Sentenza del 18/12/2019 n. 33593 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con avviso di accertamento l'Ufficio recuperava iva indebitamente rimborsata per Euro 35.789,00 oltre interessi dovuti e irrogava le sanzioni di legge a fronte di una operazione costituente abuso del diritto nella configurazione dell'interposizione soggettiva (come si legge nella sentenza impugnata), tale da rendere il comportamento della ricorrente operazione priva di altra giustificazione economica che non quella dell'illegittimo risparmio di imposta.

In sintesi, detta operazione prevedeva l'acquisto dell'immobile ove la F.V. s.n.c. esercitava la propria attività di agenzia di assicurazioni da parte della S. s.r.l.; essa secondo l'Ufficio costituiva operazione abusiva in quanto la prima società (vera domina dell'affare) non avrebbe potuto detrarre l'iva in quanto soggetto esente D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 10 e conseguentemente l'acquisto era stato realizzato dall'altra società (avente identica compagine sociale) quale interposta, la quale lo aveva poi locato alla s.n.c. esercente l'attività di agenzia assicurativa.

S. s.r.l., inoltre, aveva compiuto tal unica operazione e aveva sede legale ed operativa nell'immobile poi effettivamente acquistato.

Replicava il contribuente sostenendo la legittimità dell'operazione, quanto al risparmio fiscale, ed osservava come la stessa si fosse perfezionata nei termini noti per l'intervento della M. Assicurazioni s.p.a., mandante dell'agenzia assicurativa coinvolta nella stessa, che aveva preteso di cautelarsi contro l'evenienza che l'immobile venisse, cessata per pensionamento del sig. F. l'attività dell'agenzia assicuratrice, acquistato da soggetto concorrente; da ciò era derivata la deduzione nel contratto di locazione tra S. s.r.l. e F.V. s.n.c. di una clausola in forza della quale la perdita da parte di quest'ultima della qualifica di agente M. comportava la prosecuzione della locazione con M. s.p.a., alla quale era consentito di sostituire altro suo agente nel contratto di locazione.

La ricorrente società impugnava l'avviso di accertamento: la CTP di Terni accoglieva il ricorso; la sentenza era appellata dall'Ufficio di fronte alla CTR dell'Umbria che riformava la pronuncia di prime cure. Ricorre a questa Corte di cassazione la contribuente società con atto affidato a cinque motivi; l'Amministrazione Finanziaria resiste con controricorso.

Motivi della decisione

Con il primo motivo di ricorso si deduce la violazione dell'art. 113 c.p.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, comma 4 per non avere la CTR umbra dichiarato illegittimo l'atto impugnato, sia pur risultando violato il disposto dell'art. 37 bis ridetto, in quanto tal disposizione troverebbe applicazione unicamente in tema di imposte sui redditi e non andrebbe quindi applicato all'IVA. Il motivo è inammissibile in quanto privo del necessario collegamento con la ratio decidendi.

La sentenza della CTR infatti ha fondato la sua decisione, vertendosi qui unicamente in tema di IVA, tributo armonizzato, sulle decisioni della CGUE come si evince da pag. 3 par. 1, ove si fa riferimento alla regola generale di "formazione comunitaria", ma anche dalla parte conclusiva del medesimo par. 1 che rimanda alla giurisprudenza comunitaria.

Si tratta, in estrema sintesi, di quella nota giurisprudenza in forza della quale (anche precedentemente all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 212 del 2000, art. 10 bis, quindi nella vigenza come in questo caso della precedente simile disposizione di cui al D.P.R. n. 600 del 1972, art. 37 bis) l'abuso (in allora e qui l'elusione tributaria) sarebbe configurabile in base alla giurisprudenza (CGUE, sentenze Halifax e a., C-255/02, punti 68 e 69 e giurisprudenza ivi citata, nonchè SICES e a., C-155/13, punti 29 e 30) per cui i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme dell'unione. Come è altrettanto noto, per la configurazione di una pratica abusiva è necessario un elemento oggettivo che si manifesta in un insieme di circostanze da cui risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa dell'Unione, l'obiettivo perseguito da detta normativa non è stato raggiunto (CGUE, sent. 14 dicembre 2000, Emsland-Strke, C-110/99, punto 52, nonchè CGUE, sent. 13 marzo 2014, SICES, C-155/13, punto 32), e un elemento soggettivo, nel senso che deve risultare da un insieme di circostanze oggettive che lo scopo essenziale delle operazioni controverse è ottenere un vantaggio indebito, anche indirettamente non voluto dal sistema tributario, non vietato peraltro da una disposizione espressa, mediante la creazione artificiosa delle condizioni richieste per il suo conseguimento.

Il fondamento normativo dell'agire dell'Ufficio, quindi, così come il fulcro dell'argomentare della sentenza della CTR, non si radica nella disposizione di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis (e quindi non rileva il richiamo al 4 comma del medesimo) ma nell'ordinamento unionale che informa di sè la disciplina dell'IVA e per il quale valgono le seguenti considerazioni.

L'abuso del diritto è stato espressamente applicato in materia tributaria, quanto all'IVA grazie al contributo della giurisprudenza della Corte di giustizia Europea (CGUE, 21 febbraio 2006, causa C-255/2002, Halifax). La Corte ha esteso al settore dell'Iva quell'orientamento già consolidatosi in altri settori del diritto dell'unione secondo cui il divieto di abuso del diritto è un principio immanente dell'ordinamento comunitario, che lo ha qualificato come principio non scritto in linea con quanto asserito in altri settori giuridici. Esso consiste nell'uso distorto delle norme giuridiche da parte del contribuente finalizzato essenzialmente o prevalentemente ad ottenere vantaggi fiscali la cui concessione sarebbe contraria all'obbiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni e dal sistema dei tributi armonizzati in generale.

Da tale momento si è assistito ad una ampia applicazione dell'abuso del diritto da parte della giurisprudenza italiana sia di merito, sia di legittimità, che tra l'altro ha determinato una parziale

sovrapposizione - erronea - tra i concetti di evasione ed elusione (o abuso), nel senso che casi tipici di evasione sono stati qualificati "abuso del diritto", con utilizzo di terminologia suscettibile di manifestare e legittimare una grave confusione concettuale con ricadute inaccettabili. Gli atti impositivi finalizzati a scongiurare l'evasione e l'abuso/elusione, pur essendo accomunati dalla richiesta di un tributo maggiore rispetto a quanto dichiarato dal contribuente, evocano due situazioni del tutto distinte e opposte: la prima si riferisce alla pretesa impositiva su fatti realmente posti in essere, ma occultati al Fisco anche con comportamenti assai gravi - quali l'utilizzo di documenti materialmente o ideologicamente falsi - e in alcuni casi anche penalmente sanzionati; la seconda, invece, si riferisce alla pretesa impositiva su fatti che il contribuente non ha posto in essere (e quindi non ha dichiarato), ma che secondo il Fisco avrebbe dovuto compiere, seguendo un "percorso giuridico lineare" per ottenere i medesimi effetti.

Nel primo caso, il contribuente realizza il presupposto dell'imposizione e lo cela all'Ufficio, confidando di non esser scoperto; nel secondo caso il contribuente manovra con successo gli strumenti giuridici perchè il presupposto non si realizzi, ponendo in essere condotte che producono però i medesimi effetti, non voluti dal sistema impositivo.

Occorre sul punto evidenziare la piena equivalenza dei concetti di elusione fiscale e abuso del diritto. Entrambi evocano, infatti, una condotta che mira ad aggirare le norme tributarie (in assonanza con quanto stabilito in diritto civile dall'art. 1344 c.c. in tema di contratto in frode alla legge) per ottenere risparmi di imposta indebiti, cioè non coerenti con lo spirito della legge tributaria e con i principi del sistema fiscale: in buona sostanza l'elusione e l'abuso implicano un aggiramento, non una violazione diretta, della disposizione tributaria. Ci si trova, quindi, in una zona intermedia tra l'evasione fiscale (violazione diretta e "frontale" di regole che disciplinano un tributo) e la lecita pianificazione fiscale (rispetto sul piano sia formale che sostanziale delle norme tributarie, derivante da legittime scelte di porre in essere una condotta non analoga anche se simile a quella colpita con l'imposizione tributaria, comunque giustificata da ragioni imprenditoriali prevalenti sulla finalità di risparmio tributario e non contraria al sistema impositivo e ai suoi principi fondamentali).

L'equivalenza dell'elusione e dell'abuso, d'altra parte, è stata chiaramente accolta dalla nuova normativa in materia contenuta nello Statuto del contribuente, art. 10-bis, che naturalmente qui non trova applicazione ratione temporis. La sostituzione dell'espressione "elusione fiscale" con quella "abuso del diritto", cristallizzata in sede di attuazione della riforma tributaria, è probabilmente da ricondursi alla necessità che l'ordinamento interno adotti un linguaggio giuridico conforme al diritto Europeo, realizzando così anche una chiarificatrice, sotto il profilo interpretativo, integrazione linguistica.

Ciò che, invero, caratterizza l'elusione o l'abuso del diritto non è il "percorso" seguito dal contribuente, quanto il risparmio indebito che egli ottiene. L'utilizzo "distorto" di strumenti giuridici non sempre conduce a vantaggi fiscali indebiti; nè l'utilizzo di strumenti lineari conduce automaticamente a risparmi fiscali leciti. L'essenza del fenomeno elusivo o abusivo è, quindi, l'ottenimento di un risparmio di imposta indebito, vale a dire non consentito - anche se solo implicitamente - dall'ordinamento tributario e, se non da una disposizione espressa, dai principi che da tal ordinamento possono trarsi.

Infine, l'abuso del diritto è oggetto anche di una espressa regolamentazione nell'art. 17 della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo e nell'art. 54 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. L'art. 17, rubricato proprio Divieto dell'abuso del diritto prevede che "Nessuna disposizione della presente Convenzione può essere interpretata come implicante il diritto per uno Stato, un gruppo o un individuo di esercitare un'attività o compiere un atto che miri alla distruzione dei diritti o delle libertà riconosciuti nella presente Convenzione o porre a questi diritti e a queste libertà limitazioni più ampie di quelle previste in detta Convenzione". L'art. 54, rubricato anch'esso Divieto dell'abuso di diritto stabilisce che "Nessuna disposizione della presente Carta deve essere interpretata nel senso di comportare il diritto di esercitare un'attività o compiere un atto che miri alla distruzione dei diritti o delle libertà riconosciuti nella presente Carta o di imporre a tali diritti e libertà limitazioni più ampie di quelle previste dalla presente Carta". Dette disposizioni non sono state invocate quale fondamento giuridico del principio in questione, in quanto tendono ad impedire che un individuo, una organizzazione o uno Stato possa interpretare le norme in modo da distruggere i diritti riconosciuti dalla CEDU o dalla Carta Europea, e non ad evitare che un soggetto le interpreti al fine di beneficiare abusivamente delle situazioni favorevoli che discendono da esse; aspetto quest'ultimo che riguarda direttamente il tema del divieto di elusione o abuso del diritto in materia tributaria.

Nel nostro ordinamento sino al 1 settembre 2015 vigeva quale norma antielusiva il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, al quale si fa riferimento anche nel caso che ci occupa. Detta disposizione aveva lo scopo di contrastare comportamenti posti prevalentemente da società o da imprese che, pur non violando norme sostanziali tributarie, determinavano una riduzione dell'onere tributario non consentita dal sistema. In particolare si prevedeva - e qui si prevede, per quanto ci riguarda - l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria degli atti, dei fatti e dei 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. Tale disposizione antielusiva aveva poi una applicazione limitata ai casi tassativamente previsti nel 3 comma, tra cui trasformazioni, fusioni, scissioni, conferimenti, cessione di aziende e di partecipazioni, cessioni di crediti. Si tratta della disposizione della quale, con riguardo al mancato rispetto delle cautele procedimentali, il contribuente invoca l'applicazione.

Essa invero non trova applicazione, con riferimento all'imposizione IVA oggetto della controversia in esame; pertanto non si è verificata alcuna violazione di legge e la CTR sul punto ha correttamente ritenuto conforme a diritto l'operato dell'Ufficio.

L'intento del legislatore di attribuire portata contenuta alla disposizione si evince in primo luogo dalla sua collocazione, quanto alla sedes materiae: la stessa si trova all'interno del D.P.R. n. 600 del 1973 dedicato come è noto alle sole disposizioni in tema di accertamento delle imposte sui redditi. Inoltre, analoga indicazione interpretativa si ricava dalla struttura della disposizione stessa che per l'appunto richiama i casi previsti al comma 3 precitato come oggetto della sua applicazione in forma tassativa e non esemplificativa: tanto a riprova della netta perimetrazione solo a tali casi, non ad altre operazioni, del suo campo di applicazione.

Ne deriva che la norma (non sussistendo una esplicita disposizione di legge di diritto interno sul punto) applicabile alle condotte elusive in materia di Iva si ritrova nella pronuncia della Corte di

Giustizia nel caso Halifax (CGUE, sent. 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e.a,) che, unitamente ad altri interventi coevi e in parte anche precedenti (CGUE, sent. 21 febbraio 2006, causa C-419/02, Bupa Hospitals; CGUE, sent. 21 febbraio 2006, causa C-223/03, University of Huddersfield; CGUE, sent. 15 dicembre 2005, causa C63/04, Centralan Property; CGUE, causa C-326/99, Goed Wonen) costituisce il fondamento della disciplina qui rilevante e da applicarsi. Secondo tali pronunce, l'abuso del diritto o elusione tributaria consiste nell'aggiramento delle disposizioni in materia di imposizione, come già illustrato: non è di per sè sufficiente per disconoscere il risultato raggiunto dal contribuente attraverso un determinato percorso, in quanto occorre un ulteriore elemento, cioè, che il risultato raggiunto sia contrario alle disposizioni tributarie. Questa suddivisione è proposta nelle Conclusioni dell'Avvocato generale nel caso Halifax, ed ivi, in particolare, al punto 61 e seguenti.

L'abuso è da ricondurre alla circostanza che le operazioni poste in essere abbiano "essenzialmente" lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale: da questa relatività del vantaggio fiscale (che deve essere "essenziale", se non esclusivo) discende l'ulteriore considerazione, secondo cui la "rigorosa applicazione del principio dell'abuso del diritto (...) comporta, quindi, che l'operazione deve essere valutata secondo la sua essenza, sulla quale non possono influire ragioni economiche meramente marginali o teoriche, tali, quindi, da considerarsi manifestamente inattendibili o assolutamente irrilevanti, rispetto alla finalità di conseguire un risparmio d'imposta" (Cass., Sez. trib., sent. 29 settembre 2006, n. 21221). Conseguentemente, il risparmio è sempre "illecito", quando rappresenti l'essenza (cioè, la parte preponderante, se non essenziale comunque prevalente) dell'oggetto del contratto o degli accordi nel loro complesso.

L'esistenza di una clausola generale antielusiva, ben radicata in altri sistemi giuridici (sia all'interno che all'esterno dei confini Europei), è giustificata quale espressione di un principio di diritto comunitario, individuato dalla Corte di Giustizia e, quindi, applicabile nel sistema nazionale anche in assenza di una specifica previsione normativa interna, e indipendentemente dalle previsioni che i singoli ordinamenti intendano prevedere ai fini dell'imposizione sul reddito.

Pertanto sussiste un effetto, per così dire, normativo delle sentenze della Corte di Giustizia come fonte di diritto dell'unione; su di esso si innesta immediatamente (cioè, senza alcuna mediazione dall'intervento del legislatore nazionale) il principio stabilito dai giudici unionali nel diritto nazionale.

Tal operazione di innesto ha un effetto preciso: ove si constati un comportamento abusivo, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire direttamente nell'ordinamento interno e con i rimedi ivi previsti la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato.

Sul punto, la Corte di Giustizia, proprio nel caso Part. Service (CGUE sent. 21 febbraio 2008, C-425/06), precisa che il risparmio fiscale, quale ragione (non unica ma anche semplicemente) preponderante (Cfr. punto 62 della sentenza citata) dell'operazione compiuta va valutato secondo un "secondo criterio (che) il giudice nazionale, nell'ambito della valutazione che gli compete, può prendere in considerazione (per valutare) il carattere puramente fittizio delle operazioni (...)".

Si riscontra qui la posposizione della "valida ragione economica" rispetto al primo elemento di valutazione, cioè, l'illiceità del risultato ottenuto, che tale deve esser valutata rispetto alla norma tributaria (cfr. punto 60 della sentenza CGUE Part. Service, dove si annota che "tale risultato appare contrario all'obiettivo dell'art. 11, parte A, n. 1, della sesta direttiva (...)"). Si richiede, dunque, un'inversione del criterio valutativo dell'elusione: essa diviene perseguibile, ai fini fiscali, non solo e non tanto per la sua costruzione (civilistica e, se del caso, simulata), nè per la sua causa, riferita alle "valide ragioni economiche" (anch'essa valutata in senso civilistico, come giustificazione dell'operazione e dei contratti ad essa collegati), ma, semplicemente, in quanto agli effetti che produce e nello specifico all'infrazione di una norma che risulti elusa.

Conseguentemente, va richiamato quanto già precisamente espresso da questa Corte (Cass. civ. Sez. V, 22/02/2013, n. 4535) secondo la quale che rientrano nella fattispecie dell'abuso del diritto le pratiche che, pur formalmente rispettose del diritto interno o comunitario, siano mirate principalmente ad ottenere benefici fiscali contrastanti con la ratio delle norme che introducono il tributo. L'Amministrazione finanziaria può disconoscere e dichiarare non opponibili le operazioni e gli atti, privi di valide ragioni economiche, diretti solo a conseguire vantaggi fiscali mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta.

Perchè si possa parlare di pratica abusiva, si torna a dire, occorre che si verifichino in conclusione due condizioni. Da un lato, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della direttiva IVA e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un "vantaggio fiscale" la cui attribuzione sia contraria all'obiettivo perseguito da queste disposizioni, come collocate nel sistema del tributo armonizzato. Dall'altro, deve risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo "scopo essenziale" dell'operazione controversa è proprio l'ottenimento di detto vantaggio fiscale (v., in tal senso, CGUE, sent. 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax punti 74 e 75; id. CGUE sent. 21 febbraio 2008, causa C-425/06, Part. Service s.r.l., punto 58; CGUE sent. 27 ottobre 2011 causa C-504/10, Tanoarch s.r.o., punto 52; CGUE sent. 22 marzo 2012, causa C-153/11, Klub 00D; CGUE sent. 20 giugno 2013, causa C-653/11, Newey, punto 46).

Orbene l'elemento integrante l'"indebito" vantaggio fiscale per "contrarietà" allo scopo perseguito dalle norme tributarie eluse, va ricercato nella causa concreta della operazione negoziale sottesa al "meccanismo giuridico contorto" (cfr. Corte Cass. 5 sez. 8 aprile 2009 n. 8487, id. 5 sez. 10 giugno 2011 n. 12788 che fanno riferimento ad un "uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico" id. 5 sez. 21 gennaio 2011 n. 1372, id. 5 sez. 20 maggio 2011 n. 11236, id. 5 sez. 20 ottobre 2011 n. 21782, id. 5 sez. 15 gennaio 2014 n. 653 che fanno riferimento a "vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione od un risparmio d'imposta"; id. 5 sez. 30 novembre 2012 n. 21390 che si riferisce a "modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato"), volto ad aggirare la normativa tributaria e posto in atto per raggiungere lo scopo essenziale del risparmio d'imposta che in altro modo non sarebbe possibile conseguire.

Pertanto, si deve valutare l'operazione "nella sua essenza"; (Cass. 5 sez. 21 novembre 2008 n. 27646) per "cogliere la vera natura della prestazione ed assoggettarla ad imposizione per il suo effettivo contenuto" in modo da privilegiare l'intrinseca natura e gli effetti giuridici, rispetto al titolo e alla forma apparente degli stessi, con la conseguenza che i concetti privatistici relativi all'autonomia negoziale regrediscono, di fronte alle esigenze antielusive poste dalla norma, a semplici elementi della fattispecie tributaria, per ricostruire la quale dovrà, dunque, darsi preminenza alla causa reale e complessiva dell'operazione economica, rispetto alle forme dei singoli negozi giuridici.

Nella specie il vantaggio fiscale "indebito" è stato individuato dalla sentenza impugnata, nell'avvenuta detrazione e conseguente rimborso, da parte della S. s.r.l., dell'iva derivante dall'acquisto dell'immobile ove era collocata l'agenzia di assicurazioni mandataria di M. Assicurazioni s.p.a. (società F.V. s.n.c.), la quale ove avesse acquistato tal bene non avrebbe, in quanto soggetto svolgente attività assicurativa D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 10, potuto detrarre detto importo.

E' evidente che un diverso perfezionamento degli accordi contrattuali, tra soggetti diversi, avrebbe prodotto la perdita del diritto a detrazione (par. 2 sentenza CTR, primo capoverso); è chiaro come l'operazione abbia avuto (stante la coincidenza delle compagini sociali delle sue entità, la s.r.l. e la s.n.c.) l'effetto di garantire comunque, quanto agli effetti giuridici, all'agenzia assicuratrice la disponibilità del bene ove esercita l'attività (par. 2 sentenza CTR, terzo capoverso e pag. 3 prime righe); è chiaro come non sia stata data prova di altre ragioni imprenditoriali che potessero giustificare l'operazione stessa (par. 2 sentenza CTR, ultimo capoverso e par. 3.4).

Il secondo motivo censura la sentenza gravata per violazione dell'art. 113 c.p.c. e per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 212 del 2000, art. 12 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 per avere la CTR erroneamente ritenuto non costituenti ragione di illegittimità ed annullamento dell'atto impugnato la mancata redazione del PVC di cui alla L. n. 4 del 1929, art. 24 e il rispetto del termine di 60 giorni tra detta redazione, che andava operata, e la notifica dell'avviso di accertamento.

Il motivo è infondato.

Invero, ritiene questa Corte che la redazione di un processo verbale di constatazione non è necessaria per rendere legittimo un successivo avviso di accertamento, perchè è in esso che si esterna poi ciò che si è constatato prima. La ricorrente denuncia infatti violazione della L. n. 4 del 1929, art. 24 per avere la CTR trascurato che, in base alla norma invocata, "le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale"; orbene tal onere di redazione, ritiene la Corte, anche ove non sia assolto in forza della disposizione sopra richiamata, non impedisce in alcun caso l'emissione di avvisi di accertamento in base all'autonoma valutazione dell'amministrazione finanziaria, alla luce del disposto della disposizione invocata dal ricorrente (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 31120 del 29/12/2017, e precedentemente Cass. Sez. 5, Sentenza n. 27711 del 11/12/2013).

Il terzo motivo di ricorso, con il quale ci si appunta sulla violazione dell'art. 113 c.p.c., del principio dell'"abuso del diritto" e sull'errata applicazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 delle

sentenze di questa Corte a Sez. Unite n. 3055, 3056, 3057 del 23 dicembre 2008, può esaminarsi congiuntamente con il quarto motivo che deduce sul medesimo tema insufficiente motivazione ed errata valutazione delle prove su un punto decisivo della controversia e con il quinto motivo che censura la gravata sentenza in analoga direzione, appuntandosi sull'assenza di risparmio fiscale.

I motivi sono inammissibili.

Va premesso che questa Corte ormai è ferma nel ritenere (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 9610 del 13/04/2017; Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 16217 del 20/06/2018; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 15321 del 06/06/2019) in materia tributaria, costituisce condotta abusiva l'operazione economica che abbia quale suo elemento predominante ed assorbente lo scopo di eludere il fisco, sicchè il divieto di siffatte operazioni non opera qualora esse possano spiegarsi altrimenti che con il mero intento di conseguire un risparmio anche implicitamente non consentito di imposta, fermo restando che incombe sull'Amministrazione finanziaria la prova sia del'' disegno elusivo che delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, restando a carico del contribuente l'onere di dedurre e provare le giustificazioni economiche posta a base dell'operazione, diverse dal mero risparmio tributario.

ll giudice di merito deve quindi concretamente verificare gli elementi ritenuti dall'ufficio sintomatici di un comportamento elusivo, perchè il contribuente non può ritrarre vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto di strumenti giuridici.

Nel caso che ci occupa, quanto ai mezzi in esame nota la Corte come la CTR con motivazione ben articolata, completa a convincente, abbia in realtà dato conto delle ragioni in forza delle quali ha ritenuto abusiva l'operazione, nel suo complesso e in forza dei suoi effetti.

I motivi sopra richiamati con il quali la sentenza è aggredita, in concreto, si risolvono tutti, alla luce delle considerazioni sopra svolte, in ultimo, in censure di merito dirette a sollecitare la Corte a un riesame del meritus causae, a fronte di una motivazione adeguata e perspicua anche con riferimento all'interpretazione delle clausole contrattuali di cui si fa puntuale disamina e corretta valutazione al par. 3 (in conclusione) della sentenza impugnata.

Conseguentemente, i motivi di cui sopra vanno dichiarati inammissibili. Il ricorso, nel suo complesso, è pertanto rigettato.

Stante la particolarità della vicenda, le spese del presente giudizio di legittimità sono compensate.

P.Q.M.

rigetta il ricorso; compensa le spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 17 ottobre 2019.

Depositato in cancelleria il 18 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza