Sentenza del 15/03/2023 n. 7440 - 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 dell'Agenzia delle entrate, 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 2009, fu richiesta una maggiore Ires ed irrogata la sanzione. Con l'ulteriore avviso d'accertamento n. (Omissis) l'ufficio formulò le medesime pretese relativamente all'anno 2010.

In particolare l'Amministrazione finanziaria elevò due rilievi.

Con il primo riprese a tassazione la quota d'ammortamento (pari ad Euro 250.000,00) dell'avviamento derivante dal trasferimento a favore della TNT Inbound Logistics Srl (cd. TIL) dalla consociata controllante TNT Production Logistics Spa (cd. TPL) di un ramo d'azienda produttivo, avvenuto il (Omissis). L'ammortamento fu ritenuto indeducibile per violazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 103, comma 3 .

Con il secondo riprese a tassazione la quota d'ammortamento (imponibile pari ad Euro 265.406,00) dell'avviamento derivante dall'allocazione del disavanzo originato dall'operazione di fusione della TNT Inbound Logistics Srl (cd. TIL) nella TNT Automotive Logistics Spa (cd. TAL), poi a sua volta incorporata nell'odierna ricorrente. L'ufficio ritenne che la quota d'avviamento fosse indeducibile per violazione del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, art. 6, commi 3 e 4 , ed inoltre che l'operazione violasse della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10 bis .

Con i ricorsi le società oggi ricorrenti, successe nei rapporti alle originarie compagini societarie a seguito di operazioni di fusione per incorporazione, contestarono le riprese ad imponibile delle quote d'ammortamento, adendo a tal fine la Commissione tributaria provinciale di Milano, che li accolse con

sentenza n. 9521/22/2016 riferimento

riferimento . L'Agenzia delle Entrate propose appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, che con sentenza 4440/09/2019, ora oggetto d'impugnazione, accolse le ragioni quanto al primo rilievo, confermando invece per il secondo la sentenza di primo grado.

Il giudice regionale, richiamando i principi contabili e le norme civilistiche, ritenne innanzitutto 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, identificò le condizioni necessarie perchè all'acquirente fosse consentita la contabilizzazione dell'avviamento per le ipotesi di prezzo d'acquisto di un ramo d'azienda superiore al valore corrente delle attività nette acquistate. Affermò la necessità di una valutazione prudenziale della circostanza che l'eccedenza del costo di acquisizione potesse essere o meno considerata una immobilizzazione immateriale, elencando i fattori e le variabili da prendere in considerazione. Esaminò quindi 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, accogliendo in conclusione l'appello relativo al recupero ad imponibile della quota di ammortamento dell'avviamento. Non si pronunciò invece sull'eccepita 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.

Quanto invece al secondo rilievo, ha confermato le statuizioni del giudice di primo grado.

Entrambe le parti, ciascuna per quanto soccombenti, hanno censurato la sentenza e chiesto la sua cassazione. Le società con quattro motivi (sul primo rilievo), l'Agenzia delle entrate, con ricorso incidentale, con un motivo (sul secondo rilievo). Ciascuna ha resistito ai ricorsi con i rispettivi controricorsi e le contribuenti hanno proposto ricorso incidentale condizionato, in realtà contenente la riproposizione dei motivi d'appello non esaminati dal giudice regionale.

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 contribuenti hanno ritualmente depositato memoria difensiva ai sensi dell' art. 378 c.p.c. .

Motivi della decisione

Deve intanto chiarirsi che il ricorso dell'Agenzia delle entrate risulta successivo a quello depositato dalle società, così che quest'ultimo va qualificato come principale, quello dell'ufficio come incidentale.

Nel merito e con riferimento al primo rilievo formulato dall'Amministrazione finanziaria con gli atti impositivi ora impugnati (indeducibilità delle quote d'ammortamento relative all'acquisto di un ramo d'azienda produttivo), con il primo motivo le società hanno denunciato la nullità della sentenza, per violazione dell' art. 112 c.p.c. , 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'omessa pronuncia sull'eccezione di giudicato esterno;

con il secondo motivo, per l'ipotesi che l'omessa pronuncia fosse da considerarsi un rigetto implicito, hanno lamentato 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'assenza di motivazione sul rigetto dell'eccezione di giudicato esterno;

con il terzo motivo si sono dolute della 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. I tre motivi vanno trattati congiuntamente perchè, sebbene sotto l'apparente e formale diversità dei profili, del vizio processuale (primo e secondo) e dell'errore di diritto (terzo), con essi le contribuenti si dolgono della violazione del principio del giudicato esterno, che in sede d'appello, con memoria del 5 aprile 2019, era stato sollevato, a tal fine invocando la sentenza definitiva pronunciata nel giudizio instaurato avverso l'avviso d'accertamento n. (Omissis) per l'anno d'imposta 2003, 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. Tale sentenza era passata in giudicato a seguito della declaratoria di inammissibilità del ricorso per cassazione, dichiarata con sentenza di questa Corte n. 14918 del 2018.

Ebbene, in tema di efficacia del giudicato esterno, è vero che 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). Peraltro, con riguardo all'aspetto della autonomia dei diversi periodi d'imposta, la medesima pronuncia ha ritenuto opportuno puntualizzare che, pur se tale autonomia comporti 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.

Conseguenza logica di tale ultima considerazione è 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, di cui se ne invoca la forza e Spa nsiva di giudicato anche per altre controversie, 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. Inoltre in sentenza era riconosciuta "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 le valutazioni operate dal giudice regionale nella sentenza n. 4/06/2010 avessero ponderato la 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 la Commissione regionale lombarda, nell'esame della legittimità della ripresa ad imponibile delle quote d'ammortamento relative agli anni 2009 e 2010, omettendo ogni pronuncia sull'eccepito giudicato esterno della sentenza del 2010, e giungendo a conclusioni opposte - per mancato rispetto delle regole civilistiche e dei principi contabili OIC - in merito alla valutazione della correttezza della deduzione delle quote d'ammortamento dell'avviamento, senza dedicare una sola parola sulla eccezione pur sollevata dalle contribuenti, ha errato, perchè ha omesso una decisione pur dovuta. Comunque, in ogni caso, se con tale silenzio ha inteso implicitamente rigettare l'eccezione, non si è attenuta ai principi formulati dalla giurisprudenza di legittimità sull'ambito applicativo del giudicato esterno.

I motivi vanno dunque accolti.

L'accoglimento dei primi tre motivi assorbe il quarto, con cui le società si sono dolute della violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 103, comma 3 , nonchè dell' art. 2426 c.c. , comma 1, n. 6 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , quanto all'errato riconoscimento della legittimità del recupero ad imponibile della quota d'ammortamento.

Esaminando ora il ricorso incidentale dell'Agenzia delle Entrate, questa, con un unico motivo, ha denunciato la nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2 , n. 4 , e art. 61 , nonchè dell' art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4, art. 118 disp. att. c.p.c. , art. 111 Cost. , comma 6 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , quanto alla apparenza della motivazione con la quale il giudice regionale ha confermato la sentenza di primo grado, relativa all'annullamento del secondo rilievo degli atti impositivi.

Al ricorso dell'Agenzia delle entrate, da qualificarsi come incidentale, le contribuenti hanno resistito, producendo a loro volta un ricorso incidentale condizionato, con il quale, criticando l'atto impositivo per le ragioni già formulate in primo grado e, con riguardo al secondo rilievo, per la decadenza dal potere d'accertamento dell'ufficio, hanno denunciato il difetto assoluto di motivazione della pronuncia del giudice regionale, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 . Si tratta in realtà delle ragioni difensive già articolate dalle società nei gradi di merito, così che, ove fondato il ricorso incidentale dell'ufficio, vanno riproposte in sede di rinvio.

Esaminando allora la sentenza, il giudice regionale, con riferimento alla ripresa ad imponibile della quota d'ammortamento dell'avviamento derivante dall'allocazione del disavanzo originato dall'operazione di fusione della TNT Inbound Logistics Srl (cd. TIL) nella TNT Automotive Logistics Spa (cd. TAL), poi a sua volta incorporata nell'odierna controricorrente (quota d'ammortamento annuale pari ad Euro 265.406,00), ha ritenuto di confermare la decisione di primo grado con la seguente motivazione: "in ordine al rilevo n. 2), la Commissione fa proprie le motivazioni contenute nella sentenza appellata che si intendono qui riportate e trascritte, annullando gli atti impugnati in riferimento al predetto rilievo n. 2".

Questa Corte ha chiarito 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). 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, essa 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 l'Agenzia delle Entrate appellò la sentenza di primo grado, insistendo sulla carenza della documentazione dimostrativa del diritto alla deduzione di quote d'ammortamento in riferimento all'allocazione del disavanzo originato dall'operazione di fusione, nonchè sulla contestazione dell'elusività dell'operazione, come riporta la stessa difesa delle contribuenti (pag. 11 del ricorso principale). Il giudice regionale ha confermato la decisione di primo grado, limitandosi a dichiarare che sul secondo rilievo aveva fatto proprie le motivazioni della commissione tributaria provinciale, da intendersi ritrascritte.

Si tratta di motivazione viziata sotto il profilo dell'apparenza, quando non la si voglia ritenere inesistente.

Il motivo del ricorso incidentale va dunque accolto.

La sentenza in conclusione va cassata e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di II grado della Lombardia, che, in diversa composizione, oltre che liquidare le spese processuali del giudizio di legittimità, provvederà al riesame degli appelli introdotti da entrambe le parti, nonchè sui motivi proposti dalle società con il ricorso incidentale condizionato, compresivi dei motivi riproposti dalle società con l'appello incidentale condizionato e corrispondenti a quelli non esaminati dal giudice regionale.

P.Q.M.

Accoglie il primo, il secondo e il terzo motivo del ricorso principale introdotto dalle società, assorbito il quarto; accoglie il ricorso incidentale, proposto dall'Agenzia delle Entrate, assorbito l'incidentale condizionato dalla società. Cassa la sentenza e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di II grado della Lombardia, cui demanda in diversa composizione anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza