Sentenza del 27/05/2020 n. 9897 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate ha emesso, nei confronti della (OMISSIS) s.r.l., un avviso d'accertamento, relativo all'anno d'imposta 2002, volto a recuperare un rimborso Iva indebitamente erogato, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 30, comma 3, lettera c), in conseguenza dell'acquisto, da parte della stessa contribuente, in data (OMISSIS), di numerosi immobili dalla (OMISSIS) s.a.s., della quale erano soci (OMISSIS) e (OMISSIS). Tale acquisizione era stata riportata nella contabilità Iva e nella relativa dichiarazione annuale nella sezione attinente le "locazioni imponibili Iva", e gli immobili acquistati erano stati considerati beni strumentali.

L'Ufficio, tuttavia, riteneva che il rimborso iva de quo non fosse dovuto, atteso che: - gli immobili comprati erano stati qualificati dalla contribuente come strumentali all'attività di locazione, che essa non aveva mai realmente svolto, in quanto gran parte degli stessi beni erano stati oggetto di successiva vendita; mentre le uniche locazioni immobiliari stipulate dalla contribuente erano state successivamente concluse a favore degli stessi (OMISSIS) e (OMISSIS), soci della medesima (OMISSIS) s.a.s., che aveva alienato alla (OMISSIS) s.r.l. gli immobili di cui alla compravendita del (OMISSIS); - solo in data 9 giugno 2003, ma con decorrenza retroattiva dall'1 gennaio 2002, la contribuente aveva operato una variazione dati ai fini Iva, comunicando un secondo codice di attività in contabilità separata, relativo alla "locazione di beni immobili propri", per effetto del quale l'attività di locazione nella dichiarazione Iva presentata veniva distinta tra "locazioni esenti" e "locazioni imponibili", al fine di poter ottenere il rimborso dell'intero importo dell'imposta assolta sulla compravendita del (OMISSIS), sottraendosi ai limiti di detraibilità del pro-rata di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19 bis; - l'opzione per la contabilità separata era tuttavia gestita in modo scorretto, poichè, di fatto, la contribuente effettuava una sola liquidazione dell'Iva, istituendo un solo registro riepilogativo, in violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 36, comma 5; - risultavano una serie di legami di interessenza fattuale tra la contribuente, la terza alienante (OMISSIS) s.a.s. e le persone fisiche (OMISSIS) e (OMISSIS), sode di quest'ultima, nella cui disponibilità erano rimasti di fatto i beni immobili ceduti dalla s.a.s. alla s.r.l.; - l'atto di compravendita in questione prevedeva condizioni contrattuali non usuali, specie con riferimento al pagamento di parte del corrispettivo, subordinato, senza garanzie, all'ottenimento, da parte dell'acquirente, del rimborso Iva, evento non certo a priori.

2.Secondo l'Amministrazione, dunque, di fatto gli immobili ceduti erano rimasti nella disponibilità dei predetti soci della s.a.s. alienante, sostanzialmente cointeressati alla gestione della stessa s.r.l. acquirente, e l'intera operazione conclusa il (OMISSIS) tra le due società integrava solo formalmente una compravendita tra distinti ed autonomi soggetti giuridici, che aveva in realtà il fine di generare vantaggi fiscali a favore dell'acquirente s.r.l., la quale aveva beneficiato sia di un consistente credito Iva; sia della parziale, ma rilevante, detassazione del reddito d'impresa derivante, ai sensi della L. 18 ottobre 2001, n. 383, articolo 4, dall'investimento negli immobili in questione, quali beni strumentali, benchè, nella sostanza, essi rappresentassero beni-merce. Contemporaneamente, la s.a.s. alienante, sfruttando il c.d. condono tombale di cui alla L. 27 dicembre 2002, n. 289, articolo 9, aveva sanato, con modico esborso, le violazioni commesse omettendo totalmente di dichiarare gli imponibili conseguenti dalla vendita degli immobili in questione e quindi non versando le corrispondenti Irpeg ed Irap, oltre alla relativa Iva.

3. Avverso il predetto atto impositivo la contribuente ha proposto ricorso dinnanzi la Commissione tributaria provinciale di Alessandria, che lo ha accolto, ritenendo (come risulta dalla citazione inserita nella sentenza della CTR) che le ragioni addotte dall'Ufficio costituissero "labili indizi non tali pertanto di ritenere la nullità del negozio".

4. L'Amministrazione ha allora impugnato la sentenza di primo grado e l'adita Commissione tributaria regionale del Piemonte, con la sentenza n. 45/22/11, depositata il 3 maggio 2011, ha rigettato l'appello.

5. L'Ufficio ha quindi proposto ricorso, affidato a quattro motivi, per la cassazione della predetta sentenza d'appello.

6. La contribuente si è costituita con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, l'Ufficio ricorrente denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione dell'articolo 53 Cost.; del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 37-bis; e del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articoli 30 e 54, per avere il giudice a quo ritenuto erroneamente che la prospettazione dell'operazione negoziale conclusa dalla contribuente con la s.a.s. come abuso di diritto costituisse un motivo nuovo, non già proposto dall'Ufficio in primo grado e quindi inammissibile, benchè l'Amministrazione l'avesse rilevata già nella motivazione dell'avviso d'accertamento e nonostante essa fosse comunque rilevabile anche d'Ufficio.

2. Con il secondo motivo, l'Ufficio ricorrente denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione dell'articolo 53 Cost.; del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 37-bis; del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articoli 30 e 54; e degli articoli 2697 e 2727-2729 c.c., per avere il giudice a quo ritenuto erroneamente che l'Amministrazione avesse l'onere di provare che l'impiego dello strumento contrattuale in questione avesse il fine essenziale di conseguire il risparmio d'imposta e che le presunzioni semplici non fossero idonee ad assolvere a tale finalità.

3. Con il terzo motivo, l'Ufficio ricorrente denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione dell'articolo 53 Cost.; del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 37-bis; e del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articoli 30 e 54, per avere il giudice a quo ritenuto erroneamente che l'esclusione della natura illecita o fittizia dell'operazione controversa fosse sufficiente a confutare l'accertamento impugnato, senza considerare che l'abuso della relativa disciplina legale consente di configurare come strumenti di elusione fiscale anche negozi di per sè soli leciti e voluti dalle parti, ma finalizzati essenzialmente al risparmio fiscale.

4. Con il quarto motivo, l'Ufficio ricorrente denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nel testo vigente ratione temporis (ovvero antecedente alla novella di cui al Decreto Legge 22 giugno 2012, n. 83, articolo 54, convertito dalla L. 7 agosto 2012, n. 134), l'insufficiente ed apparente motivazione della sentenza impugnata su fatti decisivi e controversi del giudizio, costituiti dalla serie di circostanze addotte dall'Amministrazione al fine di evidenziare la sostanziale natura dell'operazione negoziale in questione, con particolare riferimento all'effettiva attività della contribuente; alla conseguente reale natura, non strumentale, dei beni immobili da quest'ultima acquistati; alla persistente disponibilità degli stessi beni, pur se alienati dalla s.a.s., in capo alle persone fisiche socie di quest'ultima; alla concreta interessenza tra gli stessi soci della s.a.s. e la contribuente s.r.l.; oltre che alle inusuali condizioni contrattuali convenute nella compravendita stipulata tra le due società.

4.1. Tutti i motivi di ricorso, per la loro connessione, ed in parte coincidenza, vanno trattati congiuntamente e sono fondati, nei termini che seguono.

Invero, nella sostanza, l'Ufficio ricorrente censura innanzitutto la sentenza impugnata per non aver esaminato, come richiedeva la difesa erariale appellante, la fattispecie negoziale controversa sotto il profilo dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, in quanto "trattasi di motivo nuovo, non sollevato in fase di ricorso introduttivo e quindi inammissibile".

Tale conclusione del giudice a quo è errata, non solo per l'improprio riferimento al "ricorso introduttivo" (che, ovviamente, proveniva dalla contribuente e non poteva quindi contenere la contestazione della condotta abusiva), ma anche perchè la motivazione dell'avviso d'accertamento controverso (come riprodotta sia nel ricorso per il quale si procede che nel controricorso) conteneva il riferimento specifico alla natura effettiva ed elusiva dell'operazione negoziale de qua, nel caso di specie comunque rilevabile anche d'ufficio.

Deve infatti rilevarsi che sia le operazioni oggetto dell'accertamento che la notifica dell'avviso controverso sono antecedenti all'inserimento, con il Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128, articolo 1, nella L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 10-bis, in materia di disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale, che è quindi inapplicabile, ai sensi della specifica norma intertemporale dettata dal ridetto Decreto Legislativo n. 128 del 2015, articolo 1, comma 5.

Pertanto (in assenza della sopravvenuta disciplina, anche in termini di contraddittorio endoprocedimentale, dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale), la natura abusiva delle condotte del contribuente oggetto del giudizio era ritenuta, per consolidato orientamento giurisprudenziale, comunque rilevabile anche d'ufficio, atteso che "Nel processo tributario, pur

essendo l'oggetto del giudizio delimitato dalle ragioni poste a fondamento dell'atto di accertamento, il tema relativo all'esistenza, alla validità ed all'opponibilità all'Amministrazione finanziaria del negozio da cui si assume che originino determinate minusvalenze deve ritenersi acquisito al giudizio per effetto dell'allegazione da parte del contribuente, il quale è gravato dell'onere di provare i presupposti di fatto per l'applicazione della norma da cui discende l'invocata diminuzione del reddito d'impresa imponibile: ne consegue, anche in ragione dell'indisponibilità della pretesa tributaria, la rilevabilità d'ufficio delle eventuali cause di invalidità o di inopponibilità del negozio stesso, sempre che ciò non sia precluso, nella fase di impugnazione, dal giudicato interno eventualmente già formatosi sul punto o (nel giudizio di legittimità) dalla necessità di indagini di fatto (Cass., Sez. U., 23/12/2008, n. 30055; conformi, ex multis, Cass. 19/10/2012, n. 17949 e Cass. 20/03/2015, n. 5655. Cfr. altresì Cass. 11/05/2012, n. 7393, in ordine al potere del giudice tributario di qualificare autonomamente la fattispecie, a prescindere dalle allegazioni delle parti in causa, nonostante il carattere impugnatorio del processo tributario).

Quindi, nella prospettiva del citato contesto normativo e giurisprudenziale antecedente all'introduzione della L. n. 212 del 2000, articolo 10-bis, anche l'ipotetico rilievo, da parte dell'Amministrazione, per la prima volta in appello, della natura abusiva ed elusiva dell'operazione oggetto dell'accertamento impugnato, non potrebbe comunque ritenersi inammissibile, atteso che anche d'ufficio il giudice del merito avrebbe potuto accedere, sulla base dei fatti allegati, alla qualificazione della condotta della contribuente in termini abusivi od elusivi (nello stesso senso, da ultimo, Cass. 05/12/2019, n. 31816).

4.2. Egualmente erronea è la sentenza impugnata, come denunciato dall'ufficio ricorrente, nella parte in cui (pag. 3) esclude che la prova della natura "illecita" dell'operazione negoziale, ovvero della difformità dell'effettiva natura di quest'ultima da quella formalmente rappresentata dagli atti posti in essere dalle parti, possa essere costituita da "semplici presunzioni che, in assenza di elementi a sostegno di carattere documentale, non producono effetti per l'attuale causa".

Infatti, questa Corte ha già avuto occasione di chiarire che "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 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." (Cass. 13/04/2017, n. 9610; conformi, ex plurimis, Cass. 26/02/2014, n. 4603 e Cass. 20/06/2018, n. 16217); mentre deve essere provata dal contribuente la ricorrenza di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino 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 (cfr. Cass. 06/06/2019, n. 15321; Cass. 23/11/2018, n. 30404).

Tanto premesso in ordine alla ripartizione dell'onere probatorio nella fattispecie controversa, non sussistono tuttavia ragioni che giustifichino la pretesa inammissibilità dell'utilizzo, da parte

dell'Amministrazione ed al fine di adempiere la porzione dell'onus probandi che le compete, delle presunzioni semplici - se gravi, precise e concordanti- di cuì all'articolo 2729 c.c., ed allo stesso Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54, comma 2, vigente ratione temporis, in materia di rettifica delle dichiarazioni Iva (circa la rilevanza, in materia di abuso del diritto ed elusione, di elementi indiziari sintomatici, cfr., ex multis, le cit. Cass. 13/04/2017, n. 9610 e Cass. 20/06/2018, n. 16217).

Ha quindi errato il giudice a quo, laddove ha ritenuto, a priori, l'irrilevanza istruttoria, nel caso di specie, degli elementi indiziari offerti dall'Ufficio (in gran parte menzionati dalla stessa sentenza impugnata, nella sezione "svolgimento del giudizio") e delle correlabili presunzioni, contestualmente affermando, in maniera apodittica, la necessità di una prova scritta diretta, che non trova fondamento legale.

La sentenza impugnata va quindi cassata, con rinvio al giudice d'appello, per i necessari accertamenti in fatto.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Piemonte, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza