

## Cass. 10.6.2011 n. 12788

### Svolgimento del processo

In seguito a verifica fiscale avente ad oggetto i rapporti commerciali intercorsi tra D. s.r.l., la società svizzera De. e la società tedesca D'E., veniva contestata alla D. s.r.l. in liquidazione la mancata contabilizzazione di maggiori ricavi per importi complessivi di circa lire 500.000.000 per gli anni di imposta 1998 e 1999.

L'Ufficio di Rovereto della Agenzia delle Entrate notificava, pertanto, alla società due avvisi di accertamento ai fini IVA, IRPEG ed ILOR per gli anni 1998 e 1999.

Riuniti i ricorsi proposti dalla società avverso i due avvisi, la Commissione tributaria di I° grado di Trento con sentenza n. 3/6/2003 accoglieva parzialmente i ricorsi ritenendo insussistenti presupposti per l'applicazione dell'art. 37 co. 3 DPR n. 600/73.

L'appello proposto dall'Ufficio era rigettato dalla Commissione tributaria di II° grado di Trento sez. 2 che, con sentenza 28.7.2005 n. 45, riteneva insufficienti le prove fornite dall'Ufficio circa la natura elusiva delle norme tributarie delle operazioni commerciali, rilevando che le società dovevano considerarsi effettivamente esistenti e che i rapporti commerciali intrattenuti reciprocamente e la suddivisione degli utili tra le stesse società non erano dimostrativi della interposizione fittizia.

Ha proposto ricorso l'Agenzia delle Entrate per cassazione della predetta sentenza - non notificata -, con atto consegnato all'Ufficiale giudiziario in data 27.10.2006 e notificato presso il domiciliatario in data 3.11.2006, deducendo un unico motivo.

Non ha resistito la società intimata.

### Motivi della decisione

§1. La sentenza di appello fonda la propria decisione sulla inidoneità degli elementi indiziari - raccolti nel corso della verifica fiscale e recepiti dagli avvisi di accertamento - a fondare la prova presuntiva della "interposizione fittizia" quale strumento di elusione fiscale previsto dall'art. 37 DPR n. 600/1973. In particolare la sentenza argomenta che gli indizi consistenti nella "localizzazione extranazionale delle società" nella "inesistenza di strutture operative" e nella "presenza di socio occulto", non legittimerebbero il fenomeno interpositivo in quanto i "rapporti commerciali intrecciati" tra le società e la suddivisione tra le stesse degli utili in relazione alle distinte attività esercitate corrisponderebbero a rapporti contrattuali reali fra soggetti esistenti ed operanti in quanto ciascuno dotato di un suo oggetto sociale, di un proprio capitale e di una specifica compagine societaria.

§2. La Agenzia delle Entrate investe la sentenza di appello censurandola sotto un duplice profilo - svolto nell'ambito dell'unico motivo proposto - concernente:

- a) la violazione e falsa applicazione dell'art. 37co. 3 DPR n. 600/1973 in relazione all'art. 360 co. 1 n. 3) c.p.c.;
- b) la omessa od insufficiente motivazione circa un punto decisivo della controversia (art. 360 co. 1 n. 5 c.p.c.) consistente nel mancato apprezzamento di elementi probatori significativi quali la riconducibilità ad una medesima persona fisica delle attività di costituzione delle tre società nonché la ripartizione di utili a favore anche della società svizzera De. che non svolgeva di fatto alcuna attività nel ciclo di commercializzazione dei prodotti venduti sul mercato tedesco.

Nell'ampia e diffusa esposizione dei fatti di causa, la ricorrente, trascrivendo nel ricorso parte del contenuto degli avvisi di accertamento che recepiamo i risultati della verifica fiscale, ha evidenziato come le tre società (D. s.r.l. - italiana -; De. - svizzera -; D'E. - tedesca -) erano state costituite e venivano gestite da D'E. T. che - in quanto proprietario ed amministratore della società svizzera, nonché socio delle altre due -, avvalendosi anche di collaboratori, esercitava tramite la società svizzera una influenza determinante sulla D. s.r.l. stabilendo le strategie di vendita dei prodotti e gli interscambi interni al gruppo. La inefficienza economica, finanziaria e commerciale della sequenza di operazioni negoziali di cessione di beni poste in essere dalle dette società emergeva dalla documentazione contabile esibita dalla stessa società sottoposta a verifica, dalla quale risultava che le tre fasi di negoziazione dei medesimi prodotti (D. trasferiva i prodotti ad una delle due società estere che provvedeva a cederli alla terza la quale si incaricava della distribuzione finale sul mercato tedesco) non rispondevano ad alcuna esigenza produttiva o commerciale, considerato in particolare che la De. non svolgeva alcuna attività effettiva nel ciclo di

produzione e commercializzazione dei beni (non essendo ad essa imputato alcun costo di produzione o distribuzione), con la conseguenza che la ripartizione - secondo percentuali prestabilite - del margine di utile ricavato dalle successive vendite tra tutte e tre le società non trovava giustificazione, quanto alla De., sulla quale non gravava alcun costo di impresa, essendo sostenuti i costi di produzione dalla D., ed i costi di trasporto e quelli indicati alla voce contabile "punto verde" alla società tedesca. Da tali elementi l'Ufficio accertatore aveva tratto la convinzione che il reddito prodotto dalla D. s.r.l. veniva "depurato" dal margine lordo di guadagno attribuito alla società svizzera De. per sottrarlo a tassazione in Italia e beneficiare del migliore trattamento fiscale riservato agli utili nel paese estero. Quanto alla prima censura (art. 360 co. 1 n. 3 c.p.c.) la ricorrente evidenzia l'errore di interpretazione dell'ambito applicativo della norma (art. 37co. 3 DPR n. 600/73) in cui era incorsa la Commissione di secondo grado, dando rilievo ad elementi di fatto inconferenti rispetto a quelli considerati nella fattispecie normativa astratta che non esauriva il proprio ambito applicativo allo schema della simulazione ma descriveva un fenomeno più ampio che non escludeva l'attribuzione della titolarità nominale dei redditi al terzo anche mediante altri schemi negoziali quali ad esempio la interposizione reale.

Quanto alla seconda censura, la sentenza viene aggredita in punto di errato giudizio relativo alla selezione delle fonti probatorie sulle quali il Giudice di appello ha fondato il proprio convincimento, essendo stati illogicamente pretermessi, a causa della errata ricognizione degli elementi costitutivi della fattispecie normativa, indizi determinanti volti a disvelare lo scopo elusivo della distribuzione di utili anche alla De. al fine di sottrarre ad imponibile i maggiori ricavi realizzati esclusivamente dalla D. s.r.l.

§3. Il ricorso, le cui censure possono essere esaminate congiuntamente stante l'intima connessione, è fondato.

La pretesa tributaria della Amministrazione trova fondamento nella disposizione dell'art. 37 comma 3 DPR 29.9.1973 n. 600 che prescrive la imputazione diretta al contribuente "dei redditi di cui appaiono titolari altri soggetti, quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni, gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona".

Costituisce principio di diritto affermato da questa Corte che la norma, che ha evidenti finalità antielusive - nel senso che mira impedire che, attraverso operazioni commerciali compiute mediante negozi giuridici conformi all'ordinamento giuridico, si realizzi lo scopo di sottrarre alla corretta tassazione, in tutto od in parte, il reddito prodotto ed imputabile al medesimo soggetto giuridico - non presuppone un comportamento fraudolento (diretto ad aggirare il divieto imposto da una norma imperativa: art. 1344 c.c.), essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante (perché non sorretto da valutazioni economiche diverse dal profilo fiscale) di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale proprio dell'operazione che costituisce il presupposto d'imposta (cfr. Corte Cass. V sez. 8.4.2009 n. 8487).

Ne consegue che il fenomeno della simulazione relativa (nell'ambito del quale può ricomprendersi la interposizione personale fittizia) non esaurisce il campo di applicazione della norma, ben potendo attuarsi lo scopo elusivo mediante operazioni effettive e reali, nelle quali difetta del tutto l'elemento caratteristico dei negozi simulati costituito dalla divergenza tra la dichiarazione esterna e la effettiva volontà dei contraenti o meglio dalla relazione funzionale, integrante la causa unitaria, che intercorre tra il negozio apparentemente stipulato (simulato) e quello effettivamente concluso dalle parti (dissimulato).

La Commissione tributaria di secondo grado ha dunque individuato in modo erroneo l'ambito di applicazione della norma in questione, parametrandone gli effetti (imputazione diretta al contribuente dei redditi in titolarità a terzi) ad un'unica fattispecie negoziale che non può ritenersi "assunta in via esclusiva" nel modello legale contemplato dall'art. 37 DPR n. 600/1973 il quale concerne, invece, la appartenenza ad un soggetto (in termini di effettiva disponibilità) di redditi giuridicamente attribuiti ad un terzo, irrilevante essendo il titolo in base al quale tali redditi figurano nominalmente intestati a tale soggetto.

Peraltro la Commissione utilizza impropriamente la nozione di interposizione fittizia là dove fa riferimento "alla presenza di uno schermo societario esclusivamente preordinato al fine della elusione della normativa tributaria", in quanto la mera presenza di un soggetto societario distinto da quello cui i redditi debbono essere imputati non è sufficiente a configurare il fenomeno in questione atteso che, come emerge dalla consolidata giurisprudenza di questa Corte "l'interposizione fittizia di persona costituisce dissimulazione parziale di una delle parti contraenti, nel senso che i diritti nascenti dal contratto sono effettivamente acquistati dall'interponente e non già dal contraente simulato (interposto): essa ha come necessario presupposto la partecipazione all'accordo simulatorio non soltanto dell'interponente e dell'interposto, ma anche del terzo contraente, la cui volontà negoziale deve, in ogni caso, essere diretta non solo a considerare la funzione meramente figurativa del contraente apparente, ma anche ad assumere diritti e obblighi nei confronti dell'interponente" (cfr. Corte cass. II sez. 2.2.1979 n. 723; III sez. 13.4.2007 n. 8843).

Ne consegue che la erronea interpretazione restrittiva del precetto normativo da parte del Giudice di appello ha impedito di valutare correttamente la rilevanza probatoria delle risultanze processuali anche alla stregua di altri parametri costituiti dall'impiego di schemi negoziali - diversi dall'accordo simulatorio relativo - idonei a realizzare il risultato elusivo (diluizione degli utili conseguiti dalla attività di impresa mediante trasferimento di una percentuale degli stessi ad un soggetto terzo che agisce come acquirente-rivenditore intermedio tra il produttore ed il distributore) quale, nel caso di specie, secondo la tesi dell'Amministrazione, una stabile organizzazione - realizzata attraverso la direzione e la partecipazione sociale nelle diverse società interessate, da parte di una medesima persona fisica - di un sistema di atti negoziali "a catena" aventi ad oggetto la cessione di beni - dalla società fornitrice fino a quella incaricata della distribuzione del prodotto sul mercato di destinazione, transitando per una cessione intermedia a favore di società esclusivamente tenuta ad acquistare dalla fornitrice e rivendere detti beni alla distributrice finale, senza svolgimento di ulteriori attività inerenti il ciclo produttivo o commerciale dei beni -, con predeterminazione "a monte" delle quote percentuali dei "margini lordi" (calcolati sulla differenza tra prezzo della prima compravendita e prezzo realizzato sul mercato finale) attribuite a ciascuna società.

L'errore interpretativo della norma antielusiva ha determinato altresì la denunciata insufficienza motivazionale della sentenza.

I Giudici trentini hanno ritenuto, infatti, di escludere la "fittizietà" delle operazioni commerciali intercorse tra le società in considerazione di elementi di tipo formale (esistenza degli elementi costitutivi della società: capitale sociale, un oggetto sociale, compagine societaria) ed oggettivo (suddivisione degli utili secondo una ripartizione per quote percentuali predeterminate) che si limitano a descrivere lo stato dei fatti, non fornendo tuttavia la sentenza alcuna giustificazione logica delle ragioni per cui tali elementi possano "ex se" ritenersi dimostrativi - oltre che della esistenza delle operazioni commerciali e degli accordi sulla ripartizione degli utili - anche della assenza degli scopi elusivi individuati dalla Amministrazione.

Occorre considerare infatti che l'art. 37 co. 3 DPR n. 600/1973 prevede che gli uffici competenti, al fine di accertare la manovra elusiva del contribuente, possano avvalersi della "prova per presunzione", la quale presuppone la possibilità logica di inferire, in modo non assiomatico, da un fatto noto e non controverso, il fatto da accertare (cfr. Corte cass. I sez. 12.7.1999 n. 7338; id. V sez. 7.5.2007 n. 10345; id. V sez. 30.12.2009 n. 27964) e che tale prova può ritenersi raggiunta ove l'Amministrazione in base agli elementi indiziari offerti individui e precisi gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere che le operazioni, attuate mediante utilizzo di schemi negoziali tipici od atipici, debbano essere considerate come irragionevoli in una normale logica di mercato e dunque prive di reale contenuto economico diverso dal risparmio di imposta, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare la esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustificano operazioni in quel modo strutturate (cfr. Corte cass. V sez. 17.10.2008 n. 25374; id. V sez. 21.1.2009 n. 1465; id. V sez. 22.9.2010 n. 20029).

Nella specie deve ritenersi assolto l'onere probatorio incombente sulla Amministrazione, avendo questa - anche attraverso le evidenze documentali acquisite presso la società verificata dalla Guardia di Finanza - posto in luce il carattere antieconomico della triangolazione della cessione dei medesimi beni, non essendo razionalmente spiegabile secondo i criteri di logica aziendale, se non con l'intento di dirottare in un Paese a regime fiscale più favorevole una quota di utili altrimenti assoggettati a tassazione in Italia, la attribuzione di una quota percentuale utili (altrimenti percepiti dalla società alienante) anche alla società che effettua la negoziazione "intermedia" sebbene questa non sopporti alcun costo inerente l'attività di produzione, trasporto, distribuzione dei beni destinati al mercato finale.

Se dunque l'Amministrazione ha ottemperato all'onere probatorio, spettava alla società contribuente allegare i fatti e le ragioni volti a ricondurre l'anomalia del fenomeno descritto nell'ambito delle logiche aziendali fornendo i dati (ad esempio attestanti i costi inerenti il ciclo del prodotto sopportati dalla società intermedia) o le ragioni economiche o giuridiche (ad es. la necessità di trasferire il prodotto prima della distribuzione sul mercato finale in altro Paese per acquisire utilità di vario genere non conseguibili con il trasferimento diretto alla società distributrice).

Nella motivazione dei Giudici di appello non viene evidenziato l'iter logico seguito per escludere la conclusione probatoria, ai sensi dell'art. 2729 c.c., degli elementi indiziari forniti dalla Amministrazione, essendosi limitata la Commissione territoriale soltanto ad una sintetica enunciazione degli stessi, ed alla mera liquidazione dello loro efficacia probatoria in considerazione della errata convinzione della irrilevanza degli stessi a dimostrare la esistenza di una interposizione fittizia nelle operazioni negoziali tra le tre società.

§4. In conclusione il ricorso va accolto e la sentenza cassata con rinvio ad altra sezione della Commissione tributaria di II° grado della regione Trentino-Alto Adige, affinché si uniformi al principio di diritto sopra espresso e proceda a nuovo esame per emendare i riscontrati vizi motivazionali, liquidando all'esito anche le spese del presente giudizio.

**P.Q.M.**

La Corte:

- accoglie il ricorso e per l'effetto cassa la sentenza impugnata e rinvia, per nuovo esame, ad altra sezione della Commissione tributaria di II° grado di Trento che si uniformerà al principio di diritto enunciato e provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio.