

Sentenza del 21/07/2023 n. 21916 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con la sentenza impugnata la Commissione tributaria regionale della Lombardia accoglieva parzialmente l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, ufficio locale, e respingeva l'appello incidentale proposto da Asio Srl avverso la sentenza n. 208/8/13 della Commissione tributaria provinciale di Milano, che aveva accolto il ricorso proposto dalla società contribuente contro l'avviso di accertamento IVA 2007.

La CTR osservava in particolare:

- che non sussisteva alcuna violazione del contraddittorio endoprocedimentale;
- che invece sussisteva la contestata elusione IVA, avendo Asio posto in essere una sequenza negoziale volta a non assolvere tale imposta in relazione alla cessione ad ENPAM (Ente previdenziale dei medici) di un complesso immobiliare di valore ingente di sua proprietà in Roma, consistita nell'apporto di tale immobile al fondo immobiliare chiuso "(Omissis)" interamente posseduto da ENPAM, con la contestuale cessione delle quote del fondo medesimo ricevute in concambio all'Ente stesso, affermandosi che in tale operazione non vi era alcuna valida ragione economica da parte di Asio, ma appunto soltanto lo scopo di ottenere un indebito vantaggio fiscale;
- che non essendovi comunque stata in tale operazione alcuna violazione di una specifica norma tributaria non potevano essere irrogate ad Asio le sanzioni.

Avverso tale decisione ha proposto ricorso per cassazione la società contribuente deducendo due motivi, poi illustrati con una memoria. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate che peraltro propone ricorso incidentale affidato ad un motivo unico, cui resiste a sua volta con controricorso la società contribuente.

Anche l'agenzia fiscale ha presentato memoria.

Motivi della decisione

Con il primo motivo - ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 - la ricorrente denuncia la violazione/falsa applicazione del principio dell'abuso del diritto e del D.L. n. 78 del 2010, art. 32, comma 2, lett. c) , D.L. n. 351 del 2001, art. 8 , comma 1-bis, art. 832 c.c. , comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 58 del 1998, art. 36 , poichè la CTR ha affermato la natura abusiva della sequenza negoziale costituita dal suo apporto di alcuni immobili (prevalentemente locati) al Fondo Immobiliare chiuso "(Omissis)", con contestuale cessione ad ENPAM delle quote del medesimo così ottenute, in regime di non

imponibilità IVA, individuando nella "vendita diretta" di tali immobili l'unica alternativa fiscalmente lecita; ha quindi sancito che unico scopo delle modalità contrattuali prescelte era il risparmio fiscale, essendo perciò assente alcuna "valida ragione economica" alternativa e consistendo la condotta abusiva contestata alla contribuente nell'uso non proprio dell'apporto nel fondo "(Omissis)", in quanto del tutto estraneo allo scopo della gestione collettiva di un patrimonio comune.

La censura è fondata.

Va premesso che le pronunce di questa Corte citate dal PM nella sua memoria conclusionale non hanno diretto rilievo in questo giudizio, afferendo alle - tutt'affatto diverse - tematiche giuridiche applicative nel caso di specie delle imposte di registro, ipotecarie e catastali.

Ciò posto, venendo all'esame del mezzo, è in primo luogo opportuno premettere una sintetica ricostruzione della fattispecie concreta oggetto del giudizio.

Emerge dagli atti che in data 18 dicembre 2006 Asio apportava al fondo immobiliare chiuso "(Omissis)" un complesso immobiliare di sua proprietà del valore di Euro 215.000.000, ricevendone in cambio quote del fondo stesso, che fino a tale data era interamente posseduto da ENPAM; che peraltro lo stesso giorno Asio stipulava un preliminare di cessione di tali quote al medesimo Ente previdenziale, che diveniva quindi nuovamente unico quotista del fondo con la stipula in data 2 marzo 2007 del contratto definitivo di cessione delle quote Asio, dopo il verificarsi della condizione sospensiva del mancato esercizio della prelazione da parte del Ministero dei beni culturali (trattandosi di immobile a ciò vincolato). L'apporto al fondo (Omissis) è avvenuto in regime di non imponibilità IVA, in virtù del D.L. n. 351 del 2001, art. 8, comma 1-bis, che appunto prevede "Gli apporti ai fondi immobiliari chiusi disciplinati dall'art. 37 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, e successive modificazioni, e dalla L. 25 gennaio 1994, n. 86, e successive modificazioni, art. 14-bis costituiti da una pluralità di immobili prevalentemente locati al momento dell'apporto, si considerano compresi, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, tra le operazioni di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, art. 2, comma 3, lett. b)..." , prevedendo a sua volta tale disposizione legislativa che "Non sono considerate cessioni di beni.. b) le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda".

L'agenzia fiscale, sin dall'atto impositivo impugnato, sostiene che tali negozi collegati sono stati posti in essere all'esclusivo scopo di evitare il pagamento dell'IVA, essendone invece assoggettata la vendita diretta, contratto che afferma non essere stato stipulato quindi senza alcuna valida ragione economica, ma all'unico scopo di conseguire detto indebito vantaggio fiscale.

La ricorrente afferma invece:

-che le modalità di trasferimento degli immobili de quibus corrisponde ad una prassi gestionale invalsa da anni per l'Ente previdenziale, che gestisce le sue proprietà immobiliari tramite la

controllata ENPAM Real Estate Spa ma solo in relazione a quote di fondi immobiliari, non effettuando più acquisti "diretti";

-che l'apporto dell'immobile in regime di non imponibilità D.L. n. 351 del 2001 , ex art. 8, comma 1-bis, non è subordinato a nessuna specifica condizione, se non quella della "gestione collettiva di un patrimonio immobiliare", che comunque è lo scopo per il quale ENPAM è divenuta la cessionaria finale delle quote ricevute per l'apporto stesso;

-che, in ogni caso, anche nell'operazione indicata come alternativa dall'agenzia fiscale ossia la vendita diretta dell'immobile ad ENPAM ovvero ad ENPAM RE, l'IVA sarebbe stata neutralizzata secondo il modulo attuativo ordinario, per la cedente dalla rivalsa, per la cessionaria dalla detrazione.

La CTR lombarda è acceduta alla tesi erariale sulla base di questa, unica, considerazione: ".. la contribuente, proprio per ottenere un indebito risparmio fiscale ha preferito apportare al Fondo chiuso (Omissis) il complesso immobiliare ottenendo in cambio quote poi cedute, lo stesso giorno, alla Fondazione ENPAM senza alcun vantaggio economico se non quello di conseguire un risparmio di imposta. Infatti la circostanza che ENPAM era l'unico quotista del fondo (Omissis) permette di escludere l'asserita gestione collettiva del patrimonio".

Con questa, molto, sintetica considerazione il giudice tributario di appello ha applicato in misura chiaramente parziale e peraltro distonica la consolidata giurisprudenza di questa Corte e della Corte di giustizia UE (a partire dalla sentenza Halifax) in materia di abuso del diritto/elusione fiscale (pacifica la non applicabilità ratione temporis della L. n. 212 del 2000, art. 10 bis).

Costituiscono infatti arresti giurisprudenziali fermi che "In materia tributaria, ricorre l'abuso del diritto, enucleabile in base ai principi di capacità contributiva e di progressività ex art. 53 Cost. , ogni qual volta si sia in presenza di una o più costruzioni di puro artificio che, pur se non contrastanti con alcuna specifica disposizione, sono realizzate al fine di eludere l'imposizione e siano prive di sostanza commerciale ed economica; di talchè, per configurare la condotta abusiva è necessaria un'attenta valutazione delle "ragioni economiche" delle operazioni negoziali che sono poste in essere, in quanto, se le stesse sono giustificabili in termini oggettivi, in base alla pratica comune degli affari, minore o del tutto assente è il rischio della pratica abusiva; se, invece, tali operazioni, pur se effettivamente realizzate, riflettono, attraverso artifici negoziali, assetti di "anormalità" economica, può verificarsi una ripresa fiscale là dove è possibile individuare una strada fiscalmente più onerosa. In tal senso, la prova dell'elusione deve incentrarsi sulle modalità di manipolazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonchè sulla loro mancata conformità ad una normale logica di mercato" (tra le molte, Sez. 5-, Sentenza n. 27158 del 06/10/2021, Rv. 662423 - 01); "In materia tributaria, integra 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, la cui ricorrenza deve essere provata dal contribuente" (tra le molte, Sez. 5 -, Sentenza n. 15321 del 06/06/2019, Rv. 654153 - 01).

Il giudice tributario di appello non ha fatto piena e corretta applicazione di tali principi di diritto, limitandosi a valorizzare soltanto uno degli effetti della contestata sequenza negoziale ossia la concentrazione della gestione del patrimonio del Fondo (Omissis) nell'unico, peraltro originario, quotista dello stesso. Tuttavia questo è uno degli effetti prodotti dal complesso contrattuale, ma non il solo.

Secondo i citati indirizzi giurisprudenziali, risulta invece necessario che il "sindacato antiabuso" debba estendersi al contesto complessivo degli accordi negoziali in esame, dunque specificamente ed in particolare:

-con riguardo al profilo dell'"interesse contrattuale" diretto di Asio in relazione alla allegata prassi gestionale di ENPAM di non acquistare direttamente immobili ed al correlativo "interesse contrattuale indiretto" di quest'ultima a possedere solo quote di fondi immobiliari, essendo peraltro evidente che tale forma proprietaria ha una disciplina gestionale e circolatoria ben diversa che quella "diretta" degli immobili;

-in ordine all'effetto fiscale delle possibili alternative contrattuali profilate dalla ricorrente nel giudizio, anche di legittimità, ossia la vendita diretta ad ENPAM RE in ordinario regime di neutralità IVA. In altri, più stringenti termini, l'affermazione di "assenza di valide (non marginali) ragioni economiche" deve necessariamente essere articolata su tutto il perimetro delle allegazioni difensive della società contribuente, al fine di una valutazione - necessariamente - approfondita che fissi nel caso di specie il confine tra il lecito risparmio di imposta e la condotta elusiva dell'obbligazione tributaria.

In questo - ben più ampio - contesto valutativo, dovrà dunque il giudice del rinvio risolvere la questione dell'"aggiramento" dell'ordinaria disciplina dell'IVA, mediante il contestato uso (abuso) della disposizione legislativa agevolatrice di cui al D.L. n. 351 del 2001, art. 8 , comma 1-bis, anche in relazione all'ulteriore profilo, oggetto di controversia tra le parti, della (breve) durata del possesso delle quote del Fondo (Omissis) conseguite ad Asio per l'apporto di che si tratta.

La fondatezza della censura in jure implica l'assorbimento di quella per vizio motivazionale (secondo motivo) ed altresì del ricorso incidentale agenziale, vertendone l'unico motivo dedotto sulla statuizione, dipendente, relativa alle sanzioni.

In conclusione, accolto il primo motivo del ricorso, assorbito il secondo motivo ed il ricorso incidentale, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado, che provvederà anche sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo del ricorso, dichiara assorbiti il secondo motivo ed il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza