

10121.20



REPUBBLICA ITALIANA
In nome del Popolo Italiano
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto:
Irpeg, Irap e IVA –
Recupero IVA –
Abuso del diritto
in ambito
tributario.

Composta da

Enrico Manzon -Presidente-
Giacomo Maria Nonno -Consigliere-
Giancarlo Triscari -Consigliere-
Roberto Succio -Consigliere-
Salvatore Leuzzi -Consigliere Rel.-

R.G.N. 13814/2012

Cron. 10121

Ud. 27/11/2019

ha pronunciato la seguente

1579
2019

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 13814/2012 R.G. proposto da
Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura
Generale dello Stato, in persona del Direttore p.t., con domicilio
eletto presso gli uffici della predetta Avvocatura, in Roma, via dei
Portoghesi, n. 12;

– ricorrente –

contro

ACR Holding s.r.l., già Darfo s.r.l., e Acciaierie Venete s.p.a., entrambe in persona del rispettivo rappresentante p.t., ambedue rappresentate dal Prof. Avv. Dario Stevanato e dall'Avv. Claudio Lucisano, elettivamente domiciliate presso lo studio di quest'ultimo, in Roma, via Crescenzo, n. 91;

- controricorrente, ricorrente in via incidentale -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, n. 43/26/2011, depositata il 11 aprile 2011.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 27 novembre 2019 dal Cons. Salvatore Leuzzi;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Tommaso Basile, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso principale e del ricorso incidentale;

udito per la ricorrente l'Avv. Emanuele Valenzano;

uditi per ACR Holding s.r.l., già Darfo s.r.l., e Acciaierie Venete s.p.a., l'Avv. Claudio Lucisano e l'Avv. Sara Sorasin per delega del Prof. Avv. Dario Stevanato;

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle entrate, in data 9 gennaio 2008, notificava alla Darfo s.r.l., ora ACR Holding s.r.l. e alla Acciaierie Venete s.p.a., quale responsabile in solido, avviso di accertamento n. ROJ030100317, 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'elusività di un'operazione di acquisto di partecipazione totalitaria in una società, la Veneta Servizi elettrici s.r.l., l'omessa regolarizzazione di acquisti effettuati senza fattura.

La pretesa fiscale scaturiva da una verifica eseguita nei confronti di Darfo, dalla quale emergeva l'acquisto, da parte sua, di una partecipazione totalitaria nella società Veneta Servizi s.r.l., con successiva distribuzione ad opera di quest'ultima di dividendi 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 finalità di aggirare le norme sul credito d'imposta sui dividendi, traslando il credito medesimo in capo alla Darfo, in eccedenza IRPEG adoperabile in compensazione all'interno del gruppo societario.

Si contestava, inoltre, con riferimento alla omessa contabilizzazione di ricavi, il mancato addebito di interessi maturati su crediti vantati nei confronti della controllata Darfo Albania Sh.Pk, nonché, 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 Darfo e la Acciaierie Venete, 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, altresì, 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 è 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'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., dell'art. 37-bis d.P.R. n. 600 del 1973 nonché 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'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., dell'art. 9, comma 5, TUIR, per avere la CTR, pur accogliendo l'appello erariale relativamente alla ripresa concernente il mancato addebito a Darfo Albania dei servizi commerciali resile da Darfo s.r.l., rideterminato la pretesa fiscale secondo una modalità 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 l'*"illegittimità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 110,*

comma 7, e 9 del TUIR, e 53 Cost., nonché di insufficiente e contraddittoria motivazione su un fatto controverso e decisivo, qual è quello della mancata effettuazione delle prestazioni di servizi di cui si contesta l'omessa contabilizzazione di ricavi, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 e n. 5, c.p.c. In ogni caso, infondatezza della doglianza sollevata dalla ricorrente Agenzia delle entrate di violazione di legge, stante l'abnormità 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'illegittimità della sentenza per violazione o falsa applicazione dell'art. 57 d.lgs. n. 546 del 1992 nella parte in cui non ha dichiarato l'inammissibilità 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'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.

Con il terzo motivo del ricorso incidentale – rubricato sub 4. – si contesta l'illegittimità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 109, commi 1 e 7, TUIR, nella parte in cui imputa per competenza gli interessi su crediti vantati da Darfo s.r.l. nei confronti di Darfo Albania a prescindere dalla circostanza della mancata percezione degli stessi in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.

Con il quarto motivo del ricorso incidentale – rubricato sub 5. – si denuncia l'illegittimità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione della normativa in materia di presunzioni di acquisto di cui al d.P.R. n. 441 del 1997, dell'art. 6, comma 8, d.lgs. n. 471 del 1997, e della normativa in materia di acquisto di ferroleghie nonché 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 evasione di imposta sul valore aggiunto per le modalità di registrazione delle fatture, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 e n. 5, c.p.c.

Con il quinto motivo del ricorso incidentale – rubricato sub 6. – si contesta l'illegittimità 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'art. 112 c.p.c. in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., e delle disposizioni sulla determinazione del reddito e dell'art. 53 Cost. in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.

Con il sesto motivo di ricorso del ricorso incidentale – rubricato sub 7. – si denuncia l'omessa pronuncia sul punto decisivo rappresentato dalla nullità dell'avviso di accertamento per il mancato rispetto della procedura di richiesta di invio di chiarimenti e specifica motivazione; si denuncia altresì la violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., e dell'art. 37-bis, commmi 4 e 5, d.P.R: n. 600 del 1973, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.

Con il settimo motivo – rubricato sub 8. – si contesta l'illegittimità della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 15 d.lgs. n. 546 del 1992, 91 c.p.c., delle disposizioni contenute nel d.P.R. n. 654 del 1994, nonché l'insufficienza e contraddittorietà della motivazione sul fatto controverso e decisivo rappresentato dal criterio di legge nella determinazione delle spese di lite, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 e n. 5, c.p.c.

Il primo motivo del ricorso principale è 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 Veneta Esercizi

Elettrici, 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 Veneta Esercizi Elettrici s.r.l. non fossero state, in misura totalitaria, acquisite dalla Darfo, 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 Darfo – e suo tramite il gruppo Acciaierie Venete – ha finito per esercitare un diritto di credito, avente ad oggetto l'imposta sui dividendi, che *ab origine* era nella titolarità dei soci di Veneta Esercizi Elettrici s.r.l., fin dal frangente in cui dismettevano le proprie quote di partecipazione in favore della Darfo medesima. In buona sostanza, le persone fisiche cedenti beneficiavano già 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 Veneta Esercizi Elettrici s.r.l. era consentito – non tanto e non solo di traslare un credito d'imposta sui dividendi già sussistente ed egualmente "spendibile" da parte di altri – bensì di avvantaggiare sul piano economico-patrimoniale la Darfo s.r.l., di fatto finanziandola senza il rischio di incorrere negli illeciti da abusiva raccolta del risparmio o abusiva attività bancaria contemplati dagli artt. 130 e 131 d.lgs. n. 385 del 1993.

In tal senso, se nell'opportunità di finanziare la Darfo 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 già effettivo e concretamente

adoperabile da parte dei titolari primigeni si registra l'assenza del conseguimento di vantaggi fiscali indebiti.

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

In realtà, la CTR argomenta specificamente la rispondenza delle operazioni ad una preminente funzione di finanziamento della Darfo, in quanto impresa in difficoltà finanziaria, bisognosa di disponibilità 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 d.lgs. n. 128 del 2015, era nozione essenzialmente desumibile dalle disposizioni di cui agli artt. 10 l. n. 408 del 1990 e 37-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973.

L'art. 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 società che, pur non violando norme sostanziali tributarie, determinavano una riduzione dell'onere fiscale. In particolare, essa prevedeva l'inopponibilità 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 terzo comma, 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, cioè 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. Ciò che, segnatamente, contraddistingue l'elusione o l'abuso del diritto non è 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 è stato individuato nell'art. 53 Cost.: il principio di capacità 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", già nella cornice giurisprudenziale tratteggiata dalle rammentate pronunce del 2008, è

costituito dai vantaggi fiscali indebiti realizzati dal contribuente in contrasto con le finalità 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 finalità di riduzione del carico fiscale che l'odierna contribuente ha perseguito nella specie si rivelava in sé e per sé legittima dal momento che, per le modalità di realizzazione ed in rapporto al contesto in cui operava, essa non finiva per produrre effetti distorsivi sul sistema economico-sociale.

Né può dirsi che essa contrastasse con l'utilità sociale di cui all'art. 41 Cost., quale limite invalicabile per lo svolgimento della libera iniziativa economica.

L'aggettivo "economiche", quale attributo delle "valide ragioni" postula l'impossibilità 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 è, d'altronde, il fulcro attorno al quale ruota la norma cardine di cui all'art. 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* dell'art. 37-bis d.P.R. n. 600 del 1973, 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 è 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 finalità 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, rinvia 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 finalità economica.

Nell'approccio ricostruttivo alla norma non può, peraltro, sottovalutarsi la libertà 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 è "indebito" unicamente allorchè vale a "tradire" il senso e lo scopo delle disposizioni fiscali, ritraendo un beneficio non connaturato al sistema. Per converso, non vi è 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'elusività 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 necessità 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 è 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 libertà 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 invisibile al sistema, a cinque ulteriori e convergenti ordini di considerazioni.

La prima considerazione sta in ciò, che il vantaggio fiscale conseguito dal contribuente non ha avuto valenza assorbente o dirimente nella scelta operativa di costui, essendosi affiancato ad una finalità 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 necessità a quello proprio e tipico di un diverso atto o negozio assunto dal legislatore a presupposto di imposizione, ma semplicemente ha conseguito un risultato fisiologicamente 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 virtù delle operazioni poste in essere, l'"obbligo" di pagare l'imposta correlata ad una determinata manifestazione di capacità contributiva (art. 53 Cost.).

Ancora, nel porre in essere i requisiti giuridico-formali utili a godere di una posizione fiscale vantaggiosa, non può 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 è semplicemente riallocato sul socio-ente cessionario, anziché, permanere, in modo parcellizzato ma altrettanto utilizzabile, sui soci cedenti. Il vantaggio fiscale – è il caso di rimarcarlo – sarebbe stato conseguibile (e conseguito) qualora la distribuzione dei dividendi fosse stata realizzata a vantaggio dei titolari originari delle partecipazioni.

Infine, l'intento normativo sotteso alla *littera legis* dell'art. 37-bis è 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 capacità 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, né 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 modalità di finanziamento adottata nel quadro dell'operazione economica in contestazione rivela, su un piano strutturale e giuridico, pari dignità rispetto alle altre astrattamente possibili; in altri termini, si tratta di una modalità 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 possibilità 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 dall'art. 37-*bis* d.P.R: n. 600 del 1973, costituisce una fattispecie di "chiusura" di sistema e che il relativo "disegno" non può che essere individuato solo a posteriori e, cioè, a seguito di un'attenta analisi in ordine al vantaggio conseguito dal soggetto passivo d'imposta e, più 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, bensì costituisce legittimo risparmio d'imposta quello che origina dalla scelta del contribuente, tra più operazioni volte ad assicurargli una finalità economica, di quella che gli garantisca il trattamento fiscalmente meno oneroso, purchè questo non culmini in un risparmio d'imposta illecito. Non può, infatti, impingere in una norma generale di antielusione un comportamento attraverso il quale il soggetto passivo d'imposta abbia pianificato e ottimizzato la sua attività"*

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 società cessionaria delle partecipazioni.

A fronte di detti profili, l'onere di provare che il fine elusivo costituisca lo scopo essenziale dell'operazione gravava sull'Amministrazione finanziaria che intendeva contestare l'elusività di un comportamento, dovendo il giudice tributario ricorrere alla regola di giudizio di cui all'art. 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 Darfo s.r.l. in favore di Darfo Albania. *secondo*

Il primo motivo del ricorso agenziale è infondato e va disattesa, di contro è fondata e va accolta per quanto di ragione la censura della contribuente.

In tema di reddito d'impresa, l'art. 110, comma 7, d.P.R. n. 917 del 1986 implica l'indeducibilità dei costi scaturenti da operazioni commerciali ove non sia provato che i contraenti esteri svolgano effettiva attività 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'effettività, 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 Darfo s.r.l. in favore della Darfo 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 già 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 Darfo 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 incontrovertito delle spedizioni la CTR desume, senza offrirne spiegazione, la circostanza *in nuce* differente relativa allo svolgimento prodromico di attività 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 è, segnatamente, in presenza di una "motivazione apparente" allorchè - 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,

perchè si sostanzia in argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'*iter* logico seguito per la formazione del convincimento, di talchè essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice; sostanzialmente omogenea alla motivazione apparente è poi quella perplessa e incomprensibile: in entrambi i casi, invero – e purchè 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 nullità 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 è caratterizzata dalla succinta menzione di un profilo oggettivamente incongruo e inappaganti rispetto alla questione relativa alla omessa contabilizzazione dei costi di consulenza commerciale, profilo utilizzabile, al più, 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 avverso sul punto dalla contribuente, senza che di siffatta condivisione si lascino scrutare in alcun modo le ragioni.

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

Suo tramite viene censurata la sentenza impugnata nella parte in cui non ha pronunciato l'inammissibilità dell'appello erariale ancorchè fosse asseritamente intervenuto un mutamento del titolo della pretesa impositiva correlato alla contestata, omessa contabilizzazione

di interessi passivi da parte dell'Agencia delle entrate, la quale cozzerebbe con il divieto di cui all'art. 57 d.lgs. n. 546 del 1992.

Detta omissione costituisce, tuttavia, una mera difesa, in quanto tesa a negare l'esistenza dei fatti costitutivi dedotti in giudizio, dacchè 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'invalidità 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 del 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 è 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 fecondità 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, bensì meri crediti commerciali – afferenti beni e servizi resi da Darfo s.r.l. in favore di Darfo Albania – cui si correlavano in linea di principio 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 effettività della movimentazione finanziaria. In tal guisa, la sentenza cozza con la previsione di cui all'art. 109, comma 7, d.P.R. n. 917 del 1986 (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 è 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 all'art. 4 d.P.R. n. 441 del 1997 le eventuali differenze quantitative derivanti dal raffronto tra le risultanze delle scritture ausiliarie di magazzino di cui all'art. 14, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600 del 1973, 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", è stata valorizzata dalla CTR, ancorchè essa, da un lato,

si collocasse entro i limiti della normale tollerabilità, dall'altro lato, fosse corredata *ab initio* di spiegazione da parte della contribuente.

Quest'ultima aveva dedotto, già durante la verifica fiscale,, la fisiologia della differenza di peso, adducendo l'imputabilità 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"* nonché *"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 già in corso di verifica fiscale e in costanza di giudizio si palesava, invero, incontrovertito e ripetuto al quale non consta esservi stata obiezione da parte dell'erario. Ed infatti, l'Amministrazione finanziaria, se aveva contestato la modalità di cessione delle ferroleghie, 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 incontrovertito 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, è 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 più 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 acquisti di ferrocromo.

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

Il sesto motivo è infondato e va rigettato.

Non ricorrono invero la violazione dell'art. 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'eccesione 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 illegittimità dell'avviso di accertamento che – inequivocabilmente – dovevano ritenersi *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 assorbimento 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 legittimità.

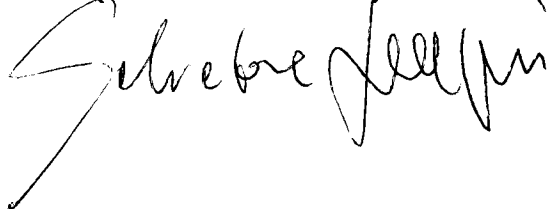
P.Q.M.

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.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 27 novembre 2019.

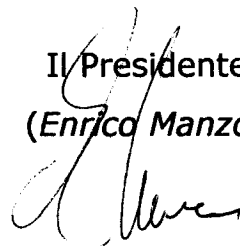
Il Consigliere estensore

(*Salvatore Leuzzi*)



Il Presidente

(*Enrico Manzon*)



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

L. 2.8. MAG. 2020



IL CANCELLIERE
Mariela dr. Maronelli

