Civile Sent. Sez. 5 Num. 15582 Anno 2020
Presidente: CIRILLO ETTORE
Relatore: CRUCITTI ROBERTA
Data pubblicazione: 22/07/2020

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

S E N T E N Z A

sul ricorso iscritto proposto da:

2400/2019

DOMINO S.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, viale Parioli n.43 presso lo studio dell'Avv.Francesco D'Ayala Valva che la rappresenta e difende unitamente agli Avv.ti Mauro Beghin, Giuseppe Piva e Marco Poggioli per procura a margine del ricorso

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore generale pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n.12 presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende.

-controricorrente/ricorrente incidentale-

cui è stato riunito il ricorso proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore generale pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n.12 presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende.

-ricorrente-

contro

DOMINO S.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, viale Parioli n.43 presso lo studio dell'Avv.Francesco D'Ayala Valva che la rappresenta e difende unitamente agli Avv.ti Mauro Beghin, Giuseppe Piva e Marco Poggioli per procura a margine del controricorso.

-controricorrente

per la cassazione della sentenza n.106/11/12 della Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia, depositata il 26.9.2012;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 6.11.2019 dal Consigliere Roberta Crucitti;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott.Paola Mastroberardino che ha concluso per il rigetto del ricorso principale e l'accoglimento del ricorso incidentale;

uditi per la ricorrente l'Avv.Marco Beghin e l'Avv.Giuseppe Piva;

udito per la controricorrente/ricorrente incidentale l'Avv.Paolo Gentili.

Fatti di causa

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

L'atto impositivo traeva origine dal processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza, Nucleo di Polizia Tributaria di Pordenone, del 19/6/2008, con cui, per quanto ancora di interesse, si contestava l'indeducibilità degli ammortamenti immateriali relativi al marchio Albatros e l'indeducibilità degli interessi passivi, ai sensi dell'art.110, comma 7, d.P.R. n.917 (TUIR) ritenendo che tali deduzioni fossero il frutto di una complessa attività elusiva, ex art.37 *bis*, comma 5, d.P.R. n.600/73; si contestava, altresì, la deducibilità di costi relativi a servizi e quote ammortamento di fabbricati.

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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

- la 21 Investimenti aveva venduto alla Holding Sanitec ltd OY (società di diritto finlandese facente parte della multinazionale Sanitec) il 37,5% del capitale di Domino S.p.A., con il realizzo di una plusvalenza di 7.442.590,00 euro, interamente sottoposta a tassazione ordinaria in Italia, perché non rientrante nel regime PEX;

- Sanitec Italia S.p.a. aveva acquistato dalla Sanitec Ltd OY , grazie a un finanziamento della stessa, il 99,99985 per cento delle partecipazioni di quest'ultima in Domino s.p.a.; -

-Sanitec Italia S.p.A., completata l'acquisizione del restante 0,00015% del capitale, aveva proceduto all'incorporazione, per fusione, di Domino S.p.A., realizzando così un disavanzo da fusione, affrancato ai sensi dell'art.6 d.lgs. n.358/97;

-nella stessa data (19 luglio 2004) Domino S.p.a. (nuova denominazione assunta da Sanitec Italia S.p.A.) aveva costituito la Welness Europe s.r.l., con oggetto sociale corrispondente a quello della incorporata Domino S.p.a.;

-nel settembre 2004 le due Società avevano deliberato un'operazione di conferimento del ramo di azienda, denominato "Bath and shower", dalla Domino S.p.A. alla nuova società Welness, che mutava la denominazione sociale in Domino s.r.l., controllata da Sanitec Italia S.p.A.;

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

Con l'avviso di accertamento impugnato, l'Ufficio ha rilevato, sul piano fiscale, il conseguimento di indebiti vantaggi consistenti nella rivalutazione del marchio Albatros, facente parte del patrimonio dell'incorporata Domino S.p.A., senza pagamento dell'imposta sostitutiva, ex art.6 d.lgs. n.358/1997, nonché nella deduzione, in capo a Domino s.r.l., delle quote di ammortamento del suddetto bene e degli interessi passivi sul prestito inizialmente contratto da Sanitec Italia S.p.A.; l'Amministrazione finanziaria ha proceduto, quindi, alla rettifica della perdita di esercizio della

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

controllata Domino s.r.l. (confluita nel bilancio consolidato della Sanitec Italia S.p.A.) per l'anno 2004, e contestato l'indeducibilità degli interessi passivi relativi al finanziamento, e ancora, l' indeducibilità di costi ritenuti non inerenti (perché riconducibili a servizi prestati dalla Pozzi Ginori alla Sanitec Italia s.p.a.), oltre l'indebita deduzione di quote di ammortamento, riferite ad un fabbricato industriale il cui costo non era stato sufficientemente documentato.

Il ricorso, proposto dalla Domino s.r.l., avverso l'avviso di accertamento veniva integralmente accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Pordenone che annullava integralmente l'atto impositivo.

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

In particolare, la C.T.R.:

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

-in ordine all'ammortamento dei beni immateriali (marchio Albatros) e agli elementi costitutivi della fattispecie elusiva di cui all'art.37 *bis* citato, escludeva che Domino s.r.l., in conseguenza delle suddette operazioni, si fosse venuta a trovare nella stessa posizione sostanziale e patrimoniale della Domino s.p.a.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

(precedente titolare del marchio) ed escludeva, altresì, che il vantaggio fiscale si fosse concretizzato in capo alla stessa Domino s.r.l., in quanto chi avrebbe dovuto pagare l'imposta sostitutiva era Domino S.p.A.;

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

Per la cassazione della sentenza hanno proposto autonomi ricorsi la Società, affidandosi a quattro motivi, e, su tre motivi, l'Agenzia delle entrate-

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

RAGIONI DELLA DECISIONE

1 Per la giurisprudenza consolidata di questa Corte (cfr., tra le altre, Cass.n.5695 del 20/03/2015) il principio dell'unicità del processo di impugnazione contro una stessa sentenza comporta che, una volta avvenuta la notificazione della prima impugnazione, tutte le altre debbono essere proposte in via incidentale nello stesso processo e perciò, nel caso di ricorso per cassazione, con l'atto contenente il controricorso; tuttavia quest'ultima modalità non può considerarsi essenziale, per cui ogni ricorso successivo al primo si converte, indipendentemente dalla forma assunta e ancorché proposto con atto a sé stante, in ricorso incidentale, la cui ammissibilità è condizionata al rispetto del termine di quaranta giorni (venti più venti) risultante dal combinato disposto degli artt. 370 e 371 cod. proc. civ., indipendentemente dai termini (l'abbreviato e l'annuale) di impugnazione in astratto operativi>>.

1.1.Alla luce di tali principi il ricorso proposto dalla Società assume la veste di ricorso principale (in quanto notificato il 27 marzo 2013, a fronte del ricorso dell'Agenzia delle entrate, notificato il 28 marzo, e del controricorso con ricorso incidentale

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

proposto sempre dall'Agenzia notificato nel successivo mese di maggio), mentre l'autonomo ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate assume la veste di ricorso incidentale.

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

2 Può, quindi, procedersi all'esame del ricorso, principale, proposto da Domino s.r.l.

2.1 Con il primo motivo di ricorso la Società deduce, ai sensi dell'art.360, primo comma, n.3 cod.proc.civ. la violazione e falsa applicazione dell'art.98 del d.P.R. n.917/86 e dell'art.37 *bis* d.P.R. n.600/73 laddove la C.T.R aveva ritenuto non spettante ad essa Società, siccome frutto di operazione elusiva, la deduzione degli interessi passivi, derivanti dal debito pervenutole a mezzo del conferimento del ramo di azienda, malgrado la stessa C.T.R. avesse ritenuto che l'operazione fosse sorretta da valide ragione economiche. Inoltre, secondo la prospettazione difensiva, il capo di sentenza impugnato poggiava su un'interpretazione errata dell'art.98 T.U.I.R., in quanto il gruppo Sanitec aveva ritenuto di allocare il debito presso la società conferitaria il ramo di azienda, in considerazione del fatto che, proprio la disponibilità del ramo di azienda, avrebbe potuto garantire l'adempimento delle obbligazioni derivanti dal prestito, assicurando la disponibilità di flussi finanziari idonei allo scopo.

2.1. La censura è inammissibile in quanto non coglie l'effettiva *ratio decidendi* della sentenza impugnata nel capo qui censurato. E' pur vero che la C.T.R. afferma, in sentenza, che il

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

trasferimento dell'azienda e l'allocazione del debito da Sanitec Italia S.p.a. a Domino s.r.l, sarebbe *pur giustificata da ragioni economiche*, ma, dalla lettura integrale della motivazione, appare evidente che tali ragioni non siano state ritenute idonee, dal giudice di appello, a giustificare la pure affermata elusività dell'operazione con riguardo agli interessi passivi che, sempre il Giudice di appello, accerta come indeducibili in capo alla società conferitaria il ramo di azienda (Sanitec poi denominatasi Domino s.p.a.), siccome non strumentali alla gestione del ramo di azienda trasferito e all'attività d'impresa esercitata dalla Domino s.r.l., dato che il debito originario era stato contratto per l'acquisto di una partecipazione societaria nella Domino s.p.a., e non di un ramo d'azienda.

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

Né si ravvisa la dedotta violazione dell'art.98 d.P.R.n. 917/86 del quale la Società sostiene avere fatto legittima applicazione accollandosi, con la complessa operazione per cui è causa, il prestito infragruppo con conseguente legittima deduzione degli interessi passivi. Secondo la prospettazione difensiva, infatti, l'imputazione di tale debito verso la controllante estera alla Domino s.r.l. in quanto società maggiormente capitalizzata e produttiva di redditi rispondeva proprio ai fini perseguiti dal citato art.98.

La tesi non è condivisibile.

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

La finalità della norma non è quella di concentrare i debiti nel patrimonio delle società produttive di ricavi ma, al contrario, quella di evitare che, gravando di debiti le società controllate, gli utili che

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

queste producono siano travestiti da interessi attivi, trasferiti in capo alla controllante, così svuotando il patrimonio netto della controllata, nel quale gli utili sono artificiosamente sostituiti dalle perdite generate dall'onere degli interessi passivi. Ragione per cui gli interessi passivi sono deducibili solo se non si superi un determinato rapporto tra patrimonio netto ed entità del debito verso la controllante.

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

2.2 Con il secondo motivo la ricorrente censura, ai sensi dell'art.360, primo comma, n.5 cod.proc.civ., lo stesso capo di sentenza oggetto del primo motivo per contraddittoria ovvero insufficiente motivazione-

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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione>>.

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

3 Con il terzo motivo si deduce, ai sensi dell'art.360, primo comma, n.4 cod.proc.civ., la nullità della sentenza per omessa pronuncia in ordine alla erogabilità delle sanzioni amministrative in punto di contestazione di elusività e con il quarto motivo, articolato ai sensi dell'art.360, primo comma, n.5 cod.proc.civ., insufficiente motivazione in ordine, sempre, all'irrogabilità delle sanzioni.

3.1. Il terzo motivo va rigettato. Non sussiste, infatti, l'omessa pronuncia, dedotta con il terzo motivo di ricorso, in quanto la C.T.R. sulla domanda ha emesso un provvedimento, sia pure solo in dispositivo, confermando la legittimità dell'avviso impugnato limitatamente alla indeducibilità degli interessi passivi...*con ogni ulteriore conseguenza per interessi dovuti e sanzioni applicabili* e secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte (cfr. tra le altre di recente Cass. n. 15255 del 04/06/2019; *id* n.20718 del 13/08/2018) <<non ricorre il vizio di omessa pronuncia di una sentenza di appello quando, pur non essendovi un'espressa statuizione da parte del giudice in ordine ad un motivo di impugnazione, tuttavia la decisione adottata comporti necessariamente la reiezione di tale motivo, dovendosi ritenere che tale vizio sussista solo nel caso in cui sia stata completamente omessa una decisione su di un punto che si palesi indispensabile per la soluzione del caso concreto>>.

3.2 Può, in ogni caso, evidenziarsi che il rigetto implicito del motivo di appello è in linea con i principi espressi in materia da questa Corte (cfr Cass.n.25537/2011, Cass.4561/2015 e di recente Cass. 31.12.2019 n.34750) secondo cui <<In materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che trova fondamento nell'art. 37 bis del d.P.R. n. 600 del 1973, secondo il quale l'Amministrazione finanziaria disconosce

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

e dichiara non opponibili le operazioni e gli atti, privi di valide ragioni economiche, diretti solo a conseguire vantaggi fiscali, in relazione ai quali gli organi accertatori emettono avviso di accertamento, applicano ed iscrivono a ruolo le sanzioni di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 471 del 1997, comminate dalla legge per il solo fatto di avere il contribuente indicato in dichiarazione un reddito imponibile inferiore a quello accertato, rendendo così evidente come il legislatore non ritenga gli atti elusivi quale criterio scriminante per l'applicazione delle sanzioni, che, al contrario, sono irrogate quale naturale conseguenza dell'esito dell'accertamento volto a contrastare il fenomeno l'abuso del diritto>>.

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

5 Conclusivamente, pertanto, il ricorso proposto dalla Domino s.r.l. va rigettato.

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

6.1.La censura è inammissibile. Come già rilevato con riguardo al secondo e al quarto motivo del ricorso principale, essendo stata la sentenza impugnata depositata il 26 settembre 2012, trova applicazione il nuovo disposto del n.5, primo comma, dell'art.360 cod.proc.civ. il quale, come noto, prevede unicamente il vizio di omesso esame di un fatto decisivo che è stato oggetto di discussione tra le parti. Nella specie, con il mezzo di impugnazione la ricorrente, invece, lungi dall'individuare un fatto il cui esame

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sarebbe stato omesso dal Giudice di merito (o rispetto al quale, secondo la previgente disposizione dell'art.360, primo comma, n.5 cod.proc.civ, la motivazione sarebbe illogica o insufficiente) prospetta, in realtà, sotto l'egida del vizio motivazionale gli *errores in iudicando* del Giudice di merito in ordine alle questioni in diritto allo stesso prospettate, che, correttamente, la ricorrente ripropone con il secondo motivo.

7 Con tale mezzo di impugnazione, infatti, l'Agenzia delle entrate deduce, ai sensi dell'art.360, primo comma n.3 cod.proc.civ., la violazione e/o falsa applicazione dell'art.37 *bis* d.P.R. n.600/73. In particolare, secondo la prospettazione difensiva la C.T.R. fondando la propria decisione sulla sussistenza di valide ragioni economiche e, in ogni caso, sulla argomentazione secondo la quale il vantaggio fiscale, pur esistente, non potesse essere ricondotto alla società accertata (Domino s.r.l.) ma unicamente in favore della Domino s.p.a., avrebbe falsamente applicato la normativa invocata, limitando il suo esame e le sue valutazioni in diritto solo a un singolo frammento negoziale e non all'intero complesso di operazioni.

7.1. La censura è fondata. 3.1. Ai sensi dell'art. 37 *bis*, primo comma, D.P.R. n. 600 del 1973, «sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti», a meno che l'operazione si dimostri — con onere a carico del contribuente — giustificata da «valide ragioni economiche», sia pure in via concorrente al perseguito risparmio fiscale.

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

In tal senso, possono, dunque, definirsi elusive le operazioni

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

compiute «essenzialmente» (anche se non esclusivamente) per il conseguimento di un vantaggio fiscale, con ciò intendendosi rimarcare che, al fine di negare il carattere elusivo dell'operazione, non può attribuirsi rilievo alla compresenza purchessia di ragioni extrafiscali indipendentemente dalla loro effettiva rilevanza.

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

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

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

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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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

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

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

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

Le operazioni suddette hanno, invece, comportato evidenti vantaggi fiscali, altrimenti non conseguibili con la semplice trasformazione della Domino S.p.A. in Domino s.r.l., consistenti nella rivalutazione del marchio Albatros a costo zero, attraverso il

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

disavanzo di fusione, affrancato gratuitamente (ex art. 6, comma 2, d.lgs. n.358/97, che si riferisce alle operazioni di fusione deliberate prima del 30 aprile 2004) e con un corrispondente ammortamento, interamente dedotto. Sul punto, inoltre, in merito al ritenuto errore nell'individuazione di Domino s.r.l. quale possibile destinatario del sindacato antielusivo di cui all'art.37 bis del d.P.R. n.600/73, la C.T.R. non ha considerato che il vantaggio fiscale della fusione non si identificava nel mancato pagamento dell'imposta sostitutiva per la rivalutazione del marchio Albatros, ma nella deducibilità da parte della Domino s.r.l. delle quote di ammortamento, altrimenti indeducibili.

8 Con il terzo motivo del ricorso incidentale l'Agenzia delle entrate deduce la violazione e/o falsa applicazione dell'art.109 del d.P.R. T.U.I.R. (d.P.R. n.917/86) laddove la C.T.R. aveva ritenuto deducibili da Domino s.r.l., costi riconducibili unicamente a Sanitec Italia s.p.a. e rinvenienti dalla convenzione infragruppo posta in essere tra la Pozzi Ginori e la Domino S.p.a. (poi divenuta Sanitec Italia S.p.A). In particolare, la ricorrente -premesso che tale convenzione provvedeva a regolare i rapporti tra le due dette Società dal primo gennaio 2004 al 30 settembre dello stesso anno (data in cui venne conferita il ramo di azienda alla nuova creata Wellnesse Europe s.r.l. , poi Domino s.r.l.,) e solo a partire da tale data a regolare i rapporti tra Pozzi Ginori e la Domino s.r.l.- deduce l'errore in diritto commesso dalla C.T.R. laddove non aveva considerato che la Sanitec Italia S.p.A. aveva provveduto a emettere fattura dei corrispettivi per i servizi resi a Pozzi Ginori ma non a dedurre i relativi costi, addossati invece alla Domino s.r.l., con evidente violazione dell'art.109, comma 5, TUIR.

8.1 La censura è fondata. A norma dell'art.109, comma 5, d.P.R.n.917 del 22 dicembre 1986, le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi... *sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscano a attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrano a formare il reddito o che non vi concorrano in quanto esclusi.*

Nel caso in specie, secondo la ricostruzione riportata nell'illustrazione del mezzo (ma non contestata dalla Società in

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

controricorso), Sanitec Italia S.p.a. ha provveduto, attraverso il conto fatture da emettere, a rilevare la quota parte dei ricavi (relativi all'espletamento dei servizi in favore di Pozzi Ginori sino al settembre 2004) i quali hanno concorso alla formazione del reddito, ma non ha correlativamente dedotto i relativi costi che invece sono stati addossati integralmente (per l'intera annualità) alla Domino s.r.l., senza che tali componenti fossero, pertanto, inerenti all'attività di impresa di quest'ultima, con violazione, pertanto, dell'art.109 citato.

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

P.Q.M.

Rigetta il ricorso principale;

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

in accoglimento del ricorso incidentale proposto dall'Agenzia delle entrate, cassa la sentenza ulteriore e impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità;

ai sensi dell'art.13, comma 1 *quater* del d.p.r. n.115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente principale per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-*bis* dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V sezione Civile, il 6 novembre 2019.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale