione e la trattazione del contenzioso. Gli uffici periferici sono dunque legittimati direttamente alla partecipazione al giudizio e possono essere rappresentati sia dal direttore, sia da altro soggetto delegato, anche ove non sia

esibita in favore di quest'ultimo una specifica delega, salvo che non sia eccepita e provata la non appartenenza del sottoscrittore all'Ufficio dovendosi altrimenti presumere che l'atto provenga dallo stesso e ne esprima la volontà (Cass., sez. 5, 30/10/2018, n. 27570; tra le altre, Cass., sez. 6-5, 29/01/2013, n. 1949 che, pronunciandosi con riguardo ad un atto di appello, ha precisato che la provenienza dell'atto dall'ufficio competente sussiste, anche laddove l'atto rechi in calce la firma illeggibile del funzionario che sottoscrive in luogo del direttore titolare, "finchè non sia eccepita e provata la non appartenenza del sottoscrittore all'ufficio appellante o, comunque, l'usurpazione del potere d'impugnare la sentenza di primo grado, dovendosi altrimenti presumere che l'atto provenga dall'ufficio e ne esprima la volontà").

Alla stregua di tali considerazioni non sono ravvisabili i vizi denunciati con i mezzi in esame.

11. E' parimenti da respingere il terzo motivo del ricorso incidentale.

11.1. L'Amministrazione finanziaria, nell'attività di contrasto e accertamento dell'evasione fiscale, può, in linea di principio, avvalersi di qualsiasi elemento di valore indiziario, ancorchè acquisito illegittimamente secondo l'ordinamento processuale penale, con esclusione di quelli la cui inutilizzabilità discenda da una specifica disposizione della legge tributaria o dal fatto di essere acquisiti in violazione di diritti fondamentali di rango costituzionale, stante la netta differenziazione tra processo penale e tributario, secondo un principio sancito non solo dalle norme sui reati tributari (D.L. n. 429 del 1982, art. 12, successivamente confermato dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 20), ma anche dalle disposizioni generali dettate dagli artt. 2 e 654 c.p.p., ed espressamente dall'art. 220 disp. att. c.p.p., che impone l'obbligo del rispetto delle disposizioni del codice di procedura penale quando, nel corso di attività ispettive, emergano indizi di reato ma soltanto ai fini dell'applicazione della legge penale. (Cass., sez. 5, 29/11/2019, n. 31243; Cass., sez. 5, 24/11/2017, n. 28060; Cass., sez. 6-5, 28/05/2018, n. 13353; Cass., sez. 5, 22/01/2021, n. 1318).

11.2. Si è, in particolare, spiegato che non qualsiasi irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento comporta, di per sè, l'inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso, dovendosi piuttosto escludere l'accesso a quelle prove la cui acquisizione concreti una diretta lesione di interessi costituzionalmente tutelati. Pertanto, il principio di inutilizzabilità degli elementi di prova irritualmente acquisiti, sancito dall'art. 191 c.p.p., costituisce regola propria del procedimento penale, non automaticamente estensibile in ambito tributario, neppure utilizzando il richiamo contenuto nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 70, stante la natura sussidiaria e residuale di tale disposizione, che legittima il ricorso alle norme del codice penale di rito solo nel caso in cui l'accertamento della violazione tributaria non trovi una specifica disciplina nelle disposizioni del t.u.i.r. (Cass., sez. 5, 14/11/2019, n. 29632; Cass., sez. 5, 17/01/2018, n. 959).

11.3. Correttamente, dunque, i giudici di appello hanno rilevato che le risultanze delle indagini svolte dai verificatori, confluite nel processo verbale di constatazione, hanno diversa valenza a seconda che il processo verbale venga usato nel processo tributario o nel processo penale e che eventuali omissioni compiute dai verbalizzanti non possono determinare la illegittimità degli elementi acquisiti nel procedimento di verifica e successivamente posti a base della ripresa fiscale.

12. Il primo ed il secondo motivo del ricorso principale, che possono essere scrutinati congiuntamente perchè strettamente connessi, sono fondati.

12.1. Dalla ricostruzione della vicenda processuale, emergente non solo dalla sentenza impugnata, ma anche dal ricorso e dal controricorso, può ritenersi incontestato che:

a) la contribuente ha acquistato dalla società irlandese Agridea Ltd una licenza per lo sfruttamento in via esclusiva di proprietà intellettuale - riguardante l'installazione in Italia di impianti per riscaldamento di serre ad uso agricolo ottenuto mediante sfruttamento del calore derivante dalla condensazione del vapore di risulta prodotto dalle turbine delle centrali di produzione di energia elettrica situate nelle vicinanze delle stesse - dietro pagamento di un compenso (fee) di Euro 5.000.000,00, con diritto di sub-licenza 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;

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

c) la F.lli C. s.p.a. ha, 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" ed 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 - è stata concordata la realizzazione di un complesso di serre nei pressi di ciascuna centrale termoelettrica e l'alimentazione delle serre tramite l'energia elettrica prodotta dalle stesse centrali; a fronte degli impegni assunti la Edison s.p.a., a titolo di corrispettivo, ha riconosciuto alla F.lli C. s.p.a. un importo complessivo fisso 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 è pure impegnata a corrispondere, per ogni centrale termoelettrica e nel corso di ciascun anno successivo a quello in cui sarebbe avvenuta la fornitura di energia termica, una quota parte del valore economico dei certificati verdi di cui la Edison avesse conseguito l'esenzione all'acquisto, variabile tra il 40 ed il 60 per cento del valore;

d) la F.lli C. ha, infine, concordato con la C. Holding s.p.a. di concedere alle società controllate dalla holding di utilizzare le sub-licenze del brevetto, e, quindi, di utilizzare gli impianti siti in (---), a (---) ed a (---), convenendo 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.

12.2. 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.

12.3. 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, del medesimo D.P.R., ora art. 109, 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".

12.4. La giurisprudenza successiva, adeguandosi sostanzialmente a tale 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, in quanto non inerenti (Cass., sez. 5, 30 maggio 2018, n. 13596), e 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).

12.5. 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...".

12.6. 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 impugnata nè dalle deduzioni difensive delle parti contribuenti 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).

13. 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.

13.1. 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.

13.2. 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.

13.3. Posto ciò, 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. Holding 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 di serre ubicati in (---), (---) e (---), non ha potuto fruire dei benefici discendenti dallo sfruttamento delle sub-licenze d'uso, consistito 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 di brevetto, 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, valendosi dell'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.

14. Il terzo motivo del ricorso principale è fondato.

14.1. L'Agenzia, con riguardo alla prima fattura emessa dalla società Nuova Biozenit s.p.a., contesta la sentenza impugnata per aver ritenuto detraibile l'I.V.A. di rivalsa assolta dalla contribuente in difetto di una prestazione di servizi svolta dall'emittente, sottolineando che detta fattura, emessa a titolo di "acconto cessione progetto centrale a biomasse", si riferisce in realtà ad un contratto preliminare per l'esclusiva termica ed elettrica da biomasse solide, con il quale le parti contraenti hanno convenuto un deposito cauzionale, che si sarebbe trasformato in anticipo all'atto della sottoscrizione del contratto.

Pur in presenza di una contestazione, da parte dell'Ufficio, della qualificazione dell'operazione rilevata in termini di deposito cauzionale - tale da escludere l'imponibilità ai fini dell'I.V.A. - la Commissione ha affermato che si fosse in presenza di un acconto, ricadente nel campo di applicazione dell'I.V.A., facendo esclusivo riferimento al contenuto letterale della fattura, dal quale ha desunto l'esistenza di un accordo tra le parti, diverso e successivo, inteso a sostituire il deposito cauzionale originariamente previsto in contratto preliminare con un acconto; in tal modo incorrendo nel vizio denunciato per avere omesso di accertare, alla luce dei numerosi elementi fattuali evidenziati nell'atto impositivo e richiamati in ricorso (assenza di controprestazione, omesso versamento dell'importo indicato in fattura o di fideiussione in favore della società Nuova Biozenit, imputazione dell'importo de quo in bilancio sia alla voce "C. Attivo circolante- C. Crediti che non costituiscono immobilizzazioni", sia alla voce "D. Debiti- verso fornitori", annotazione contenuta nella nota integrativa al bilancio redatto al 31 dicembre 2005), l'effettiva natura dell'operazione economica realizzata, avuto anche riguardo alle clausole del contratto preliminare.

Deve, in proposito, rimarcarsi che, ove il contratto indichi una determinata causale (nel caso di specie, deposito cauzionale) per la dazione di una determinata somma, non deve per tale solo motivo ritenersi esclusa la natura di anticipo di prezzo, considerato, come la giurisprudenza di questa Corte ha chiarito (Cass., sez. 5, 14/03/2014, n. 5982), che è ben compatibile la qualificazione ad es. di caparra con la volontà delle parti di corrispondere un acconto sul prezzo

e che, nel caso in cui sia dubbia l'effettiva volontà delle parti, deve presumersi la natura di acconto in mancanza di diversa prova spettante al contribuente (cfr. Cass., sez. 5, n. 10874 del 1994; Cass., sez. 2, 26/02/1997, n. 7935).

14.2. Quanto, poi, alla fattura n. (---) del (---), emessa dalla Eurosviluppo Industriale s.p.a., avente ad oggetto "anticipo sul corrispettivo degli impegni assunti ai sensi del contratto, art. 2, datata (---)", risulta incontestato che il contratto richiamato non riguarda l'odierna società contribuente, ma è stato concluso da C.C., in qualità di legale rappresentante del Gruppo C. Floricolture, e che gli impegni assunti con tale contratto, come emerge dalla sentenza impugnata, riguardavano la delocalizzazione degli investimenti della Ali.bio s.r.l. e della Biozenit s.p.a.. I giudici regionali, ritenendo legittima la detrazione d'imposta sul presupposto che gli impegni assunti con il contratto fossero inerenti all'attività della Fratelli C. s.p.a., perchè società facente parte del Gruppo C., non hanno fatto corretta applicazione della disposizione normativa richiamata in rubrica che esige che il bene o la prestazione di servizio fatturata sia strumentale all'attività svolta dal soggetto passivo.

15. Il quarto motivo del ricorso incidentale è fondato, con assorbimento del quarto motivo del ricorso principale.

15.1. 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.

15.2. 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.

15.3. 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 (e, precisamente, 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 Testo Unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, titolo V, emanato ai sensi della L. 19 febbraio 1992, n. 142, art. 25, comma 2; 6) società esercenti altre attività finanziarie indicate nel medesimo testo unico bancario, 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 soggette alla 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 17 marzo 2005, n. 11/E, 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 dal sopra richiamato, art. 59, 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.

15.4. 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, 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.

15.5. 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 sopra richiamati per le cd. holding di fatto e non consente, dunque, di stabilire se ricorrano i requisiti necessari a configurare la prevalenza prevista dall'art. 98 t.u.i.r., comma 7, e, quindi, se possa o meno ritenersi applicabile la disciplina della thin capitalization. In relazione alla censura svolta con il mezzo in esame, la sentenza va, pertanto, cassata.

16. Conclusivamente, rigettati il primo, il secondo ed il terzo motivo del ricorso incidentale, vanno accolti il primo, il secondo ed il terzo motivo del ricorso principale ed il quarto motivo del ricorso incidentale, assorbito il quarto motivo del ricorso principale; la sentenza deve essere cassata in relazione alle censure accolte con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Puglia, in diversa composizione, per il riesame, oltre che per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità

P.Q.M.

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

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

Depositato in Cancelleria il 25 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza