CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 12-5-2011 N° 10383

Disciplina delle agevolazioni tributarie – agevolazioni di carattere territoriale – nuove iniziative produttive – vantaggi fiscali – regime degli acquisti da parte di società terza dei prodotti di società ammessa alle agevolazioni territoriali – elevata percentuale di ricarico – operazione con finalità fiscalmente abusiva- esclusione – condizioni

Disciplina delle agevolazioni tributarie – agevolazioni di carattere territoriale – nuove iniziative produttive – vantaggi fiscali – abuso del diritto – configurabilità - esclusione

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

10383 11

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G. n. 9791/06

SEZIONE *QUINTA* CIVILE

composta dagli ill.mi sigg. magistrati

Cron. 10383

Rep.

Dott. *Michele*	***D' ALONZO***	*Presidente Relatore*	
Dott. *Sergio*	***BERNARDI***	Consigliere	
Dott. *Carlo*	***PARMEGGIANI***	Consigliere	***Ud.*** **4 gennaio 2011.**
Dott. *Maria Giovanna Concetta*	***SAMBITO***	Consigliere	
Dott. *Antonello*	***COSENTINO***	Consigliere	

OGGETTO
IRPEG-ILOR 1994
1. Omessa contabilizzazione di ricavi.
2. Contabilizzazione di costi (elusione fiscale).

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto

DA

(*1*) il **MINISTERO dell' ECONOMIA e delle FINANZE**, in persona del Ministro *pro tempore*, e

(*2*) l' **AGENZIA delle ENTRATE**, in persona del Direttore *pro tempore*,

entrambi

elettivamente domiciliati in Roma alla Via dei Portoghesi n. 12 presso l' Avvocatura Generale dello Stato che li rappresenta e difende

RICORRENTI

CONTRO

la **s.r.l.** [redacted] con sede in [redacted] alla [redacted], in persona del legale rappresentante *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma alla Piazza [redacted] presso lo studio dell' avv. [redacted] che la rappresenta e difende, insieme con l' avv. [redacted] (del Foro di [redacted]), in forza del «*mandato*» rilasciato a margine del controricorso

CONTRORICORRENTE

AVVERSO

la sentenza n. **113/09/04** depositata il 23 febbraio 2005 dalla Commissione Tributaria Regionale dell' [redacted].

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del **4 gennaio 2011** dal Cons. dr. *Michele D' ALONZO;*

sentite le difese della società, perorate dall' avv. [redacted]

udito il P.M. in persona dell' Avvocato Generale dr. *Pasquale Paolo Maria CICCOLO*, il quale ha concluso per la declaratoria di *inammissibilità* del ricorso del Ministero, per l' *accoglimento* del primo e per il *rigetto* del secondo motivo del ricorso dell' Agenzia.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso notificato il 20 marzo 2006 alla **s.r.l.** [redacted] (depositato il 6 aprile 2006), il **MINISTERO dell' ECONOMIA e delle FINANZE** e l' **AGENZIA delle ENTRATE** -

premesso che l' Ufficio, in base al «*p.v. di constatazione redatto il 15 giugno 1999*» dalla Guardia di Finanza, aveva «*rettificato ai fini IRPEG ed ILOR la dichiarazione relativa all' anno* ***1994***» rilevando (*a*) «*l' omessa contabilizzazione di ricavi*» e (*b*) «*l' illegittima contabilizzazione di costi fittizi*» avendo riscontrato (*1*) «*una differenza di prodotto*» («*tenuto conto delle giacenze iniziali, delle materie prime acquistate ... e delle quantità di prodotto venduto*») e (*2*) che detta società «*intratteneva rapporti di acquisto di materia prima con la* [redacted]» («*appartenente alla medesima compagine familiare e societaria*», «*titolare del beneficio fiscale della esenzione decennale per IRPEG ed ILOR*» perché «*situata in area depressa*») con la quale «*gli acquisti effettuati da* [redacted] *... di materia prima erano avvenuti ... ad un prezzo non giustificato in relazione al costo sopportato da* [redacted] *per l' acquisto dello stesso bene ... rivenduto a* [redacted] *senza sostanziali trasformazioni*» («*tale*», perciò, «*da indurre a ritenere trattarsi ... di cessioni poste in essere unicamente per incrementare i costi della ...* [redacted] *e trasferire utili alla* [redacted], che era «*in regime di esenzione fiscale*», «*così da sottrarli ad imposizione*») -, in forza di due motivi, chiedevano di **cassare** la sentenza n. [redacted]**04** della Commissione Tributaria Regionale dell' [redacted]

(depositata il 23 febbraio 2005) che aveva **respinto** gli appelli dell' Ufficio e della società avverso la decisione (XXXXXXX) della Commissione Tributaria Provinciale di XXXXXX la quale aveva «**annulla***(to) l' accertamento nella parte relativa ai costi fittizi per £. 581.-696.000*» nonché «*nella parte relativa ai ricavi presunti per £. 297.460.000*» e **respinto** «*per il resto*» il ricorso della contribuente.

Nel controricorso notificato il 29 aprile 2006 (depositato il 10 maggio 2006) la società intimata *instava* per il rigetto dell' impugnazione avversa.

Il 4 marzo 2010 la contribuente depositava memoria ex art. 378 c.p.c.

MOTIVI DELLA DECISIONE

§ 1. Inammissibilità del ricorso del Ministero.

In via preliminare deve essere rilevata e dichiarata *ex officio* l' **inammissibilità** del ricorso del Ministero perché questo ente **non** ha nemmeno dedotto di aver preso parte al giudizio di appello né allegato (e provato) o di essere titolare di un qualche rapporto giuridico che - come costantemente richiesto da questa Corte (Cass.: II, 23 agosto 2007 n. 17922; trib., 7 maggio 2007 n. 10341; III, 26 gennaio 2006 n. 1692; II, 26 gennaio 2006 n. 1507; 2005 n. 965; II, 13 settembre 2004 n. 18346; II, 29 aprile 2003 n. 6649; II, 4 febbraio 2002

n. 1468; II, 23 novembre 2001 n. 14910) - lo legittimi, anche al fine di dimostrare la sussistenza del necessario ed imprescindibile interesse (art. 100 c.p.c.), a resistere all' impugnazione.

In proposito, va ricordato che per effetto ed in conseguenza del trasferimento di funzioni e di rapporti inerenti le entrate tributarie dal Ministero (dell' Economia e) delle Finanze alle Agenzie Fiscali (tra cui, l' Agenzia delle Entrate) - le quali ultime sono divenute operative a partire dal primo gennaio 2001 in base all' art. 1 del DM 28 dicembre 2000 - disposto dal titolo quinto, capo secondo, del D. Lg.vo 30 luglio 1999 n. 300, ciascuna Agenzia (*1*) è succeduta al Ministero nei rapporti, sostanziali e processuali, in corso a quel momento e (*2*) è divenuta titolare esclusiva dei rapporti tributari (e, pertanto, unica legittimata processualmente) sorti successivamente alla data detta di sua operatività: nel caso, l' appello dell' Ufficio è stato «*depositato il 16 dicembre 2003*», quindi **dopo** il primo gennaio 2001 detto, per cui il processo di appello si è svolto solo tra l' (Ufficio locale dell') Agenzia e la contribuente.

§ 2. La sentenza impugnata.

A. In premessa la Commissione Tributaria Regionale espone (per quanto ancora rileva) che la «*rettifica in*

aumento» del reddito era dovuta (*1*) a disconoscimento di «*costi fittizi*» («*corrispondenti ad altrettanti utili fittiziamente trasferiti*» dalla contribuente «*a* XXXXX *srl*» attraverso un «*meccanismo di prezzi maggiorati*» al fine di «*beneficiare dell' esenzione decennale dalle imposte di cui la seconda società ... godeva*») e (*b*) ad «*omessa contabilizzazione di ricavi derivanti da vendite non fatturate*».

B. In ordine ai «*costi fittizi*» il giudice di appello osserva:

- non sono «*ravvisabili*» i presupposti dell' «*interposizione fittizia*» perché le «*operazioni*» contestate sono, per «*ammissione*» dello stesso Ufficio, «*reali e non fittizie*»;

- «*non è sufficiente individuare un indubbio risparmio fiscale*» per inferire l' «*illiceità delle operazioni*» essendo queste frutto di «*strategie imprenditoriali*» consistenti nell' attribuire un «*segmento del processo produttivo complementare alla realizzazione dei prodotti* XXXXXX»;

- non c'è una disposizione di legge che vieti di conseguire una «*riduzione del prelievo fiscale*»;

- le scelte di XXXXXX non sono «*antieconomiche*» in quanto non è stato «*dimostrato che i prezzi praticati da*

XXXX *non fossero compatibili rispetto a quelli di mercato»;*

- dalla documentazione esibita è emerso che «XXXX *ha praticato ... prezzi invariati anche in anni successivi al periodo ... dell' esenzione fiscale».*

C. Sui «*ricavi non contabilizzati*» la Commissione Tributaria Regionale nota che l' «*operazione*» effettuata dalla GdF (somma delle materie prime acquistate con le giacenze e determinazione del prodotto in base alle «*informazioni*» tecniche fornite dal legale rappresentante) non è «*idonea*» a «*fondare una prova presuntiva*» della «*omessa fatturazione*» perché:

(*1*) il legale rappresentante, in un secondo tempo, ha precisato che i valori da lui indicati si riferivano ad anni successivi a quelli oggetto di accertamento;

(*2*) la XXXXX ha depositato una «*perizia tecnica asseverata*» la quale ha dato conto della **variabilità** della composizione dei prodotti ~~finiti~~;

(*3*) la formula di composizione dei prodotti chimici è un «*dato tecnico*» da riscontrare «*obiettivamente*» e non in base da un giudizio di «*credibilità*» delle informazioni rese dal legale rappresentante;

(*4*) è «*ragionevole*» ritenere che vi siano state «*oscillazioni nel corso dell' attività produttiva*» a seconda delle «*esigenze della clientela*».

§ 3. Il ricorso dell' Agenzia.

L' Agenzia - riprodotto quanto accertato dall' «*organo verificatore*» (PVC) nonché l' «*avviso di accertamento*» - impugna la decisione per due motivi.

A. Con il primo la ricorrente - ricordate le decisioni 20816/05, 12353/95 e 22932/05 di questa Corte - denunzia «*violazione ed omessa applicazione dei principi in tema di abuso di diritto*», «*violazione e falsa applicazione degli artt.* ***1325*** *comma 1 n. 2,* ***1343, 1344*** *e* ***1470, 2697*** *c.c.;* ***75*** *e* ***76*** *DPR 917/86*» nonché «*motivazione carente, illogica e contraddittoria*» esponendo:

- nell' avviso di accertamento si è specificato che «*la costituzione della ...* XXXX *in territorio che beneficiava di esenzione ... appare strumentale ... allo spostamento di utili dalla* XXXXXX *alla ...* XXXXX e, quindi, che l' operazione costituiva un abuso di diritto per cui l' avviso non era fondato solo sull' «*affermata interposizione fittizia*»;

- «*il fine esclusivamente elusivo emerge ... anche dalla sentenza impugnata, dove, a pag. 4, la CTR dà ... atto che* XXXXX *srl ha ottenuto un indubbio vantaggio fiscali nell' ambito dei rapporti con* XXXX*, e la circostanza che l' unico motivo alla base delle operazioni era il conseguimento di un risparmio fiscale era .. confermata dalle stesse difese della società*»;

- non vi sono «*ulteriori motivi (diversi dal ... risparmio fiscale)*» giustificativi dell' «*operazione di acquisto di materie prime da parte di* [redacted] *e la successiva rivendita delle stesse ... dopo un semplice miscelamento con altre sostanze che non richiedevano l' impiego di alcuna tecnologia ad un prezzo ... spropositato*»;

- «*la cessione* [redacted]» era priva di valide ragioni economiche in quanto «[redacted]» era «*totalmente priva di mezzi e di dipendenti necessari per effettuare qualunque operazione*», benché dette «*materie prime*» venissero poi «*acquistate da* [redacted] *a prezzi talmente alti da evidenziare la natura antieconomica degli acquisti*»;

- questa Corte (11351/01) ritiene pertinente anche il richiamo all' art. 1344 c.c. (*"si reputa altresì illecita la causa quando il contratto costituisce il mezzo per eludere l' applicazione di una norma imperativa"*);

- l' amministrazione finanziaria, in quanto terzo, «*non incontra limiti nella deduzione dei patti stipulati in frode all' erario*» (Cass. 12353/05)

- a prova ha addotto quanto segue:

(*1*) ricarico del 283,77% per la «*rivendita di materia prima*» che aveva subito solo una «*miscelazione*» mentre quello della [redacted] era solo del 45,57% nonostante i

«sofisticati passaggi di lavorazione con dispiego di mezzi, macchinari e dipendenti»;

(2) spetta alla parte fornire la prova della *«correttezza»* dei *«contratti»* e della *«compatibilità dei prezzi con quelli di mercato»;*

