Sentenza del 20/06/2019 n. 16537 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La società a responsabilità limitata, a socio unico, A., in persona del legale rappresentante pro tempore, impugnò l'avviso di accertamento, relativo a Irpeg e Irap dell'annualità 2005, con il quale l'Amministrazione finanziaria aveva ritenuto indeducibili le minusvalenze conseguenti ad operazioni su titoli, perchè la Società non aveva indicato alcuni dei dati richiesti nella comunicazione prevista del D.L. n. 203 del 2005, art. 5 quinques. L'Ufficio aveva, inoltre, contestato, in subordine, (essendo la seconda violazione quantitativamente ricompresa nella prima) l'indeducibilità di minusvalenze per Euro 1.471.110,20 in quanto riferite a negozi giuridici finalizzati esclusivamente al conseguimento di un indebito vantaggio fiscale; aveva irrogato sanzione del D.Lgs. n. 471 del 1997, ex art. 1, comma 2.

Il ricorso proposto dalla Società avverso l'atto impositivo venne, parzialmente, accolto dalla Commissione tributaria provinciale la quale ritenne corretta la compilazione della comunicazione ex art. 5 citato; confermò l'avviso di accertamento in relazione al solo prospettato abuso del diritto ritenendo, però, erronea la determinazione della ripresa relativa alla minusvalenza su titoli Telecom; dichiarò non dovute le sanzioni irrogate.

La decisione, appellata da entrambe le parti, è stata riformata, con la sentenza indicata in epigrafe, dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia-sezione distaccata di Brescia (d'ora in poi C.T.R.) la quale ha annullato integralmente l'atto impositivo.

In particolare, il Giudice di appello ha ritenuto che:

- il prospettato abuso del diritto fosse inesistente avendo la contribuente ampiamente documentato la sussistenza di valide ragioni economiche nella necessità di impiego delle giacenze di cassa al fine di ottenere il massimo vantaggio dalla gestione finanziaria dell'impresa;

- le irregolarità commesse nella compilazione della comunicazione prevista del D.L. n. 203 del 2005, art. 5 quinques, fossero, siccome non sostanziali, ma meramente formali e attinenti a somme esigue, irrilevanti con conseguente legittima deducibilità delle minusvalenze;

- nessuna sanzione potesse essere applicata una volta ritenuto insussistente il dedotto comportamento elusivo.

Avverso la sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per la cassazione, fondato su tre motivi.

La Società resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1 Preliminarmente va rigettata l'eccezione di inammissibilità, sollevata dalla controricorrente, in quanto il ricorso appare conforme ai precetti di cui all'art. 366 c.p.c., non ravvisandosi nello stesso una carenza di sintesi ma, al contrario, una sufficiente e idonea esposizione dei fatti di causa.

2 Con il primo motivo l'Agenzia delle entrate deduce la violazione e falsa applicazione di legge (del D.L. n. 203 del 2005, art. 5 quinques, comma 3), nella quale sarebbe incorsa la C.T.R. lombarda nell'avere annullato il rilievo principale, relativo all'indeducibilità delle minusvalenze, quale conseguenza della incompletezza e delle gravi irregolarità della comunicazione imposta dal D.L. n. 203 del 2005, art. 5 quinques, comma 3.

In particolare, secondo la prospettazione difensiva, il Giudice di appello, pur preso atto dell'incompletezza della comunicazione il cui contenuto non corrispondeva a quello previsto dal dettato normativo, aveva compiuto un'attività interpretativa delle mancanze nella comunicazione non richieste dalla struttura della norma che, invece, elenca puntualmente e tassativamente le informazioni che la stessa deve contenere pena l'indeducibilità delle minusvalenze conseguite.

2.1. La censura è fondata nei limiti di cui si dirà infra.

Dal mero tenore testuale della norma, come all'epoca vigente, non appare revocabile in dubbio l'errore in diritto cui è incorso il Giudice di merito nell'applicazione del disposto dell'art. 5 quinques. L'indeducibilità delle minusvalenze era, infatti, stabilita dal legislatore quale automatica conseguenza derivante dall'omissione della comunicazione ovvero dall'incompletezza o infedeltà della stessa rispetto alle disposizioni del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Sicchè, accertata dalla stessa C.T.R. la mancata rispondenza della comunicazione in parola con le disposizioni impartite dal Direttore dell'Agenzia delle entrate, l'argomentazione del Giudice di merito che tali mancanze fossero da ritenersi irregolarità, meramente formali, irrilevanti per l'esiguità delle somme indicate costituisce un'opzione interpretativa non consentita dalla tassatività della disposizione normativa.

2.2 Va, però, rilevato che la controricorrente, in proposito, ha eccepito l'avvenuta soppressione del disposto dell'ultima parte del D.L. n. 203 del 2005, art. 5 quinques, - ovverossia la disposizione che prevedeva, in caso di violazione dell'obbligo di comunicazione, l'indeducibilità della minusvalenza e della differenza negativa realizzate - ad opera dello ius superveniens costituito dal D.L. 2 marzo 2016, n. 16, art. 11, comma 2. Secondo l'assunto difensivo l'abrogazione della sanzione, costituita dall'indeducibilità, e la sua sostituzione con la diversa sanzione amministrativa del 10% delle minusvalenze di cui alla comunicazione omessa o incompleta, opererebbe, in virtù del principio di legalità posto dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, anche per le fattispecie anteriori all'entrata in vigore della più favorevole novella, non essendo il

provvedimento divenuto definitivo, con conseguente venir meno della pretesa dell'Agenza delle entrate.

2.3 Appare, quindi, opportuno ricostruire il quadro normativo di riferimento:

- il D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 5 quinques, comma 3, convertito dalla L. n. 248 del 2005, prevede l'obbligo del contribuente di comunicare all'Agenzia delle entrate i dati e le notizie necessari per consentire l'accertamento delle conformità delle operazioni di cessione che hanno determinato minusvalenze e differenze negative cui si applicano le disposizioni inserite dallo stesso art. 5 quinques, comma 1, nel TUIR, art. 109, di ammontare superiore a 50.000 Euro, derivanti da operazioni su azioni o altri titoli negoziali in mercati regolamentati italiani o esteri, anche a seguito di più operazioni e realizzate a decorrere dal periodo di imposta cui si applicano le disposizioni del D.Lgs. n. 344 del 2003. In caso di comunicazione omessa, incompleta o infedele, la minusvalenza e la differenza negativa realizzata erano fiscalmente indeducibili;

- Il D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 11, comma 1, convertito con modificazioni, dalla L. 26 aprile 2012 n. 44, intitolato" Modifiche in materia di sanzioni amministrative" ha inserito nel D.Lgs. n. 417 del 1997, art. 11, il nuovo comma 4 bis, il quale stabilisce che: "L'omessa, incompleta o infedele comunicazione delle minusvalenze e delle differenze negative di ammontare superiore a 50.000 Euro e delle differenze negative di ammontare superiore a 50.000 Euro di cui al D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 5-quinquies, convertito, con modificazioni, dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248, nonchè delle minusvalenze di ammontare complessivo superiore a cinque milioni di Euro, derivanti da cessioni di partecipazioni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie di cui al D.L. 24 settembre 2002, n. 209, art. 1, convertito, con modificazioni, dalla L. 22 novembre 2002, n. 265, è punita con la sanzione amministrativa del 10 per cento delle minusvalenze la cui comunicazione è omessa, incompleta o infedele, con un minimo di 500 Euro ed un massimo di 50000 Euro.";

- lo stesso cit. art. 11, comma 2, ha poi soppresso, in un'ottica di coordinamento, le disposizioni che, invece, prevedevano quali conseguenza della omessa, incompleta o infedele comunicazione l'indeducibilità dell'onere non comunicato e, in particolare per quello che qui rileva, il D.L. n. 248 del 2005, art. 5 quinques, comma 3, ultimo periodo.

2.4. Ciò posto, rileva il Collegio, come dal tenore testuale delle disposizioni di legge, dallo stesso titolo attribuito al citato art. 11, (modifiche in materia di sanzioni amministrative), nonchè dallo spirito e dalla ratio che ha ispirato l'intervento normativo (quali risultanti anche dalle relazioni accompagnatorie del disegno di legge predisposte dal Servizio Studi della Camera dei deputati ove in particolare, si legge, che con le disposizioni in esame si è provveduto ad introdurre una disciplina analoga a quella disposta con la L. n. 296 del 2002, a proposito del regime di deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con paesi della c.d. Black list), emerga chiara la volontà del legislatore di sostituire l'indeducibilità delle minusvalenze e delle differenze negative, ritenuta conseguenza meramente sanzionatoria dell'inosservanza dell'obbligo comunicativo, con diversa sanzione ritenuta più adeguata e proporzionata.

2.5. Ne consegue che l'illustrato ius superveniens, che tale indeducibilità ha soppresso, incidendo in materia di sanzioni, trova applicazione anche nel caso di specie in cui il rapporto

non è ancora esaurito.

3. Con il secondo motivo si deduce la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, laddove la C.T.R., nell'accogliere l'appello incidentale proposto dalla contribuente, aveva annullato anche il rilievo con il quale, in subordine al primo, si era dedotta la sussistenza di un abuso del diritto. In particolare, secondo la prospettazione difensiva, l'errore perpetrato dal Giudice territoriale era duplice e evidente, sia per avere ritenuto l'istituto inapplicabile a fattispecie anteriori al 2008, sia per avere dato rilevanza, ai fini della disapplicazione del principio dell'abuso del diritto, alla complessiva redditività della Società, non occupandosi in alcun modo delle operazioni incriminate se non per riconoscere, comunque, che un risparmio fiscale, seppure modesto, vi era stato.

3. Con il terzo motivo si deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame di fatti decisivi e controversi laddove il giudice di appello aveva affermato l'esistenza di esigenza di natura organizzativa senza però individuarle e non avesse, invece, considerato la circostanza decisiva data dal fatto incontestato che la Società facesse provvista di titoli nel periodo antecedente lo stacco delle cedole e svuotasse il portafoglio nel momento immediatamente successivo.

4. Va premesso, in linea generale, che l'abuso del diritto si configura tutte le volte che il titolare di un diritto soggettivo suscettibile di essere esercitato secondo diverse modalità non rigidamente predeterminate, decide di esercitarlo in maniera che, pur formalmente rispettosa della relativa cornice attributiva, risulti censurabile rispetto ad un criterio di valutazione giuridico o extra-giuridico, con conseguente verificazione, a causa di tale modalità di utilizzo, di una ingiustificata sproporzione tra il beneficio del titolare ed il sacrificio dell'altra parte.

In materia tributaria, oggi, la L. n. 212 del 2000, art. 10-bis, cd. Statuto del contribuente, introdotto dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, ha previsto una norma antielusiva di carattere generale nel nostro ordinamento, stabilendo, al comma 1, che "Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni".

Precedentemente il divieto di elusione trovava fondamento in una disposizione "settoriale", in quanto limitata all'accertamento delle imposte sui redditi, ossia del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, (abrogato dal predetto D.Lgs. n. 128 del 2015), per il quale sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti, sicchè l'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli stessi, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto di quelle dovute per effetto del comportamento non opponibile all'amministrazione.

Tuttavia, già prima dell'introduzione dello Statuto del contribuente, art. 10-bis, per i tributi armonizzati, sebbene non rientranti nel novero delle imposte sui redditi (ad esempio, l'IVA), occorreva tenere conto dei principi sanciti dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, per i quali le operazioni realizzate al solo scopo di ottenere un risparmio fiscale senza un autonomo obiettivo economico, ancorchè eseguite in forma apparentemente corretta, quale una cessione di beni o una prestazione di servizi nell'esercizio di un'attività economica, rivestono connotati sostanzialmente elusivi comunitari in materia fiscale (CGUE, 21 febbraio 2006 C-255/02, Halifax; CGUE, 10 novembre 2011 C126/10, Foggia, richiamate, in motivazione, da Sez. T, n. 4407/2018, Delli Priscoli, Rv. 747209-01).

Anche in considerazione degli assunti della Corte di Giustizia, le Sezioni Unite della Corte di cassazione avevano ritenuto, peraltro, che, in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica previsione normativa, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici. In particolare, è stato osservato che tale principio trova fondamento, anche in tema di tributi non armonizzati, nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, benssì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali.

Detto principio comporta, sul piano pratico, l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione (Sez. U, n. 30055/2008).

E', pertanto, ormai consolidato nella giurisprudenza della Corte di legittimità, anche ove riferita a fattispecie antecedenti alla sua normazione e allo stesso intervento delle Sezioni Unite con la sentenza sopra citata, il principio in virtù del quale, in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, la dimostrazione della ricorrenza delle quali rientra nell'onere probatorio del contribuente (Sez. T, n. 3533/2018,).

In sostanza, al fine di escludere il contestato carattere elusivo di un'operazione, fermo l'onere dell'Amministrazione finanziaria di dimostrare sia il disegno elusivo sia la "manipolazione" degli strumenti negoziali classici, le cui modalità di utilizzo risultino "irragionevoli" in una normale logica di mercato e intese al solo fine di pervenire a quel risultato concreto, il contribuente deve provare che la stessa è giustificata da "valide ragioni economiche", aventi carattere non meramente marginale o teorico, anche ove le medesime non debbano assumere una rilevanza predominante per il compimento dell'operazione, senza che sia peraltro necessaria la prova che

l'obiettivo non sarebbe stato altrimenti perseguibile, dovendosi soltanto dimostrare che la strada prescelta per raggiungere quel risultato economico risulti la più conveniente rispetto ad altre soluzioni (Cass. n. 2240/2018).

Gli indici sintomatici ai quali, secondo i criteri elaborati dalla giurisprudenza di questo Giudice di legittimità, occorre attingere per la dimostrazione dell'abusività della condotta, non vanno ricercati nella causa (funzione economico sociale) o negli effetti giuridici del negozio o della complessa operazione negoziale (diretti a disciplinare il regolamento di interessi voluto dalle parti), ma devono essere ricercati nel limite imposto dalla convenienza economica dell'operazione, nel senso che, data la peculiare situazione economico patrimoniale ed il tipo di organizzazione aziendale o societaria del soggetto, rilevate ex ante rispetto alla operazione economica da compiere, detto limite è rispettato se la modifica di tale situazione -mediante l'attività negoziale posta in essere- è rispondente a logiche di mercato ed in ultima analisi ai principi di economicità della gestione: ove tali requisiti di economicità non siano, invece, rinvenibili nell'operazione realizzata, ma la fattispecie negoziale posta in essere consenta, comunque, di realizzare, mediante una diversa allocazione delle risorse economico-patrimoniali preesistenti, un trattamento fiscale più favorevole, allora la duplice combinazione di tali elementi (carente giustificazione economica dell'operazione, realizzazione di un risparmio fiscale) consente di pervenire a qualificare l'operazione come elusiva in quanto diretta esclusivamente ad impedire la verificazione del presupposto di imposta (v. Cass. n. 26781/2013; 21782/2011; 1372/2011; 12249/2010).

4.1. La sentenza impugnata si discosta dai superiori principi, innanzi tutto, allorquando censura la prima decisione (sfavorevole alla contribuente) nel non avere rilevato l'illegittima retroattività di applicazione della norma e, al contrario, afferma l'illegittimità del rilievo perchè retroattivo e contrario allo Statuto del contribuente giacchè, come sopra evidenziato, il principio dell'abuso del diritto trova fondamento nell'art. 53 Cost., e trova applicazione alla fattispecie, anche se anteriore all'intervento meramente chiarificatore delle Sezioni Unite di questa Corte.

4.2. Egualmente la Commissione tributaria non ha fatto corretta applicazione della normativa di riferimento, come interpretata da questa Corte, laddove, ha dato rilevanza, al fine di escludere l'elusività della condotta della contribuente, esclusivamente alla mera redditività complessiva della Società, senza specificare, se non apoditticamente, le obiettive esigenze di natura organizzativa della Società e omettendo, dall'altro canto, anche l'esame di ulteriori fatti sottoposti al suo esame (quali la concreta modalità delle operazioni di acquisto e rivendita titoli nel tempo).

5 In conclusione, in accoglimento del ricorso e nei limiti di cui in motivazione relativamente al primo motivo, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia affinchè provveda al riesame, fornendo congrua motivazione, anche in ordine all'applicazione dello ius superveniens costituito dal D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 11, comma 2, e regoli le spese di questo giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso nei limiti di cui in motivazione;

cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 29 maggio 2018.

Depositato in Cancelleria il 20 giugno 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza