

**Civile Ord. Sez. 5 Num. 35130 Anno 2022**

**Presidente: SORRENTINO FEDERICO**

**Relatore: CATALDI MICHELE**

**Data pubblicazione: 29/11/2022**

Fusione per incorporazione-  
giudizio di cassazione-  
intervento incorporante.  
Interessi passivi deducibili e  
calcolo del r.o.l.-  
contribuenti IAS *adopters*-  
riconciliazione con il bilancio  
civilistico-necessità

### **ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 25874-2018 R.G. proposto da:

GUSTOFAST S.P.A, difesa e rappresentata per procura speciale dall'Avv. Roberto Bottacchiari, con domicilio eletto presso lo studio di quest'ultimo in Roma, via Oslavia, n. 28;

– *ricorrente* –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro-tempore*, elettivamente domiciliata in Roma Via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato che la rappresenta e difende;

– *controricorrente* –

nonché nei confronti di

MAGLIONE S.R.L., incorporante GUSTOFAST S.P.A., difesa e rappresentata per procura speciale dall'Avv. Roberto Bottacchiari, con domicilio eletto presso lo studio di quest'ultimo in Roma, via Oslavia, n. 28;

– *intervenuta* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo n. 122/04/2018, depositata il 6 febbraio 2018;  
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 22 novembre 2022 dal consigliere dott. Michele Cataldi;

**Rilevato che:**

1. Gustofast s.p.a. ha proposto ricorso, affidato a quattro motivi, per la cassazione della sentenza d'appello di cui all'epigrafe, con la quale la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo ha rigettato il suo appello avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Chieti, che aveva rigettato il ricorso della contribuente contro l'avviso d'accertamento con il quale l'Agenzia delle entrate rettificò, ai fini Ires, il reddito d'impresa della società, relativo all'anno d'imposta 2011, contestando in parte l'indeducibilità di interessi passivi ed oneri assimilati a seguito di rettifica del calcolo del risultato operativo lordo (r.o.l.) di cui all'art. 96 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

L'Amministrazione si è costituita con controricorso.

E' intervenuta, con atto notificato, la Maglione s.r.l., difesa dal medesimo avvocato della Gustofast s.p.a. , deducendo di aver incorporato quest'ultima con la fusione del 14 dicembre 2020 e facendo proprie le difese dell'incorporata.

**Considerato che:**

1. Preliminarmente, è ammissibile l'intervento della Maglione s.r.l., quale incorporante della ricorrente. Infatti, la fusione per incorporazione, se estingue la società incorporata, nondimeno, ove intervenga in corso di causa, non determina l'interruzione del processo, esclusa *ex lege* dall'art. 2504-*bis* cod. civ. (Cass., Sez. U., 30/07/2021, n. 21970, relativamente all'art. 2504-*bis* cod. civ. come novellato dalla riforma del diritto societario del d.lgs. del 17 gennaio 2003, n. 6, e con specifico riferimento, in motivazione, anche alla materia tributaria).

Secondo tale arresto, dunque, « La fusione realizza una successione a titolo universale corrispondente alla successione *mortis causa* e produce gli effetti, tra loro interdipendenti, dell'estinzione della società incorporata e della contestuale sostituzione a questa, nella titolarità dei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, della società incorporante, che rappresenta il nuovo centro di imputazione e di legittimazione dei rapporti giuridici già riguardanti i soggetti incorporati.». Tuttavia «Nel caso della fusione, dunque, è la legge stessa a disporre, mediante l'art. 2504-*bis* cod. civ., che il processo non debba essere interrotto [...] In tal modo, l'esclusione dell'interruzione del processo limita le conseguenze della fusione sul processo, dovendosi allora, ad onere della incorporante, provare soltanto tale sua qualità ai fini della legittimazione, ove intenda compiere atti processuali.».

Tanto più l'interruzione del processo deve comunque escludersi, in generale, nel giudizio di cassazione, dominato dall'impulso d'ufficio (Cass. 03/12/2015, n. 24635, *ex multis*). Non è invece esclusa la facoltà del successore a titolo universale di una delle parti (nel caso di specie della società incorporata) di intervenire nel giudizio di cassazione ai sensi dell'art. 110 cod. civ., in quanto «In tema di giudizio di cassazione, poiché l'applicazione della disciplina di cui all'art. 110 c.p.c. non è espressamente esclusa per il processo di legittimità, né appare incompatibile con le forme proprie dello stesso, il soggetto che ivi intenda proseguire il procedimento, quale successore a titolo universale di una delle parti già costituite, deve allegare e documentare, tramite le produzioni consentite dall'art. 372 c.p.c., tale sua qualità, attraverso un atto che, assumendo la natura sostanziale di un intervento, sia partecipato alla controparte - per assicurarle il contraddittorio sulla sopravvenuta innovazione soggettiva consistente nella sostituzione della legittimazione della parte originaria - mediante

notificazione, non essendone, invece, sufficiente il semplice deposito nella cancelleria della Corte, come per le memorie ex artt. 378 e 380 bis c.p.c., poiché l'attività illustrativa che si compie con queste ultime è priva di carattere innovativo.» (Cass. 15/05/2020, n. 8973).

Tanto premesso, deve darsi atto che, nel caso di specie, l'incorporante Maglione s.r.l., difesa e rappresentata con autonoma procura speciale (peraltro conferita al medesimo avvocato della ricorrente), in conformità ai predetti principi, ha notificato alla controparte atto d'intervento ex art. 110 cod. proc. civ., nel quale ha dedotto e documentato l'avvenuta fusione per incorporazione della Gustofast s.p.a. ed ha richiamato integralmente le difese tutte (includendovi specificamente i motivi di ricorso), già introdotte da quest'ultima nel giudizio di cassazione.

L'intervento è quindi ammissibile.

2. Con i primi due motivi di ricorso – da trattare congiuntamente per la loro connessione- la contribuente deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5 e n. 3, cod. proc. civ., la mera apparenza della motivazione della sentenza impugnata, e comunque il difetto di una effettiva motivazione, in relazione ai criteri di determinazione del r.o.l. adottati nel caso *sub iudice*.

3. Con il terzo motivo di ricorso – anch'esso da trattare congiuntamente con i primi due, cui è connesso- la contribuente deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione degli artt. 96, primo e secondo comma, d.P.R. n. 917 del 1986, e dell'art. 2425 cod. civ., assumendo che la CTR avrebbe erroneamente escluso che, ai fini del calcolo del r.o.l., una volta sottratti dal valore della produzione i costi della produzione, alla differenza così ottenuta, dovessero sommarsi gli ammortamenti immateriali e materiali.

3.1. I primi tre motivi vanno accolti.

E' opportuno ricordare la norma di cui si discute, ovvero l'art. 96, primo e secondo comma, d.P.R. n. 917 del 1986, nella versione vigente *ratione temporis*:

«1.Gli interessi passivi e gli oneri assimilati, diversi da quelli compresi nel costo dei beni ai sensi del comma 1, lettera b), dell'articolo 110, sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati. L'eccedenza è deducibile nel limite del 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica. La quota del risultato operativo lordo prodotto a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, non utilizzata per la deduzione degli interessi passivi e degli oneri finanziari di competenza, può essere portata ad incremento del risultato operativo lordo dei successivi periodi d'imposta.

2.Per risultato operativo lordo si intende la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui al numero 10, lettere a) e b), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio; per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le voci di conto economico corrispondenti.».

Tenendo conto del dettato normativo, deve ritenersi corretta, in via generale ed astratta, l'affermazione della ricorrente secondo cui, ai fini del calcolo del r.o.l., una volta detratti dal valore i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 cod. civ., al fine di escludere da quest'ultima grandezza le voci di cui al numero 10, lettere a) e b) (ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali), queste ultime vanno sommate alla differenza già ottenuta (su tale criterio di computo cfr. ad esempio, nonostante tratti la novella normativa estranea al caso di specie, anche la circolare 19/E del 21 aprile 2009 dell'Agenzia delle entrate, tabella 2, pag. 29).

Tuttavia, il metodo in questione presuppone che nei costi della produzione, concretamente assunti ai fini del calcolo della differenza, siano a monte inclusi gli ammortamenti in questione, giacché, ove così non fosse, non sarebbe necessario, al fine di sterilizzarne la rilevanza algebrica, sommarli alla differenza tra il valore ed i costi della produzione.

Nel caso di specie, la CTR ha accertato che, a monte, i costi della produzione indicati dalla società contribuente in bilancio non includevano i predetti ammortamenti, facendone derivare la conseguenza logica che non era pertanto necessario aggiungere questi ultimi alla differenza ottenuta sottraendo dal valore della produzione i costi della produzione.

Come dedotto dalla ricorrente, la motivazione della sentenza impugnata non dà però conto che l'accertamento in questione sia stato condotto applicando anche l'ultimo inciso del secondo comma dell'art. 96 d.P.R. n. 917 del 1986, ove si dispone che «per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le voci di conto economico corrispondenti.»

La *ratio* di tale disposizione deriva dalla constatazione (condivisa dalla prassi della stessa Amministrazione, come risulta anche dalla citata circolare 19/E del 2009, pagg. 26 ss.) che, in linea generale, le società che adottano i principi contabili internazionali non hanno l'obbligo di seguire uno schema di conto economico predefinito e quindi, ai fini del calcolo del r.o.i., non devono necessariamente adottare il parametro normativo dell'art. 2425 cod. civ., richiamato dal ridetto art. 96, secondo comma, d.P.R. n. 917 del 1986. Esse debbono invece individuare, tra le voci del conto economico redatto sulla base dei principi internazionali, quelle corrispondenti alle voci contenute nello schema di conto economico di cui all'art. 2425 cod. civ., indicate dalla norma in esame. Pertanto, se da un lato non si può prescindere dalle

rilevanze contabili e dai criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio adottati, dall'altro la corrispondenza tra le voci di bilancio non Ias e Ias deve essere ricercata anche al di là delle semplici apparenze formali, tenendo sempre presente che i principi contabili internazionali sono in generale ispirati al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma.

Non è pertanto richiesta alla contribuente *Ias adopter* la redazione di un nuovo bilancio secondo le norme del codice civile ed i principi contabili nazionali, ma la predisposizione di uno schema di conto economico equiparato che consenta un ragguglio tra il bilancio redatto secondo i principi contabili internazionali e le voci di cui all'art. di cui all'art. 2425 cod. civ. rilevanti al fine di una corretta determinazione del r.o.i.

Nel caso di specie, nel quale non è controverso che la contribuente fosse *Ias adopter*, la ricorrente ha puntualmente richiamato nel ricorso sia le allegazioni, relative alla necessaria riconciliazione contabile tra principi contabili internazionali ed art. 2425 cod. civ., formulate nel ricorso introduttivo e riproposte in appello; sia, in particolare, lo schema di ragguglio contabile delle poste in esame, prodotto in corso di causa.

La CTR, riproducendo in motivazione il secondo comma dell'art. 96 d.P.R. n. 917 del 1986, quale premessa della successiva decisione del caso *sub iudice*, ha coperto con un *omissis* l'inciso relativo ai soggetti *Ias adopters*, dimostrando di non averlo considerato già a monte quale parametro normativo applicabile.

Tale conclusione è confortata sia dal richiamo, nella motivazione, esclusivamente al «bilancio allegato» (univocamente riferibile, come dedotto dalla ricorrente, al bilancio prodotto, redatto in base ai principi contabili internazionali); sia, comunque, dall'assenza, nella parte motiva, di qualsiasi riferimento non solo allo schema di riconciliazione

prodotto dalla contribuente, ma alla stessa esigenza di una verifica del ragguglio contabile, imposta dalla norma e sollecitata dalla società. Sono quindi fondate le prime tre censure della ricorrente, che non attingono meramente la valutazione in fatto del contenuto del bilancio operata dalla CTR, ma le modalità ed i criteri con le quali tale verifica è stata operata, non emergendo in alcun modo, dalla motivazione della sentenza impugnata, che sia stata esaminata dal giudice *a quo* la riconciliazione contabile richiesta, per i contribuenti *Ias adopters*, dal secondo comma dell'art. 96 d.P.R. n. 917 del 1986.

La sentenza impugnata va quindi cassata, con rinvio al giudice *a quo* per l'applicazione del seguente principio e per i necessari accertamenti in fatto: «Relativamente ai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, ispirati alla prevalenza della sostanza sulla forma, il calcolo del risultato operativo lordo va effettuato dopo aver individuato, tra le poste del conto economico redatto sulla base dei principi contabili internazionali, quelle che, nel caso di specie, risultino in concreto corrispondenti alle voci contenute nello schema di conto economico di cui all'art. 2425 cod. civ. e richiamate dall'art. 96, comma 2, d.P.R. n. 917 del 1986. A tal fine, il giudice del merito non può esimersi dal valutare anche lo schema di riconciliazione tra i due sistemi di rilevazione contabile che sia stato predisposto e prodotto dal contribuente *Ias adopter* ».

4. L'accoglimento dei primi tre motivi assorbe il quarto, con il quale la contribuente deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, assumendo che la CTR avrebbe erroneamente dichiarato l'appellante tenuta al pagamento di una somma pari al contributo unificato già versato, a causa dell'integrale rigetto dell'impugnazione, atteso che, secondo la ricorrente, la citata disposizione non si applica anche al giudizio tributario di merito.

**P.Q.M.**

Accoglie i primi tre motivi di ricorso e dichiara assorbito il quarto; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 22 novembre 2022.