

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE****SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta da

Federico Sorrentino

Lucio Napolitano

Luigi D'Orazio

Filippo D'Aquino

Giuseppe Nicastro

ha pronunciato la seguente

Presidente -

Consigliere - R.G.N. 25277/2015

Consigliere - Cron.

Consigliere Rel. - CC - 17/12/2021

Consigliere -

Oggetto: tributi - inerenza - costi investigativi - operazioni elusive

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 25277/2015 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. ^(omissis) (omissis) , in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura generale dello Stato, elettivamente domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi, 12

- *ricorrente* -*contro*

(omissis)), in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avv. (omissis) dall'Avv. Prof. (omissis) e dall'Avv. (omissis) in virtù di procura a margine del controricorso, elettivamente domiciliata presso lo studio dell'Avv. (omissis)

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania, Sezione staccata di Salerno, n. 4889/09/15, depositata in data 25 maggio 2015.



Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 17 dicembre 2021 dal consigliere Relatore Filippo D'Aquino.

RILEVATO CHE

1. La società contribuente (omissis) ha impugnato un avviso di accertamento, relativo al periodo di imposta 2002, con il quale venivano accertati maggiori IRPEF, IRAP e IVA, oltre sanzioni e interessi. L'atto impugnato trae origine da un PVC, nel corso del quale si disconoscevano diverse componenti negative di reddito, in quanto non inerenti e non di competenza dell'esercizio, alcune delle quali relative a costi per servizi investigativi (rilievo n. 2), nonché relative all'agevolazione di cui all'art. 4 l. 18 ottobre 2001, n. 383 in tema di detassazione degli investimenti. In particolare, l'Ufficio ha ritenuto di valutare unitariamente una scissione parziale e i successivi atti di acquisto del complesso immobiliare « (omissis) e di locazione a terzi, ritenendole elusive a termini di cui all'art. 37-bis d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (rilievo n. 32).

2. La CTP di Salerno ha accolto il ricorso in relazione a rilievi di alcuni costi non di competenza e non inerenti. La CTR della Campania, Sezione staccata di Salerno, con sentenza in data 16 luglio 2007, ha accolto l'appello principale del contribuente in relazione al rilievo n. 32, ritenendo insussistenti i presupposti di cui all'art. 37-bis d.P.R. n. 600/1973 e ha rigettato l'appello incidentale dell'Ufficio.

3. Gravata la sentenza di appello di ricorso per cassazione da parte dell'Ufficio, la stessa è stata cassata con rinvio da questa Corte (Cass., Sez. V, 22 gennaio 2013, n. 1431), accogliendosi il primo motivo dell'Ufficio con cui si denunciava motivazione apparente.

4. La CTR della Campania, Sezione staccata di Salerno, adita in sede di giudizio di rinvio, con sentenza in data 25 maggio 2015, previo espletamento di CTU, ha accolto parzialmente il ricorso in relazione al rilievo n. 2, relativo a costi investigativi, nonché



integralmente in relazione al rilievo n. 32, relativo alla scissione parziale e alla successiva acquisizione e locazione del complesso immobiliare « (omissis) », compensando le spese processuali. In relazione a quest'ultimo rilievo la CTR ha ricostruito la cronologia delle operazioni oggetto di esame da parte dell'Ufficio, consistenti nella scissione parziale dalla società (omissis) della società (omissis) evidenziando che tale scissione è avvenuta in epoca precedente l'entrata in vigore della l. n. 383/2001; operazione cui ha fatto seguito l'acquisto del compendio immobiliare in oggetto da parte della società contribuente in data 8 febbraio 2002 e la successiva concessione in locazione in data 1° marzo 2002 alla beneficiaria (omissis), nata dalla menzionata scissione. Ha, poi, ritenuto il giudice del rinvio che l'operazione di scissione e la precedente ristrutturazione edilizia rientrassero nella strategia del gruppo cui apparteneva la società contribuente. Ha, inoltre, ritenuto la CTR che la società contribuente fosse rimasta estranea all'operazione straordinaria di scissione. Ha, poi, ritenuto sussistenti valide ragioni economiche in relazione alla successiva locazione, essendo il rapporto locatizio (in relazione al quale era previsto l'aggiornamento annuale), idoneo a consentire il recupero dei costi dell'investimento. Ha, infine, osservato la CTR che l'investimento in oggetto rientrasse in un perimetro più ampio di investimenti effettuati dalla società contribuente nel medesimo periodo di imposta.

5. Propone ricorso per cassazione l'Ufficio affidato a tre motivi, cui resiste con controricorso la società contribuente.

CONSIDERATO CHE

1.1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto in relazione agli artt. 75 (attuale art. 109) d.P.R. 22



dicembre 1986, n. 917 (TUIR) e 2697 cod. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha parzialmente annullato la ripresa in materia di costi investigativi. Osserva il ricorrente che il costo, relativo a investigazioni nei confronti del personale dipendente per azioni dolose occorse nello stabilimento di (omissis) , non sia inerente, in quanto non vi sarebbe prova della connessione con l'attività di impresa. Censura inoltre, il ricorrente, la circostanza che la società contribuente avrebbe prodotto unicamente la nota di conferimento di incarico alla società investigativa e un indennizzo assicurativo nella nota integrativa al bilancio dell'esercizio 2001 per un incendio occorso in tale periodo, oltre ad avere prodotto fatture con descrizione generica, documentazione che il ricorrente ritiene inidonea.

1.2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, violazione e/o falsa applicazione dell'art. 37-bis d.P.R. n. 600/1973, per avere la CTR ritenuto non elusiva l'operazione di scissione parziale, di acquisto del compendio immobiliare « (omissis) » e della successiva locazione alla società nata dalla scissione parziale, che l'Ufficio aveva originariamente ritenuto priva di valide ragioni economiche e finalizzata ad ottenere unicamente indebiti risparmi di imposta. Osserva l'Ufficio ricorrente che la società contribuente fosse in perdita e avesse svalutato nel periodo di imposta 2002 le immobilizzazioni relative ad altro impianto (« (omissis) »), rispetto alla quale l'acquisto del nuovo immobile si rivelava eccentrico rispetto alla strategia aziendale. Ritiene il contribuente che l'elusività debba incentrarsi soprattutto in relazione alla precedente operazione di scissione parziale della società (omissis) (omissis) e (omissis) dalla società scissa (omissis) e (omissis) (omissis) società controllante l'odierna società contribuente, della società (omissis) e (omissis) controllante che aveva acquistato l'immobile prima dell'entrata in vigore della l. n. 383/2001



e che, pertanto, non avrebbe potuto beneficiare dei benefici fiscali. Ne conseguirebbe, secondo l'Ufficio ricorrente, che l'operazione di acquisto del compendio immobiliare, conseguente alla precedente scissione parziale, apparirebbe sostenuta unicamente da finalità di risparmio fiscale e non da valide ragioni economiche. Evidenzia, inoltre, il ricorrente l'antieconomicità dei costi da indebitamento della società contribuente nei confronti della società finanziaria del gruppo ((omissis)). A tale quadro risulterebbe conferente – ad avviso del ricorrente – anche la successiva concessione dell'immobile in comodato gratuito. Sottolinea, infine, come oggetto dell'atto impositivo non sia l'operazione di scissione parziale in quanto tale, ma l'acquisto dell'immobile a termini dell'art. 37-bis, comma 3, lett. b) d.P.R. n. 600/1973 (negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende), in quanto concatenato alle operazioni straordinarie precedenti.

1.3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione degli artt. 383, 385 e 112 cod. proc. civ., per essersi il giudice del rinvio limitato a statuire sulle spese del solo grado del giudizio di rinvio senza pronunciarsi sulle spese del giudizio rescindente in cassazione.

2. Il primo motivo è infondato nella parte in cui deduce la non inerenza del costo per investigazioni rispetto alla attività di impresa. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, ai fini della deducibilità dei costi in materia di reddito di impresa, l'onere inerente all'attività d'impresa è quello che appartiene all'ambito aziendale e al corretto esercizio dell'impresa stessa e che, quindi, risulta sostenuto in funzione o in ragione dell'attività imprenditoriale svolta, imponendosi in ogni caso un'indagine sull'appartenenza all'attività produttiva dell'evento generatore del decremento che viene in considerazione dal punto di vista fiscale (Cass., Sez. V, 5 novembre 2021, n. 31930).



Il costo non va, pertanto, dedotto in relazione alla produzione di ricavi, ma all'attività di impresa nel suo complesso (Cass., Sez. V, 17 gennaio 2020, n. 902), anche in via indiretta, potenziale o in proiezione futura, esclusa ogni valutazione in termini di utilità o incremento per l'attività medesima (Cass., Sez. V, 26 ottobre 2021, n. 30024), purché i costi e i relativi fatti giustificativi siano effettivamente ascrivibili all'attività di impresa effettivamente svolta (Cass., Sez. V, 2 febbraio 2021, n. 2224). Nella specie, lo stesso Ufficio ricorrente evidenzia come la società contribuente avesse riscontrato azioni dolose all'interno dello stabilimento di (omissis) negli anni 2000 e 2001, avesse - poi - ottenuto un indennizzo assicurativo, come risultante dalla nota integrativa al bilancio 2001 e avesse - infine - svolto indagini interne al fine di accertare l'eventuale coinvolgimento di dipendenti in tali fatti. Il conferimento di incarico a una società investigativa rientra, pertanto, nella attività di indagine avviata dalla società strumentale ai fini della preservazione dell'integrità del compendio industriale, messo in pericolo da fatti illeciti compiuti da terzi ed è, pertanto, inerente.

3. Il motivo è, invece, inammissibile in relazione alla dedotta insufficienza della documentazione (la lettera di incarico conferita all'agenzia investigativa) e alla asserita genericità delle fatture prodotte. Sotto il primo profilo il ricorrente, pur denunciando formalmente una violazione di legge e delle regole di distribuzione dell'onere della prova, mira a una rivalutazione del ragionamento decisorio che ha portato il giudice del merito, sulla base anche delle emergenze della CTU, a ritenere parzialmente infondata la ripresa di costi relativi alle attività investigative. Così facendo il ricorrente, pur deducendo apparentemente, una violazione di norme di legge, mira, in realtà, alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità



in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito (Cass., Sez. VI, 4 luglio 2017, n. 8758), rimettendo in discussione l'apprezzamento delle prove operato dal giudice di merito e a questi riservato (Cass., Sez. I, 5 febbraio 2019, n. 3340; Cass., Sez. I, 14 gennaio 2019, n. 640; Cass., Sez. I, 13 ottobre 2017, n. 24155; Cass., Sez. V, Sez. 5, 4 aprile 2013, n. 8315), laddove dovrebbe invero contestare tale accertamento sotto il profilo dell'omesso esame di fatto decisivo (Cass., Sez. VI, 3 dicembre 2019, n. 31546; Cass., Sez. U., 5 maggio 2006, n. 10313; Cass., Sez. VI, 12 ottobre 2017, n. 24054). Sotto il secondo profilo, il ricorrente si è limitato a dedurre la genericità delle fatture, senza trascriverle, né allegandole al ricorso e, quindi, non consentendo a questa Corte di esaminare nel merito tale censura.

4. Passandosi al secondo motivo, va rigettata l'eccezione di inammissibilità, articolata dal controricorrente, per difetto di specificità, avendo il ricorrente indicato gli atti in cui le deduzioni sono state contenute. Né rileva, in questa sede, la asserita novità della questione relativa ai conteggi effettuati dal ricorrente (come ulteriormente deduce il controricorrente), non avendo tale questione avuto incidenza sul percorso motivazionale del giudice del rinvio.

5. Il motivo è, comunque, inammissibile – come correttamente dedotto dal controricorrente – in quanto l'Ufficio ricorrente, anche sotto tale profilo, sta invocando, tramite la dedotta violazione di legge in relazione all'art. 37-*bis* d.P.R. n. 600/1973, una diversa rivalutazione dell'accertamento circa l'esistenza di una valida ragione economica attinente alla scissione parziale, nonché alle successive operazioni di acquisto del compendio immobiliare e locazione, avvenute a seguito della precedente scissione parziale che ha comportato la costituzione della società divenuta locataria, soggetto diverso della controllante (scissa) della società contribuente, giudizio che impinge nel giudizio di fatto, precluso al giudice di legittimità



(Cass., Sez. I, 5 agosto 2016, n. 16526), al pari della deliberazione e della individuazione del materiale probatorio, valutazioni che spettano al giudice del merito (Cass., Sez. Lav., 7 giugno 2013, n. 14463).

6. Il giudice del rinvio ha analiticamente ricostruito gli atti precedenti e preparatori di quelli oggetto di esame da parte dell'Amministrazione finanziaria, evidenziando come gran parte degli stessi fosse precedente l'entrata in vigore della l. n. 383/2001 (25 ottobre 2001), di cui ha beneficiato la società controricorrente. In particolare, la CTR ha accertato che fossero precedenti l'entrata in vigore della legge sia l'avvio della ristrutturazione del complesso immobiliare in oggetto (avviata con l'acquisto in data 28 dicembre 2000 da parte della (omissis) e (omissis) dell'immobile da parte di un'altra società del gruppo, la (omissis), sia lo scorporo del ramo aziendale cavi da quello energia e telecomunicazioni (avviato con delibera della società capogruppo in data 8 maggio 2001 e poi posto in essere con progetto di scissione parziale in data 27 luglio 2001, attuato in data 12 settembre 2001), sia il passaggio integrale del capitale dell'odierna società contribuente sotto il controllo di (omissis) e (omissis) (12 settembre 2001), dante causa dell'odierna controricorrente. La scissione parziale (dedotta come elusiva da parte dell'Ufficio) e gli atti preparatori della successiva compravendita del compendio aziendale « (omissis) (omissis) sono, pertanto, precedenti l'entrata in vigore della l. n. 383/2001 secondo la cronologia menzionata dal giudice del rinvio e qui non espressamente censurata.

7. Il giudice del rinvio ha, poi, ritenuto dotata in concreto di valide ragioni economiche l'operazione straordinaria di scissione parziale, in quanto rientrante nella strategia aziendale del (omissis) con conseguente costituzione della società (omissis) i e (omissis) (omissis) divenuta successivamente locataria del compendio immobiliare



in oggetto, progetto avviato «*in data 08.05.2001*» con deliberazione dell'assemblea dei soci di (omissis) volta a realizzare «*entro la fine dell'anno, il progetto già annunciato di scorporare dal settore Cavi e Sistemi le attività Energia e quelle Telecomunicazioni*». Ha, quindi, ritenuto il giudice del rinvio che la scissione parziale di (omissis) e (omissis) – la quale rimaneva proprietaria dell'immobile ex (omissis) (omissis) – fosse esecutiva della precedente decisione della società controllante.

8. Non è stato, inoltre, censurato l'accertamento compiuto dal giudice del rinvio, secondo cui la società contribuente, odierna controricorrente, fosse rimasta del tutto estranea all'operazione di scissione parziale («*gli atti considerati aventi tutti data certa e verificatisi fino al 08.02.2002 e la loro cronologia, evidenziano una totale estraneità dell[a] (omissis) e non dimostrano che essi siano stati posti in essere affinché la (omissis) potesse aggirare gli obblighi e/o divieti previsti dall'ordinamento*»), circostanza che escluderebbe, peraltro, di valutare la successiva operazione di acquisto dell'immobile da parte della contribuente e la successiva locazione congiuntamente alla precedente operazione di scissione parziale.

9. Il giudice del rinvio è andato oltre e, dopo avere escluso la natura elusiva della scissione parziale, sulla quale il ricorrente fonda il giudizio di elusività dell'operazione di acquisto e rilocalazione del compendio immobiliare, ha ritenuto che anche la successiva operazione di acquisto dell'immobile dalla società controllante rientrasse nelle attività strategiche del gruppo, in quanto avrebbe consentito il completamento dell'operazione di ristrutturazione avviata anni prima. Ha, poi, ritenuto la CTR che l'operazione fosse utile anche per la società contribuente, consentendole di beneficiare del reddito derivante dalla gestione accessoria (riscossione dei canoni di locazione), nonché osservando che il compendio immobiliare, per la



sua appetibilità, sarebbe stato locabile anche a terzi (« (omissis) , anche in assenza delle predette operazioni di scissione [...] aveva la possibilità (e ciò ha fatto) di acquistare l'immobile dalla (omissis) e (omissis) e di concederlo poi alla stessa società venditrice o a altra società»). Sotto questo profilo, il giudice del rinvio ha accertato l'effettività del contratto di locazione (in relazione al quale è stato rilevato che lo stesso fosse aggiornato annualmente), nonché la valida strategia aziendale di dismissione dell'immobile da parte della dante causa della controricorrente, la quale successivamente sarebbe stata assorbita con fusione per incorporazione nella società capogruppo (omissis) . Il giudice del rinvio ha, infine, escluso la antieconomicità dell'investimento della società contribuente, rilevando l'esecuzione da parte della contribuente di ulteriori investimenti oltre a quello censurato dall'Ufficio. Ha, pertanto, riscontrato il giudice del rinvio, nel complesso, la sussistenza di valide ragioni economiche, sia nell'ambito della strategia del gruppo imprenditoriale al quale apparteneva la società contribuente, sia in relazione all'interesse della società contribuente medesima, ritenendo – inoltre - implicitamente prevalenti le ragioni economiche che hanno spinto la società contribuente a optare per una gestione accessoria (locazione immobiliare) in luogo di quella caratteristica (produttiva). Da tale giudizio la CTR ha fatto, poi, discendere la non corretta applicazione dell'art. 37-bis d.P.R. n. 600/1973, in quanto al vantaggio fiscale si sono affiancate quelle valide ragioni economiche che rendono legittima l'operazione di scissione parziale, di acquisto dell'immobile e di successiva concessione in locazione, essendo le stesse non solo marginali, né teoriche, anche se non predominanti, avendo dimostrato parte contribuente che la soluzione perseguita fosse più conveniente rispetto ad altre soluzioni (Cass., Sez. V, 22 giugno 2021, n. 17745; Cass., Sez. VI, 28 luglio 2020, n. 16184; Cass., Sez.



V, 20 giugno 2019, n. 16537; Cass., Sez. V, 30 gennaio 2018, n. 2240).

10. Da tali elementi emerge come il giudice del rinvio abbia, in primo luogo, escluso in astratto la natura elusiva della scissione parziale (in quanto precedente l'entrata in vigore della l. n. 383/2001) e, successivamente, ne abbia escluso la natura elusiva anche in concreto, avendone riscontrato le sottostanti ragioni economiche, escludendo, infine, che la società contribuente abbia preso parte alla scissione. Il giudice del rinvio ha, poi, riscontrato valide ragioni economiche sottostanti sia la successiva operazione di acquisto del compendio immobiliare, sia quella di locazione dell'immobile ad altra società del gruppo, così accertando in concreto le valide ragioni economiche in relazione a tutte le singole operazioni censurate dall'Ufficio. Deve, pertanto, condividersi quanto sostenuto dal controricorrente, ove osserva che l'Ufficio ricorrente, pur deducendo apparentemente, una violazione di norme di legge, mira, in realtà, alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito in relazione all'accertamento delle valide ragioni economiche, così da realizzare anche in questo caso una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito (Cass., Sez. VI, 4 luglio 2017, n. 8758, cit.). E', quindi, assorbito l'esame della questione di novità di alcuni profili attinenti al secondo motivo di gravame, articolata dal controricorrente.

11. Il terzo motivo è infondato, posto che la CTR si è pronunciata sulle spese di tutto il procedimento, applicando il principio della compensazione, stante l'accoglimento solo parziale dell'originario ricorso proposto dalla società contribuente.

12. Il ricorso va pertanto rigettato, con spese regolate dalla soccombenza e liquidate come da dispositivo. Non opera a carico dell'Agenzia ricorrente il raddoppio del contributo unificato (Cass.,



Sez. VI, 29 gennaio 2016, n. 1778; Cass., Sez. III, 14 marzo 2014, n. 5955).

P. Q. M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali in favore del controricorrente, che liquida in complessivi € 30.000,00, oltre alle spese forfetarie nella misura del 15%, agli esborsi liquidati in euro 200,00 e agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, in data 17 dicembre 2021

Il Presidente

Federico Sorrentino

