

Civile Ord. Sez. 5 Num. 31613 Anno 2018

Presidente: CAMPANILE PIETRO

Relatore: IOFRIDA GIULIA

Data pubblicazione: 06/12/2018

2018 sul ricorso n. 6939/2012 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis

- ricorrente-

contro

BURGO GROUP spa, elettivamente domiciliata in Roma, Via Crescenzo n. 91, presso lo studio dell'avvocato Claudio Lucisano, che la

rappresenta e difende, unitamente e disgiuntamente all'avvocato Prof. Dario Stevanato , giusta procura a margine del ricorso;

-controricorrente e ricorrente incidentale-
avverso la sentenza n. 10/4/2011 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DEL VENETO pubblicata il 25/01/2011;
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 31/10/2018 dal cons. IOFRIDA GIULIA.

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi, nei confronti della Burgo Group spa, incorporante la Cartiere Marchi spa (che resiste con controricorso e ricorso incidentale in due motivi), avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Veneto n. 10/4/2011, depositata in data 25/01/2011, con la quale - in controversia concernente l'impugnazione di un avviso di accertamento emesso per maggiori IRPEG ed IRAP dovute in relazione all'anno d'imposta 2003, avendo l'Ufficio erariale, da un lato, rilevato nell'operazione, realizzata nel 2003, di fusione ed incorporazione in Cartiere Sarego Valchiampo spa, poi divenuta Cartiere Marchi spa (a sua volta incorporatasi nella Burgo Group), società interamente controllata dalla Holding Gruppo Marchi spa, di alcune società controllate da quest'ultima (in particolare, della Palladio Industrie Grafiche e Cartotecniche, unica società del Gruppo operante nel settore tipografico e cartotecnico), e della contemporanea scissione della Palladio, vi erano profili di elusività, ex art.37 bis DPR 600/1973, perché posta in essere in assenza di valide ragioni economiche, con contestazione dell'omessa ricostruzione di riserve in sospensione d'imposta, e, dall'altro lato, contestato l'indebita deduzione, ex art.76 comma 7 ter del TUIR, di componenti negativi di reddito, relativamente ad operazioni con soggetti residenti in paesi a



fiscalità privilegiata, - è stata confermata la decisione di primo grado, che aveva annullato parzialmente l'accertamento, riconoscendo soltanto la legittimità del recupero, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di costi relativi al rapporto tra la società e Bonecchi Paolo, residente nel Principato di Monaco, per circa € 251.000,00.

In particolare, i giudici d'appello hanno sostenuto che, quanto al primo dei due rilievi contestati, l'Amministrazione finanziaria, nel perseguire operazioni asseritamente elusive, non può indicare come prova diverse condotte ipotizzabili da parte del contribuente, così da ostacolare la libertà di scelte imprenditoriali, costituzionalmente garantita, e, nella specie, sussistevano valide ragioni economiche nell'operazione contestata di fusione e scissione, rivolte a separare l'attività della Palladio, della I.M.E. e della Immobiliare Berica, operanti nei settori tipografico ed immobiliare, da quella del Gruppo Burgo (già Marchi), al fine di riunire nella Marchi le sole società cartarie del gruppo. Quanto poi al rilievo concernente l'indebita deduzione di costi, sostenuti con società con sede in Hong Kong, dalla documentazione prodotta in primo grado e dall'ulteriore documentazione prodotta in appello, si evinceva l'effettività del rapporto intercorso con detta società. La C.T.R. ha peraltro respinto anche il gravame incidentale della Burgo Group, atteso che le prestazioni rese dal Bonecchi dovevano essere correttamente inquadrare in un'attività di intermediazione e quindi come esercizio di impresa. La controricorrente ha depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. L'Agenzia ricorrente principale lamenta: 1) con il primo motivo, la violazione e falsa applicazione, ex art.360 n. 3 c.p.c., dell'art.37 bis DPR 600/1973 e del principio generale del divieto dell'abuso del diritto in materia tributaria, ricavabile dall'art.53 Cost, nonché la falsa

applicazione dell'art.41 Cost., per avere la CTR ritenuto erroneamente che l'attività accertativa dell'Ufficio si poneva in contrasto con la libertà di iniziativa economica tutelata dall'art.41 Cost., laddove l'amministrazione finanziaria si era limitata a verificare quale era la condotta che era lecito attendersi da un imprenditore avveduto, in assenza del vantaggio fiscale; 2) con il secondo motivo, l'insufficiente motivazione circa un fatto controverso, ex art.360 n. 3 c.p.c., rappresentato dalla circostanza che l'operazione societaria contestata era motivata essenzialmente da ragioni di risparmio d'imposta, in difetto di valide ragioni economiche, non avendo la CTR considerato che l'Ufficio aveva proprio rilevato che lo scopo dell'operazione societaria (la scissione dei rami di azienda cartotecnico ed immobiliare) si sarebbe potuto attuare in modo diverso, ad es. attraverso un conferimento di ramo d'azienda a società neocostituita o una cessione di quote; 3) con il terzo motivo, l'omessa motivazione, ex art.360 n. 5 c.p.c., circa un ulteriore fatto decisivo, rappresentato dalla circostanza che le modalità prescelte per l'operazione avessero determinato un risparmio d'imposta rispetto a possibili metodi alternativi disponibili per il raggiungimento del medesimo risultato, risparmio conseguente al mancato vincolo di una parte degli utili per ricostituire le riserve in sospensione d'imposta, ex comma 4 dell'art.123 del TUIR, essendosi in tal modo utilizzato l'avanzo da annullamento che la fusione aveva generato; 4) con il quarto motivo, l'omessa motivazione ovvero la motivazione apparente, sia ex art.360 n. 4 c.p.c., in violazione dell'art.36 comma 2 n. 4 del d.lgs. 546/1992, sia ex art.360 n. 5 c.p.c., con riguardo al capo della sentenza che ha statuito sulla deducibilità dei costi sostenuti nei confronti della Sappi Papier Holding, con sede in Hong Kong, in ordine alla effettività del rapporto intercorso con detta società.

2. La prima censura, implicante violazione di legge, ed i successivi due motivi, implicanti vizi insufficiente motivazione, ai sensi dell'art.360 n. 5 c.p.c., vecchia formulazione (essendo stata pubblicata la decisione impugnata anteriormente al settembre 2012), da trattare unitariamente, in quanto connessi, sono infondati.

Nel caso in esame trova applicazione il consolidato principio secondo il quale *«in materia tributaria, costituisce condotta abusiva l'operazione economica che abbia quale suo elemento predominante ed assorbente lo scopo elusivo del fisco, sicché il divieto di siffatte operazioni non opera ove esse possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi di imposta; la prova del disegno elusivo, nonché delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato ed utilizzati solo per pervenire a quel risultato fiscale, incombe sull'Amministrazione finanziaria»* (Cass.21390/2012), *«mentre grava sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustificano operazioni in quel modo strutturate»* (Cass.3938/2014; Cass.5090/2017; Cass.9610/2017; Cass.16217/2018). Sempre in merito, con riguardo all'elemento necessario dell'indebito risparmio fiscale, questa Corte (Cass.17175/2015; Cass.25758/2014) ha precisato che *«la scelta di un'operazione fiscalmente più vantaggiosa non è sufficiente ad integrare una condotta elusiva, laddove sia lo stesso ordinamento tributario a prevedere tale facoltà, a condizione che non si traduca in uso distorto dello strumento negoziale o in un comportamento anomalo rispetto alle ordinarie logiche d'impresa, posto in essere per realizzare non la causa concreta del negozio, ma esclusivamente o essenzialmente il beneficio fiscale»*.



Si è anche chiarito che l'operazione economica, che abbia quale suo elemento (non necessariamente unico, ma comunque) predominante ed assorbente lo scopo elusivo del fisco, costituisce condotta abusiva ed è pertanto vietata, allorquando non possa spiegarsi altrimenti (o in ogni caso in modo non marginale) che con il mero intento di conseguire un risparmio di imposta (Cass., Sez. 5, Sent. n. 5090/2017; Sent. n. 4603 del 2014; Sent. n. 3938 cit.).

Nella pronuncia n. 439/2015 (ed in quella n. 438/2015), questa Corte ha poi chiarito che *«nei processi di ristrutturazione e riorganizzazione aziendale integra gli estremi della condotta elusiva quella costruzione che, tenuto conto sia della volontà delle parti implicate che del contesto fattuale e giuridico, ponga quale elemento essenziale dell'operazione economica lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi d'imposta e manchi il presupposto dell'esistenza di un idoneo strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dalla parte contribuente, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito»*. In motivazione, si è infatti osservato che nelle ristrutturazioni societarie, soprattutto quando le stesse avvengono nell'ambito di grandi gruppi d'impresе, occorre vagliare se vi siano state *«manipolazioni e alterazioni di schemi negoziali classici, considerate irragionevoli in una normale logica di mercato (Cass. 2009/ 1465) e se vi sia reale fungibilità con le soluzioni prospettate da fisco (Cass. 2014/ 4604)»*.

Giova poi rilevare che il legislatore, nell'introdurre l'art.10 bis all'interno della l.212/2002, per effetto del d.lgs. 128/2015, ha ribadito, in conformità a quanto già elaborato da questo giudice di legittimità, che integra abuso del diritto il compimento di operazioni

«prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti» e che non si considerano abusive, in ogni caso, «le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente», dovendo restare ferma «la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale».

Nella fattispecie, la CTR ha respinto il gravame dell'Agenzia delle Entrate, anzitutto, perché ha ritenuto insindacabili le scelte imprenditoriali della Burgo Group, sulla base del principio di libertà delle iniziative economiche costituzionalmente garantito, affermando che *«nel momento in cui l'Amministrazione indica come gli operatori economici avrebbero dovuto comportarsi per raggiungere un determinato scopo, essa si assume un ruolo che non le compete che non giustifica i poteri di accertamento»* e che l'enunciazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di strumenti legislativamente corretti che avrebbero potuto essere utilizzati in alternativa rappresentava soltanto *«una diversa concezione...alla quale il contribuente non è tenuto ad uniformarsi»*. I giudici di appello hanno poi ritenuto che vi erano valide ragioni economiche, rappresentate dallo scopo della fusione (e scissione) *«era quello di riunire nella cartiera Marchi solo le società cartarie del gruppo»*, e che doveva condividersi la decisione del giudice di primo grado in ordine al fatto che non si ravvisava l'elemento dell'indebito risparmio fiscale, non avendo la contribuente *«alcun interesse a fare emergere un avanzo per ottenere un importo di maggiori riserve disponibili»*.



Così facendo la CTR ha dato risposta ai motivi di gravame svolti dall' Agenzia delle Entrate, la quale aveva obiettato, quanto all' esistenza di valide ragioni economiche, che, per il raggiungimento dello stesso scopo (scissione dei rami di azienda cartotecnico ed immobiliare), vi erano altri istituti più semplici e non dispendiosi e, quanto all' esistenza del vantaggio fiscale indebito, che, attraverso la partecipazione della Palladio alla scissione e la successiva scissione del ramo cartotecnico, era emerso un avanzo di fusione attraverso il quale erano state ricostruite le c.d. riserve in sospensione, evitando così di vincolare una parte di utili per lo stesso fine e consentendo quindi alla Cartiere Marchi di distribuire ai soci riserve di utili c.d. libere, che avevano beneficiato di un credito d' imposta pieno.

In presenza, tuttavia, di un' operazione complessa di riorganizzazione della struttura societaria tra imprese riconducibili al medesimo gruppo economico, assistita da valide ragioni economiche, non può parlarsi di abuso del diritto o di operazione elusiva per il solo fatto del perseguimento anche di un risparmio fiscale.

3. Il quarto motivo è inammissibile. Non ricorre il vizio lamentato di omessa motivazione, avendo la CTR ritenuto, con accertamento in fatto, in conformità al giudizio espresso in primo grado, che la contribuente avesse offerto valida prova documentale in ordine all' effettività dell' attività commerciale svolta dalla società di Hong Kong (la Sappi Papier Holding) e quindi della deducibilità, per la contribuente, dei costi sostenuti a fronte di operazioni intrattenute con la suddetta società estera.

4. La controricorrente ha proposto ricorso incidentale in due motivi, lamentando la violazione e falsa applicazione, ex art.360 n. 3 c.p.c., dell' art.76 del TUIR (ora art.110) e l' insufficiente motivazione, ex art.360 n. 5 c.p.c., relativamente alla ripresa a tassazione dei



compensi erogati al sig. Bonecchi, residente nel Principato di Monaco, in difetto di prova contraria offerta dal contribuente per vincere la presunzione relativa alla indeducibilità dei costi.

5. I motivi, da trattare unitariamente in quanto connessi, sono fondati. Occorre osservare, in proposito, che la deducibilità dal redditi d'impresa dei costi relativi ad operazioni con soggetti residenti in Paesi a fiscalità agevolata (c.d. *black list*) aveva trovato disciplina nel D.P.R. n. 917 del 1986, art. 76, commi 7 bis e 7 ter (TUIR), applicabile *ratione temporis* (poi nell'art. 110, commi 10 ed 11 del TUIR).

La deducibilità di tali costi era, in via generale, negata - per finalità antielusiva - salvo che: a) fosse fornita dal contribuente la prova contraria che *«le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione»* ed a condizione che b) i costi e gli altri componenti negativi di reddito che si intendevano portare in deduzione fossero specificamente determinati nel loro ammontare e separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi (art. 76, comma 7 ter, ultimo periodo, TUIR: *«La deduzione delle spese.....è comunque subordinata alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei relativi ammontari dedotti»*). L'espressa *«subordinazione»* della deducibilità all'osservanza della indicata prescrizione formale (adempimento da ritenersi indispensabile per consentire l'attività di verifica dell'Ufficio finanziario) qualificava la stessa come elemento costitutivo del diritto del contribuente alla deduzione delle spese in questione: la deduzione dei costi, in difetto della sussistenza delle condizioni sostanziali (ovvero della prescritta condizione formale), legittimava l'accertamento fiscale fondato sul recupero del maggiore imponibile, nonché la irrogazione della



sanzione pecuniaria per illecito tributario consistente nella presentazione di dichiarazione infedele (D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 8, comma 1). Tale sistema è stato poi modificato, a decorrere dal periodo di imposta dell'anno 2007 (fatta salva la applicazione in materia sanzionatoria del principio del «*favor rei*» D.Lgs. n. 472 del 1997, ex art. 3, comma 3), dall'intervento normativo disposto con la L. 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007).

La C.T.R., nella specie, si è limitata a reiterare quanto già affermato dal giudice di primo grado, in ordine al fatto che l'attività svolta dal Bonecchi doveva qualificarsi, anziché come di consulenza svolta da un libero professionista (di tal che, al di fuori delle prescrizioni di cui all'art.76 del TUIR), come attività di intermediazione o di agenzia. La CTR avrebbe dovuto poi verificare se la contribuente avesse offerto prova delle esimenti indicati dalla norma per vincere la presunzione di fittizietà delle operazioni.

6. Per tutto quanto sopra esposto, va respinto il ricorso principale ed accolto il ricorso incidentale; va pertanto cassata la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla CTR del Veneto, in diversa composizione. Il giudice del rinvio provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

PQM

La Corte respinge il ricorso principale ed accoglie il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata, in relazione ai motivi accolti, e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Veneto, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 31 ottobre 2018.

Il Presidente 