

Sentenza del 15/03/2023 n. 7439 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla sentenza impugnata si evince che a seguito della redazione del processo verbale di constatazione consegnato alla Ceva Logistics Italia Srl , in qualità di incorporante la Ceva Automotive Logistics Italia (cd. TAL), e dell'attività istruttoria tesa alla verifica di operazioni compiute a mezzo di condotte abusive del diritto, alle odierne ricorrenti, nelle rispettive qualità di società consolidata e di consolidante, fu notificato l'avviso d'accertamento n. (Omissis), con cui, relativamente all'anno d'imposta 2012, l'Agenzia delle entrate richiese una maggiore Ires ed irrogò la sanzione. Con l'ulteriore avviso d'accertamento n. (Omissis), indirizzato alla sola consolidata, l'ufficio richiese una maggiore Irap. Per quanto qui di interesse, con il rilievo n. 1 l'ufficio riprese a tassazione la quota d'ammortamento (pari ad Euro 250.000,00) dell'avviamento derivante dall'acquisto, avvenuto il (Omissis), da parte della TNT Inbound Logistics Srl (cd. TIL) dalla consociata controllante TNT Production Logistics Spa (cd. TPL) di un ramo d'azienda produttivo. L'ammortamento fu ritenuto indeducibile per violazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 103, comma 3 .

Le società ricorrenti, successe nei rapporti alle originarie società in ragione del compimento di operazioni di fusione per incorporazione, proposero i ricorsi con cui contestarono, sempre per quanto qui di interesse, la ripresa ad imponibile della quota d'ammortamento, adendo a tal fine la Commissione tributaria provinciale di Milano, che, riunendo i giudizi, li accolse con sentenza n. 4359/04/2018 . L'appello, con cui l'Agenzia delle Entrate instò per la riforma della decisione di primo grado limitatamente all'accoglimento di tale rilievo (su altri prestando invece acquiescenza) fu accolto dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia con sentenza 3269/13/2019, ora oggetto d'impugnazione.

Il giudice regionale, richiamando i principi contabili e le norme civilistiche, ha innanzitutto ritenuto nel potere dell'Amministrazione finanziaria contestare i criteri di redazione del bilancio di esercizio, restando poi nel vaglio dell'autorità giudiziaria il compito di valutare la correttezza della riclassificazione. Esaminando quindi il caso specifico, ha identificato le condizioni necessarie perchè all'acquirente sia consentita la contabilizzazione dell'avviamento per le ipotesi del prezzo d'acquisto di un ramo d'azienda superiore al valore corrente delle attività nette acquistate. Ha sottolineato la necessità del prudente apprezzamento per valutare se l'eccedenza del costo di acquisizione possa essere o meno considerata una immobilizzazione immateriale, elencando i fattori e le variabili da prendere in considerazione. Ha quindi esaminato se e quali condizioni sussistessero nel caso di specie, rilevando che la metodologia utilizzata dalle contribuenti fosse errata, con conseguente indebita deduzione in dichiarazione delle quote d'ammortamento, non rispondenti al valore reale. A tal fine ha rigettato anche l'eccezione di efficacia

di giudicato esterno, che le società avevano sollevato con riferimento all'esito del giudizio, relativo all'anno d'imposta 2003, avente ad oggetto altro atto impositivo, con cui era stata contestata dall'Amministrazione finanziaria la legittimità della appostazione della quota d'ammortamento per la medesima operazione. Ha in conclusione accolto l'appello confermando gli atti impositivi sulla ripresa a tassazione della quota di ammortamento dell'avviamento.

Le società hanno censurato la sentenza e chiesto la sua cassazione, affidandosi a tre motivi. L'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

Nella pubblica udienza dell'8 novembre 2022, all'esito della discussione la Procura Generale e le parti hanno concluso e la causa è stata riservata per la decisione. Le ricorrenti hanno depositato ritualmente memoria difensiva ai sensi dell' art. 378 c.p.c. .

Motivi della decisione

Deve intanto chiarirsi che l'oggetto della controversia è limitato al rilievo n. 1 dell'avviso d'accertamento impugnato, così come l'oggetto della sentenza d'appello impugnata afferiva al suddetto rilievo n. 1 dell'atto impositivo.

Con il primo motivo le società hanno denunciato la nullità della sentenza, per violazione dell' art. 132 c.p.c. , comma 2, art. 156 c.p.c. , comma 3, art. 118 disp. att. c.p.c. , nonchè del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2 e art. 61 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , quanto all'apparenza della motivazione relativamente al rigetto dell'eccezione di giudicato esterno.

Il motivo è infondato.

Questa Corte ha affermato che sussiste l'apparente motivazione della sentenza ogni qual volta il giudice di merito ometta di indicare su quali elementi abbia fondato il proprio convincimento, nonchè quando, pur indicandoli, a tale elencazione ometta di far seguire una disamina almeno chiara e sufficiente, sul piano logico e giuridico, tale da permettere un adeguato controllo sull'esattezza e logicità del suo ragionamento (Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232 ; cfr. anche 23 maggio 2019, n. 13977 ; 1 marzo 2022, n. 6758). Ed in sede di gravame, pur se la decisione può essere legittimamente motivata per relationem ove il giudice d'appello, facendo proprie le argomentazioni del primo giudice, esprima, sia pure in modo sintetico, le ragioni della conferma della pronuncia in relazione ai motivi di impugnazione proposti, sì da consentire, attraverso la parte motiva di entrambe le sentenze, di ricavare un percorso argomentativo adeguato e corretto, ovvero purchè il rinvio sia operato così da rendere possibile ed agevole il controllo, dando conto delle argomentazioni delle parti e della loro identità con quelle esaminate nella pronuncia impugnata, va invece cassata quando il giudice si sia limitato ad aderire alla pronuncia di primo grado senza che emerga, in alcun modo, che a tale risultato sia pervenuto attraverso l'esame e la valutazione di infondatezza dei motivi di gravame (cfr. Cass., 19 luglio 2016, n. 14786 ; 7 aprile 2017, n. 9105). La motivazione del provvedimento impugnato con ricorso per cassazione è apparente anche quando, ancorchè graficamente esistente ed eventualmente sovrabbondante nella descrizione astratta delle norme che regolano la fattispecie dedotta in giudizio, non consente alcun controllo sull'esattezza e la logicità del

ragionamento decisorio, così da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall' art. 111 Cost. , comma 6 (Cass., 30 giugno 2020, n. 13248 ; cfr. anche 5 agosto 2019, n. 20921). E' altrettanto apparente ogni qual volta evidenzi una obiettiva carenza nella indicazione del criterio logico che ha condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento, come accade quando non vi sia alcuna esplicitazione sul quadro probatorio (Cass., 14 febbraio 2020, n. 3819). L'apparenza della motivazione, incidendo sul contenuto della sentenza, la inficia, determinandone la nullità.

Nel caso di specie, con riferimento all'eccepito giudicato esterno della pronuncia (la n. 4/06/2010 della Commissione tributaria regionale del Piemonte, passata in giudicato a seguito della declaratoria di inammissibilità del ricorso per cassazione, dichiarata con sentenza di questa Corte n. 14918 del 2018), che aveva deciso sulla legittimità della deducibilità della quota d'ammortamento dell'avviamento relativa all'anno 2003, il giudice regionale ne ha escluso l'efficacia, affermando che "l'applicazione del giudicato esterno di anni pregressi a periodi di imposta successivi è condizionata dalla comunanza dei presupposti oggettivi, oltre che dalla identità di parti e del tipo di imposta richiesta nei diversi giudizi: ove detti elementi non siano tutti sussistenti, il giudice non è vincolato dalle decisioni precedenti". La motivazione, certamente sintetica, è tuttavia fuori del perimetro dell'apparenza, atteso che da essa emerge, senza alcuna genericità, contraddizione, e neppure perplessità logica, che il giudice d'appello ha ritenuto, semplicemente ma inequivocamente, che tra il precedente e la controversia portata alla sua attenzione, mancasse la contestuale presenza di tutti gli elementi identificativi da esso elencati. La decisione può non essere condivisa, o può essere ritenuta erronea secondo diverse prospettazioni difensive, ma non è apparente. Il motivo va dunque rigettato.

Con il secondo motivo si denuncia la violazione e falsa applicazione dell' art. 2909 c.c. , e dell' art. 324 c.p.c. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , perchè il giudice regionale avrebbe violato i principi sull'efficacia del giudicato esterno in materia tributaria.

Il motivo è fondato.

Le società avevano invocato dinanzi alla commissione regionale il giudicato esterno della sentenza, pronunciata nel giudizio instaurato avverso l'avviso d'accertamento n. (Omissis) con riferimento all'anno d'imposta 2003 e relativo al rilievo afferente il medesimo ammortamento, contestato per la prima volta dall'ufficio fiscale di (Omissis) (operazione d'acquisto di ramo d'azienda effettuata da TIL in data (Omissis), con avviamento acquisito a titolo oneroso e iscritto per l'importo pari al costo sostenuto di Euro 4.500.000,00; quota d'ammortamento di 1/18, e dunque Euro 250.000,00).

Sulla contestazione dell'ufficio e sul suo recupero a tassazione per l'anno d'imposta 2003 la Commissione tributaria regionale del Piemonte aveva accolto le ragioni della contribuente con sentenza n. 4/06/2010, passata in giudicato a seguito della declaratoria di inammissibilità del ricorso per cassazione, dichiarata con sentenza di questa Corte n. 14918 del 2018.

In tema di efficacia del giudicato esterno, qualora due giudizi tra le stesse parti facciano riferimento al medesimo rapporto giuridico, ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla

soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe la cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il petitum del primo. Tale efficacia, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta (Sez. U., 16 giugno 2006, n. 13916). Con riguardo a tale ultimo aspetto la medesima pronuncia ha tuttavia puntualizzato che, pur se tale autonomia comporta l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un periodo d'imposta rispetto ai fatti che si siano verificati fuori dal periodo considerato, tale indifferenza trova giustificazione solo in relazione a quei fatti che non abbiano caratteristica di durata e siano comunque variabili da periodo a periodo, ritenendo al contrario che facciano stato le qualificazioni giuridiche (residente o non residente, ente commerciale o non commerciale, ecc.) o altri elementi preliminari, capaci di avere una stabilità ultrannuale.

Può conseguentemente affermarsi che in relazione alle imposte periodiche l'effetto vincolante del giudicato esterno è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti che per legge hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta, o fattispecie per le quali l'accertamento concerne la "qualificazione" di un rapporto ad esecuzione prolungata (cfr. Cass., 4 marzo 2021, n. 5939 ; 28 novembre 2019, n. 31084). Deve cioè trattarsi di elementi costitutivi della fattispecie, capaci di estendersi ad una pluralità di periodi di imposta, assumendo così carattere tendenzialmente permanente (cfr. Cass., 15 settembre 2017, n. 21395 ; inoltre 7 dicembre 2021, n. 38950 ; 3 marzo 2021, n. 5766 ; 10 ottobre 2019, n. 25516 ; si veda anche 16 maggio 2019, n. 13152).

Così perimetrato l'alveo entro cui occorre apprezzare "l'oggetto" dell'efficacia del giudicato esterno, nel caso ora all'attenzione del collegio la sentenza n. 4/06/2010 della Commissione regionale piemontese, di cui si invoca il giudicato esterno, aveva motivato l'accoglimento delle ragioni delle contribuenti con un espresso richiamo alla "correttezza degli Amministratori della Società verificata, in termini di esistenza di redditività futura", che risultava pertanto essere confermata. Dopo una lunga premessa sui riferimenti normativi utili a dirimere la questione (art. 2423 c.c. , in riferimento alle regole veritiere e corrette; art. 2423-bis c.c. , con richiamo al principio della prudenza operativa economico/commerciale; art. 2426 c.c. , comma 1, n. 6 , sull'iscrizione dell'avviamento nell'attivo di bilancio con consenso del collegio sindacale; principio contabile OIC 24, sul prudente apprezzamento) ed il richiamo alle risoluzioni della stessa Agenzia delle entrate (Risoluzione n. 154/E del 15.12.2004 , in cui si riconosce che il valore di avviamento iscritto in bilancio secondo corretti principi contabili va assunto a base dell'ammortamento fiscalmente ammesso, da determinarsi ai sensi dell' art. 103, comma 3 , Tuir) ed, ancora, il richiamo ad alcuni precedenti della Corte di legittimità (Cass., 7 febbraio 2008, n. 2831), nella sentenza erano condivise le ragioni prospettate dalle società, ossia "che il ramo d'azienda acquistato ha consentito alla Società di entrare nel settore della logistica di produzione con un rilevante numero di contratti stipulati con importanti operatori, soprattutto nel settore automobilistico...". Concludeva dunque con il rilevare che "il ramo aziendale acquistato presentava quindi una redditività futura che si è manifestata nonostante che i verificatori abbiano contestato e ritenuto insignificante il prospetto contabile redatto ai tempi del bilancio...", riconoscendo pertanto "l'effettiva concretezza del bene immateriale iscritto a bilancio

quale posta attiva di avviamento, e con esso i valori economici positivi/negativi del conto economico derivati, per come sopra dettagliatamente dimostrato e richiamato (EBITDA)".

Tali passaggi sono già sufficienti a riconoscere che con le valutazioni operate il giudice regionale nella sentenza n. 4/06/2010 avesse ponderato l'esistenza dei requisiti della correttezza - sotto il profilo delle regole codicistiche e dei principi contabili - della iscrizione dell'avviamento al valore dell'operazione d'acquisto del ramo d'azienda (Euro 4.500.000,00) e che tale accertamento, una volta passato in giudicato, non potesse che riflettersi sulla correttezza delle quote d'ammortamento annuali dedotte anche negli anni d'imposta successivi, dipendenti sul piano logico e materiale dai fatti come accertati e qualificati con riguardo all'anno d'imposta in cui per la prima volta l'ammortamento era stato iscritto nel bilancio tra i beni immateriali, dando luogo alla legittimità della deducibilità delle singole quote d'ammortamento ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 103, comma 3 (1/18 annuo).

Ne discende che quel giudicato fa stato per gli accertamenti relativi alle annualità successive e nello specifico fa stato per l'annualità in contestazione.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia, relativamente all'anno d'imposta 2011, rigettando l'eccezione di giudicato esterno sollevata dalle odierne ricorrenti, ha disatteso ai principi di diritto formulati in materia, non avvedendosi che la pronuncia del 2010 del giudice piemontese (relativa all'anno d'imposta 2003) aveva vagliato la correttezza dei requisiti per il riconoscimento dell'ammortamento e dunque i presupposti per la corretta appostazione delle rate nelle annualità successive, tra cui dunque quella per cui è causa.

Il motivo va dunque accolto.

L'accoglimento del secondo motivo assorbe il terzo, con cui le società si sono dolute della violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 103, comma 3 , nonché dell' art. 2426 c.c. , comma 1, n. 6 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , quanto all'errato accoglimento del rilievo dell'atto impositivo, con cui era stata recuperata ad imponibile la quota d'ammortamento.

In conclusione l'impugnazione va accolta e la sentenza va cassata.

Considerate le ragioni per le quali il ricorso ha trovato accoglimento, non essendovi accertamenti in fatto da eseguire, la causa può essere decisa anche nel merito ai sensi dell' art. 384 c.p.c. , comma 2 . A tal fine, poichè l'Agenzia delle Entrate con il primo rilievo dell'atto impositivo aveva recuperato a tassazione la quota d'ammortamento di Euro 250.000,00, relativa all'avviamento derivante dall'acquisto di un ramo d'azienda produttivo, e poichè sulla correttezza dei presupposti per il riconoscimento del suddetto ammortamento si è formato un giudicato esterno, trova accoglimento il ricorso introduttivo delle società, con conseguente annullamento dell'avviso d'accertamento, limitatamente al rilievo n. 1 elevato dall'ufficio con l'atto impugnato.

All'esito del giudizio le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza, nella misura specificata in dispositivo, mentre quelle relative ai gradi di merito vanno compensate, tenuto conto degli esiti della controversia dinanzi alle commissioni tributarie.

P.Q.M.

Accoglie il secondo motivo, rigetta il primo, assorbito il terzo. Cassa la sentenza e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo delle società, annullando l'avviso d'accertamento limitatamente al rilievo n. 1 elevato dall'Agenzia delle entrate con l'atto impositivo. Condanna l'Agenzia delle entrate alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità, che liquida nell'importo di Euro 7.000,00 a titolo di competenze, Euro 200,00 per esborsi, oltre spese generali determinate nella misura forfettaria del 15% e accessori come per legge. Compensa le spese dei gradi di merito.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza