

CORTE DI CASSAZIONE  
Ordinanza 23 settembre 2024, n. 25437

Svolgimento del processo

1. Occorre premettere che la odierna controricorrente Granlatte Scarl ha incorporato quale consolidante Sail Spa. In precedenza, a sua volta, Sail Spa aveva acquisito le quote di Daunia Natura Srl dal Consorzio Romagnolo Produttori Latte Scarl (poi incorporato da Granarolo Spa). Il cedente Consorzio aveva realizzato una plusvalenza milionaria regolarmente dichiarata. Quindi Sail Spa aveva incorporato Daunia Natura Srl. Il conseguente azzeramento delle quote di quest'ultima società aveva comportato un disavanzo di fusione (Euro 10.275.895,63) di cui la Sail Spa aveva disposto l'ammortamento in 25 quote annuali.

La deducibilità delle quote di ammortamento era stata però disconosciuta dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Puglia, che aveva redatto Processo Verbale di Costatazione nei confronti della Sail Spa, e poi emesso due avvisi di accertamento in relazione a quanto dedotto nei primi due anni successivi alla fusione (1998 e 1999), e successivamente anche con riferimento all'anno 2004. A sua volta la Direzione Emilia Romagna dell'Amministrazione finanziaria ha emesso l'avviso di accertamento n. (Omissis) per cui è causa, sempre in relazione alla vicenda descritta ed all'anno 2004, che è stato notificato il 3.8.2009 alla Granlatte Scarl in quanto consolidante della Sail Spa e responsabile tanto dell'imposta quanto delle sanzioni.

2. La società Granlatte impugnava l'avviso di accertamento innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Bologna affermando la trasparenza e correttezza del proprio agire, essendo stato rigorosamente dichiarato ogni elemento fiscalmente rilevante e versato ogni tributo, e riconoscendo peraltro di aver commesso un modesto errore di calcolo, per cui la quota annualmente suscettibile di ammortamento doveva essere proporzionalmente ridotta. L'Agenzia delle Entrate, chiarito che la Sail Spa era controllata da Granlatte Spa, la quale a sua volta era controllata dalla Granarolo Spa che aveva incorporato per fusione il Consorzio Romagnolo Produttori Latte Scarl, la quale aveva ceduto alla Sail Spa le quote di Daunia Natura Srl, replicava che la disciplina dettata dal D.Lgs. n. 358 del 1997 è sì volta a contrastare il fenomeno della doppia imposizione, ma non può essere utilizzata al fine di realizzare una doppia "non imposizione", che si verificherebbe nel caso di specie "ammettendo la deducibilità del disavanzo da fusione a fronte di una plusvalenza non versata in forza del regime di favore dei soggetti cooperativi" (sent. CTR, p. 3). La CTP riteneva fondate le difese proposte dalla società, accoglieva perciò il suo ricorso ed annullava l'atto impositivo.

3. L'Ente impositore spiegava appello, avverso la pronuncia sfavorevole conseguita dai primi giudici, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, riproponendo i suoi argomenti. La CTR rilevava che ai presenti fini non vi è differenza tra un'impresa ordinaria ed una società cooperativa agricola. Inoltre la legge dispone che all'ammortamento del disavanzo di fusione possa procedersi quando i valori siano stati regolarmente iscritti in bilancio, ma non prevede che alla deduzione del disavanzo di



fusione possa provvedersi sol quando sia stato versato un correlato tributo. Il giudice di secondo grado rigettava pertanto l'impugnativa proposta dall'Amministrazione finanziaria, e confermava l'annullamento dell'atto impositivo.

4. Avverso la pronuncia sfavorevole adottata dalla CTR dell'Emilia Romagna ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, affidandosi ad un motivo di impugnazione. Resiste mediante controricorso la Granlatte Scarl, che ha pure depositato memoria.

4.1. Ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte il Pubblico Ministero, nella persona del s. Procuratore Generale Paola Filippi, ed ha domandato rigettarsi il ricorso.

#### Motivi della decisione

1. Con il suo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., l'Amministrazione finanziaria contesta la violazione dell'art. 6, comma 2, lett. b), del D.Lgs. n. 358 del 1997, per avere la CTR erroneamente ritenuto sufficiente, per poter utilizzare la deduzione, che la plusvalenza da cessione "abbia concorso a formare il reddito, pur senza che sia stato scontato il tributo in ragione di un regime di esenzione integrale" (ric., p. 8), mentre "il disavanzo di fusione assume rilevanza fiscale solo allorché il reddito del cedente sia stato imponibile" (ric., p. 9).

2. Occorre allora osservare che, come già rilevato da questo Giudice con la pronuncia 28.6.2017, n. 16067, emessa tra le stesse parti ed anche Granarolo Spa, deve tenersi conto dell'efficacia preclusiva del giudicato costituito dalla sentenza di questa Corte 7 agosto 2015, n. 16598. Tale decisione, è stata resa in controversia tra l'Agenzia delle Entrate e Sail Spa (incorporata da Granarolo Spa), avente il medesimo oggetto della lite ora in esame, ancorché riferito ad un diverso e precedente periodo d'imposta, vale a dire la sussistenza delle condizioni per la deducibilità, riconosciuta nella sentenza richiamata, di una delle venticinque quote annuali (e quindi di ciascuna delle venticinque quote annuali) in cui era stato suddiviso l'ammortamento relativo al disavanzo determinatosi a seguito della fusione ed incorporazione della controllata Daunia Natura Srl da parte della Sail Spa, senza l'applicazione dell'imposta sostitutiva prevista dall'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 358 del 1997.

La controricorrente Granlatte Scarl ha segnalato in memoria che questa Corte, sempre in relazione alle stesse questioni, ha pronunciato ulteriori decisioni conformi, recanti numero dal 16064 al 16066 e dal 16068 al 16069, sempre del 2017, in giudizi pendenti tra l'Agenzia delle Entrate e Granarolo Spa.

2.1. Costituisce invero consolidato indirizzo di questa Corte il principio secondo cui, con riguardo alla materia tributaria, "qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano 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 le 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, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso, oltre a riguardare soltanto le imposte sui redditi ed a trovare significative deroghe sul piano normativo, si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo (ad esempio, la capacità contributiva, le spese deducibili), e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente. In riferimento a tali elementi, il riconoscimento della capacità espansiva del giudicato appare d'altronde coerente non solo con l'oggetto del giudizio tributario, che attraverso l'impugnazione dell'atto mira all'accertamento nel merito della pretesa tributaria, entro i limiti posti dalle domande di parte, e quindi ad una pronuncia sostitutiva dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria (salvo che il giudizio non si risolva nell'annullamento dell'atto per vizi formali o per vizio di motivazione), ma anche con la considerazione unitaria del tributo dettata dalla sua stessa ciclicità, la quale impone, nel rispetto dei principi di ragionevolezza e di effettività della tutela giurisdizionale, di valorizzare l'efficacia regolamentare del giudicato tributario, quale "norma agendi" cui devono conformarsi tanto l'Amministrazione finanziaria quanto il contribuente nell'individuazione dei presupposti impositivi relativi ai successivi periodi d'imposta", Cass. Sezioni Unite 16 giugno 2006, n. 13916.

2.2. Si è in particolare precisato che "l'efficacia del giudicato, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo nell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo (ad esempio, la capacità contributiva, le spese deducibili), e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente (Cass. n. 6953 del 2015, n. 2433 del 2013)", Cass. sez. V, 28.6.2017, n. 16067.

Accertata nella specie l'esistenza del giudicato esterno, il ricorso deve essere pertanto rigettato.

2.3. Solo per completezza può peraltro aggiungersi che la decisione n. 16598 del 2015 risulta pienamente condivisibile, avendo correttamente rilevato che la fusione di società, ai sensi dell'art. 123, commi 1 e 2 TUIR (nel testo vigente *ratione temporis*) risulta caratterizzata dal principio della neutralità della fusione, che indica l'inidoneità a determinare in capo alla società risultante dalla fusione il realizzo delle plusvalenze o delle minusvalenze latenti e risponde all'esigenza di precludere "salti d'imposta" o doppie imposizioni.



In forza di detto principio, la fusione di società è un evento improduttivo di effetti fiscalmente rilevanti, onde sussiste la irrilevanza fiscale dell'avanzo o, come nel caso di specie, del disavanzo di fusione.

A tale principio generale della neutralità deroga, peraltro, il D.Lgs. n. 358 del 1997 vigente *ratione temporis*, che ha riconosciuto la rilevanza fiscale dei c.d. disavanzi da annullamento (quale quello in esame) nei limiti in cui la società risultante dalla fusione sia in grado di dimostrare che il maggior costo d'acquisto trova corrispondenza in un valore "che abbia concorso a formare il reddito di un'impresa residente".

Il presupposto per la rilevanza fiscale della fusione è dunque non già la concreta sottoposizione a tassazione, né la tassabilità dei maggiori valori corrispondenti al c.d. disavanzo di fusione, ma unicamente che detti valori abbiano concorso a formare il reddito di un'impresa residente.

L'ulteriore requisito della tassabilità di tale reddito è fuori dal perimetro applicativo della disposizione, e di tale ulteriore aspetto non può farsi carico l'incorporante, la quale, ai sensi del comma 3 della disposizione citata deve unicamente documentare "i componenti positivi o negativi di reddito", relativi alle azioni o quote annullate in sede di fusione che siano state realizzate dalla stessa contribuente o, come nel caso di specie, dai precedenti possessori. L'incorporante non è viceversa tenuta a provare la sottoposizione a tassazione o comunque la tassabilità di tali componenti, che costituisce un ulteriore, distinto requisito", Cass. sez. V, 7.8.2015, n. 16598.

Il ricorso introdotto dall'Agenzia delle Entrate risulta quindi infondato e deve essere respinto.

3. Le spese processuali seguono l'ordinario criterio della soccombenza e sono liquidate in dispositivo, in considerazione della natura delle questioni affrontate e del valore della causa.

3.1. Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere Amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13, comma 1 quater, del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, in tema di c.d. "doppio contributo".

La Corte di Cassazione:

P.Q.M.

Rigetta il ricorso introdotto dall'Agenzia delle Entrate.

Condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali in favore della costituita controricorrente, e le liquida in complessivi Euro 7.500,00 per compensi, oltre 15% per le spese generali, Euro 200,00 per esborsi, ed accessori come per legge.