(3) *«alcun rilievo ... può avere il fatto che gli stessi prezzi siano stati mantenuti anche dopo la cessazione delle agevolazioni fiscali per* [redacted]*, atteso che nella specie si discute di costi fittizi contabilizzati da* [redacted] *nel 1994 e che il mantenimento dello stesso prezzo non costituisce ... indice della correttezza della operazione, ma ... risponde a logiche imprenditoriali, evidentemente riferite allo specifico periodo contabile, per cui tale dato, isolatamente considerato, è del tutto privo di rilievo probatorio»;*

(4) *«nulla la società»* ha *«offerto in controdeduzione, idoneo ad inficiare la rilevanza degli elementi emersi dalla indagine della G.d.F. che concorrevano in modo preciso e concordante ad avvalorare la ipotesi che la vicenda negoziale posta in essere non rispondeva a precise esigenze operative e non aveva quindi ... un vero contenuto economico, tendendo solo a creare le condizioni per lo spostamento di redditi».*

B. Con l' altro motivo l' Agenzia denunzia *«violazione e falsa applicazione degli artt.* ***53, 67*** *e* ***75*** *del*

DPR 22 dicembre 1986 n. 917; ***39*** *ss DPR 600/73*» nonché «*motivazione insufficiente, illogica e contraddittoria*» in ordine «*alla omessa fatturazione di ricavi*» osservando:

- le «*informazioni*» sulla composizione utilizzate ai fini del calcolo sono state fornite dal legale rappresentante (ideatore delle formule) il 26 febbraio 1999 e ribadite il giorno successivo avendo precisato che «*la "composizione" era in uso dal 1993 ed era "tuttora non modificata"*»;

- dopo un mese (22 marzo 1999) lo stesso legale rappresentante ha offerto «*nuove percentuali*», che non sono state considerate dagli inquirenti perché le precedenti «*informazioni*» erano state fornite previa concessione del «*tempo necessario*» e, quindi, ritenute «*corrispondenti al vero*»;

- la Commissione Tributaria Regionale si contraddice perché aderisce ad una «*perizia da cui risulta un dato di segno contrario*»;

- attese la contraddittorietà delle dichiarazioni del legale rappresentante il giudice avrebbe dovuto nominare un consulente tecnico d' ufficio.

§ 4. Il controricorso della società.

A. Sul primo motivo di ricorso dell' Agenzia.

A.1. La contribuente eccepisce, innanzitutto, l' **inammissibilità** del motivo esponendo che la «*simulazione*» dei contratti o la «*loro conclusione in frode alla legge*» o la «*loro inopponibilità all' amministrazione finanziaria*» introduce una «*questione di diritto ... opposta a quella ... oggetto dei precedenti giudizi e dello stesso provvedimento di accertamento*» con «*palese violazione delle disposizioni che delimitano l' ambito del giudizio (anche) di legittimità*»; tanto, inoltre, non è legittimato «*dal richiamo all' art. 79, co. 3*» del DPR 600/73 «*operato in sede di accertamento*» perché (Cass., 2005 n. 22932) quella norma «*pone una clausola generale antielusiva o antiabuso*» e, quindi, quel «*richiamo*» non legittima l' operato «*mutamento della causa petendi*».

A.2. L' eventuale omissione di pronuncia «*sull' ipotesi di abuso di diritto*» da parte della Commissione Tributaria Regionale non può essere fatta valere come vizio ex nn. 3 e/o 5 dell' art. 360 c.p.c. ma doveva essere denunziato in base al n. 4 per nullità della sentenza ai sensi dell' art. 132 c.p.c.

A.3. Il principio invocato «*non è applicabile al caso*» perché:

(*a*) il «*confronto*» tra essa [redacted] e la [redacted] è «*sviante*» ed «*improponibile*» (comunque «*irrilevante*»)

trattandosi di «*elementi e situazioni ... assolutamente non confrontabili*»;

(*b*) l' operazione non è «*antieconomica*» in quanto

(*b1*) non è stata essa [redacted] «*ma i suoi soci*», a scegliere di «*affrontare la produzione di uno dei prodotti base dell' attività* [redacted] *... per non dipendere da terzi concorrenti*» e «*per conseguire utili da questa nuova iniziativa produttiva*»: dal 1987, data di costituzione della [redacted] essa ha acquistato un «*prodotto*», prima acquistato da terzi, costituente «*una delle materie prime utilizzate ... per la realizzare taluni dei propri prodotti*»;

(*b2*) ha dimostrato che «*allorché ... ha dovuto acquistare il prodotto de quo da imprese diverse dalla ...* [redacted]*, lo ha pagato di più di quello acquistato*» dalla [redacted]: la «*congruità dei prezzi di acquisto*» è stata accertata dai giudici del merito avendo entrambi affermato che «*"non è stato dimostrato che i prezzi praticati da* [redacted] *non fossero compatibili con quelli di mercato"*»; la riprova si ha nel fatto che essa [redacted] ha continuato ad acquistare il prodotto da [redacted] anche quando è finita l' esenzione fiscale;

(*c*) la [redacted], come accertato dalla GdF, è una «*realtà imprenditoriale e produttiva*» (miscelazione di prodotti in polvere), che esercita la propria attività pro-

duttiva in un opificio industriale di proprietà, con un solo operaio.

B. Secondo motivo (*omissis*).

§ 5. Le ragioni della decisione.

Il ricorso dell' Agenzia - corretta ed integrata la motivazione della sentenza impugnata ai sensi dell' art. 384 c.p.c. con le osservazioni che seguono - deve essere **respinto** perché infondato.

A. Nelle sentenze 23 dicembre 2008 nn. 30055, 30056 e 30057 - i cui principi sono stati ribaditi in seguito da questa sezione, tra le altre, nelle decisioni 9 dicembre 2009 n. 25726 nonché 22 ottobre 2010 nn. 21692 e 21693 -, le sezioni unite di questa Corte [dichiaratamente aderendo *"all' indirizzo ... affermatosi nella giurisprudenza della sezione tributaria (... Cass. 10257/08,25374/08), fondato sul riconoscimento dell' esistenza di un generale* ***principio antielusivo"*** - precisato che *"la fonte di tale principio, in tema di tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l' ordinamento tributario italiano"* atteso che *"i principi di capacità contributiva ... e di progressività dell' imposizione"* di cui all' art. 53 Cost. *"costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi"* -, hanno convincentemente statuito che *"non può non ritenersi"* (quindi **deve** rite-

nersi) "*insito nell' ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall' utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l' operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale*" .

Nell' "*ambito tributario*", quindi [Cass., trib., 21 aprile 2010 n. 9476, tra le ultime, nella quale si ricorda che "*come ha chiarito la Corte Europea di Giustizia (sentenza C-255/02, causa Halifax e a.c./Commissione of Customs Excise), sussiste comportamento* 'abusivo' *quando le operazioni controverse, nonostante l' applicazione formale delle disposizioni delle Sesta Direttiva n. 77/388/CEE del 17.5.1977 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sul fatturato, e della legislazione nazionale in materia di IVA, procurino un vantaggio fiscale* 'la cui concessione sarebbe contraria all' obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni'"], la "*figura*" dell' "*abuso di diritto*" è "*riscontrabile laddove il contribuente ponga in essere un' operazione che ha il fine di ottenere* ***indebiti vantaggi fiscali*** *attraverso l' utilizzo distorto, se pur non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei a tal fine, in* ***difetto di ragioni economicamente apprezzabili*** *che giustifichino l' operazione medesima ed in contrasto con l' obiettivo perseguito dalla legislazione in materia (Cass. n. 6800 de 2009; Cass. n. 4503 del 2009)*" [nella medesima decisione si conferma, altresì, che, come "*autorevolmente chiarito*" dalle sezioni unite nelle sentenze citate, "*la fattispecie dell' abuso di diritto e la sua valutazione da parte del giudice nazionale rappresenta un principio generale*

vigente nell' ordinamento italiano, con radici comunitarie e costituzionali (art. 53 Cost.), che non trova di per sé ostacolo nella mancata allegazione di tale situazione da parte dell' Amministrazione finanziaria"] .

B. Da tali principi si evince

(*1*) che per la sussistenza della peculiare fattispecie (o "*figura*") denominata "*abuso di diritto*" l' operazione economica contestata deve essere stata posta in essere dal contribuente **esclusivamente** per ottenere un beneficio fiscale "*indebito*", ovverosia una riduzione od una eliminazione dell' imposta altrimenti non dovute, e

(*2*) che, come ovvio, il beneficio fiscale considerato "*indebito*" deve essere stato conseguito dal contribuente e non da altri, come dalla controparte dell' operazione detta.

L' applicazione al caso di tali chiarimenti conferma l' **insussistenza** (sostanzialmente ritenuta dal giudice del merito), nell' operazione di acquisto di materie prime (anche se solo) miscelate dalla srl [redacted] da parte della contribuente, di ogni finalità fiscalmente abusiva (od anche, soltanto elusiva) perché la srl [redacted] (solo alla quale l' Ufficio ha contestato l' "*abuso*") potrebbe conseguire (o aver conseguito) un risparmio di imposta unicamente in ipotesi di corresponsione di un prezzo di acquisto ingiustificatamente **superiore** a quello di mercato dello stesso prodotto (quindi

esponendo l' afferente "*costo*") e **non** già (come ritenuto dall' amministrazione finanziaria) esclusivamente per l' elevatezza percentuale del valore aggiunto al prodotto ad essa venduto dalla srl [redacted]: nel caso, l' Agenzia, pur avendo la Guardia di Finanza (giusta quanto si legge nel brano del relativo processo verbale di constatazione riprodotto nel ricorso per cassazione) esaminato anche gli acquisti di «*materie prime*» effettuati dalla contribuente «*presso terzi*», non ha mai contestato alla srl [redacted] che l' acquisto presso la srl [redacted] era antieconomico perché il medesimo prodotto poteva essere (ed era stato) acquistato presso quei «*terzi*» a prezzo inferiore.

C. L' Agenzia, peraltro, spinge la nozione di "*abuso di diritto*" a limiti giuridicamente non legittimi perché contesta la stessa «*operazione di acquisto da parte di* [redacted] *e la successiva rivendita*», ovverosia sostiene, per dirla con le parole degli inquirenti, che «"*la costituzione della srl* [redacted] *in territorio che beneficiava di esenzione IRPEG ed ILOR, appare* ***strumentale*** *allo spostamento di utili dalla srl* [redacted] *alla srl* [redacted] *a* [redacted] *allo scopo di beneficiare della esenzione dei redditi prodotti*"», giungendo a ritenere che «"*effettivo possessore di parte dei redditi derivanti dagli utili di esercizio ricondotti alla srl* [redacted] *sia invece da identificare nella srl* [redacted]"».

Sul punto va sottolineato il fatto che l' amministrazione finanziaria ha riconosciuto alla srl [redacted] le agevolazioni fiscali nonostante l' accertata occupazione di un solo dipendente: la spettanza delle stesse, pertanto, deve ritenersi legittima (quindi non indebita).

Ciò posto, a contrasto della tesi, va ricordato che quella "*fiscale*" (al pari della "*contributiva previdenziale*") - entrambe *sub specie* di esclusione, esenzione e/o riduzione dell' afferente carico economico - costituisce ordinaria "*leva*" strumentale di manovra del legislatore per il conseguimento di finalità socio economiche ritenute necessarie e/o, comunque, meritevoli.

È del caso, altresì, considerare che, in linea di principio (cfr., Cass., trib., 11 giugno 2010 n. 14117), le agevolazioni tributarie **non** necessitano di una espressa richiesta (se non nei casi in cui sia la legge a prevedere l' indispensabilità di un' istanza del contribuente o una sua necessaria collaborazione nel manifestare determinate intenzioni cui siano ricollegati i benefici: ad esempio, di destinare l' immobile a propria abitazione o nell' indicare qualità proprie o caratteristiche del bene, non conosciute in generale dall' Amministrazione).

Ancor di recente, invero, questa sezione (sentenza 4 giugno 2008 n. 14691) ha ribadito che "*l' esenzione ... dall' ILOR per gli stabilimenti industriali che si impiantino*" nei territori così detti svantaggiati e "*quella dall' IRPEG per le imprese che si costituiscano in forma societaria nei territori medesimi*" integrano "*un beneficio* ***direttamente accordato dalla legge***" [un "*beneficio*", quindi, che "*compete ...* ***indipendentemente*** *da apposite istanze del contribuente da inserirsi nella dichiarazione annuale o da altre iniziative in sede amministrativa, e senza necessità di provvedimenti di tipo ricognitivo o concessorio dell' Amministrazione finanziaria (Cass. n. 7943 del 2004 e n. 1004 del 2001)*" e che "*può ... essere fatto valere, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 (e, prima, del D.P.R. n. 636 del 1972, art. 16), con domanda al giudice tributario di annullamento dell' atto che, esplicitamente o implicitamente, escluda il beneficio, ovvero dell' atto che neghi il rimborso di quanto risulterebbe pagato senza titolo in caso di applicazione del beneficio stesso (Cass. n. 3925 del 2002)*"].

Da tempo, inoltre, si è evidenziato (Cass., trib.: 10 settembre 2004 n. 18291 e 20 settembre 2004 n. 18861) che "*la disciplina della riduzione decennale dell' IRPEG*" (ma le osservazioni risultano valide per tutte le agevolazioni fiscali e/o contributive), essendo "*finalizzata a favorire, tramite l' offerta di benefici maggiori di quelli di cui godono le imprese esistenti, l' apporto di* ***elementi di sviluppo imprenditoriale nelle zone***" svantaggiate e, quindi, "*l' incremento delle attività d' impresa in tali zone*" ("*obiettivo perseguibile proprio attraverso la costituzione di nuove società che diano vita a ulte-*

riori e autonome iniziative produttive, più che con l' ampliamento ed il potenziamento di attività imprenditoriali già esistenti") :

- non viola l' art. 3 Cost., *"in considerazione dell' oggettiva diversità delle situazioni di fatto in cui vengono a trovarsi, rispetto agli obiettivi di incentivazione perseguiti dal legislatore, le società di nuova costituzione rispetto a quelle già esistenti" ;*

- non lede *"la libertà di iniziativa economica di cui all' art. 41 della Costituzione, atteso che, al contrario, la legislazione agevolativa, proprio perché rivolta alla creazione di nuove imprese societarie, si risolve in un incentivo alla sviluppo dell' iniziativa economica privata" ;*

- *"le società di nuova costituzione, proprio perché impegnate nella difficile e gravosa fase dell' avvio della loro attività imprenditoriale, si trovino in una situazione di minore capacità contributiva rispetto alle società già esistenti e da tempo operanti sul mercato, con la conseguenza che la normativa di agevolazione loro riservata non si pone in contrasto neppure con l' art. 53 della Costituzione"* .

Dalle considerazioni fin qui svolte risulta evidente che il perseguimento del "*risparmio fiscale*" concesso (nel concorso delle condizioni previste) dal legislatore ad un insediamento produttivo nelle zone svantaggiate costituisce **scopo lecito** dell' attività giuridica (oltre che propriamente economica) non solo di costituzione di quell' insediamento ma anche della produzione e del conseguente commercio del prodotto ottenuto.

Nel caso, peraltro e comunque, la (eventuale) "*strumentalità*" («*appare strumentale*») della «*costitu-*

zione della srl [redacted] *in territorio che beneficiava di esenzione IRPEG ed ILOR ... allo spostamento degli utili dalla srl* [redacted] *alla srl ...* [redacted] deve ritenersi giuridicamente **irrilevante**, in primo luogo, perché la finalità di detto «*spostamento*» è imputabile ai soggetti che hanno costituito la srl [redacted] e non già alla srl [redacted] e, comunque, perché il beneficio fiscale della esenzione dall' imposta per le iniziative produttive, tenuto conto delle indicate finalità perseguite dal legislatore, costituisce un diritto attribuito consapevolmente dal legislatore al **contribuente beneficiato** (la srl [redacted]) per cui va affermato il principio secondo cui la mera costituzione di iniziative produttive incentivate non può mai ritenersi integrare "*abuso di diritto*" (anche nei confronti dei soggetti ch intrattengono rapporti economici con l' impresa "*beneficiata*") perché l' esenzione fiscale costituisce la contropartita incentivante di detta costituzione e non una finalità *contra ius*.

D. Le complessive osservazioni formulate nel secondo motivo di ricorso dell' Agenzia, di poi ed infine, non risultano idonee a scalfire il negativo giudizio espresso dal giudice del merito in ordine alla sussistenza di vendite non fatturate dalla contribuente, desunte dall' Ufficio (come detto) da questa «*operazione*»: «*alle*

giacenze dei prodotti di magazzino sono state sommate le materie prime acquistate; dopo di che, sulla base di informazioni fornite dal legale rappresentante relativamente a scarto e quantità di acqua utilizzata, si è individuata in via presuntiva una differenza di prodotto realizzato ma non venduto con fattura».

La questione, all' evidenza, investe soltanto l' accertamento (eminentemente fattuale) della composizione del prodotto («*materie prime*» ed «*acqua*») negli anni d' imposta considerati negli atti impositivi: sull' afferente giudizio del giudice di appello (nonostante la sua stringatezza), però, non risulta dedotto nessun effettivo vizio (unico censurabile innanzi a questo giudice di legittimità) riconducibile ad una delle fattispecie previste dal n. 5 dell' art. 360 c.p.c.

Il "*il vizio di omessa od insufficiente motivazione*" denunciabile in base a tale norma, infatti (Cass., lav., 14 ottobre 2010 n. 21215, ex *permutis*, la quale ricorda "*per tutte, recentemente Cass. 26 marzo 2010 n. 7394 e 6 marzo 2008 n. 6064*"), "*sussiste solo quando nel ragionamento del giudice di merito, quale risulta dalla sentenza, sia riscontrabile una obiettiva deficienza del criterio logico che lo ha condotto alla formazione del proprio convincimento*"; "*il vizio di contraddittoria motivazione*", invece, "*presuppone che le ragioni poste a fondamento della decisione risultino sostanzialmente contrastanti in guisa da elidersi a vicenda e da non consentire l' in-*

dividuazione della 'ratio decidendi', *e cioè l' identificazione del procedimento logico - giuridico posto a base della decisione adottata"* .

Il *"vizio di motivazione"*, inoltre e comunque, *"non può ... consistere nella difformità dell' apprezzamento dei fatti e delle prove operato dal giudice del merito rispetto a quello preteso dalla parte, spettando solo a detto giudice individuare le fonti del proprio convincimento, valutare le prove, controllarne l' attendibilità e la concludenza, scegliere tra le risultanze istruttorie quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione, dare prevalenza all' uno o all' altro mezzo di prova, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge in cui un valore legale è assegnato alla prova"* .

La Commissione Tributaria Regionale ha ritenuto non fondata l' operazione logico-presuntiva dell' Ufficio perché

(*a*) «*lo stesso legale rappresentante ebbe successivamente a precisare che le percentuali di materie prime e di acqua riferite riguardavano i prodotti realizzati negli anni 1997 e 1998 mentre negli anni precedenti detti prodotti erano stati realizzati con differenti percentuali*» e

(*b*) la depositata «*relazione tecnica asseverata ha dato conto della variabilità della composizione dei prodotti*».

Entrambi tali giudizi non risultano contrastati dal mero richiamo (non confortato da nessun concreto elemento di maggiore attendibilità delle prime rispetto alle

successive dichiarazioni e, soprattutto, di maggiore veridicità di quelle iniziali) alle precedenti «*percentuali*» dichiarate dal medesimo «*legale rappresentante*» né, tam poco, a preteso indeterminato ed indeterminabile (per violazione dell' art. 366 c.p.c.) «*segno contrario*» che dovrebbe risultare dalla «*perizia*» detta.

Vanamente, infine, la ricorrente denunzia la mancata nomina di un consulente tecnico di ufficio da parte del giudice di appello: la "*consulenza tecnica d' ufficio*", infatti (Cass., III, 12 febbraio 2008 n. 3374), ha solo la "*finalità ... di aiutare il giudice nella valutazione degli elementi acquisiti o nella soluzione di questioni che comportino specifiche conoscenze*" per cui tale "*mezzo di indagine non può essere disposto al fine di esonerare la parte dal fornire la prova di quanto assume*" né può "*supplire alla deficienza delle ... allegazioni, o offerte di prova, ovvero a compiere una indagine esplorativa alla ricerca di elementi, fatti o circostanze non provati*", salvo il caso, nemmeno adombrato nella specie, in cui "*l' accertamento di determinate situazioni di fatto possa effettuarsi soltanto con il ricorso a specifiche cognizioni tecniche*" ["*nella quale ipotesi, peraltro, la parte che denunzia la mancata ammissione della consulenza ha l' onere di precisare, sotto il profilo causale, come l' espletamento del detto mezzo avrebbe potuto influire sulla decisione impugnata (Cass. 16/05/2003, n. 7635; Cass. 14/06/2003, n. 9539)*"] .

§ 6. Delle spese processuali.

La peculiarità e (sostanziale) novità della questione principale consiglia l' integrale compensazione

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI D.L. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

tra le parti delle spese processuali del giudizio di legittimità ai sensi del secondo comma dell' art. 92 c.p.c.

P.Q.M.

La Corte dichiara **inammissibile** il ricorso del Ministero; **rigetta** il ricorso dell' Agenzia; **compensa** integralmente tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del **4 gennaio 2011.**

IL PRESIDENTE ESTENSORE
(*dr. Michele D'ALONZO*)

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 12 MAG. 2011

Il Funzionario Giudiziario
Antonella FREZZA

Il Funzionario Giudiziario
Antonella FREZZA