



17907.21

REPUBBLICA ITALIANA

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: Iva – Abuso del diritto  
– 37 bis dpr n. 600/73 -  
Inapplicabilità

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

- Enrico MANZON - Presidente -
- Giuseppe FUOCHI TINARELLI - Consigliere Rel. - R.G.N. 855/2015
- Giacomo Maria NONNO - Consigliere - Cron. 17907
- Rosaria Maria CASTORINA - Consigliere - CC - 25/03/2021
- Pierpaolo GORI - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**ordinanza**

sul ricorso iscritto al n. 855/2015 R.G. proposto da

**Agenzia delle entrate**, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- *ricorrente* -

contro

(omissis) **Sas** (omissis),  
 (omissis), rappresentati e difesi dagli Avv.ti (omissis) e  
 (omissis), con domicilio eletto presso quest'ultimo in (omissis)  
 (omissis), giusta procura speciale a margine  
 del controricorso;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Umbria n. 320/02/2014, depositata il 13 maggio 2014.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 25 marzo 2021 dal Consigliere Giuseppe Fuochi Tinarelli.

**RILEVATO CHE**

L'Agenzia delle entrate, a seguito di richiesta di rimborso Iva avanzata dalla società (omissis) Sas (omissis), avente ad oggetto attività di compravendita di immobili, rilevava, in esito

2758  
2021



all'esame della documentazione esibita e al contraddittorio con il legale rappresentante della società, che, in relazione all'acquisto di un immobile in Trento nel 2006, lo stesso era stato destinato, con l'apparente ricorso ad un contratto di locazione per brevi e ripetuti periodi, ad esclusivo uso dei soci. La società, inoltre, era rimasta inerte rispetto all'oggetto sociale di compravendita di immobili, traendo ricavi esclusivamente dalle suddette locazioni.

L'Ufficio, quindi, riteneva l'operazione di acquisto dell'immobile in Trento non giustificata da alcuna effettiva ragione economica ma diretta a perseguire l'unico ed essenziale scopo di ottenere un indebito vantaggio fiscale, e dunque effettuata con abuso del diritto, sicché, con avviso di accertamento emesso nei confronti di (omissis) Sas (omissis) , (omissis) , riprendeva l'Iva per il 2006 relativa all'acquisto immobiliare, indebitamente portata in detrazione, ed irrogava le conseguenti sanzioni.

I contribuenti, definite le sanzioni ex art. 17 d.lgs. n. 472 del 2017, impugnavano l'avviso innanzi alla CTP di Perugia che rigettava il ricorso. La sentenza era riformata dalla CTR dell'Umbria in epigrafe che riteneva l'avviso illegittimo per violazione dell'art. 37 bis d.P.R. n. 600 del 1973.

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione con un motivo. I contribuenti resistono con controricorso, poi illustrato con memoria.

### **CONSIDERATO CHE**

1. L'unico motivo di ricorso denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 37 bis d.P.R. n. 600 del 1973 e dei principi in materia di divieto di abuso di diritto indicati dalla Corte di Giustizia UE e dalla Corte di cassazione.

Deduce, in particolare, che la contestazione dell'abuso del diritto non richiede alcun adempimento procedurale, trattandosi di profilo in diritto, rilevabile d'ufficio dallo stesso giudice ove riqualfichi la



condotta, riguardando l'art. 37 bis d.P.R. n. 600 del 1973 solo particolari e tassative situazioni.

In ogni caso, riguardando la controversia la disciplina dell'Iva, la norma doveva ritenersi inapplicabile, restando l'intera problematica soggetta ai principi e ai criteri stabiliti dalla Corte di Giustizia.

2. Il motivo è fondato.

2.1. La vicenda in giudizio riguarda una contestata condotta di abuso del diritto in materia di Iva.

2.2. Orbene, in materia di imposte dirette, l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad osservare le disposizioni procedurali previste dall'art. 37 bis d.P.R. n. 600 del 1973, nel testo *ratione temporis* applicabile.

2.3. Quando, invece, la fattispecie riguarda la materia dell'Iva, ossia un tributo armonizzato, l'abuso del diritto, o elusione, trova il suo fondamento normativo diretto nell'ordinamento unionale e nella giurisprudenza della Corte di Giustizia - a cui va riconosciuta una valenza normativa ed integrativa dell'ordinamento nazionale - secondo la quale i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme dell'Unione (sentenza 21 febbraio 2006, in C-255/02, *Halifax e a.*, punti 68 e 69 e giurisprudenza ivi citata; v. anche sentenze 13 marzo 2014, in C-155/13, *SICES e a.*, punti 29 e 30, nonché, da ultimo, 22 novembre 2017, in C-251/16, *Edward Cunnigs e a.*, punti 30-33).

Giova precisare, per quanto rileva, che per la configurazione di una pratica abusiva - secondo gli orientamenti unionali - 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 (Corte di Giustizia, sentenza 14 dicembre 2000, in C-110/99, *Emsland-Strke*, punto 52, nonché Corte di Giustizia, sentenza 13 marzo 2014, *SICES*, cit. 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.

2.4. Rispetto a tale ambito, per contro, non trova applicazione l'art. 37 bis d.P.R. n. 600 del 1973 (v. specificamente da ultimo Cass. n. 33593 del 18/12/2019 in motivazione).

La norma, del resto, si trova all'interno del d.P.R. n. 600 del 1973 dedicato alle sole disposizioni in tema di accertamento delle imposte sui redditi.

Analoga indicazione interpretativa si ricava, poi, dalla struttura della disposizione stessa che richiama i casi previsti al terzo comma come oggetto della sua applicazione in forma tassativa e non esemplificativa, a riprova, dunque, della netta perimetrazione solo ad essi, e non ad altre operazioni, del suo campo di applicazione.

3. Emerge con chiarezza, dunque, l'errore in diritto su cui è incorso il giudice regionale, che ha ritenuto la fattispecie sussunta sotto l'art. 37 bis d.P.R. n. 600 del 1973, norma, invece, inapplicabile in materia di Iva.

4. In accoglimento ricorso la sentenza va cassata con rinvio, anche per spese, alla CTR dell'Umbria in diversa composizione per l'ulteriore esame.

P.Q.M.

La Corte accoglie ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR dell'Umbria in diversa composizione.

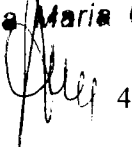
Deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 25 marzo 2021

Depositato in Cancelleria

Oggi 23 GIU 2021

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

Anna Maria Ursola

 4

Il Presidente  
Enrico Manzoni

