Sentenza del 15/12/2020 n. 28564 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
FATTI DI CAUSA

1. La Commissione Tributaria Regionale del Piemonte ha parzialmente accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza con cui la Commissione di primo grado aveva accolto l'impugnazione dell'avviso di accertamento n. (XXXXX) contenente recupero a tassazione di spese indeducibili, di plusvalenze e di omesse ritenute di acconto in relazione all'anno di imposta 2002.

2. Ha rilevato il giudice di appello:

a) che l'Amministrazione finanziaria non aveva fornito idonea prova del negozio simulato contestato alla contribuente, asseritamente consistito nella apparente fusione per incorporazione della (XXXXX) s.r.l., laddove effettivo incorporante andava identificato nella societa' di diritto olandese (XXXXX), con conseguente elusione della tassazione delle componenti di costo relative al disavanzo dell'operazione;

b) che, in relazione ai costi di avviamento delle rivalutazioni, esisteva in atti idonea documentazione probatoria dell'effettivita' dell'operazione di fusione, con conseguente legittimita' della deduzione dei relativi oneri;

c) che, in relazione al recupero delle spese di viaggio dei dipendenti, andava affermata l'inerenza degli stessi rispetto all'attivita' di impresa, siccome sostenute per controllare l'andamento della societa' controllata bulgara (XXXXX);

d) che, in relazione al recupero dei costi di avviamento della rivalutazione dei beni materiali, esisteva prova documentale dell'effettivo sostenimento degli stessi nel bilancio della societa' contribuente, non essendo consentito all'Amministrazione finanziaria di entrare nel merito delle scelte redazionali del bilancio civilistico ed esistendo comunque documentazione probante l'effettivita' dell'operazione;

e) che, in relazione alla cessione della (XXXXX), emergeva dagli atti che la contribuente si era attenuta alla legislazione fiscale vigente all'epoca in quel Paese, non avendo l'Amministrazione prodotto alcuna prova idonea a dimostrare l'insussistenza della plusvalenza dichiarata;

f) che, in relazione alla questione dell'indennita' per gli spostamenti dell'amministratore delegato della contribuente, le contestazioni erariali erano fondate, non potendo gli spostamenti di quest'ultimo dalla casa di residenza al luogo di lavoro essere qualificati come

generanti spese di trasferta, essendo piuttosto parte del compenso per la carica, generante tuttavia solo reddito personale.

3. Per la cassazione della citata sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso con otto motivi; (XXXXX) s.r.l., nel frattempo posta in liquidazione e ammessa al concordato preventivo, ha resistito con controricorso;

4. La contribuente, con istanza del 20 marzo 2019, ha chiesto la fissazione dell'udienza.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso lamenta:

a) Primo motivo: "1) (Rilievo nn. 1 e 2) Violazione dell'articolo 11 c.d. preleggi, articoli 2697, 2501-bis, 2727 e 2729 c.c., del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera D, del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articoli 4, 5 e 25, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 75 e articolo 53 Cost. nonche' del principio generale del divieto di abuso del diritto in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3", per avere la sentenza erroneamente escluso la natura elusiva dell'operazione contestata, valutandone i soli profili civilistici e omettendo di valutarne in ogni caso l'abusivita', pervenendo peraltro a conclusioni contraddittorie in tema di sussistenza di un vantaggio fiscale per la contribuente.

b) Secondo motivo: "2) (Rilievo nn. 1 e 2) Omessa e/o insufficiente motivazione in relazione ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio. Art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5", per avere la sentenza reso una motivazione carente, frutto di un esame superficiale degli atti e dei documenti versati in atti, nonche' per avere affermato che l'Ufficio impositore avrebbe accertato l'inesistenza di un indebito risparmio di imposta, pervenendo a escludere la natura elusiva dell'operazione, la cui evidenza emergeva dagli atti.

c) Terzo motivo: "3) (Rilievo nn. 1 e 2) Violazione dell'articolo 2697 c.c., del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera D, Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articoli 68, 75 e 123, del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articoli 4, 5 e 25 in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3", per avere la sentenza impugnata affermato l'insindacabilita' da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'economicita' dell'operazione posta in essere.

d) Quarto motivo: "4) (Rilievo nn. 1 e 2) Omessa e/o insufficiente motivazione in relazione ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio. Art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3", per avere la sentenza reso sul punto di cui al terzo motivo una motivazione inadeguata, avendo giudicato idonea a dimostrare la congruita' del disavanzo di fusione la documentazione prodotta dalla contribuente, definita dallo stesso giudicante come incompleta.

e) Quinto motivo: "5) (Rilievo nn. 3) Violazione degli articoli 2697, 2727 e 2729 c.c., del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera D, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 76, comma 5, articolo 9 Convenzione tra la Repubblica Italiana ed il Regno dei Paesi Bassi per evitare le doppie imposizioni in materia di

imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire le evasioni fiscali, con protocollo aggiuntivo, fatta a L'Aja l'8 maggio 1990 ratificata dalla L. 26 luglio 1993, n. 305. In relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3", per avere la sentenza impugnata omesso di addossare alla contribuente l'onere di provare la congruita' delle operazioni rispetto ai valori normali di mercato, nonche' per avere ritenuto sufficiente a escludere la sussistenza di plusvalenze non dichiarate la mera rappresentazione bilancistica dell'operazione.

f) Sesto motivo: "6) (Rilievo nn. 3) Omessa e/o apparente motivazione in relazione ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio. Art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5", per non avere la sentenza reso sul punto di cui al quinto motivo alcuna motivazione, e comunque per avere dimostrato di non aver compreso l'effettivo rilievo sul punto, che non era basato sul rispetto o meno della legislazione bulgara, bensi' sull'impossibilita' di considerare il prezzo di vendita della partecipazione come valore fiscalmente normale di transazioni analoghe, finendo per rendere una motivazione del tutto apparente.

g) Settimo motivo: "6) (Rilievo n. 4) Violazione dell'articolo 2697 c.c., del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera D, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 75, del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articoli 4, 5 e 25 in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3", per avere la sentenza impugnata affermato l'insindacabilita' delle scelte organizzative dell'impresa contribuente da parte dell'Amministrazione fiscale, laddove vi era prova in atti della irragionevolezza delle stesse, cio' che determinava il potere/dovere di contestare la deducibilita' dei costi sostenuti per attuarle;

h) Ottavo motivo: "7) (Rilievo n. 4) Omessa e/o apparente motivazione in relazione ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio. Art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5", per avere la sentenza reso sul punto di cui al settimo motivo una motivazione inadeguata, omettendo di considerare che i costi asseritamente sostenuti riguardavano spese di viaggio effettuate da amministratori della contribuente controllante, avvenute peraltro anche in epoca successiva alla cessione del controllo della societa' bulgara.

2. Il (XXXXX) s.r.l. in liquidazione e il liquidatore giudiziale avv. (XXXXX) argomentano nel controricorso l'infondatezza dell'avversa impugnazione, di cui chiedono il rigetto.

3. Il ricorso va respinto.

4. I primi due motivi di ricorso, che per connessione possono essere congiuntamente esaminati, non sono fondati. Essi contestano, rispettivamente sotto il profilo della violazione di legge e del vizio di motivazione, la sentenza impugnata laddove ha escluso la natura elusiva dell'operazione di fusione. Va sul punto rilevato che la CTR ha respinto le doglianze dell'Amministrazione ritenendo carente la prova fornita in tema di simulazione del negozio di fusione, che nella tesi erariale vedeva come incorporante la societa' olandese (XXXXX) e non la (XXXXX) s.r.l. Sotto un primo ordine di ragioni, va evidenziato che la motivazione resa dalla CTR si dilunga (pag. 6) nell'evidenziare le ragioni della ritenuta effettivita' dell'operazione di fusione realizzata e nel valutare privi di valore probatorio gli elementi indiziari dedotti dall'Amministrazione fiscale a sostegno della allegata simulazione soggettiva. A fronte di una siffatta motivazione, che qualifica anche come incontestate le circostanze di fatto dedotte dalla contribuente per dimostrare

l'effettivita' della titolarita' soggettiva dei partecipanti all'operazione straordinaria sul capitale, era onere della ricorrente indicare a questa Corte in maniera specifica quali fossero le prove erroneamente valutate dal giudice del merito onde pervenire a negare la natura simulata dell'operazione, Al contrario, la ricorrente, nel contestare la motivazione della sentenza impugnata, fa riferimento al quadro generale della tematica dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto, ma omette di allegare e specificamente dimostrare quali fossero in concreto le prove fornite dal giudice di appello, e da questi svilite, per dimostrare l'assunto simulatorio. La ratio decidendi della sentenza impugnata, al di la' delle singole affermazioni che vengono contestate nel secondo motivo come affette da contraddittorieta', riposa invece, come emerge dalla lettura integrale della sentenza sul punto, sull'avvenuto accertamento dell'effettivita' dell'operazione sia dal punto di vista soggettivo che dal punto di vista oggettivo. E, ricordato che la valutazione del materiale probatorio spetta in via esclusiva al giudice del merito, le censure avrebbero dovuto segnalare specificamente le aporie del ragionamento valutativo delle prove condotto dal giudice del merito, anziche' invece fermarsi a contrapporre una conclusione diversa, basata su una ricostruzione astratta della normativa applicabile, affidata per lo piu' a canoni generali come l'elusivita' o l'abuso del diritto.

5. I motivi terzo e quarto, che per le stesse ragioni delle prime due censure possono essere congiuntamente esaminati, sono infondati. Ancora una volta, le due censure finiscono per contrapporre alle conclusioni valutative delle prove contenute nella sentenza impugnata in tema di elusivita' dell'operazione, una opposta conclusione, sulla base della stessa documentazione acquisita agli atti, senza tuttavia indicare specifici errori nel ragionamento probatorio svolto dal giudice del merito. E cosi' le considerazioni del terzo motivo inerenti alla sindacabilita' delle scelte di economicita' della gestione dell'impresa sono certamente astrattamente condivisibili, ma non si confrontano con la motivazione della sentenza impugnata laddove essa, pur dando atto dell'incompletezza della documentazione, ha comunque valutato la sufficienza di quella esistente in atti a dimostrare l'effettivita' dell'operazione e la sua corrispondenza a quanto dichiarato nelle scritture contabili, prima e nelle dichiarazioni dei redditi, dopo. Di talche' anche il quarto motivo finisce per identificare come "fatto" omesso cio' che in effetti e' il risultato dell'esame del fatto compiuto dal giudice del merito, cio' che non e' consentito nel paradigma dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, pur anche nella formulazione previgente rispetto all'attuale.

6. I motivi 5 e 6, anch'essi per le gia' dette ragioni

esaminabili in unica soluzione, sono infondati. Ancora una volta cio' che le due censure effettivamente contestano non sono errori nel procedimento valutativo delle prove alla luce della normativa applicabile alla fattispecie, bensi' e' il risultato dell'attivita' valutativa compiuto dal giudice di appello. Ed invero, al di la' della astratta questione dei limiti del sindacato erariale sulle scelte imprenditoriali, la CTR ha sul punto motivato ritenendo non solo che la contribuente avesse formalmente rispettato la normativa all'epoca applicabile, ma ha anche aggiunto (pag. 7) che la documentazione versata in atti dalla contribuente, in assenza di allegazione e prova della sua falsita', era idonea a dimostrare la congruita' dei valori dell'operazione. In tale contesto, va evidenziato ancora una volta che la questione non si pone in termini di corretto riparto dell'onere probatorio, ne' tampoco di sindacato astratto dell'Erario sulle scelte di impresa, ma su

una conclusione valutativa del materiale probatorio effettuata dal giudice del merito. Con l'ulteriore conseguenza che, per dimostrare l'illegittimita' di siffatta conclusione, non e' sufficiente contrapporre un diverso possibile esito ermeneutico delle prove, o ancor piu' (vedi sesto motivo di ricorso) astratte considerazioni sulle finalita' degli obblighi fiscali dei contribuenti, ma sarebbe stato necessario indicare lo specifico errore ermeneutico compiuto dal giudice del merito rispetto allo specifico materiale probatorio allegato in atti, dovendo comunque escludersi nella specie alcuna ricorrenza della apparenza motivazionale.

7. I motivi settimo e ottavo, ancora una volta e per le medesime gia' esposte ragioni unitamente esaminabili, non sono fondati. A fronte di una motivazione che spiega le ragioni per cui le spese di viaggio in Bulgaria sono state ritenute inerenti, le due censure contrappongo un diverso possibile esito ermeneutico, basato tuttavia astrattamente ancora sui limiti generali del sindacato erariale sulle scelte imprenditoriali, anziche' sulla dimostrazione della erroneita' del ragionamento applicativo di tali principi nel caso di specie. Ed infatti la CTR ha valutato l'inerenza dopo aver affermato le ragioni che l'hanno indotta ad affermare l'effettivita' dell'operazione di cessione della quota di controllo e alla sua congruita' rispetto ai valori esistenti all'epoca dei fatti. E cio' ha fatto richiamando il materiale probatorio in atti. A fronte di cio', non vale contrappore in via astratta la solidarieta' fiscale del sistema impositivo (come fa il settimo motivo (rubricato dalla ricorrente 6) (rilievo n. 4), ne' tampoco lamentare l'inadeguatezza motivazionale (ottavo motivo), laddove ancora e per l'ultima volta cio' che le censure cercano di ottenere e' un diverso approdo ermeneutico basato sull'esame delle prove in atti che, tuttavia, appartiene alla esclusiva competenza del giudice del merito una volta che, come nella specie e' complessivamente accaduto, la sentenza dia conto ragionevolmente del percorso motivazionale adottato.

8. La soccombenza regola le spese; non vi e' luogo a provvedere in tema di contributo unificato stante la soccombenza della parte pubblica.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle Entrate a rifondere al (XXXXX) s.r.l. in liquidazione e al liquidatore giudiziale avv. (XXXXX) le spese della presente fase di legittimita' che liquida in complessivi Euro 7.200,00, di cui Euro 200,00 per esborsi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento e agli accessori di legge.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza