

Civile Ord. Sez. 5 Num. 28784 Anno 2025

Presidente: LENOCI VALENTINO

Relatore: FRACANZANI MARCELLO MARIA

Data pubblicazione: 31/10/2025

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 15168/2024 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore generale *pro tempore*, *ex lege* domiciliata in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12,
presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587)
che la rappresenta e difende

-ricorrente-

contro

CHIELLINI GIORGIO, elettivamente domiciliato in Roma Via di Villa
Sacchetti, 9, presso lo studio dell'avvocato MARINI GIUSEPPE
(MRNGPP68T13H501O) che lo rappresenta e difende

-controricorrente-

avverso SENTENZA di CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA II GRADO
TOSCANA n. 50/2024 depositata il 10/01/2024.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 22/10/2025 dal
Co: MARCELLO MARIA FRACANZANI.

FATTI DI CAUSA

Il contribuente Giorgio Chiellini, noto giocatore di calcio professionista, costituiva nel 2008 una società con il fratello gemello Giovanni, la Twin Group srl, avente lo scopo di promuovere la sua immagine, gestire la pubblicità, organizzare attività sportiva, sempre connessa allo sfruttamento dei diritti di immagine del contribuente.

All'esito di attività di indagine della Guardia di Finanza – Nucleo di polizia tributaria di Livorno, in data 11 giugno 2015, era formato e notificato il processo verbale di constatazione, dove si rilevava il carattere fraudolento della società, quale fittizia interposizione di soggetto fiscale, privo di sostanza economica reale, unicamente teso al vantaggio di imposta. Nello specifico, si evidenziava che la società fosse costituita da solo due soggetti: lo stesso Giorgio Chiellini, con il 95% delle quote, ed il fratello gemello Giovanni, con il restante 5%. Altresì era stigmatizzata l'assenza di struttura aziendale e funzionale al raggiungimento degli scopi sociali, mentre le attività di pubblicità erano state affidate ad altro primario operatore del settore. Soprattutto veniva rilevato che la cessione dei diritti di immagine del giocatore alla società era avvenuta senza corrispettivo, in spregio alle logiche di mercato.

Seguivano riprese a tassazione ai fini Irpef per gli anni fiscali interessati dall'indagine: qui è in controversia l'anno di imposta 2014.

Il contribuente reagiva interponendo ricorso e trovando apprezzamento delle proprie ragioni in entrambi i gradi di merito ove, per quanto qui maggiormente interessa il prosieguo della trattazione, veniva ritenuta giustificata la costituzione societaria con il fratello, quale alternativa alla nomina di un procuratore sportivo, veniva rilevato il basso valore di immagine del giocatore al momento della costituzione del sodalizio e, parallelamente, la sua

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

partecipazione quasi totalitaria nel capitale sociale. Infine, veniva apprezzata la perizia di parte privata, dove si evidenziava il carattere minimo del risparmio di imposta, nei termini dell'1%.

Avverso la sentenza d'appello ricorre l'Agenzia delle entrate con il patrocinio dell'Avvocatura generale dello Stato, proponendo due articolati motivi di ricorso, cui replica la parte contribuente con tempestivo controricorso.

Con requisitoria scritta in forma di memoria, il Pubblico Ministero, in persona del sost. Procuratore generale dott. Stefano Visonà, ha concluso per l'inammissibilità del ricorso erariale.

In prossimità dell'adunanza, l'Avvocatura generale dello Stato ha depositato memoria ad ulteriore illustrazione delle proprie ragioni.

CONSIDERATO

1. Vengono proposti due motivi di ricorso.

1.1. Con il primo motivo di ricorso si propone censura ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c. per violazione dell'art. 10 *bis* l. n. 212/2000, nonché -anche in combinato disposto- degli articoli 2697, 2727 e 2729 del codice civile, per travisamento della prova.

1.2. Con il secondo motivo si propone censura ai sensi dell'art. 360, primo comma., n. 3 del codice di rito civile per violazione, sotto altro profilo, dell'art. 10-bis della L. 27.7.2000 n. 212, con riferimento all'art. 67, comma 1 lett. I) del d.p.r. 22.12.1986 n. 917, nella sostanza prospettando un calcolo dei costi deducibili diversi, se persona o se società, concludendo per il mero vantaggio fiscale quale giustificazione della costituzione della predetta società con il fratello gemello.

2. In via preliminare di rito, occorre esaminare l'eccezione di inammissibilità del ricorso sollevata dal Patrono della parte contribuente in principio del proprio scritto difensivo, dove si lamenta che le doglianze di parte pubblica suggeriscano un'inammissibile rivalutazione del merito della controversia.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2.1. Così non è nel caso in esame. Non si ricerca qui una rivalutazione delle prove, ma si afferma l'errata sussunzione dei fatti nelle norme, che concreta la violazione di legge. Ed infatti, l'errore sulla prova in fatto è censurabile mediante il vizio di violazione di legge di cui all'art 360, primo comma, n. 3 del codice di rito civile, mentre l'errore processuale è sindacabile tramite il prisma del successivo n. 4.

Infatti, è appena il caso di rammentare che il vizio di violazione di legge consiste in un'erronea ricognizione da parte del provvedimento impugnato della fattispecie astratta recata da una norma di legge implicando necessariamente un problema interpretativo della stessa; viceversa, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta, mediante le risultanze di causa, inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito la cui censura è possibile, in sede di legittimità, attraverso il vizio di motivazione (tra le tante: Cass. 11 gennaio 2016 n. 195; Cass. 30 dicembre 2015, n. 26610).

Come è noto, il ricorso per cassazione conferisce al giudice di legittimità non il potere di riesaminare il merito dell'intera vicenda processuale, ma solo la facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice di merito, al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di controllarne l'attendibilità e la conclidenza e di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad essi sottesi, dando così liberamente la prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge (Cass. 4 novembre 2013 n. 24679; Cass. 16 novembre 2011 n. 27197; Cass. 6 aprile 2011 n. 7921; Cass. 21 settembre 2006 n. 20455; Cass. 4 aprile 2006 n. 7846; Cass. 9 settembre 2004 n. 18134; Cass. 7 febbraio 2004 n. 2357).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Né il giudice del merito, che attinga il proprio convincimento da quelle prove che ritenga più attendibili, è tenuto ad un'esplicita confutazione degli altri elementi probatori non accolti, anche se allegati dalle parti (ad es.: Cass. 7 gennaio 2009 n. 42; Cass. 17 luglio 2001 n. 9662).

L'eccezione è dunque infondata e il ricorso può essere esaminato. Esso si incentra sull'istituto dell'abuso del diritto.

3. Devesi premettere, pertanto, che l'istituto dell'abuso del diritto, ora trasfuso nell'art. 10 *bis* della l. n. 212/2000, è stato affinato da questa Suprema Corte di legittimità, la cui evoluzione merita qui ripercorrere per il corretto inquadramento della controversia in esame.

3.1. Ed infatti, in tema di abuso del diritto è stato affermato che in materia tributaria, ricorre l'abuso del diritto, enucleabile in base ai principi di capacità contributiva e di progressività ex art. 53 Cost, ogni qual volta si sia in presenza di una o più costruzioni di puro artificio che, pur se non contrastanti con alcuna specifica disposizione, sono realizzate al fine di eludere l'imposizione e siano prive di sostanza commerciale ed economica; di talché, per configurare la condotta abusiva è necessaria un'attenta valutazione delle "ragioni economiche" delle operazioni negoziali che sono poste in essere, in quanto, se le stesse sono giustificabili in termini oggettivi, in base alla pratica comune degli affari, minore o del tutto assente è il rischio della pratica abusiva; se, invece, tali operazioni, pur se effettivamente realizzate, riflettono, attraverso artifici negoziali, assetti di "anormalità" economica, può verificarsi una ripresa fiscale là dove è possibile individuare una strada fiscalmente più onerosa. In tal senso, la prova dell'elusione deve incentrarsi sulle modalità di manipolazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché sulla loro mancata conformità ad una normale logica di mercato (cfr. Cass. V, n. 27158/2021).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

3.2. Peraltro, in tema di redditi d'impresa, l'art. 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, sostituito dall'art. 10-bis della l. n. 212 del 2000, non contiene un'elencazione tassativa delle fattispecie abusive, ma costituisce una norma aperta che trova applicazione, alla stregua del generale principio antielusivo rinvenibile nella Costituzione e nelle indicazioni della raccomandazione n. 2012/772/UE, in presenza di una o più costruzioni di puro artificio che, realizzate al fine di eludere l'imposizione, siano prive di sostanza commerciale ed economica, ma produttive di vantaggi fiscali. (Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza impugnata, che aveva ritenuto elusiva la trasformazione di un prestito infruttifero in prestito obbligazionario, avendo consentito alla società di dedurre gli interessi passivi, prima non deducibili, ed ai soci di conseguire l'utile finanziario derivante dagli interessi attivi, sottoposti ad un trattamento fiscale più favorevole rispetto ai dividendi) (cfr. Cass. T., 32303/2024).

3.3. Altresì, in materia di IVA, l'opzione per uno schema contrattuale fiscalmente più conveniente non è, di per sé, sufficiente ad integrare una condotta elusiva, poiché le parti, nell'alternativa tra una figura e l'altra, sono libere di prediligere quella che, meglio soddisfacendo le loro esigenze, realizza al contempo un maggior risparmio d'imposta, competendo all'amministrazione finanziaria la sola verifica della rispondenza, ai fini fiscali, tra il concreto assetto di interessi perseguito e l'effetto caratteristico dello schema contrattuale prescelto, onde evitare che questo sia distorto allo scopo di ottenere un indebito vantaggio fiscale (cfr. Cass. T., 33481/2024).

4. Se, come appena ricordato, l'indice principale dell'abuso è il risparmio di imposta, occorre qui rilevare che la sentenza in scrutinio abbia accertato il profilo residuale del risparmio, nell'ordine dell'1%, come desunto dalla perizia di parte privata, che non risulta contestata sul punto, né risulta dirimente l'affermazione del ricorso a pag. 12, laddove oppone che la società non abbia corrisposto Ires,

ma accantonato gli utili, secondo una possibilità statutaria, riportata nello stesso ricorso.

Allo stesso modo può dirsi per le altre censure che hanno trovato una logica giustificazione, entro cui può esprimersi il sindacato di questa Suprema Corte di legittimità, come ricordato sopra, al §2.1.

Ed invero, è stata data contezza del perché del riparto delle quote fra i due soci-fratelli, del perché della scelta del fratello come socio, del perché della cessione gratuita del diritto all'immagine, in ragione del valore ancora limitato all'epoca e della circostanza che il cedente era altresì titolare del 95% del capitale della cessionaria società.

Ne consegue che non vi è violazione della disciplina sulla prova nella sentenza in scrutinio.

5. Gli altri profili censori, attinenti a elementi di convenienza tributaria o a ricalcolo del risparmio -peraltro senza aver contestato la perizia di parte privata- per un verso non si discostano dal marginale vantaggio fiscale accertato nei gradi di merito, per altro verso propongono profili di merito che esulano dal perimetro di cognizione di questa Suprema Corte di legittimità.

6. Nemmeno può essere accolto il secondo motivo. Vi si propone diverso profilo di violazione sostanzialmente delle medesime norme, rappresentando un vantaggio fiscale nei costi deducibili con la forma della società (costituita assieme al fratello gemello), rispetto ai costi (non) deducibili in assenza dello strumento societario.

Il motivo ripete, sotto altra forma, le ragioni di quello che precede e ne segue le sorti. Ed infatti, erra il Patrono erariale ove afferma -a pag. 16-17 del ricorso- che sia accertata la funzione di mero risparmio fiscale dello strumento societario che viene contestato come artificioso schermo. Come già ricordato, i gradi di merito hanno ponderato il compendio probatorio offerto dalle parti, raggiungendo una motivata conclusione per la prevalenza dell'utilità dello strumento societario, con giustificazione imprenditoriale e vantaggio economico non meramente elusivo di imposta. Il profilo

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

della deduzione dei costi, che sostiene il secondo motivo di ricorso, ove fosse pur stato evidenziato nei gradi di merito, non costituisce autonoma violazione di legge, bensì indice sintomatico del lamentato abuso di diritto, tale da aggiungersi agli altri argomenti prospettati dal Fisco, che peraltro non hanno convito i collegi di merito e che non risultano determinare la violazione della prova, secondo quanto si è detto trattando del motivo che precede. Per completezza, ove il motivo del risparmio fiscale per deduzione dei costi -così come posto- non fosse stato rappresentato nei gradi precedenti, sarebbe inammissibile doglianza nuova nel giudizio di legittimità.

Il ricorso è quindi infondato e dev'essere rigettato. Le spese seguono la regola della soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, non si applica l'art. 13, comma 1 - *quater*, del d.P.R. 30 maggio 2002 n. 115.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso, condanna la parte ricorrente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità a favore della parte controricorrente che liquida in €.cinquemilaottocento/00, oltre ad €.duecento/00 per esborsi, rimborso forfettario nella misura del 15%, oltre ad Iva e cpa, come per legge.

Così deciso in Roma, il 22/10/2025.

Il Presidente

Valentino LENOCI

Corte di Cassazione - copia non ufficiale