Sentenza del 23/09/2022 n. 27903 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La Costruzioni P.F. ("C.P.F.") impugnò l'avviso di accertamento che rettificava in aumento, ai fini Ires, Irap e Iva, per i periodi di imposta 2008 e 2009, il reddito di capitale dell'ente sulla base dell'indagine fiscale della Guardia di Finanza, che aveva ravvisato un'ipotesi di abuso del diritto nella complessa iniziativa imprenditoriale posta in essere dalla società, finalizzata alla realizzazione di capannoni industriali.

2. La Commissione tributaria provinciale di Chieti rigettò il ricorso, con sentenza (83/05/14) confermata dalla Commissione tributaria regionale ("C.T.R.") dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, la quale ha respinto l'appello della società svolgendo le seguenti considerazioni: (i) l'avviso di accertamento non era nullo per carenza di contraddittorio preventivo in quanto, in materia di abuso del diritto, non è previsto un simile obbligo, che vale soltanto per le fattispecie elusive di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 4; (ii) sia l'avviso di accertamento che la sentenza di primo grado erano sufficientemente motivati; (iii) quanto al merito della causa, l'accertamento scaturiva da un PVC della Guardia di Finanza, secondo cui C.P.F., Sa.ce.b. Srl ("Saceb") (entrambe appartenenti ai fratelli P.), e la C.N.A. (Confederazione Nazionale dell'Artigianato) della Provincia di Chieti avevano costituito la Parco Paglia ("P.P.") Srl, alla quale con apposito contratto di regia del 2007 avevano trasferito le attività di gestione contabile, finanziaria e legale, correlate ad un contratto di leasing in costruendo, che le anzidette società avevano stipulato con Medioleasing Spa, che prevedeva che P.P. assumesse il ruolo di utilizzatrice dell'opera, mentre c.p.F. e Saceb, costituite in A.T.I., quella di appaltatrici, incaricate della realizzazione di un centro artigianale e centro servizi nella zona industriale di (---); (iv) la complessa operazione e soprattutto la stipula di un contratto di regia (sostanzialmente inutile poichè i servizi in esso previsti rientravano negli obblighi generali dell'appaltatore) integravano la fattispecie dell'abuso del diritto, in ragione del fatto che erano finalizzate a un indebito risparmio d'imposta a favore della C.P.F., derivante dalla riduzione dei ricavi della contribuente per effetto dell'incidenza dei costi del contratto di regia, come si desumeva dalle numerose anomalie di tale atto negoziale, stringato e generico, privo dell'esatta indicazione dei servizi che ne costituivano l'oggetto, e della previsione di un corrispettivo (nella specie fissato nella misura del quattordici per cento del valore di vendita dei lotti realizzati) non adeguato alla natura, all'entità e alla qualità dei detti servizi, dei quali era incerta l'effettiva esecuzione da parte di P.P.; (v) non erano fondati gli argomenti difensivi dell'appellante, riguardanti, da un lato, la non retroattività dei principi giurisprudenziali in tema di abuso del diritto, posto che la Cassazione aveva delineato tale istituto non già, come sostenuto dalla parte, nel 2009, ma fin dal 2006, ossia in epoca anteriore all'operazione immobiliare, avviata nel 2005, e al contratto di regia concluso nel 2007; dall'altro, l'asserita esistenza di ragioni economiche extrafiscali dell'operazione, la

quale in realtà era carente di una valida giustificazione economica in quanto, come suaccennato, i servizi previsti dal contratto di regia avrebbero potuto essere prestati dalle società appaltatrici, rientrando negli obblighi ordinari dell'appaltatore; (vi) l'incongruenza tra servizi prestati e corrispettivi di regia portava a ritenere che nei corrispettivi fossero transitati gli oneri finanziari sostenuti da P.P. in relazione al contratto di leasing in costruendo e riaddebitati alla società appellante onde ottenere il vantaggio fiscale di dedurre interamente il costo, senza incorrere nei limiti di deducibilità degli interessi passivi di cui all'art. 96 T.U.I.R., in relazione all'Ires, e comunque rilevanti anche ai fini dell'Irap e dell'Iva; (vii) il limite del trenta per cento di deducibilità degli interessi passivi era applicabile al caso di specie sia perchè il contratto di regia, recante la data del 04 gennaio 2007, non aveva data certa anteriore alla disposizione normativa che aveva introdotto tale limitazione (L. n. 244 del 2007, art. 1, comma 33, lett. i), con efficacia a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31/07/2007), sia perchè comunque il termine di efficacia della novella copriva le annualità accertate, ossia il 2008 e 2009.

3. La contribuente ricorre, con tre motivi, per la cassazione della sentenza di appello; l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso, illustrato con una memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso ("1. Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, commi 4 e 5, ed in generale del principio del contraddittorio sancito dallo Statuto del Contribuente e dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e del principio di uguaglianza sancito dalla Carta Costituzionale (art. 3), nonchè violazione degli artt. 97 e 24 Cost.. Omessa e contraddittoria motivazione sul punto."), la ricorrente deduce la nullità della sentenza impugnata che ha negato la nullità dell'avviso per violazione del contraddittorio preventivo, disciplinato dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, commi 4 e 5, in ragione del fatto che una simile garanzia si applicherebbe esclusivamente alle tassative ipotesi di comportamenti elusivi indicati nel comma 3 della stessa disposizione e non anche all'ipotesi dell'abuso del diritto. In subordine, rispetto a questo rilievo critico, la contribuente chiede il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia della questione concernente la conformità della normativa nazionale ai principi comunitari riguardanti il rispetto del diritto di difesa e del diritto ad una buona amministrazione, nonchè che sia sollevata questione di legittimità costituzionale del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, commi 4 e 5, per violazione dell'art. 3 Cost..

2. Con il secondo motivo ("2. Violazione e falsa applicazione della norma antielusiva del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis. Violazione e falsa applicazione dei principi relativi agli oneri probatori in capo alle parti, erronea valutazione degli elementi di fatto caratterizzanti la fattispecie. Contraddittoria motivazione sul punto"), la ricorrente censura la sentenza impugnata che, senza mettere bene a fuoco l'oggetto dell'onere della prova rispettivamente a carico dell'ufficio e del contribuente in relazione alla figura dell'abuso del diritto, ha erroneamente ravvisato l'assenza di valide ragioni economiche del contratto di regia che, invece, era il naturale corollario dell'assunzione del rischio dell'operazione finanziaria (Medioleasing Spa aveva concesso un finanziamento di 22,5 milioni di Euro) esclusivamente da parte della società Parco Paglia.

3. Con il terzo motivo ("3. Violazione e falsa applicazione della norma antielusiva del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis. Violazione e falsa applicazione dell'art. 96 tuir così come novellato dalla L.

24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 33, lett. l). Erronea, insufficiente e contraddittoria motivazione sul valore economico della operazione (---) e sulla ricostruzione della operazione commerciale denominata (---)"), la ricorrente censura la sentenza impugnata che ha ritenuto che il contratto di regia mirasse alla deduzione integrale degli oneri del finanziamento, oltre il limite dell'art. 96, t.u.i.r. - come novellato dalla L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 33, lett. i)), a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2007 - che prevede un tetto agli interessi passivi deducibili pari al trenta per cento del risultato operativo lordo (ROL), senza considerare che era pacifico che il contratto di leasing fosse stato concluso da P.P., sicchè i relativi oneri finanziari non potevano gravare su c.p.F., e inoltre che spettava all'Amministrazione dimostrare il superamento del tetto massimo degli interessi passivi deducibili. Sotto altro profilo, la contribuente rimarca che l'assenza di un intento elusivo era attestata dall'effettiva attività svolta dalla Parco Paglia che, come suaccennato, si era interamente fatta carico degli oneri finanziari della complessa operazione immobiliare, consentendo alle imprese costruttrici di svolgere il proprio "mestiere", che consisteva nel realizzare l'insediamento produttivo.

4. Il primo motivo è fondato e gli altri due restano assorbiti.

4.1. Per la giurisprudenza della Corte (Cass. 05/07/2022, n. 21249), in tema di imposte dirette e di imposta regionale sulle attività produttive non si rinviene un principio generale che imponga il contraddittorio preventivo con il contribuente, mentre per i tributi armonizzati (si pensi all'Iva), l'applicazione di tale principio rimane subordinato alla cd. prova di resistenza, nel senso che il contribuente deve assolvere all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e dimostrare di non aver proposto un'opposizione meramente pretestuosa. Infatti, la Corte, a sezioni unite, ha chiarito che "in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purchè il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicchè esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito" (Cass. Sez. U., n. 24823/2015). Tuttavia, nel caso in cui l'ufficio finanziario intenda contestare fattispecie elusive, indipendentemente dalla riconducibilità o meno delle stesse alle ipotesi analiticamente contemplate dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 3, è tenuto a richiedere preventivamente chiarimenti al contribuente e ad osservare il termine dilatorio di sessanta giorni, prima di emettere l'atto accertativo, che dovrà essere specificamente motivato anche in ordine alle osservazioni, chiarimenti, giustificazioni, eventualmente fornite dal contribuente, risultando inficiato dal vizio di nullità l'atto impositivo emesso in difformità da detto modello procedimentale. In altre parole, la giurisprudenza di legittimità ravvisa la diretta applicabilità all'abuso del diritto del procedimento di accertamento impositivo disciplinato dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 4, che, in caso di difformità dal modello legale, commina espressamente la sanzione di nullità dell'atto di accertamento. Anche la Corte Costituzionale, con sentenza n. 132 del 2015, ha ritenuto, in base al diritto vivente, non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 37-bis, comma 4, censurato in relazione agli artt. 3, 53, Cost., in quanto il principio antielusivo "non impedisce, con riguardo alle fattispecie non riconducibili all'art. 37-bis del D.P.R., in esame, che debba essere instaurato il previo

contraddittorio tra l'amministrazione finanziaria e il contribuente, nè esclude che il vizio del contraddittorio richiamato produca la nullità dell'atto impositivo".

4.2. Si perviene quindi alla conclusione che, ancor prima dell'entrata in vigore dell'art. 10-bis, dello Statuto dei diritti del contribuente - che, introdotto dal D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 1, comma 5, non si applica alla fattispecie in esame -, l'Amministrazione finanziaria, che intenda contestare le fattispecie elusive, anche se non riconducibili alle ipotesi espressamente contemplate dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, è tenuta, a pena di nullità dell'atto impositivo, a richiedere preventivamente chiarimenti al contribuente e ad osservare il termine dilatorio di sessanta giorni, prima di emettere l'atto accertativo, che dovrà essere specificamente motivato anche in ordine alle osservazioni, chiarimenti, giustificazioni, eventualmente fornite dal contribuente (Cass. Sez. 5, sentenza n. 406 del 2015, p. 3.9; Sez. 5, sentenza n. 25759 del 2014; vedi anche Sez. 6/5, ordinanze n. 9346 e n. 9347 del 2020; Sez. 5, sentenze n. 18466 del 2017 e n. 16546 del 2019; cfr., in motivazione, Cass. Sez. U., sentenza n. 24823 del 2015, p. 4.2. e 5.).

4.3. Nella specie, la C.T.R. avrebbe dovuto rilevare la nullità dell'avviso di accertamento recante la contestazione dell'abuso del diritto - per altro anche ai fini dell'Iva, tributo armonizzato che il quale, come suaccennato, in sede amministrativa, è previsto il confronto dialettico tra fisco e contribuente -, senza che, in fase procedimentale, fosse stato attuato il contraddittorio preventivo, secondo le modalità declinate dall'art. 37-bis.

5. Ne consegue che, accolto il primo motivo e assorbiti gli altri due, la sentenza è cassata. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 2, con l'accoglimento del ricorso introduttivo.

6. Le spese dei gradi di merito vanno compensate, tra le parti, mentre quelle del giudizio di legittimità, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo. Compensa, tra le parti, le spese del gradi di merito e condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 7.800,00, a titolo di compenso, Euro 200,00, per esborsi, oltre al quindici per cento sul compenso, a titolo di rimborso forfetario delle spese generali, e oltre agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 20 settembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 23 settembre 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza