

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 27 marzo 2015, n. 6226

Ritenuto in fatto

La T. spa propone ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate (che resiste con controricorso), avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia 85/13/2007, depositata in data 4/02/2008, con la quale - in una controversia concernente l'impugnazione di un avviso di accertamento emesso per IRPEG ed IRAP dovute in relazione al periodo d'imposta 1/7/2001-30/06/2002, a seguito del recupero a tassazione di una variazione in diminuzione su utilizzo di fondo svalutazione crediti (siccome già dedotto in relazione a precedente anno d'imposta) e di una svalutazione della partecipazione, da parte della T. nella società collegata V.P. srl, in ragione della ritenuta elusività, ex art.37 bis DPR 600/1973, delle operazioni complessivamente poste in essere, consistenti in un conferimento con successivi aumenti di capitale, privo, secondo l'Amministrazione finanziaria, di valide ragioni economiche ed avente quale unico scopo quello di ottenere una riduzione del carico fiscale nel periodo in contestazione - è stata confermata la decisione di primo grado, che aveva respinto il ricorso della contribuente.

In particolare, i giudici d'appello hanno sostenuto che: 1) l'avviso di accertamento, sotto il profilo motivazionale, rispondeva alla richiesta di spiegazioni e chiarimenti inviata dalla contribuente all'Ufficio in una nota del 29/03/2003; 2) con riguardo al recupero a tassazione di importo già portato in deduzione nell'anno precedente, la rettifica operata dall'Ufficio, in relazione all'esercizio 2001-2002, in luogo di quello precedente, era legittima, non potendo essere "posti limiti temporali (se non nell'ambito del potere di rettifica quinquennale)"; 3) con riguardo al secondo rilievo, vale a dire la ripresa a tassazione della svalutazione operata sulla partecipazione alla società collegata V.P. srl, non erano rinvenibili valide ragioni economiche per il deliberato aumento di capitale di una società controllata, la V.P.- risultata poi, a distanza di soli otto giorni, in perdita, apparendo "singolare la genericità e la speditezza di un investimento (non proprio soddisfacente) effettuato da una società corposa e soddisfacente come la T. "4) infine era tardivo ed inammissibile, perché proposto solo in sede di appello, il motivo relativo alla inapplicabilità delle sanzioni.

La ricorrente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c. ed, all'udienza pubblica di discussione, note scritte di replica.

Considerato in diritto

1. La ricorrente lamenta: 1) con il primo motivo, la violazione e falsa applicazione, ex art.360 n. 3 c.p.c., degli artt.71 e 75 DPR 917/1986 vigente *ratione temporis*, in quanto l'impropria deduzione dal reddito di un accantonamento a fondo su crediti deve riguardare l'anno di costituzione del fondo e non l'anno (successivo) in cui il fondo è stato utilizzato a fronte di una perdita deducibile; 2) con il secondo motivo ed in relazione al rilievo antielusivo, sia un vizio di insufficiente motivazione, ex art.360 n. 5 c.p.c., sia un vizio, ex art.360 n. 4 c.p.c., di violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato, sia un vizio di violazione, ex art.360 n. 3 c.p.c., degli artt.42 e



37 bis DPR 600/1973, in punto di motivazione dell'atto impositivo, non essendo state chiarite dall'Ufficio le ragioni della ritenuta assenza di validità economica dell'operazione e non essendo stato indicato comunque il diverso comportamento "fisiologico" che il contribuente avrebbe dovuto adottare nel rispetto dei principi del sistema, in concreto aggirati; 3) con il terzo motivo, la violazione e falsa applicazione, ex art.360 n. 3 c.p.c., dell'art.37 bis DPR 600/1973 ed omessa motivazione, ex art. 360 n. 5 c.p.c., su quale fosse, nella fattispecie, l'abuso del diritto ed il comportamento elusivo contestato alla contribuente, non essendo sufficiente ad integrarlo la mancanza di valide ragioni economiche, occorrendo individuare il vantaggio fiscale conseguito e la sua natura indebita; 4) con il quarto motivo, la manifesta illogicità della motivazione, ex art.360 n. 5 c.p.c., sul medesimo rilievo; 5) con il quinto motivo, la violazione, ex art.360 n. 4 c.p.c., del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato e dell'art.8 d.lgs. 546/1992, in punto di richiesta della contribuente di disapplicazione delle sanzioni, stante il contesto di oggettiva incertezza e la mancanza di violazione di norma di diritto positivo.

2. La prima censura è inammissibile.

Invero, ciò che è stato contestato alla contribuente, con il primo rilievo, sul quale ha motivato la sentenza impugnata della C.T.R., è l'indebita ulteriore deduzione di una componente negativa, già portata in detrazione nell'esercizio precedente, e non la dedotta violazione del principio di competenza tra anno di costituzione di fondo svalutazione su crediti ed anno di utilizzo del fondo stesso ed il motivo è incentrato su tale ultimo profilo.

3. Il secondo motivo, limitatamente al vizio di violazione di norma di diritto, ivi pure lamentato, è invece fondato.

3.1. La parte ricorrente, con idoneo e specifico quesito di diritto, chiede se, ai fini di soddisfare l'obbligo di motivazione dell'atto di accertamento, in materia di elusione fiscale, sia necessaria l'indicazione, da parte dell'Ufficio, dei principi aggirati, delle ragioni per cui sono stati aggirati e del comportamento "fisiologico" che il contribuente avrebbe dovuto adottare nel rispetto dei principi medesimi.

3.2. In relazione alle contestazioni, mosse dalla contribuente, al rispetto, da parte dell'Amministrazione finanziaria, dell'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento, i giudici d'appello hanno affermato che, da un lato, come già chiarito dai giudici di primo grado, "la motivazione "per relationem" nel caso di specie appare più che legittima, dato che il corposo verbale di verifica venne redatto alla presenza di rappresentanti della Ted infine consegnato alla stessa T. "e, dall'altro lato, che, rispetto alle asserite violazioni del 4° comma dell'art.37 bis DPR 600/1973, "l'avviso di accertamento risponde puntualmente alla richiesta di spiegazioni e chiarimenti inviata dall'Ufficio alla T. in data 29.3.2003", essendo stata data risposta a generici quesiti e proposizioni rivolti all'Ufficio dalla T., con la nota del 29/03/2003.

3.3. Tanto premesso, è utile una breve ricostruzione del quadro normativo, come interpretato dalla giurisprudenza di questa corte di legittimità.

Recitano i primi cinque commi dell'art.37 bis DPR 600/1973, nel testo vigente ratione temporis: "1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i 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. 2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le



imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione. 3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni : a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili; b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende; c) cessioni di crediti; d) cessioni di eccedenze d'imposta ; e) operazioni di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni; f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni, aventi ad oggetto (i beni ed i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere da c) a c quinquies), del testo unico delle imposte sui redditi), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917. 4. L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2. 5. Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso d'accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2".

Secondo l'orientamento di questa Corte, formatosi proprio in relazione alla disposizione antielusiva di cui all'art.31 bis, "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. n. 21390 del 2012; Cass. n. 1465 del 2009; Cass. S.U. 23 dicembre 2008, n. 30055; Cass. 4603 e 4604/2014, nella quale ultima si è affermato che "il carattere abusivo va escluso quando sia individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali, che non necessariamente si identificano in una redditività immediata, potendo consistere in esigenze di natura organizzativa ed in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda").

L'Amministrazione finanziaria ha dunque l'onere di provare il disegno elusivo, nonché le 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.

Non costituisce elusione la sola scelta del contribuente di non seguire l'opzione fiscalmente più onerosa.

Va evidenziato che, mentre al comma 1 dell'art.37 bis in esame, si specifica, quali requisiti necessari per l'individuazione del comportamento elusivo, che l'operazione elusiva comporti un aggiramento "patologico" di norme tributarie, che attraverso essa si realizzi un risparmio d'imposta indebito e che la stessa operazione, complessivamente considerata, sia priva di valide ragioni economiche, nei commi 4 e 5 si tiene conto del diritto di difesa del contribuente, imponendosi il contraddittorio preventivo in materia



di contestazioni di tipo antielusivo, la successiva motivazione dell'avviso di accertamento sulla scorta dei chiarimenti forniti in sede di contraddittorio preventivo e, dunque, in sostanza, la contestazione specifica dell'elusività dell'operazione ben prima dell'emissione dell'avviso di accertamento.

3.4 Giova rammentare che, più in generale, il concetto di abuso del diritto, elaborato dalla giurisprudenza comunitaria, preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici, ed impone al giudice tributario di considerare l'operazione come un tutto unitario, nella sua essenza, prescindendo dall'accertamento della simulazione o del carattere fraudolento (Cass. 20398 e 22932/2005; Cass. 21221/2006; cfr. Cass.S.U. 30055/2008).

Con una recente pronuncia di questa Corte (Cass. 438/2015; cfr. anche Cass. 2012/21390 e Cass. 2014/4604), in materia di comportamenti elusivi ex art.37 bis DPR 600/1973 (ed in relazione ad una contestata operazione di fusione per incorporazione), è stato chiarito che "il carattere elusivo, sotto il profilo fiscale, di una determinata operazione, nel fondarsi normativamente sul difetto di valide ragioni economiche e sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale, presuppone l'esistenza di un adeguato strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dal contribuente, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito dal contribuente medesimo"; conseguentemente, "la cautela, che deve guidare l'applicazione del principio,... deve essere massima quando non si tratti di operazioni finanziarie di artificioso frazionamento di contratti o di anomale interposizioni di soggetti ma di ristrutturazioni societarie, soprattutto quando le stesse avvengono nell'ambito di grandi gruppi d'impresa", dovendo, in questi ultimi casi, essere indagato se "vi siano manipolazioni ed alterazioni di schemi negoziali classici, considerate irragionevoli in una normale logica di mercato e se vi sia reale fungibilità con le soluzioni prospettate da fisco".

La Corte ha pertanto affermato il seguente principio di diritto: "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".

3.5. Nella stessa direzione si è mosso da ultimo anche il legislatore nazionale (legge n. 23 dell'11/03/2014, articolo 5) che, nel delegare al Governo l'attuazione della disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, coordinandola con la succitata raccomandazione dell'UE, indica, tra i principi e i criteri direttivi, quelli di: "definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta"; "garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale"; "considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva";



"escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extra fiscali non marginali"; "stabilire che costituiscono ragioni extra fiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente"; "disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, prevedendo, invece, che gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extra fiscali alternative o concorrenti che giustifichino il ricorso a tali strumenti"; "prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso".

3.6. Ora, nella specie, la società ricorrente ha precisato, sin dal ricorso introduttivo del giudizio, che la V.P. srl era stata costituita per realizzare una operazione di joint venture con altra società, austriaca, la V.A. (socia di maggioranza), e che la V.P., operante nel settore siderurgico, registrava perdite, conseguenti alla perdita di valore delle sue partecipate estere, domiciliate in Austria, Gran Bretagna ed USA, nel 2001, protrattesi nel 2002 (secondo i bilanci certificati da società di revisione), da cui derivava la necessaria svalutazione, operata da T. nel 2001 delle proprie partecipazioni in V.P., pur preceduta da ricapitalizzazioni della stessa V.P., nel tentativo di evitarne il fallimento. Dagli atti non risulta che fosse contestata dall'Amministrazione finanziaria l'effettività della perdita registrata nelle società partecipate di V.P.

Assume allora rilevanza l'individuazione del diverso comportamento, alternativo e non elusivo, che avrebbe dovuto adottare la T. per realizzare i propri obiettivi economici.

3.7. La sentenza impugnata non ha correttamente statuito sul vizio denunciato dalla contribuente, di carenza motivazionale dell'avviso di accertamento, in ordine alla ripresa a tassazione della svalutazione della partecipazione in V.P. ed alla mancata delineazione, nell'atto impositivo, dei diversi percorsi negoziali che avrebbero potuto essere seguiti dalla T. in un contesto, pacifico, di registrazione di perdite della società partecipata, senza pregiudicare gli interessi del fisco.

I giudici, oltre a richiamare quanto affermato dai giudici di primo grado, si sono infatti limitati a rilevare che l'avviso di accertamento faceva rinvio al processo verbale di constatazione, redatto nel contraddittorio con la contribuente, dimostrando così di non cogliere e le contestazioni mosse dalla ricorrente e quanto richiesto dalla normativa antielusiva in esame.

4. Gli ulteriori motivi sono assorbiti.

5. Per tutto quanto sopra esposto, il ricorso deve essere accolto, quanto al secondo motivo, respinto il primo ed assorbiti gli altri, e la sentenza impugnata deve essere conseguentemente cassata con rinvio, anche in ordine alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia.

P.Q.M.

Accoglie il secondo motivo del ricorso, respinto il primo, assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata, con rinvio, anche in ordine alla liquidazione delle spese



processuali del presente giudizio di legittimità, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia.

