

Civile Sent. Sez. 5 Num. 9154 Anno 2016

Presidente: DI AMATO SERGIO

Relatore: LA TORRE MARIA ENZA

Data pubblicazione: 06/05/2016

SENTENZA

sul ricorso 27348-2009 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- *ricorrente* -

contro

2015

3231

ISTITUTO CLINICO CITTA' DI BRESCIA SPA in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA LARGO SOMALIA 67, presso lo studio dell'avvocato RITA GRADARA, rappresentato e difeso dagli avvocati GASPARE FALSITTA, NICOLETTA



DOLFIN giusta delega in calce;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 126/2008 della
COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di BRESCIA, depositata il
23/10/2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 29/10/2015 dal Consigliere Dott. MARIA
ENZA LA TORRE;

udito per il controricorrente l'Avvocato SAVINO per
delega dell'Avvocato DOLFIN che ha chiesto il
rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. IMMACOLATA ZENO che ha concluso per
l'accoglimento del ricorso.

h



Svolgimento del processo

L'Agenzia delle entrate ricorre per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia (n. 126/65/08, dep. 23.10.2008), che sull'impugnazione da parte dell'*Istituto clinico città di Brescia s.p.a* degli avvisi di accertamento per Iva, Irpeg e Irap anni 1999 e 2000 (emessi a seguito di processo verbale di constatazione della direzione regionale della Lombardia), confermava la decisione di accoglimento da parte della CTP di Brescia, rigettando l'appello interposto dall'Ufficio.

La CTR ha in particolare ritenuto: quanto all'accertamento della mancata contabilizzazione di ricavi per interessi attivi (inerenti ad operazioni di finanziamento poste in essere dalla società capogruppo "*Istituto policlinico San Donato spa*", rispetto alle quali è stato riscontrato uno squilibrio ingiustificato fra interessi passivi per finanziamenti bancari ed interessi attivi per prestiti alla società capogruppo), che l'antieconomicità riscontrata (rappresentata dalla perdita secca della società verificata a fronte del vantaggio della capogruppo), rappresenta un mero indizio di evasione, nella specie contraddetto dall'appartenenza delle società allo stesso gruppo, nel cui ambito si verificava, ai fini fiscali, una sorta di compensazione. h

Quanto alla riduzione dei ricavi di esercizio derivante dal mancato conseguimento di utili che hanno concorso a formare il reddito di anni precedenti (rilievo relativo al solo anno d'imposta 1999), che trattasi di sopravvenienze passive (e non, come accertato, di indebita riduzione di ricavi di esercizio per mancato utilizzo del fondo a copertura dei rischi di perdite su crediti vantati nei confronti del Servizio Sanitario Nazionale). La CTR, attesa la correlazione della perdita con i proventi del precedente esercizio, ha statuito la deducibilità delle suddette perdite anche ai fini dell'Irap.

L'*Istituto clinico Città di Brescia s.p.a.* si costituisce con controricorso.

Motivi della decisione

1. Col primo motivo l'Agenzia delle entrate deduce violazione di legge (artt. 115 e 116 c.p.c.; artt. 2697, co. 2 c.c. e 2721 c.c., ex art. 360, n. 4 c.p.c.), essendo a carico del contribuente l'onere di dimostrare la liceità fiscale di un'operazione che l'Amministrazione ha considerato antieconomica: non poteva pertanto la Commissione regionale annullare la ripresa fiscale basata sulla rilevata antieconomicità ritenendola mero indizio abbinabile ad altri elementi a supporto



della ritenuta evasione. La CTR avrebbe dovuto specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ha escluso che l'antieconomicità del comportamento fosse sintomatico di violazioni di disposizioni tributarie.

2. Col secondo motivo si deduce vizio di motivazione (ex art. 360 n. 5 c.p.c.), per avere la CTR accolto il ricorso della contribuente sul presupposto che occorresse un elemento indiziario ulteriore rispetto alla mera antieconomicità dell'operazione, affermando nel contempo che tale indizio fosse rappresentato dall'appartenenza al comune gruppo societario (pur ritenendo che tale fatto non costituisse elemento concordante con quello rappresentato dalla condotta antieconomica).
3. I motivi, che possono essere esaminati congiuntamente, sono fondati e vanno accolti.

Questa Corte ha affermato, con soluzione qui condivisa, che a fronte della contestata antieconomicità (in quanto contrastante con i criteri di ragionevolezza e convenienza), di una operazione posta in essere da un imprenditore, ricade su quest'ultimo l'onere di dimostrarne la liceità fiscale, con conseguente spostamento a suo carico dell'onere della prova, consistente nella dimostrazione della regolarità delle operazioni effettuate (Cass. n. 14941 del 2013; in materia di Iva: n. 12044 del 25/05/2009 ; n. 22130 del 27/09/2013).

Nel caso di specie l'evidente antieconomicità delle operazioni di finanziamento (che ha prodotto uno squilibrio fra interessi passivi per finanziamenti bancari ed interessi attivi per prestiti alla società capogruppo), poteva essere giustificata dalla società incisa con la prova – nel caso di specie non fornita - di eventuali benefici compensativi.

La condotta antieconomica della società può costituire, pertanto, in mancanza di deduzione e prova del vantaggio compensativo derivante da operazioni in perdita, presupposto di una condotta abusiva, in applicazione del divieto di abuso del diritto che mira al disconoscimento degli effetti di negozi posti in essere allo scopo di eludere l'applicazione di norme tributarie conseguendo vantaggi fiscali mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei a ottenere agevolazioni o risparmi d'imposta, in difetto di ragioni diverse dalla mera aspettativa di quei benefici (Cass. 12844 del 2015). È necessario pertanto procedere ad una nuova valutazione delle circostanze, anche



verificando se dalla operazione compiuta sia derivato un vantaggio fiscale per la contribuente.

4. Col terzo motivo si deduce motivazione contraddittoria su un fatto decisivo (ex art. 360 n. 5 c.p.c.), per avere la CTR considerato esatta la qualificazione dei minori introiti come mancati ricavi, pur ammettendo che in relazione a tale eventualità era stato costituito un fondo rischi per perdite su crediti.

5. Il motivo è inammissibile.

La ricorrente ha infatti dedotto come vizio di motivazione una pretesa contraddittorietà della motivazione in diritto, rispetto alla quale rileva solo se la soluzione adottata – nel caso di specie della legittimità della qualificazione dei mancati introiti come mancati ricavi, qualificazione in questa sede non contestata – sia o meno conforme a diritto; ciò indipendentemente dalla legittimità o meno della contemporanea costituzione di un fondo rischi per perdite su crediti.

Trattasi pertanto di denuncia attinente a violazione di legge proposta inammissibilmente come vizio di motivazione.

Non sussiste in ogni caso la lamentata contraddittorietà della motivazione, avendo la CTR annullato il recupero a tassazione delle sopravvenienze passive sul rilievo che si era verificato un mancato conseguimento di ricavi, dichiarati negli esercizi precedenti: ciò in quanto la ASL aveva recuperato le somme erogate che andavano a elidere i ricavi precedentemente esposti.

6. In conclusione, in accoglimento del primo e secondo motivo del ricorso, la sentenza impugnata va cassata con rinvio, anche per la determinazione delle spese, alla CTR della Lombardia, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo e il secondo motivo del ricorso; dichiara inammissibile il terzo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione.

Così deciso nella camera di consiglio del 29 ottobre 2015

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
il 29/10/2015 Il Consigliere estensore