Sentenza del 28/05/2020 n. 10121 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Verifica fiscale - Elusione e abuso del diritto.

Massima:

Se nell'ambito di una operazione di partecipazione societaria si verifica l'opportunità di finanziamento mediante traslazione di credito di imposta, si palesa la rimarchevole presenza di una valida ragione economica dell'operazione a condizione che sussista un credito d'imposta comunque già effettivo e concretamente adoperabile da parte dei titolari primigeni. Pertanto, si registra l'assenza del conseguimento di vantaggi fiscali indebiti conformemente al disposto della norma antielusiva contenuta nell'articolo 37 bis dello Statuto del contribuente, che risponde allo scopo di contrastare comportamenti posti in essere precipuamente da società che, pur non violando norme sostanziali tributarie, determinano una riduzione dell'onere fiscale e, conformemente al divieto di abuso del diritto, ossia di un divieto di utilizzo delle norme per realizzare scopi diversi da quelli per cui sono state introdotte, così che sussista il rispetto dei dato letterale della legge, ma ne venga tradito lo spirito.Il contribuente è libero di scegliere fra varie operazioni possibili anche in ragione del differente carico fiscale che comportano, ove non sia violata la ratio delle norme tributarie e, nel caso di specie, il vantaggio fiscale conseguito non è inviso al sistema trattandosi di una scelta operativa affiancata da finalità di finanziamento a sostegno economico dell'impresa.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle entrate, in data 9 gennaio 2008, notificava alla (------) s.r.l., ora (------) s.r.l. e alla (------) s.p.a., quale responsabile in solido, avviso di accertamento n. (------), finalizzato al recupero IRPEG, IRAP e IVA in relazione ad una serie di violazioni concernenti l'indebita deduzione di costi afferenti servizi di intermediazione commerciale, l'omessa contabilizzazione di ricavi, l'elusivita' di un'operazione di acquisto di partecipazione totalitaria in una societa', la (------) s.r.l., l'omessa regolarizzazione di acquisti effettuati senza fattura.

La pretesa fiscale scaturiva da una verifica eseguita nei confronti di Dado, dalla quale emergeva l'acquisto, da parte sua, di una partecipazione totalitaria nella societa' (------) s.r.l., con successiva distribuzione ad opera di quest'ultima di dividenti in favore della partecipante, che provvedeva, dal canto suo, a svalutare la partecipazione acquisita di un ammontare corrispondente alla somma dei dividendi in questione. In tal guisa, a parere dei verificatori l'operazione di acquisto rispondeva alla mera finalita' di aggirare le norme sul credito d'imposta sui dividendi, traslando il credito medesimo in capo alla Dado, in eccedenza IRPEG adoperabile in compensazione all'interno del gruppo societario.

Si contestava, inotre, con riferimento alla omessa contabilizzazione di ricavi, il mancato addebito di interessi maturati su crediti vantati nei confronti della controllata (------) Albania Sh.Pk, nonche', quanto all'omessa autofatturazione, la mancata contabilizzazione di acquisti desunta da differenze delle rimanenze finali di materia prima dichiarata e quella acquistata nell'anno.

La (------) e la (------), con distinti ricorsi, impugnavano l'avviso di accertamento.

Con sentenze n. 115/02/08 e n. 127/02/08, depositate il 25 novembre 2008, la CTP di Brescia accoglieva parzialmente le doglianze delle contribuenti relative all'infondatezza delle riprese, dichiarando l'assenza di profili elusivi nelle operazioni contestate, infine confermando l'omessa contabilizzazione di ricavi per mancato rovesciamento in capo alla controllata albanese dei costi per acquisti e servizi sostenuti in suo favore e quella concernente l'omessa autofatturazione.

L'Agenzia delle entrate proponeva appello avverso le summenzionate sentenze dinanzi alla CTR della Lombardia, la quale, riunite le cause, accoglieva "l'appello dell'Ufficio relativo ai ricavi omessi di Euro 190.611,00 riducendoli a Euro 103.092,00"; lo accoglieva, altresi', con riferimento alle "spese processuali di primo grado"; lo respingeva, per converso, "sul mancato riconoscimento del credito d'imposta di Euro 1.659.375,00 e sui costi di Euro 17.500,00"; dichiarava "inammissibile l'appello incidentale relativo all'elusione respingendolo per i ricavi non dichiarati".

Il ricorso per cassazione dell'Agenzia delle entrate e' affidato a due motivi.

La contribuente ha resistito con controricorso, avanzando, inoltre, ricorso incidentale articolato su sette motivi.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo del ricorso principale l'Agenzia lamenta la violazione e/o falsa applicazione, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37-bis nonche' del "principio del divieto dell'abuso del diritto in ambito tributario", per avere la CTR erroneamente escluso che l'operazione incentrata sulla acquisizione della partecipazione, la distribuzione di dividendi da parte della partecipata nei confronti della partecipante e la svalutazione della partecipazione a seguito della distribuzione in parola, non configurasse un'ipotesi di elusione fiscale.

Con il secondo motivo del ricorso principale l'Agenzia lamenta la violazione e/o falsa applicazione, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, dell'articolo 9 TUIR, comma 5, per

avere la CTR, pur accogliendo l'appello erariale relativamente alla ripresa concernente il mancato addebito a (------) Albania dei servizi commerciali resile da (------) s.r.l., rideterminato la pretesa fiscale secondo una modalita' disallineata dalla predetta norma, la quale fa riferimento al valore normale dei beni o servizi.

Con il primo motivo del ricorso incidentale - rubricato sub 2. - la contribuente lamenta rillegittimita' della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del combinato disposto dell'articolo 110 TUIR, comma 7 e 9 e articolo 53 Cost., nonche' di insufficiente e contraddittoria motivazione su un fatto controverso e decisivo, qual e' quello della mancata effettuazione delle prestazioni di servizi di cui si contesta l'omessa contabilizzazione di ricavi, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5. In ogni caso, infondatezza della dogliianza sollevata dalla ricorrente Agenzia delle entrate di violazione di legge, stante l'abnormita' del parametro preso a riferimento dalla Agenzia per determinare il valore normale di tali presunte prestazioni".

Con il secondo motivo del ricorso incidentale - rubricato sub 3. la contribuente contesta l'illegittimita' della sentenza per violazione o falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 57, nella parte in cui non ha dichiarato l'inammissibilita' dell'appello dell'Agenzia delle entrate sul rilievo concernente l'omessa contabilizzazione di interessi attivi per intervenuto mutamento del titolo con conseguente passaggio in giudicato della sentenza di primo grado sul punto, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Con il terzo motivo del ricorso incidentale - rubricato sub 4. - si contesta l'illegittimita' della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'articolo 109 TUIR, commi 1 e7, nella parte in cui imputa per competenza gli interessi su crediti vantati da (------) s.r.l. nei confronti di (------) Albania a prescindere dalla circostanza della mancata percezione degli stessi in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Con il quarto motivo del ricorso incidentale - rubricato sub 5. - si denuncia l'illegittimita' della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione della normativa in materia di presunzioni di acquisto di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 441 del 1997, dell'articolo 6, comma 8, Decreto Legislativo n. 471 del 1997, e della normativa in materia di acquisto di ferroleghe nonche' di insufficiente e contraddittoria motivazione su fatti controversi e decisivi, quali quelli della dimostrazione del rientro delle discrepanze nei limiti di tolleranza e l'assenza di evazione di imposta sul valore aggiunto per le modalita' di registrazione delle fatture, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5.

Con il quinto motivo del ricorso incidentale - rubricato sub 6. - si contesta l'illegittimita' della sentenza d'appello per omessa pronuncia sul punto decisivo della controversia rappresentato dalla rideterminazione del reddito imponibile ai fini irpeg nel caso in cui risulti fondata la contestazione di omessa autofattura; si denuncia la violazione dell'articolo 112 c.p.c. in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e delle disposizioni sulla determinazione del reddito e dell'articolo 53 Cost. in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Con il sesto motivo di ricorso del ricorso incidentale - rubricato sub 7. - si denuncia l'omessa pronuncia sul punto decisivo rappresentato dalla nullita' dell'avviso di accertamento per il

mancato rispetto della procedura di richiesta di invio di chiarimenti e specifica motivazione; si denuncia altresi' la violazione dell'articolo 112 c.p.c. in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37-bis, commmi 4 e 5, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Con il settimo motivo - rubricato sub 8. - si contesta l'illegittimita' della sentenza per violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 15, articolo 91 c.p.c., delle disposizioni contenute nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 654 del 1994, nonche' l'insufficienza e contradditorieta' della motivazione sul fatto controverso e decisivo rappresentato dal criterio di legge nella determinazione delle spese di lite, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5.

Il primo motivo del ricorso principale e' infondato e va respinto.

Suo tramite l'Agenzia adduce la violazione del "divieto dell'abuso del diritto in ambito tributario", dovendosi, a suo dire, scorgere un'elusione fiscale nell'operazione posta in essere dalla contribuente e incentrata sulla acquisizione della partecipazione in (------), la distribuzione di dividendi da parte della partecipata nei confronti della partecipante e la svalutazione della partecipazione a seguito della distribuzione in parola.

La prospettazione erariale impinge nel dato eloquente secondo cui qualora le partecipazioni nella (------) s.r.l. non fossero state, in misura totalitaria, acquisite dalla (------), nondimeno in ipotesi di distribuzione dei dividendi, sarebbe venuto in rilievo un credito d'imposta di cui i relativi titolari avrebbero potuto far valere il diritto.

In altri termini, la (------) - e suo tramite il gruppo (------) - ha finito per esercitare un diritto di credito, avente ad oggetto l'imposta sui dividendi, che ab origine era nella titolarita' dei soci di (------) s.r.l., fin dal frangente in cui dismettevano le proprie quote di partecipazione in favore della (------) medesima. In buona sostanza, le persone fisiche cedenti beneficiavano gia' del credito, in guisa da poterne esercitare il diritto o invocarne il rimborso.

Mediante la cessione delle partecipazioni e il differimento del pagamento del prezzo di cessione - invero adempiuto tra il 2005 e il 2010 - ai soci della (------) s.r.l. era consentito non tanto e non solo di traslare un credito d'imposta sui dividendi gia' sussistente ed egualmente "spendibile" da parte di altri - bensi di avvantaggiare sul piano economico-patrimoniale la (------) s.r.l., di fatto finanziandola senza il rischio di incorrere negli illeciti da abusiva raccolta del risparmio o abusiva attivita' bancaria contemplati dal Decreto Legislativo n. 385 del 1993, articoli 130 e 131.

In tal senso, se nell'opportunita' di finanziare la (------) mediante la traslazione del credito d'imposta si palesa la rimarchevole presenza di una valida ragione economica dell'operazione; nell'esercizio di un credito d'imposta comunque gia' effettivo e concretamente adoperabile da parte dei titolari primigeni si registra l'assenza del conseguimento di vantaggi fiscali indebiti.

Nella prospettazione erariale la (------) s.r.l. avrebbe acquisito, a monte, detta partecipazione totalitaria al solo fine di consentire alla capogruppo (------) s.p.a. di beneficiare del credito d'imposta sui dividendi immantinente distribuiti.

In realta', la CTR argomenta specificamente la rispondenza delle operazioni ad una preminente funzione di finanziamento della (------), in quanto impresa in difficolta' finanziaria, bisognosa di disponibilita' liquide funzionali al ripianamento delle esposizioni passive.

Giova rilevare che l'elusione fiscale, anteriormente alle modifiche apportate allo Statuto del Contribuente (L. n. 212 del 2000) dal Decreto Legislativo n. 128 del 2015, era nozione essenzialmente desumibile dalle disposizioni di cui alla L. n. 408 del 1990, articolo 10 e Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37-bis.

L'articolo 37-bis, richiamato nella rubrica del mezzo di ricorso, testualmente disponeva: "sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati fra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni d'imposta o rimborsi, altrimenti indebiti ".

La norma antielusiva ora riportata rispondeva allo scopo di contrastare comportamenti posti in essere precipuamente da societa' che, pur non violando norme sostanziali tributarie, determinavano una riduzione dell'onere fiscale. In particolare, essa prevedeva l'inopponibilita' all'Amministrazione finanziaria degli atti, dei fatti e dei 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.

Tale disposizione antielusiva aveva, dunque, una applicazione circoscritta ai casi tassativamente previsti nel suo comma 3, tra cui trasformazioni, fusioni, scissioni, conferimenti, cessione di aziende e di partecipazioni, cessioni di crediti.

Nondimeno, a partire dalle note sentenze nn. 30055 e 30057 del 2008, questa Corte, nel solco della giurisprudenza Eurounitaria, ha affermato l'esistenza di un generale divieto di abuso del diritto, cioe' di un divieto di utilizzo delle norme per realizzare scopi diversi da quelli per cui sono state introdotte; tale circostanza si verifica quando il contribuente rispetta il dato letterale della legge, ma ne tradisce lo spirito.

Elusione fiscale ed "abuso del diritto" hanno finito per coincidere fino a sovrapporsi, evocando entrambi una condotta mirata ad aggirare le norme tributarie, per ottenere risparmi di imposta indebiti, ossia non coerenti con lo spirito della legge tributaria e con i principi del sistema fiscale. Cio' che, segnatamente, contraddistingue l'elusione o l'abuso del diritto non e' tanto il "percorso" seguito dal contribuente, quanto il risparmio indebito che quest'ultimo ottiene attraverso l'utilizzo "distorto" di strumenti giuridici.

Il fondamento dell'abuso del diritto" in ambito tributario e' stato individuato nell'articolo 53 Cost.: il principio di capacita' contributiva legittima, infatti, sia le norme impositive in senso stretto, sia quelle che attribuiscono benefici tributari, essendo precluso al contribuente trarre vantaggi fiscali indebiti anche dall'uso distorto delle norme di favore del sistema. Tale ricostruzione non violava la riserva di legge immanente al settore tributario proprio in quanto il riconoscimento del principio di abuso del diritto non si traduceva nell'imposizione di nuovi obblighi patrimoniali, ma nel disconoscimento dei vantaggi fiscali abusivamente ottenuti.

L'elemento centrale dell'abuso del diritto", gia' nella cornice giurisprudenziale tratteggiata dalle rammentate pronunce del 2008, e' costituito dai vantaggi fiscali indebiti realizzati dal contribuente in contrasto con le finalita' delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento.

L'indebito rimborso o l'indebita riduzione d'imposta che riempivano di contenuto il vantaggio fiscale conseguito dal contribuente sono suscettibili di derivare, tanto dalla violazione di un divieto esplicitamente posto dall'ordinamento, quanto da un divieto da esso ricavabile ab implicito, rimanendo del tutto indifferente la circostanza che esso sia posto da una disposizione espressa, oppure sia rilevabile in via di interpretazione sistematica.

La finalita' di riduzione del carico fiscale che l'odierna contribuente ha perseguito nella specie si rivelava in se' e per se' legittima dal momento che, per le modalita' di realizzazione ed in rapporto al contesto in cui operava, essa non finiva per produrre effetti distorsivi sul sistema economico-sociale.

Ne' puo' dirsi che essa contrastasse con l'utilita' sociale di cui all'articolo 41 Cost., quale limite invalicabile per lo svolgimento della libera iniziativa economica.

L'aggettivo "economiche", quale attributo delle "valide ragioni" postula l'impossibilita' di considerare abusive le operazioni giustificate da ragioni, non marginali, di ordine organizzativo o gestionale che assicurino l'obiettivo del miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa (v. Cass. n. 4604 del 2014; Cass. n. 1372 del 2011).

L'attenzione all'assetto anche finanziario dell'impresa e', d'altronde, il fulcro attorno al quale ruota la norma cardine di cui all'articolo 2086 c.c. che ascrive all'imprenditore il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa.

Del resto, nella vigenza ratione temporis del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37-bis, gli elementi costitutivi della condotta abusiva-elusiva sono essenzialmente due e sono ineludibilmente rappresentati, da un lato, dall'assenza di sostanza economica dell'operazione (o delle operazioni combinate), dall'altro lato, dal conseguimento di un vantaggio fiscale indebito, in quanto escluso dall'ordinamento o eccentrico rispetto alle sue previsioni.

Per un primo verso, alla stregua della norma appena indicata un'operazione e' priva di sostanza economica soltanto se i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, sono inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Per un secondo verso, si considerano indebitamente conseguiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalita' delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

In definitiva, la categoria dell'"abuso del diritto" se sotto il secondo dei due aspetti tracciati, rinviene la propria necessaria premessa in un negozio o in una sequenza negoziale orchestrati in vista di un vantaggio fiscale contrario all'obiettivo racchiuso nella norma, sotto il primo profilo segnalato presuppone la mancanza di una reale finalita' economica.

Nell'approccio ricostruttivo alla norma non puo', peraltro, sottovalutarsi la liberta' del contribuente di scegliere tra varie operazioni possibili anche in ragione del differente carico

fiscale che esse comportano, ove, beninteso, non sia violata la ratio delle norme tributarie.

Il vantaggio fiscale e' "indebito" unicamente allorche' vale a "tradire" il senso e lo scopo delle disposizioni fiscali, ritraendo un beneficio non connaturato al sistema. Per converso, non vi e' aggiramento del sistema stesso fintanto che il contribuente si limiti a scegliere tra le operazioni alternative, che, in modo strutturale e fisiologico, l'ordinamento gli mette a disposizione, quella che nell'avvantaggiarlo fiscalmente - non sia latrice di un vantaggio non approvato dall'ordinamento.

Mette punto osservare che il controllo sull'elusivita' del modus agendi del contribuente, condotto secondo i parametri indicati nella norma, si esaurisce, da parte dell'Amministrazione, nel confronto oggettivo tra regimi fiscali e non certo nella necessita' di sindacare i comportamenti soggettivi dell'imprenditore. Non si tratta, invero, di appurare se un comportamento sia economicamente "normale" o imprenditorialmente vantaggioso, in quanto quest'ordine di valutazioni attiene ad un piano che e' soggettivo e che rimane neutro e irrilevante per l'ordinamento tributario.

Quest'ultimo non vieta, quindi consente, al privato di regolare i propri affari nel modo fiscalmente meno oneroso, venendo in rilievo le norme antielusione solo quando l'abuso di questa liberta' dia luogo a manipolazioni, scappatoie e stratagemmi, che, pur formalmente legali, finiscono per stravolgere i canoni regolatori del sistema.

Nel caso che occupa, il contribuente non ha guadagnato un vantaggio fiscale inviso al sistema, a cinque ulteriori e convergenti ordini di considerazioni.

La prima considerazione sta in cio', che il vantaggio fiscale conseguito dal contribuente non ha avuto valenza assorbente o dirimente nella scelta operativa di costui, essendosi affiancato ad una finalita' di finanziamento a sostegno economico dell'impresa odierna ricorrente.

La seconda considerazione afferisce al fatto che il contribuente non ha ottenuto, nel caso che occupa, un risultato economico-sostanziale corrispondente di necessita' a quello proprio e tipico di un diverso atto o negozio assunto dal legislatore a presupposto di imposizione, ma semplicemente ha conseguito un risultato fisioloficamente correlato allo strumento adottato: la traslazione di imposta sui dividendi, a seguito di cessione totalitaria delle partecipazioni.

La terza constatazione riguarda l'aspetto per cui non si palesa disatteso, in virtu' delle operazioni poste in essere, l'"obbligo" di pagare l'imposta correlata ad una determinata manifestazione di capacita' contributiva (articolo 53 Cost.).

Ancora, nel porre in essere i requisiti giuridico-formali utili a godere di una posizione fiscale vantaggiosa, non puo' dirsi che il contribuente abbia sovvertito il senso degli effetti economico-sostanziali assunti dal legislatore sul piano politico-legislativo a presupposto e giustificazione di quel dato regime fiscale: il beneficio fiscale si e' semplicemente riallocato sul socio-ente cessionario, anziche', permanere, in modo parcellizzato ma altrettando utilizzabile, sui soci cedenti. Il vantaggio fiscale - e' il caso di rimarcarlo - sarebbe stato conseguibile (e conseguito)

qualora la distribuzione dei dividendi fosse stato realizzata a vantaggio dei titolari originari delle partecipazioni.

Infine, l'intento normativo sotteso alla littera legis dell'articolo 37-bis e' di far prevalere la sostanza sulla forma al fine di far concorrere alle spese pubbliche tutti i soggetti passivi d'imposta sulla base della reale capacita' contributiva evitando, quindi, che un'operazione apparentemente lecita sul piano civilistico sia larvatamente adoperata per conseguire un illecito risparmio d'imposta alterando, dunque, lo stesso bilancio dello Stato. Nel caso di specie, l'odierna ricorrente non ha generato un beneficio fiscale ignoto al sistema, ne' ha sottratto risorse alle casse erariali, rispetto alle quali ha fatto valere un credito d'imposta che comunque sarebbe stato passato all'incasso a cura di altri.

Rebus sic stantibus, se l'operazione di cessione delle partecipazioni in Venete Esercizi Elettrici s.r.l., nella ripartizione dei dividendi, nell'esercizio correlato di un credito d'imposta sui medesimi previsto dall'ordinamento, rappresentava null'altro che una forma giuridica consentita dall'ordinamento stesso, id est fisiologica rispetto a questo, non si rintraccia, nel caso prospettato, l'obbligo o il divieto aggirato dal contribuente (e l'"uso improprio" della forma medesima) tale da originare un risparmio di imposta patologico.

Nel caso di specie, la modalita' di finanziamento adottata nel quadro dell'operazione economica in contestazione rivela, su un piano strutturale e giuridico, pari dignita' rispetto alle altre astrattamente possibili; in altri termini, si tratta di una modalita' che il sistema metteva a disposizione del contribuente e liberamente optabile dal contribuente anche in base al fattore fiscale, non potendo essere preclusa al soggetto passivo la possibilita' di scegliere, per la realizzazione di una certa operazione, lo "strumento" giuridico che l'ordinamento gli mette a disposizione (Cass. n. 8772 del 2008).

L'abuso del diritto, come evincibile dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37-bis, costituisce una fattispecie di "chiusura" di sistema e che il relativo "disegno" non puo' che essere individuato solo a posteriori e, cioe', a seguito di un'attenta analisi in ordine al vantaggio conseguito dal soggetto passivo d'imposta e, piu' in particolare, se esso vantaggio sia conseguente ad operazioni che, sul piano tributario, risultino coerenti con i principi previsti, non solo dalla normativa fiscale, ma anche con quelli contenuti nella stessa Costituzione.

Nella prospettiva accolta va affermato, in ultima analisi, il seguente principio di diritto: "In ambito tributario, non assurge ad elusione fiscale, non integrando la fattispecie dell'abuso del diritto, bensi' costituisce legittimo risparmio d'imposta quello che origina dalla scelta del contribuente, tra piu' operazioni volte ad assicurargli una finalita' economica, di quella che gli garantisca il trattamento fiscalmente meno oneroso, purche' questo non culmini in un risparmio d'imposta illecito. Non puo', infatti, impingere in una norma generale di antielusione un comportamento attraverso il quale il soggetto passivo d'imposta abbia pianificato e ottimizzato la sua attivita' aziendale perseguendo un risparmio d'imposta unitamente ad un reale obiettivo economico".

Dagli elementi esposti dalla contribuente era dato evincere: a) che le operazioni contestate non hanno avuto il risultato di procurare un vantaggio fiscale contrario all'obiettivo perseguito

dall'ordinamento; b) che dall'insieme di elementi oggettivi risulta che lo scopo delle operazioni controverse non era essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale, ma il rifinanziamento della societa' cessionaria delle partecipazioni.

A fronte di detti profili, l'onere di provare che il fine elusivo costituisse lo scopo essenziale dell'operazione gravava sull'Amministrazione finanziaria che intendeva contestare l'elusivita' di un comportamento, dovendo il giudice tributario ricorrere alla regola di giudizio di cui all'articolo 2697 c.c. nel caso in cui l'erario non avesse fornito la prova richiesta.

Il secondo motivo del ricorso principale e il primo motivo del ricorso incidentale vanno trattati unitariamente concernendo entrambi il profilo della mancata contabilizzazione del costo dei servizi commerciali asseritamente resi da (------) s.r.l. in favore di (------) Albania.

Il secondo motivo del ricorso agenziale e' infondato e va disatteso, di contro e' fondata e va accolta per quanto di ragione la censura della contribuente.

In tema di reddito d'impresa, il Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 110, comma 7, implica l'indeducibilita' dei costi scaturenti da operazioni commerciali ove non sia provato che i contraenti esteri svolgano effettiva attivita' commerciali, che le operazioni poste in essere rispondano ad un effettivo interesse economico e che, a monte, le stesse abbiano avuto concreta esecuzione. Invero, la valutazione del valore normale delle operazioni, ai sensi della norma in parola, postula l'esame dell'effettivita', oltre che della sostanza economica delle stesse, in una prospettiva di comparazione con analoghe operazioni effettuate tra imprese indipendenti e in libera concorrenza.

Nel caso che occupa, la sentenza della CTR della Lombardia ha accolto il gravame erariale in punto di omessa contabilizzazione di ricavi per prestazioni di servizi commerciali resi, nella prospettazione dell'Agenzia, dalla (------) s.r.l. in favore della (------) Albania nel periodo "dall'1.1.03 al 31.5.09". Nella specie l'accoglimento reca la seguente motivazione: "risultano operazioni di spedizione di beni acquistati gia' a partire dal mese di gennaio 2003".

In buona sostanza, il solo argomento a sostegno della decisione attiene all'esistenza di operazioni di spedizione di beni dalla odierna contribuente a vantaggio della (------) Albania dal gennaio 2003; da tale separato aspetto la CTR incongruamente evince la sussistenza e l'effettuazione di prestazioni di matrice e tipologia autonome - le consulenze tecnico-commerciali mirata all'acquisizione di beni - nel sestennio 2003-2009. In altri termini, le operazioni di spedizione ingiustificatamente postulano, nell'ottica del giudice d'appello, prestazioni di servizi dalle quali in astratto ontologicamente prescindono. Dal fatto incontroverso delle spedizioni la CTR desume, senza offrirne spiegazione, la circostanza in nuce differente relativa allo svolgimento prodromico di attivita' di consulenza non contabilizzata.

La sentenza presenta, pertanto, un tessuto motivazionale criptico e stringato, che finisce per sorreggere un decisum acritico e assiomatico, riducendosi ad un avallo non argomentato prospettazione erariale. Secondo la sedimentata giurisprudenza di questa Corte Regolatrice, si e', segnatamente, in presenza di una "motivazione apparente" allorche' - come prima accennato - la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del

documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perche' si sostanzia in argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talche' essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicita' del ragionamento del giudice; sostanzialmente omogenea alla motivazione apparente e' poi quella perplessa e incomprensibile: in entrambi i casi, invero - e purche' il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali - l'anomalia motivazionale, implicante una violazione di legge costituzionalmente rilevante, integra un error in procedendo e, in quanto tale, comporta la nullita' della sentenza impugnata per cassazione (cfr. Cass. n. 16599 del 2016; Cass. n. 4891 del 2000; Cass. n. 1756 e n. 24985 del 2006; Cass. n. 20112 del 2009). Nella specie, la motivazione e' caratterizzata dalla succinta menzione di un profilo oggettivamente incongruo e inappaganti rispetto alla questione relativa alla omessa contabilizzazione dei costi di consulenza commerciale, profile utilizzabile, al piu', come materiale di base per altre successive argomentazioni, idonee a sorreggere la decisione, argomentazioni che, tuttavia, sono mancate. La motivazione non esplicita in maniera comprensibile, in ultima analisi, le ragioni logiche e giuridiche poste a base della decisione e si risolve in una pedissequa, "telegrafica" e recettiva manifestazione di "gradimento" dell'atto impositivo avversato sul punto dalla contribuente, senza che di siffatta condivisione si lascino scrutare in alcun modo le ragioni.

Il secondo motivo del ricorso incidentale e' infondato e va respinto.

Suo tramite viene censurata la sentenza impugnata nella parte in cui non ha pronunciato l'inammissibilita' dell'appello erariale ancorche' fosse asseritamente intervenuto un mutamento del titolo della pretesa impositiva correlato alla contestata, omessa contabilizzazione di interessi passivi da parte dell'Agenzia delle entrate, la quale cozzerebbe con il divieto di cui al Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 57.

Detta omissione costituisce, tuttavia, una mera difesa, in quanto tesa a negare l'esistenza dei fatti costitutivi dedotti in giudizio, dacche' si mostrava suscettibile d'essere formulata per la prima volta in appello non inciampando nel divieto previsto dalla norma ora evocata.

Siffatto divieto concerne, infatti, concerne tutte le eccezioni in senso stretto, consistenti nei vizi d'invalidita' dell'atto tributario o nei fatti modificativi, estintivi o impeditivi della pretesa fiscale, mentre non si estende alle eccezioni improprie o alle mere difese, che restano sempre deducibili in quanto dirette a sollecitare il rilievo d'ufficio da parte del giudice della inesistenza dei fatti costitutivi del credito tributario e del diritto dedotto in giudizio oppure a contestare le censure mosse con il ricorso, senza l'introduzione di alcun elemento nuovo d'indagine (v. Cass. n. 25756 delk 2014; Cass. n. 19414 del 2015; Cass. n. 11123 del 2016; Cass. n. 233587 del 2016; Cass. n. 22105 del 2017; Cass. n. 31224 del 2017).

Il terzo motivo del ricorso incidentale e' fondato e merita accoglimento.

La sentenza d'appello ha accolto l'appello erariale in punto di omessa contabilizzazione di interessi attivi sui crediti, adducendo quale argomento la "norma di comune esperienza" rappresentata dalla "naturale fecondita' del denaro".

Nel caso di specie, tuttavia, se per un verso, non constavano affatto finanziamenti suscettibili di generare frutti civili sub specie di interessi compensativi, bensi' meri crediti commerciali - afferenti beni e servizi resi da (------) s.r.l. in favore di (------) Albania - cui si correlavano in linea di pricipio interessi moratori; per altro verso, non consta prova che detti interessi siano stati effettivamente incassati dalla contribuente.

In tal senso, la decisione d'appello ha finito per imputare al contribuente alla stregua di interessi compensativi connessi al periodo d'imposta oggetto d'accertamento, interessi moratori su crediti per forniture di beni e servizi di cui non era, peraltro, dimostrata l'avvenuta corresponsione, quindi prescindendo dalla effettivita' della movimentazione finanziaria. In tal guisa, la sentenza cozza con la previsione di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 109, comma 7, (c.d. TUIR) secondo la quale "gli interessi di mora concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui sono percepiti o corrisposti", quindi vengono contabilizzati secondo il principio di cassa, non governati secondo quello di competenza.

Il quarto motivo del ricorso incidentale e' fondato e va accolto.

Con riferimento all'omessa autofatturazione di taluni acquisti di materia prima ferro-cromo, la CTR ha respinto l'appello della contribuente. Segnatamente, i giudici del gravame di merito hanno finito per ascrivere alla ricorrente in via incidentale l'omessa contabilizzazione dei relativi costi d'acquisto, motivandola in sentenza sulla base del fatto che "parte contribuente non fornisce la prova della misura del peso dei bancali e dei fusti".

Orbene, in tema di accertamento dell'IVA e delle imposte sui redditi, in base al Decreto del Presidente della Repubblica n. 441 del 1997, articolo 4 le eventuali differenze quantitative derivanti dal raffronto tra le risultanze delle scritture ausiliarie di magazzino di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 14, comma 1, lettera d), o della documentazione obbligatoria emessa e ricevuta, e le consistenze delle rimanenze registrate costituiscono presunzione di cessione o di acquisto per il periodo d'imposta oggetto del controllo (Cass. n. 19957 del 2017; Cass. n. 13120 del 2012).

Nella specie, la discrasia quantitativa riscontrata, in sede di accertamento, dal raffronto tra l'inventario fisico del materiale ferro-cromo in giacenza e le risultanze della "scritture ausiliarie di magazzino", e' stata valorizzata dalla CTR, ancorche' essa, da un lato, si collocasse entro i limiti della normale tollerabilita', dall'altro lato, fosse corredata ab initio di spiegazione da parte della contribuente.

Quest'ultima aveva dedotto, gia' durante la verifica fiscale" la fisiologia della differenza di peso, adducendo l'imputabilita' della stessa alla "maggiore resa del materiale in fase di vendita, ammontante al 2% circa del venduto, percentuale del tutto fisiologica ed inferiore a quella degli standar internazionali"; inoltre, chiarendo che il fenomeno era "da attribuirsi per kg 198.880 al peso dei fusti utilizzati per imballaggio del materiale" nonche' "per kg 38.420 al peso dei bancali".

In buona sostanza, fin dall'esordio la contribuente si era peritata di fare ostensione e specificazione del peso dei bancali e dei fusti e della sua incidenza, ossia dei medesimi elementi

che la CTR inopinatamente assume in sentenza essere stati trascurati.

A corroborare la decisione d'appello assurge, in definitiva, un elemento fattuale - il peso dei fusti e dei bancali - che gia' in corso di verifica fiscale e in costanza di giudizio si palesava, invero, incontroverso e ripetto al quale non consta esservi stata obiezione da parte dell'erario. Ed infatti, l'Amministrazione finanziaria, se aveva contestato la modalita' di cessione delle ferroleghe, non aveva, di contro, revocato in dubbio il peso specifico dei fusti e dei bancali, siccome rappresentato dalla contribuente nella memoria riportata nel p.v.c., ergo neppure la sua incidenza sulla differenza inventariale riscontrata.

In tal senso, la dimensione ponderale dei fusti e dei bancali, in quanto pacifica fin dall'inizio, finiva per essere coerentemente e conseguentemente tale anche in punto di ripercussione sulla discrepanza registrata fra materiale contabilizzato e materiale acquistato in corso d'anno.

Ed allora, l'attribuzione di una portata dirimente al fatto incontroverso rappresentato dal peso specifico dei fusti e dei bancali e l'obliterazione delle circostanze esplicative della differenza ponderale priva la sentenza di una adeguata "ratio decidendi". Nel ragionamento del giudice d'appello, quale risulta dalla sentenza, e' riscontrabile, infatti, un obiettivo deficit del criterio logico che lo ha condotto alla formazione del proprio convincimento.

La censura va, pertanto, accolta esigendo la questione un nuovo e piu' rigoroso esame.

Il quinto motivo afferisce anch'esso il punto controverso relativo alla rideterminazione del reddito imponibile ai fini Irpeg correlata alla contestazione di cui al quarto motivo concernente l'omessa autofatturazione di aquisti di ferrocromo.

Detto motivo deve dichiararsi assorbito in ragione dell'accoglimento di quello che immediatamente lo precede.

Il sesto motivo e' infondato e va rigettato.

Non ricorrono invero la violazione dell'articolo 112 c.p.c. e il vizio di omessa pronuncia quando la decisione adottata comporti - come nella specie - una statuizione implicita di rigetto della domanda o dell'eccezione formulata dalla parte (v. Cass. n. 20718 del 2018; Cass. n. 29191 del 2017).

Nel caso che occupa, il motivo in esame reiterava eccezioni preliminari di illegittimita' dell'avviso di accertamento che inequivocabilmente - dovevano ritenenersi ab implicito respinte avuto riguardo alla circostanza per la quale il giudice d'appello si pronunciava nel merito.

Va dichiarato assorbito, per la disponenda cassazione della sentenza d'appello, il settimo motivo, che fa questione in ordine alla regolazione delle spese di lite.

In conclusione, il ricorso principale va rigettato con riguardo ad ambedue i profili di censura mossi alla sentenza d'appello; va, per converso, accolto con riferimento al primo, al terzo e al quarto motivo che lo articolano il ricorso incidentale, con rigetto della seconda censura e assobimento dei rimanenti mezzi:

La sentenza impugnata va, per l'effetto, cassata, con rinvio della causa alla CTR della Lombardia in diversa composizione, per un nuovo esame e per la regolazione delle spese processuali, ivi comprese quelle del presente giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

La Corte rigetta i due motivi del ricorso principale; rigetta il secondo motivo del ricorso incidentale e - assorbiti gli altri - ne accoglie il primo, il terzo e il quarto motivo; cassa la sentenza impugnata e rinvia per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del giudizio alla CTR della Lombardia in diversa composizione.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza