



Numero registro generale 14188/2014

Numero sezionale 3913/2022

Numero di raccolta generale 1521/2023

Data pubblicazione 18/01/2023

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

ETTORE CIRILLO - Presidente -
MICHELE CATALDI - Consigliere -
MARIA LUISA DE ROSA - Consigliere -
ROSANNA ANGARANO - Consigliere -
LUIGI LA BATTAGLIA - Consigliere rel. -

Oggetto:

IRES
ACCERTAMENTO -
ABUSO DEL
DIRITTO
"I N NOM INATO"
Ud .25/11/2022 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso n. 14188/2014 R.G. proposto da:

(omissis) ., rappresentata e difesa, in virtù di procura speciale a margine del ricorso, dall'Avv. (omissis) presso la quale è elettivamente domiciliata in (omissis)

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *p.t.*, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura dello Stato, presso la cui sede in Roma, via dei Portoghesi n. 12, è elettivamente domiciliata;

-controricorrente-

avverso la sentenza n. 484 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA CAMPANIA - SEZ. DIST. DI SALERNO, depositata il 28/11/2013;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 25/11/2022 dal Consigliere dott. LUIGI LA BATTAGLIA.



Rilevato che:

con ricorso alla C.T.P. di Avellino, (omissis) i oppose

all'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva contestato la finalità elusiva della stipulazione di un contratto di locazione con la controllata (omissis) onsequentemente rettificando il reddito complessivo dichiarato ai fini del consolidato e procedendo all'accertamento di un maggior reddito IRES per l'annata 2004;

il contratto in questione aveva ad oggetto l'immobile, di proprietà della società controllante (odierna ricorrente), sito in Avellino, c.da Vasto n. 15, nel quale si svolgeva l'attività sociale della controllata, ed era stato acquistato da (omissis) nel 1993 per il prezzo di £ 140.000.000 (pari a Euro 72.303,00), e successivamente concesso in locazione a (omissis) sei anni più tardi), per un canone annuale di Euro 37.184,90 (rivalutabile secondo l'indice ISTAT per le famiglie di operai e impiegati);

con scrittura privata del 1²/12/2003, le parti avevano pattuito una maggiorazione di detto canone, per l'anno 2004, fino ad Euro 121.151,00;

l'Agenzia delle Entrate, sul presupposto che il valore "normale" del canone di mercato, in relazione alla zona di riferimento, potesse essere determinato in € 28.242,00 (e tenuto conto che il valore catastale dell'immobile era pari a € 163.809,15), aveva opinato che l'indicazione contrattuale di un canone "fuori mercato" avesse avuto un chiaro intento elusivo, consentendo a (omissis) che aveva esposto, quale unico ricavo, il detto canone) di superare il test di operatività (onde evitare la tassazione del reddito minimo imponibile), con conseguente trasferimento di costi deducibili a carico della società controllata conduttrice;

la C.T.P. di Avellino, in accoglimento del ricorso di (omissis) annullava l'avviso di accertamento de quo, sul presupposto che l'art. 37-bis del d.lgs. n. 600/1973 - nella



formulazione applicata dall'Agenzia delle Entrate, facenrstuée
anche alle "prestazioni di servizi" - non fosse applicabile *ratione temporis* alla fattispecie concreta, essendo entrato in vigore solo dal 1° gennaio 2005;

proponeva appello dinanzi alla C.T.R. della Campania l'Agenzia delle Entrate, sostenendo che, al di là delle specificazioni positive di cui al menzionato art. 37-bis, l'Amministrazione sia abilitata a perseguire e sanzionare qualsivoglia operazione economica volta a conseguire indebiti vantaggi fiscali, sulla base di un generale principio antielusivo di derivazione costituzionale;

(omissis) da parte sua, interponeva appello incidentale, reiterando l'eccezione pregiudiziale di nullità dell'accertamento impugnato per omessa richiesta di chiarimenti ex art. 37-bis, comma 4, d.p.r. n. 600/1973;

la C.T.R. rigettava l'impugnazione, confermando la pronuncia di primo grado;

avverso tale sentenza (omissis) a proposto ricorso per cassazione sulla base di tre motivi; l'Agenzia delle Entrate ha depositato controricorso.

Considerato che:

con il primo motivo, la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 37-bis, comma 3, lett. f-bis, d.p.r. n. 600/1973 e dell'art. 1571 c.c., per avere la C.T.R. ritenuto esclusa in radice l'applicabilità dell'integrazione normativa disposta dall'art. 18, comma 2, d.lgs. n. 247/2005, sull'erroneo presupposto che il contratto di locazione, per il suo oggetto tipico, sia riconducibile alla nozione di "cessioni di beni" (già menzionata nell'originaria versione della disposizione in esame), e non già a quella di "prestazioni di servizi" (aggiunta dal citato art. 18, comma 2), come invece dovrebbe desumersi dalla nozione civilistica del negozio *de quo*, delineata dall'art. 1571 c.c., nonché (sia pure indirettamente) dal disposto dell'art. 3, comma 2, n. 1, d.p.r. n. 633/1972, "laddove in



materia di IVA - ma senza alcuna finalità preclusiva in luogo di quella generale
*è **expressis verbis** normativizzato dal legislatore che "costituiscono prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo, le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili"* (pag. 16 del ricorso);

con il secondo motivo, viene censurata la violazione e falsa applicazione degli artt. 37-bis, comma 4, d.p.r. n. 600/1973; 10 I. n. 212/2000; 97 Cost.; 1 I. n. 241/1990, per avere la sentenza impugnata ritenuto gli obblighi previsti, a pena di nullità, dall'art. 37-bis, comma 4, sopra citato, "del tutto fungibili con il contraddittorio effettuato dapprima in sede di verifica e successivamente in sede di accertamento con adesione" (pag. 25 del ricorso), in violazione del principio fondamentale del contraddittorio endo-procedimentale, di derivazione comunitaria e consacrato anche a livello costituzionale e di legislazione primaria (art. 1 I. n. 241/1990);

con il terzo motivo, la società ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360, n. 5, c.p.c., l'omesso esame della "(piena) validità ed efficacia del contratto di locazione di cui è causa sul presupposto della dedotta sussistenza di ragioni extrafiscali meritevoli di tutela (ex art. 1322 c.c.) per liceità degli interessi concretamente perseguiti e sottesi alla sua stipula e comunque [del]la dedotta illegittimità del criterio induttivo utilizzato dall'Ufficio per rideterminare il reddito imponibile ai fini del consolidato" (pag. 30 del ricorso);

il secondo motivo è fondato e merita accoglimento, con conseguente assorbimento dei restanti;

se, da un lato, deve escludersi, infatti, che l'accertamento in discorso si fondasse sulla riconducibilità della fattispecie concreta ad una delle operazioni (tassativamente) elencate dall'art. 37-bis, non v'è dubbio che l'Agenzia delle Entrate avesse contestato alla

(omissis) una fattispecie di abuso del diritto c.d. innominato, al quale la stessa sentenza impugnata allude a pag. 4, laddove richiama la consolidata giurisprudenza di legittimità che ammette "l'esistenza di un principio generale antielusivo che preclude al



contribuente, anche al di là dell'esistenza di specifiche disposizioni antielusive, il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti **meckianteone l'uso distorto, sebbene non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta, in assenza di ragioni economiche apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici";**

la sentenza impugnata della C.T.R. campana, pur convenendo su tale qualificazione (ritenendo che l'Amministrazione avesse efficacemente dimostrato il "disegno elusivo", ovvero che "la dichiarazione dei suddetti corrispettivi della locazione piuttosto che quelli di mercato (..) [avesse] consentito al contribuente di superare il cd. test di operatività e dunque di sottrarsi alla già descritta disciplina fiscale delle società di comodo"), ha omesso qualsivoglia riferimento al (pur necessario) rispetto degli oneri procedurali delineati dal quarto comma dell'art. 37-bis più volte citato, incentrando la propria motivazione sull'omesso assolvimento, da parte della contribuente, dell'onere "di documentare adeguatamente l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustifichino la suddetta determinazione del corrispettivo della locazione" (pag. 6 della sentenza impugnata);

invero, alla stregua della più recente giurisprudenza di questa Corte, si deve ritenere che, "in tema di redditi d'impresa, l'art. 37-bis d.P.R. n. 600 del 1973, ora sostituito dall'art. 10-bis I. n. 212 del 2000, non contiene un'elencazione tassativa delle fattispecie abusive, ma costituisce una norma aperta, la quale trova applicazione, alla stregua del generale principio antielusivo rinvenibile nella Costituzione e nelle indicazioni della raccomandazione n. 2012/772/UE, in presenza di una o più costruzioni di puro artificio che, realizzate al fine di eludere l'imposizione, siano prive di sostanza commerciale ed economica, ma produttive di vantaggi fiscali" (Cass., 02/02/2021, n. 2224);



pertanto, "se l'art. 37-bis è espressione di un rinvio

generale inclusivo di tutte le condotte abusive, deve ritenersi che le garanzie ivi previste in occasione della tipizzazione di alcune specifiche condotte, debbano trovare piena attuazione in tutti i casi in cui detta regola sia oggetto di applicazione. Infatti, le fattispecie elusive non possono essere suscettibili di una diversa qualificazione a seconda che s'invochi l'abuso del diritto ovvero l'art. 37-bis cit.; ne consegue che le stesse non potranno che essere oggetto del medesimo trattamento anche sotto il profilo procedimentale" (Cass., 17/11/2022, n. 33973; si veda anche Cass., 16/11/2022, n. 33793);

né le garanzie procedurali di cui si discute possono venire surrogate da modalità non aventi le caratteristiche di cui al comma 4 dell'art. 37-bis, da considerarsi, al contrario, vincolanti ai fini dell'attivazione del contraddittorio sugli specifici profili elusivi individuati dall'Amministrazione nel corso dei propri controlli (si vedano Cass., 28/11/2018, n. 30770 e Cass., 16/01/2015, n. 693, alla cui stregua, "in tema d'imposte sui redditi, l'art. 37 bis, quarto e quinto comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, prevede un rigoroso procedimento d'instaurazione del contraddittorio, caratterizzato da scansioni predeterminate, in cui, a pena di nullità, l'avviso di accertamento deve essere emanato previa richiesta di chiarimenti al contribuente e deve essere specificamente motivato in relazione alle giustificazioni fornite, sicché, concorrendo detta richiesta alla valutazione del fine elusivo dell'operazione, non possono considerarsi alla stessa equipollenti l'attività svolta dai verbalizzanti e le eventuali dichiarazioni del contribuente in sede di verifica");

alla stregua delle considerazioni che precedono, il ricorso dev'essere, pertanto, accolto, con conseguente decisione nel merito, nel senso dell'accoglimento del ricorso originario della contribuente (in ragione della nullità dell'avviso di accertamento inizialmente impugnato);



quanto alle spese, la regola generale della soccombenza

impone la condanna della resistente al pagamento di quelle del presente processo di legittimità (liquidate in dispositivo), mentre di quelle afferenti alla fase di merito appare opportuna la compensazione, in considerazione della peculiarità della fattispecie nonché della circostanza che la giurisprudenza in tema di "abuso innominato", di cui sopra s'è dato conto, è andata consolidandosi in epoca successiva allo svolgimento dei primi due gradi di giudizio;

P.Q.M.

Accoglie il ricorso e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo; compensa integralmente tra le parti le spese dei gradi di merito; condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento, in favore della ricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 5.100,00 per compensi, oltre alle spese forfetarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati Euro 200,00 e agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 25/11/2022.

**Il Presidente
ETTORE CIRILLO**

