

Civile Ord. Sez. 5 Num. 7824 Anno 2022

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: D'ORAZIO LUIGI

Data pubblicazione: 10/03/2022



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE QUINTA CIVILE

Composta da

Federico Sorrentino	- Presidente -	Oggetto:abuso del diritto
Roberta Crucitti	- Consigliere -	R.G.N. 723/2015
Rosita D'Angiolella	- Consigliere -	Cron.
Luigi D'Orazio	- Consigliere Rel.-	CC – 24/2/2022
Filippo D'Aquino	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 723/2015 R.G. proposto da
Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Distrettuale dello Stato e
presso i cui uffici domicilia in Roma, alla Via dei Portoghesi n. 12

- *ricorrente* -

contro

Breton s.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore,
Sigep s.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore,
entrambe rappresentate e difese dall'Avv. Loris Tosi e dall'Avv.
Giuseppe Marini, giusta procura speciale a margine del
controricorso, elettivamente domiciliate presso lo suo studio dell'Avv.
Giuseppe Marini, in Roma, via di Villa Sacchetti, n. 48



-controricorrenti-ricorrenti incidentali-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto, n. 754/22/2014, depositata l'8 maggio 2014.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 24 febbraio 2022 dal consigliere Luigi D'Orazio.

RILEVATO CHE:

1. La Commissione tributaria regionale del Veneto rigettava gli appelli proposti dalla Direzione regionale del Veneto, Ufficio grandi contribuenti, nonché dalla Direzione provinciale di Treviso della Agenzia delle entrate, avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Treviso (n.43/7/2012), che aveva accolto il ricorso presentato dalla società Sigep s.p.a., quale consolidante, e dalla società Breton s.p.a., quale società consolidata, operante nel settore della costruzione e del commercio di macchine ed impianti per la lavorazione della pietra naturale e composita, contro l'avviso di accertamento di secondo livello n. T6X0901011 57/2010 (Ires effettiva), per IRES 2005, ad entrambe notificato, ai sensi dell'art. 117 del d.P.R. n. 917 del 1986, e contro l'atto di contestazione di sanzioni n. T6XIRKA0006/2011, per le violazioni asseritamente commesse. In particolare, a seguito della conciliazione giudiziale, restavano confermati solo i rilievi n. 9, relativo alla indeducibilità degli accantonamenti per indennità suppletiva di clientela da corrispondere agli agenti, e n. 10, avendo l'Agenzia ipotizzato l'esistenza di un abuso del diritto in quanto la società ed i titolari di brevetti (soci della stessa) avevano pattuito una dilazione di 15 anni nel pagamento delle *royalties* relative a tali brevetti, creandosi una divaricazione tra l'esercizio in cui la Breton aveva dedotto il costo (anno 2005) e quelli in cui i titolari avevano dichiarati i redditi ed avevano pagato le imposte. Le *royalties* non sarebbero state



giustificate da un aumento del fatturato, tra l'altro in assenza di terzietà tra la società ed i titolari di brevetti, che erano anche i soci, unitamente ad altro socio (Roberto Chiavacci, Paolo Chiavacci Lago e Francesco Chiavacci Lago titolare del 33,3%), evidenziando la natura infruttifera della operazione, costituendo un comportamento antieconomico. Il giudice d'appello, per quel che ancora qui rileva, con riferimento specifico unicamente al rilievo n. 10, concernente l'abuso del diritto, ha ritenuto l'insussistenza dello stesso. Non vi è stato l'utilizzo distorto di strumenti giuridici, in quanto il contestato sfasamento tra il momento di deduzione del costo da parte della società (anno 2005) ed il momento della tassazione del compenso relativo alle *royalties*, collegate ai diritti di brevetto, spettante ai soci, titolari di tali diritti, dipendeva esclusivamente dalla fisiologica applicazione delle norme tributarie, in tema di imputazione temporale dei componenti di reddito. Per la società valeva, ovviamente, il criterio di competenza, di cui all'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986, mentre per i titolari delle *royalties* derivanti dei diritti di brevetto doveva essere osservato il criterio di cassa, cioè quello della concreta corresponsione delle somme di denaro. Seguendo la tesi dell'Agenzia, invece, i due momenti di prelievo fiscale avrebbero dovuto coincidere, entrambi nell'anno 2005, ma in tal caso, la Breton avrebbe dovuto pagare immediatamente le *royalties* ai soci, reperendo le risorse finanziarie necessarie con l'indebitamento verso terzi, aggravando la propria posizione debitoria. L'accordo per dilazionare i compensi, invece, aveva consentito di limitare i costi per il reperimento di risorse finanziarie, sicché era più ragionevole e giustificabile sul piano delle scelte aziendali. Non esisteva, poi, un indebito risparmio di imposta; vi sarebbe stato risparmio di imposta solo in caso di trasferimento all'estero della residenza dei percettori di reddito o di eventuali operazioni sul capitale sociale, mentre si era



trattato esclusivamente di una dilazione della tassazione dei redditi in capo ai titolari. Le *royalties* dedotte nel 2005 dalla società, erano state integralmente pagate dalla Breton ai titolari di brevetti, che le avevano regolarmente dichiarate ai fini Irpef, senza alcun maggior imponibile e, quindi, accertabile per tale annualità. Il comportamento della società era rispondente, allora, a precise logiche imprenditoriali e giustificato da ragioni economiche valide. Non vi era, quindi, coincidenza di posizioni ed interessi economici tra Chiavacci e i signori Toncelli. Il signor Chiavacci non avrebbe avuto alcun interesse a pagare *royalties* se queste non fossero state più che giustificate, secondo corrette logiche imprenditoriali ed economiche. Inoltre, l'importo delle *royalties* pattuite era giustificato dagli incrementi dei fatturati e dei redditi realizzati dalla società grazie allo sfruttamento dei brevetti, tanto che l'incremento del fatturato in 3 anni, dal 2004 al 2007 era stato del 67%, con un utile lordo cresciuto di 11 volte e un utile netto cresciuto di ben 52 volte, in tre anni, sempre dal 2004 al 2007. Inoltre, la percentuale del 6,5% delle *royalties* rispetto al fatturato era stata giudicata congrua dall'esperto Ing. Dragotti. Accedendo alla tesi dell'Agenzia, poi, vi sarebbe stata violazione del divieto di doppia imposizione, in quanto le somme sarebbero state assoggettate due volte all'imposizione del reddito: una prima volta in capo ai soggetti che le percepivano, assoggettandole per intero all'Irpef, con aliquota marginale massima; la seconda volta, in capo alla Breton, quali costi non deducibili, in ragione del rilievo fiscale contestato.

2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate.

3. Resistono con controricorso le società Breton s.p.a. e Sigep s.p.a., proponendo anche ricorso incidentale condizionato.



4. Le società hanno depositato istanza di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, depositando provvedimento di autotutela parziale per l'avviso di accertamento e separato provvedimento di annullamento dell'atto di irrogazione delle sanzioni.

CONSIDERATO CHE:

1. Con un unico motivo di impugnazione l'Agenzia delle entrate deduce la "violazione e falsa applicazione degli articoli 115, primo comma, ultima parte, c.p.c.; 109, primo e quinto comma, d.P.R. n. 917 del 1986; 67, primo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973; 2697 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360, primo comma, numeri 3 e 4, c.p.c.". Il giudice d'appello avrebbe reso una motivazione illegittima, in relazione alla sussistenza delle valide ragioni economiche dell'operazione, avendo ritenuto l'indipendenza della società rispetto agli interessi dei soci, come provata dalla circostanza della presenza, all'interno della Breton s.p.a., di un soggetto estraneo alla famiglia Toncelli, e quindi non titolare di alcun marchio, il signor Chiavacci, quale socio di minoranza della Sigep, controllante della Breton. In realtà, trattasi di società a ristretta base partecipativa e familiare, sicché costituiva un mero strumento degli interessi dei propri soci, essendo onere della società dimostrare che sussistevano in concreto circostanze tali da escludere tale conclusione e da far ritenere, invece, che la società era amministrata in modo indipendente dagli interessi personali dei soci. La Breton era interamente controllata, in forma diretta o indiretta (tramite la lussemburghese Breton SA), dai tre eredi di Marcello Toncelli, i signori Luca e Dario Toncelli, e la signora Salvalaggio, che ne erano anche amministratori e detenevano la titolarità dei marchi ereditati dal fondatore. La mera circostanza che in altra società, ossia la Sigep, controllante della Breton, vi fosse un socio di minoranza, il signor Chiavacci, non



poteva dimostrare che non era possibile ai Toncelli-Salvalaggio disporre con piena discrezionalità della Breton, amministrandola in conformità con i propri interessi personali di titolari dei marchi. Inoltre, l'entità dei canoni pagati dalla Breton nel 2005 era abnorme, mentre il giudice d'appello, affermando che l'Ufficio non aveva contestato che l'esperto di parte ingegnere Dragotti aveva ritenuto che le *royalties* di mercato oscillavano tra il 4,5% e il 7,5% del fatturato, sicché *royalties* variabili pari al 6,5%, come quelle rilevate nella specie, erano congrue, aveva falsamente applicato il principio di non contestazione di cui all'art. 115 cod. proc. civ. L'Ufficio aveva analiticamente contestato la congruità dei canoni variabili dedotti dalla società. Nel 2004 l'importo complessivo delle *royalties* non aveva superato euro 225.000,00; nel 2005, invece, il fatturato era cresciuto, ma dell'86%, mentre le *royalties* erano cresciute dell'800%, ossia quasi 10 volte più del fatturato. Le generiche percentuali medie di mercato indicate dal perito di parte ingegnere Dragotti omettevano qualsiasi valutazione della specifica potenzialità economica dei brevetti in questione. La manifesta incongruità delle *royalties* faceva dedurre, inoltre, l'assenza di inerenza delle stesse all'attività di impresa, trattandosi di un palese comportamento antieconomico, nell'ottica di una sovra remunerazione dei soci di controllo.

2. Con il primo motivo di ricorso incidentale condizionato le società deducono "art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., in relazione agli articoli 1 e 36, secondo comma, n. 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, nonché 112 e 132, secondo comma, n. 4, c.p.c.: omessa motivazione sul motivo n. 6 dedotto dalle società nella costituzione in appello circa la lacunosità della motivazione concernente rilievo n. 10".



3. Con il secondo motivo di ricorso incidentale condizionato (rubricato sub 10, a pagina 71 del controricorso) Le società lamentano "art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., in relazione agli articoli 1 e 36, comma 2, n. 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, nonché 112 e 132, secondo comma, n. 4, c.p.c.: omessa motivazione sul motivo n. 7 dedotto dalle società nella costituzione in appello circa la violazione dell'art. 12, comma 5, dello statuto dei diritti del contribuente". Invero, la permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria non può superare i 30 giorni lavorativi.

4. Con il terzo motivo di ricorso incidentale condizionato (rubricato sub 11 a pagina 74 del controricorso) le società si dolgono "art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c.; in relazione agli articoli 1 e 36, secondo comma, del d.lgs. n. 546 del 1992, nonché 112 e 132, secondo comma, n. 4, c.p.c.: omessa motivazione sul motivo n. 8 dedotto dalle società nella costituzione in appello circa la carenza del potere della direzione regionale ad emettere l'avviso di accertamento in epigrafe individuato e la necessità di disapplicare la delibera del comitato di gestione dell'Agenzia delle entrate del 31 dicembre 2008, n. 55, e la delibera del comitato direttivo dell'Agenzia delle entrate del 30 novembre 2000, n. 4".

5. Con il quarto motivo di ricorso incidentale condizionato (rubricato sub 13 a pagina 79 del controricorso) le società deducono "sul motivo n. 12 della costituzione in appello concernente la non irrogazione delle sanzioni per carenza dell'elemento soggettivo".

6. Con il quinto motivo di ricorso incidentale condizionato (rubricato sub 14 a pagina 80 del controricorso) le società deducono "sul motivo n. 13 della costituzione in appello, concernente la non irrogazione delle sanzioni a causa della contestazione di comportamenti asseritamente elusivi o abusivi".



7. Con il sesto motivo di ricorso incidentale condizionato (rubricato sub 15 a pagina 82 del controricorso) le società deducono "sul motivo n. 14 della costituzione in appello, concernente la non irrogazione delle sanzioni per assenza di danno per l'Erario e, in subordine, l'applicazione della riduzione delle sanzioni ex art. 7, quarto comma, d.lgs. n. 472 del 1997".

8. Deve essere dichiarata la cessazione della materia del contendere.

8.1. I fatti di causa possono essere così sintetizzati; i signori Dario Toncelli, Luca Toncelli e Maria Luisa Salvalaggio, successori del Cav. Toncelli, erano titolari di brevetti su macchinari; fino all'anno 2004 i corrispettivi erogati in favore dei titolari dei brevetti erano computati in misura fissa, in quanto il fatturato societario non raggiungeva i 50.000.000 di euro; dall'anno 2005, superati i 50.000.000 di euro di fatturato, in base all'accordo contrattuale tra la società Breton e i tre titolari dei brevetti, pure soci della società Breton, nella misura dell'1,22%, venivano calcolati in base alla parte "variabile", quindi nella misura del 6,5% del fatturato della società, con un evidente incremento dell'importo del compenso. Socio della Breton era anche Roberto Chiavacci, nella misura pari al 33%; la società Breton era, però, controllata dalla consolidante Sigep, al 98,78%; la Sigep era controllata al 66,7% dalla Tofin Holding, con sede in Lussemburgo, gestita sempre da Luca Toncelli, Dario Toncelli e Maria Luisa Salvalaggio. La società, dunque, aveva dedotto l'intero importo delle *royalties* nell'anno 2005, per il principio di competenza, di cui all'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986, per la somma di euro 5.140.000,00, mentre i soci della Breton Dario Toncelli, Luca Toncelli e Maria Luisa Salvalaggio, soci al 1,22% della società, ma titolari dei diritti di brevetto e, quindi, percettori delle *royalties*, hanno potuto dilazionare l'assoggettamento a tassazione delle stesse in base alla



convenzione stipulata con la società, applicandosi il principio di cassa, verificandosi quello sfasamento delle imposizioni contestato dall'Agenzia delle entrate.

9. Le società hanno depositato un provvedimento in autotutela parziale emesso dalla Agenzia delle entrate in data 8 novembre 2017 relativo all'avviso di accertamento di secondo livello (IRES effettiva) n. T6X090101157/2010 per l'anno 2005, con annullamento parziale della pretesa, che viene limitata esclusivamente all'importo degli interessi calcolati sul differimento nel pagamento delle imposte ("Ufficio ritiene - trattandosi di una contestazione relativa ad un comportamento abusivo - di quantificare il vantaggio fiscale ottenuto dalla società in base agli elementi sopravvenuti in corso di causa, individuando proprio nell'indebito rinvio della tassazione e, quindi, negli interessi calcolati su detto differimento il vantaggio fiscale da recuperare a tassazione[...] da quando la società ha dedotto le royalties fino al momento in cui sono stati pagati ai titolari di brevetto detti canoni"). La somma accertata è, dunque, di euro 177.329,37. La società Sigep ha poi provveduto a pagare a mezzo F24 la somma complessiva di euro 177.329,37, oltre accessori, per la somma complessiva di euro 203.933,94.

L'Agenzia delle entrate ha poi disposto l'annullamento dell'atto di irrogazione di sanzioni n. T6XIRKA00006/2011, per l'anno 2005, con provvedimento dell'8 novembre 2017.

10. Le spese del giudizio vanno interamente compensate tra le parti, in ragione dei provvedimenti in autotutela sopravvenuti.

11. Non opera a carico dell'Agenzia ricorrente il raddoppio del contributo unificato (Cass., 890/2017; Cass., 5955/2014), essendo peraltro sopravvenuto un parziale annullamento dell'avviso di accertamento.

P.Q.M.



dichiara l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

Compensa interamente tra le parti le spese del giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 24 febbraio 2022

Il Presidente
Federico Sorrentino

