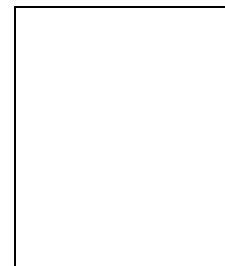


Civile Ord. Sez. 5 Num. 16405 Anno 2026
Presidente: DE ROSA MARIA LUISA
Relatore: CHIECA DANILO
Data pubblicazione: 26/05/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 3493/2021 R.G. proposto da
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa *ope legis* dall'Avvocatura Generale dello Stato;

-ricorrente-

contro

IPER MONTEBELLO S.P.A., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dal prof. avv. Alberto Marcheselli e dall'avv. Marina Milli;

-controricorrente-

avverso la SENTENZA della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DELLA LOMBARDIA n. 1172/2020 depositata il 22 giugno 2020;

udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 5 maggio 2026
dal Consigliere Danilo Chieca;

FATTI DI CAUSA

1. La Direzione Regionale della Lombardia dell'Agenzia delle Entrate emetteva nei confronti della Iper Montebello s.p.a., incorporante la Iper Orio s.p.a., due distinti avvisi di accertamento relativi all'anno 2011, uno ai fini dell'IRES, l'altro ai fini dell'IRAP, mediante i quali disconosceva la

deducibilità della quota di ammortamento del valore di avviamento che la predetta Iper Orio s.p.a. aveva iscritto nell'attivo del bilancio 2000 a sèguito dell'acquisizione del ramo d'azienda della consociata Iper Pescara s.p.a. avente ad oggetto l'ipermercato sito all'interno del centro commerciale "Pescara Nord" di Città Sant'Angelo.

1.1 Secondo la tesi sostenuta dall'Ufficio, la descritta operazione, perfezionatasi nel dicembre 2000, configurava abuso del diritto ai sensi dell'art. 10-*bis* della legge n. 212 del 2000, essendo stata conclusa, in assenza di valide ragioni economiche, allo scopo di realizzare essenzialmente vantaggi fiscali indebiti attraverso l'elusione della disciplina in materia di riporto delle perdite pregresse contenuta nell'art. 102 (corrispondente all'attuale art. 84) del t.u.i.r..

In particolare, con lo strumento degli ammortamenti deducibili inerenti all'avviamento del ramo d'azienda ceduto, sarebbero state trasferite le perdite fiscali in scadenza ad un altro soggetto del gruppo.

2. La Iper Montebello s.p.a. impugnava entrambi gli avvisi di accertamento proponendo ricorso cumulativo dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Milano.

2.1 Riconosciuta la fondatezza delle ragioni addotte dalla contribuente, il giudice adito annullava gli atti impositivi, escludendo la natura elusiva della contestata operazione negoziale.

3. La decisione veniva successivamente confermata dalla Commissione Tributaria Regionale (CTR) della Lombardia, che con sentenza n. 1172/2020 del 22 giugno 2020 rigettava l'appello erariale in dichiarata condivisione del ragionamento svolto dal collegio di primo grado.

4. Contro questa sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a un unico motivo, al quale la Iper Montebello s.p.a. ha resistito con controricorso.

5. La causa è stata avviata alla trattazione in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 380-*bis*.1 c.p.c..

In data 22 aprile 2026 la controricorrente ha depositato memoria illustrativa e contestuale istanza di estinzione parziale del giudizio per cessata materia del contendere.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Va preliminarmente rilevato che nelle more del presente giudizio la controricorrente Iper Montebello s.p.a., avvalendosi delle disposizioni di cui all'1, commi da 186 a 204, della legge n. 197 del 2022, ha definito la controversia tributaria relativa all'avviso di accertamento emesso nei suoi confronti ai fini dell'IRAP, recante il n. TMB0C6N00695/2016.

1.1 Dalla documentazione acquisita al fascicolo di causa si evince, infatti, che:

- nel previsto termine del 30 settembre 2023 la predetta contribuente ha presentato domanda di definizione agevolata inerente all'atto impositivo innanzi indicato, versando l'intero importo dovuto ai sensi del comma 190 del citato articolo;

- entro il 30 settembre 2024 l'Agenzia delle Entrate non ha notificato l'eventuale diniego della definizione.

1.2 Per quanto precede, il processo deve essere dichiarato estinto, ai sensi del comma 13, primo periodo, del citato articolo, limitatamente alla controversia in parola.

Inoltre, a fronte della prova dell'avvenuto integrale pagamento delle somme dovute per il perfezionamento della procedura condonistica, va pronunciata la parziale cessazione della materia del contendere (cfr. Cass. n. 30945/2019, Cass. n. 29293/2020, Cass. n. 3338/2024).

1.3 Al lume di ciò, la disamina delle censure poste a base dell'impugnazione erariale rimane circoscritta al solo avviso di accertamento ai fini dell'IRES, contraddistinto dal n. TMB036N00694/2016.

1.4 Tanto premesso, con l'unico motivo di ricorso è denunciata, ai

sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 10-bis della legge n. 212 del 2000, dell'art. 84 del d.P.R. n. 917 del 1986 (t.u.i.r.) e dell'art. 2697 c.c..

1.5 Si sostiene che avrebbe errato la CTR nell'escludere la natura elusiva dell'atto di conferimento di ramo d'azienda intervenuto nell'anno 2000 fra la Iper Pescara s.p.a. e la Iper Orio s.p.a., poi incorporata dalla Iper Montebello s.p.a..

I giudici di secondo grado avrebbero, infatti, trascurato che la descritta operazione:

- era stata posta in essere in assenza di valide ragioni extrafiscali non marginali, come dimostrato anche dai negativi risultati economici in concreto ottenuti dalla conferitaria Iper Orio s.p.a. negli esercizi successivi al conferimento;

- era diretta ad eludere la norma di cui all'art. 84 del t.u.i.r., «[...] *allo scopo di trasferire, attraverso ammortamenti deducibili, le perdite fiscali in scadenza ad un altro soggetto del gruppo*»;

- era finalizzata al conseguimento di un indebito vantaggio fiscale, non avendo la contribuente «[...] *mai spiegato le ragioni che la [aveva]no indotta a non utilizzare, come indicato dall'Ufficio, la possibilità offerta dalla normativa di realizzare la ristrutturazione e riorganizzazione del gruppo in regime di neutralità fiscale*».

1.6 Il ricorso è in parte inammissibile, in parte infondato.

1.7 Dopo aver ricordato che l'art. 10-bis della legge n. 212 del 2000 «[...] *definisce legalmente cosa debba considerarsi "abuso del diritto" nel nostro ordinamento tributario, con conseguente possibilità per l'amministrazione finanziaria di considerare a sé inopponibili le operazioni che siano da configurarsi abusive e di disconoscere i vantaggi fiscali che da ess[e] ne siano derivat[i]*», la CTR lombarda ha posto in evidenza che, «[...] *tuttavia, lo stesso art. 10 bis, al comma 3, stabilisce in modo esplicito che "non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni*

giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ..."».

Da ciò ha tratto la logica e coerente conclusione che, «[...] una volta sussistente la giustificazione di valide ragioni extrafiscali non marginali che rispondono in concreto alle predette finalità migliorative dell'impresa, le operazioni svolte devono essere considerate sempre opponibili all'amministrazione finanziaria e gli eventual[i] vantaggi fiscali in ogni caso attribuibili al contribuente».

Indi, esaminando la fattispecie concreta alla luce delle considerazioni fin lì svolte, il collegio regionale ha ritenuto condivisibile la valutazione espressa dai primi giudici «[...] circa la sussistenza di valide ragioni extrafiscali non marginali che [aveva]no giustificato l'operazione di conferimento [...] all'origine della vicenda processuale».

Al riguardo, ha osservato che:

- «[...] le dedotte esigenze di rafforzare la struttura patrimoniale della società conferitaria e soprattutto di rendere quest'ultima più efficiente sotto il profilo commerciale (grazie alla possibilità di acquisire maggiori volumi di acquisto e vendita, con conseguente maggiore ottimizzazione dell'allocazione delle risorse umane e materiali disponibili), rende[va] sicuramente giustificata l'operazione in questione ed escludeva che [la stessa] po[te]ss[e] considerarsi elusiva [...]»;

- «[...] la medesima operazione risultava finalizzata anche ad evitare che la società Iper Pescara spa dovesse continuare a gestire sia l'ipermercato che la galleria commerciale ove quest'ultimo era inserito, in coerenza con il modello organizzativo dei due gruppi (Finiper e GS) che ne detenevano le rispettive quote paritetiche), con ciò rendendosi ancor di più giustificata l'operazione dal punto di vista commerciale [...]».

La Commissione di seconde cure ha, altresì, soggiunto che:

- «[...] all'epoca dello stesso conferimento la Iper Orio aveva già

perdite fiscali utilizzabili ai sensi dell'art. 84, comma 2, del DPR 917/86», onde «[...] lo scopo della medesima operazione non poteva essere il trasferimento in modo elusivo di perdite infragruppo»;

- non era «[...] fondata l'ulteriore argomentazione riproposta dalla stessa Agenzia [...], secondo cui la concentrazione organizzativa attuata attraverso il conferimento in questione avrebbe potuto essere raggiunt[a], in regime di neutralità fiscale, attraverso gli strumenti offerti dal D.Lvo 358/97»; e ciò in quanto «[...] lo stesso art. 10 bis citato prevede al comma 4 la facoltà del contribuente di scegliere "tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale", con la conseguenza che, laddove una certa operazione sia legittima (in quanto non elusiva) ed essa comporti un risparmio di imposta, non può certo imporsi allo stesso contribuente di utilizzare altri strumenti per raggiungere lo stesso fine che però siano fiscalmente meno vantaggiosi».

1.8 Nella motivazione posta a fondamento del *decisum* non si colgono affermazioni in diritto contrastanti con le norme regolatrici della fattispecie o con l'interpretazione che di esse viene fornita dalla giurisprudenza di legittimità o dalla dottrina prevalente; né la ricorrente si è fatta carico di individuarle nel rispetto dei canoni prescritti da questa Corte, a pena di inammissibilità della censura, per la deduzione dell'*error in iudicando* (cfr., *ex permultis*, Cass. n. 17567/2022, Cass. n. 19822/2023, Cass. n. 21552/2024, Cass. n. 33808/2025).

1.9 Dietro lo schermo della denuncia di violazione o falsa applicazione degli artt. 10-*bis* della legge n. 212 del 2000 e 84 del t.u.i.r., la doglianza in scrutinio finisce per risolversi nel tentativo di sollecitare un non consentito riesame dell'apprezzamento di merito operato dalla CTR, la quale ha ritenuto sussistenti valide ragioni extrafiscali non marginali sottese all'operazione di conferimento alla Iper Orio s.p.a. del ramo d'azienda della Iper Pescara s.p.a., riconducibili a esigenze di

miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa.

1.10 Per il resto, giova rammentare che la violazione dell'art. 2697 c.c. è deducibile come motivo di ricorso per cassazione soltanto qualora si contesti al giudice di merito di aver attribuito l'onere della prova a una parte diversa da quella che ne era gravata secondo le regole di scomposizione delle fattispecie basate sulla differenza tra fatti costitutivi ed eccezioni, e non invece quando formi oggetto di critica la valutazione che il giudice medesimo abbia compiuto delle prove proposte dalle parti, essendo questa sindacabile in sede di legittimità entro i ristretti limiti stabiliti dal novellato art. 360, primo comma, num. 5, c.p.c. (cfr., *ex plurimis*, Cass. n. 32923/2022, Cass. n. 32951/2023, Cass. n. 31694/2024, Cass. n. 26972/2025).

La pretesa inosservanza della detta norma sostanziale nemmeno può essere addotta a supporto dell'assunto secondo cui la contribuente avrebbe dovuto dare prova delle *«ragioni che la [aveva]no indotta a non utilizzare [...] la possibilità offerta dalla normativa di realizzare la ristrutturazione e riorganizzazione del gruppo in regime di neutralità fiscale»*.

Sul punto, infatti, la CTR ha correttamente affermato che, in base al comma 4 dell'art. 10-*bis* della legge n. 212 del 2000, *«[r]esta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale»*, sicchè *«non può certo imporsi allo stesso contribuente di utilizzare altri strumenti [...] fiscalmente meno vantaggiosi»*.

2. Alla stregua dei suesposti rilievi, il ricorso deve essere respinto per la parte concernente l'avviso di accertamento ai fini dell'IRES.

3. Le spese del presente giudizio di cassazione riferibili alla controversia oggetto di definizione agevolata rimangono a carico della parte che le ha anticipate, ai sensi dell'art. 1, comma 198, secondo periodo, della legge n. 197 del 2022.

3.1 I restanti oneri di lite, liquidati come in dispositivo, devono essere posti a carico dell'Agenzia delle Entrate in virtù del criterio della soccombenza.

4. Non si fa luogo all'attestazione di cui all'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002 (Testo unico in materia di spese di giustizia), sia perché la formula definitoria del presente giudizio non corrisponde ad alcuna di quelle contemplate dalla citata norma (inammissibilità originaria, improcedibilità, rigetto totale dell'impugnazione) sia perché l'Agenzia delle Entrate è un ente pubblico ammesso *ex lege* alla prenotazione a debito del contributo unificato (cfr. Cass. n. 27301/2016, Cass. n. 28204/2024, Cass. n. 4752/2025).

P.Q.M.

La Corte così provvede:

- dichiara estinto il giudizio, ai sensi dell'art. 1, comma 198, della legge n. 197 del 2022, e cessata la materia del contendere in relazione alla controversia tributaria avente ad oggetto l'avviso di accertamento ai fini dell'IRAP recante il n. TMB0C6N00695/2016;

- rigetta il ricorso per la parte concernente l'avviso di accertamento ai fini dell'IRES recante il n. TMB036N00694/2016 e condanna l'Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, a rifondere alla controricorrente le inerenti spese di legittimità, liquidate in complessivi 5.700 euro (di cui 200 per esborsi), oltre al rimborso forfettario nella misura del 15 per cento e agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte Suprema di Cassazione, in data 5 maggio 2026.

La Presidente
Maria Luisa De Rosa