Sentenza del 30/09/2019 n. 24294 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Como SrI impugnò innanzi alla CTP di Roma l'avviso di accertamento che recuperava a tassazione IRES, IRAP, IVA, per l'annualità 2006, maggiori redditi, esponendo: di avere venduto a Patrimonio Immobiliare Spa il complesso immobiliare posto in (XXXXXX), al prezzo di Euro 30.100.000, oltre IVA (Euro 6.020.000,00) e che l'acquirente, oltre a pagare l'IVA, si era impegnata a corrispondere il prezzo entro il 10/11/2005 direttamente all'istituto di credito ad estinzione del mutuo gravante sul complesso immobiliare; che, in realtà, l'obbligata aveva corrisposto, oltre all'IVA, solo Euro 11.000.000,00, restando debitrice del residuo (Euro 19.100.000,00) che la banca mutuante pretendeva dalla contribuente, quale debitrice principale, non liberata; che, per evitare un lungo contenzioso, le parti si erano accordate per una permuta dell'immobile di via (XXXXXX), che veniva retrocesso a Como Srl, verso altro immobile, del valore di Euro 21.000.000,00, sito in (XXXXXX), con un conguaglio in denaro a carico di Patrimonio Immobiliare Spa (Euro 9.100.000,00) e coll'impegno all'accollo, da parte di ciascuna acquirente, dei rispettivi mutui; Patrimonio Immobiliare Spa, però, non versava neppure una rata del mutuo che si era accollata, sicchè Como Srl rimaneva vincolata ad entrambi i mutui; nell'avviso di accertamento si assumeva la simulazione assoluta della permuta (datata 2/03/2006), per effetto della quale la contribuente si sarebbe assicurata i finanziamenti ottenuti da Patrimonio Immobiliare Spa in ragione della permuta.

2. Il giudice di prossimità, con sentenza n. 408/2013, rigettò il ricorso e tale decisione è stata confermata dalla CTR del Lazio che, con la pronuncia in epigrafe, nel contraddittorio dell'Agenzia delle Entrate, ha rigettato l'appello della contribuente.

La commissione regionale, disattendendo la prospettazione dell'appellante, ha ritenuto che la CTP non sia incorsa nel vizio di unitrapetizione per avere qualificato come elusiva la fattispecie negoziale, posto che, per giurisprudenza costante, l'abuso del diritto è rilevabile d'ufficio, anche in sede di legittimità, e, a proposito, ha sottolineato che, nel processo penale che aveva riguardato le false fatturazioni, sottese alla permuta, i fatti contestati erano stati inquadrati come un'ipotesi d'elusione fiscale, seppure penalmente irrilevante.

Ha, inoltre, aderito al convincimento del giudice di primo grado, che aveva escluso l'economicità dell'operazione, sottolineando che la contribuente, diversamente da quanto accade di solito nelle compravendite, non si era liberata del mutuo sul primo immobile ceduto e, per di più, era rimasta vincolata anche al mutuo del secondo immobile che aveva trasferito in permuta a Patrimonio Immobiliare Spa.

Ha rilevato, altresì, che gli indizi della simulazione, su cui si fondava l'avviso, erano confermati nonostante la sentenza penale del Tribunale di Roma del 17/05/2013 che, oltre a non fare stato nel processo tributario, diversamente da quanto rappresentato dall'appellante, non si era pronunciata sulla simulazione, ma aveva prosciolto il legale rappresentante della contribuente dal reato di riciclaggio sul presupposto che egli non fosse nella condizione di vagliare la provenienza della provvista della compravendita.

In conclusione, la CTR ha negato che i documenti prodotti in sede penale fossero idonei a smentire gli elementi presuntivi che dimostravano la simulazione del "secondo contratto di compravendita", con la precisazione che la "prima alienazione" appariva finalizzata solo a fornire a Patrimonio Immobiliare Spa il pretesto per ottenere ingenti finanziamenti, mentre i pagamenti avvenuti, addotti come prova dell'effettività della retrocessione, dimostravano "solo la sottostima dell'immobile dato in permuta consentendo alla controparte di lucrare anche sull'inadempienza.".

3. La contribuente ricorre per la cassazione, sulla base di quattro motivi, mentre l'Agenzia resiste con atto di costituzione, ai sensi e per gli effetti dell'art. 370 c.p.c., comma 1.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo del ricorso, denunciando, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione dei principi costituzionali (art. 53 Cost.) e comunitari sull'abuso del diritto, la ricorrente censura la sentenza impugnata per avere qualificato la fattispecie concreta come un "abuso di diritto tributario", senza specificare il vantaggio fiscale (risparmio d'imposta) che sarebbe stato conseguito per effetto del comportamento asseritamente abusivo, con ciò discostandosi dalla giurisprudenza di legittimità e della Corte di giustizia che individuano in un simile vantaggio fiscale il perno dell'abuso del diritto in materia tributaria.

2. Con il secondo motivo, denunciando, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione degli del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, e artt. 2697, 2727 e 2729, c.c., la ricorrente censura la sentenza impugnata per non avere rilevato che l'Amministrazione finanziaria, gravata del relativo onere probatorio, non aveva dimostrato il risparmio fiscale ed il connesso danno erariale, derivanti dalla simulazione o dall'abuso del diritto.

3. Con il terzo motivo, denunciando, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, che era stato oggetto di discussione tra le parti, la ricorrente, ai fini dell'ammissibilità del mezzo d'impugnazione, assume che, nella specie, la decisione impugnata e quella di primo grado non danno luogo ad una c.d. "doppia conforme", in quanto le ragioni di fatto poste a base delle due decisioni non sono identiche, essendosi la CTP limitata a ritenere "non lineare il comportamento della parte", senza avere esaminato le ragioni addotte dall'impugnante a conferma dell'effettività della permuta.

Censura, quindi, la sentenza impugnata per avere correlato il giudizio sull'antieconomicità della permuta all'asserita sottostima del valore dell'immobile di (XXXXXX), trascurando di esaminare due fatti storici, collegati tra loro, decisivi ed oggetto di discussione tra le parti, quali, da un canto, il contenuto di una perizia di stima versata in atti e, d'altro canto, il tenore dell'atto di

citazione di Unicredit Spa (che aveva concesso il mutuo gravante su detto immobile), da cui risultava che il valore attribuito all'immobile di via (XXXXX) era stato sottostimato, mentre quello attribuito all'immobile di (XXXXX) era stato sovrastimato.

4. Con il quarto motivo, denunciando, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, un vizio di motivazione ex art. 111 Cost., art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, la ricorrente censura la manifesta contraddittorietà della sentenza impugnata per avere sussunto l'operazione negoziale sotto la figura dell'abuso del diritto, salvo poi riconoscere il carattere simulato della permuta, nonostante l'inconciliabile differenza tra la condotta elusiva, nella quale si sostanzia l'abuso del diritto, e la simulazione negoziale.

5. Il quarto motivo, da esaminare prioritariamente per la doglianza in esso contenuta, è fondato, con conseguente assorbimento dei precedenti.

5.1. Va richiamato l'insegnamento delle sezioni unite di questa Corte (Cass. sez. un. 7/04/2014, nn. 8053 e 8054), per il quale: "La riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione.".

5.2. E' giurisprudenza pacifica di questa Corte che, in materia tributaria, dà luogo all'abuso del diritto, il cui divieto costituisce principio generale antielusivo, l'operazione economica volta al conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, ancorchè non contrastante con alcuna disposizione normativa, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione (cfr., da ultimo, Cass. 6/06/2019, n. 15321).

Si ha, invece, simulazione assoluta del contratto, ai sensi dell'art. 1414 c.c., quando le parti danno vita ad un regolamento solo apparente perchè gli interessi che figurano dedotti nel negozio sono inesistenti.

5.3. La sentenza d'appello si muove promiscuamente lungo i versanti della simulazione assoluta del negozio di trasferimento immobiliare e dell'abuso del diritto, con sovrapposizione di argomenti fattuali e giuridici.

Invece, spetta al giudice di merito il compito di selezionare il materiale probatorio e da esso ricavarne, con motivazione logicamente e giuridicamente corretta, l'esatta qualificazione della fattispecie fiscale.

5.4. Con specifico riferimento alla disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale, è il caso di ricordare che questa Corte (Cass. 5155/2016; conf.: Cass. 30404/2018), ha composto, con chiarezza, il quadro giurisprudenziale (nazionale ed Eurounitaria) e normativo di riferimento, secondo cui:

a) integra gli estremi del comportamento abusivo quell'operazione economica che - tenuto conto sia della volontà delle parti implicate, sia del contesto fattuale e giuridico - ponga quale elemento predominante e assorbente della transazione lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale se quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi d'imposta (Cass. 25972/14, p. 9.1.);

b) la prova sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato (Cass. 1465/09) e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, incombe sull'Amministrazione finanziaria, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustifichino operazioni in quel modo strutturate;

c) non è configurabile l'abuso del diritto se non sia stato provato dall'ufficio il vantaggio fiscale che sarebbe derivato al contribuente accertato dalla manipolazione degli schemi contrattuali classici (Cass. 20029/10);

d) il carattere abusivo, sotto il profilo fiscale, di una determinata operazione, quindi, nel fondarsi normativamente sul difetto di valide ragioni economiche e sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale (Cass. sez. un. 30055/08 e 30057/08; v. C. giust. UE nei casi 3M Italia, Halifax, Part. Service), presuppone quanto meno l'esistenza di un adeguato strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dai contraenti, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito (Cass. 21390/12, p. 3.2.) e si deve indagare se vi sia reale fungibilità con le soluzioni eventualmente prospettate dal fisco (Cass. 4604/14);

e) al fine di perseguire la pianificazione fiscale aggressiva, la Commissione Europea ha diramato la raccomandazione 2012/772/UE agli Stati membri ad intervenire ogniqualvolta vi sia "una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale" (montages artificiels, artificial arrengement, meccanismo artificial nelle diverse lingue). A tal fine precisa che "una costruzione o una serie di costruzioni è artificiosa se manca di sostanza commerciale" (p. 4.4.), o più esattamente di "sostanza economica" (p. 4.2.), e "consiste nell'eludere l'imposizione quando, a prescindere da eventuali intenzioni personali, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali", mentre "una data finalità deve essere considerata fondamentale se qualsiasi altra finalità che è o potrebbe essere attribuita alla costruzione o alla serie di costruzioni sembri per lo più irrilevante alla luce di tutte le circostanze del caso" (cfr. Cass. 438/15; v. 439/15, p. 8. 3.);

f) nella stessa direzione (v. ult. cit. p. 8.4.) si è mosso anche il legislatore nazionale (L. 11 marzo 2014, n. 23, art. 5) che, nel delegare al Governo l'attuazione della disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, coordinandola con la citata raccomandazione dell'UE, indica tra i principi e

i criteri direttivi quelli di: "definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta" (v. Cass. sez. un. 30055/08 e 30057/08; v. C. giust. UE, 3M Italia); "garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale" (v. CGUE Part. Service); "considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva" (rectius "scopo essenziale", C. giust. UE, Halifax e Part. Service); "escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali" (v. Cass. 8772/08 e 10257/08); "stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione (v. Cass. 21390/12), ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente" (v. Cass. 4604/14 e 1372/11) e, in tema di prova, richiama l'attenzione circa le "...modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonchè la loro mancata conformità a una normale logica di mercato" (v. Cass. 1465/09 e 17955/13);

g) di tali canoni giuridici è attuazione il neo-introdotto Statuto dei diritti del contribuenti, art. 10-bis, laddove stabilisce 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" (comma 1) e che "si considerano: a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali (...); b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.", precisando che "Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;" (comma 2). Per poi chiarire che "ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale" (comma 4), "non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente." (comma 3).

5.5. Tornando al motivo del ricorso, è ovvio che le disposizioni dell'art. 10-bis cit., pur non applicandosi "ratione temporis" nella specie (D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 1, comma 5), rilevano in chiave interpretativa nel definire una linea evolutiva già indiscutibilmente tracciata nell'ordinamento tributario dalla giurisprudenza e dalle fonti nazionali e comunitarie (per un recente disamina v. Cass. pen. 40272/15).

Nella fattispecie concreta, riguardante una permuta immobiliare, l'abuso del diritto ricorrerebbe se le parti avessero voluto concludere l'operazione economica - effettiva e reale - senz'altra ragione che quella di giovarsi di un risparmio d'imposta.

Si avrebbe, invece, simulazione assoluta della permuta se le parti avessero confezionato un vuoto simulacro negoziale, senza volere concludere alcun contratto, avendo di mira esclusivamente un vantaggio fiscale.

Così individuati i termini giuridici della questione, la trama argomentativa della sentenza non ha sviluppato alcuno dei temi d'indagine in precedenza enucleati; anzi, la decisione della CTR si appalesa affetta da intrinseca ed insuperabile contradditorietà, perchè si fonda contemporaneamente su entrambe le categorie - l'abuso del diritto e la simulazione assoluta -, (come su accennato) giuridicamente antinomiche, sicchè, in ultima analisi, non è dato comprendere se, a giudizio della Commissione, la ripresa fiscale va considerata legittima perchè la permuta era esclusivamente finalizzata ad un risparmio d'imposta o, alternativamente, perchè quell'indebito beneficio fiscale è stato raggiunto mercè un negozio traslativo fittizio, in assenza di alcun reale trasferimento immobiliare.

6. Ne consegue la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in diversa composizione, alla quale è demandato di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

la Corte accoglie il quarto motivo, dichiara assorbiti gli altri motivi, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in diversa composizione, alla quale demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 9 luglio 2019.

Depositato in Cancelleria il 30 settembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza