



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da

Francesco Federici - Presidente -

Oggetto: abuso del diritto/elusione - evasione - riqualificazione - contraddittorio

Giacomo Maria Nonno - Consigliere -

R.G.N.

8627/2018

Maria Giulia Putaturo - Consigliere -

Cron.

Donati Viscido di Nocera

Salvatore Leuzzi - Consigliere -

AC -

23/10/2024

Pierpaolo Gori - Consigliere Rel. -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 8627/2018 R.G. proposto da

██████████ S.P.A. IN FALLIMENTO, in persona del legale rappresentante p.t., rappresentata e difesa dall'Avv. ██████████

██████████ ed elettivamente domiciliata presso il suo studio in Roma, ██████████

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliata in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12;

- *controricorrente* -



avverso la sentenza n.360/8/17 della Commissione Tributaria Regionale del Lazio depositata l'8.2.2017, non notificata.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 23 ottobre 2024 dal consigliere Pierpaolo Gori.

FATTI DI CAUSA

Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio veniva accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Roma n. 22916/47/15, con la quale il giudice aveva accolto il ricorso proposto dalla contribuente avverso l'avviso di accertamento n. [REDACTED] avente ad oggetto maggiore IVA per l'anno di imposta 2011, oltre a sanzioni e interessi.

Le riprese ad imposizione traevano origine da una verifica nei confronti della società, conclusa con la redazione del processo verbale di constatazione del 4 luglio 2012. Veniva contestato alla società di aver architettato una frode carosello, realizzata con una condotta qualificata come abusiva del diritto, al fine di far figurare costi da portare in detrazione e in deduzione dalla base imponibile.

In sintesi, la contribuente operava nel settore dell'*information technology* e costituiva società *ad hoc* (cd. [REDACTED] alle quali solo formalmente venivano assegnate risorse umane, in parte provenienti dalla stessa [REDACTED] le quali, di fatto, svolgevano alle dipendenze della contribuente plurime prestazioni d'opera, trasformate in prestazioni di servizi. Venivano maggiorati e trasferiti i costi da personale dipendente in capo alle società satelliti, le quali fatturavano le prestazioni alla [REDACTED] sino a quando, dopo alcuni anni, venivano sistematicamente dismesse mediante trasferimento delle quote sociali e riduzione del loro debito verso l'erario mediante una serie di dichiarazioni rettificative. Venivano così fatturate dalle società satelliti alla contribuente ingenti prestazioni di servizi con il triplice vantaggio fiscale per la [REDACTED] di ottenere:



- a) ai fini IRES, la rappresentazione di costi maggiori pari alla differenza del costo del personale sostenuto dalle società satelliti e il costo delle prestazioni fittiziamente rese alla contribuente e da questa portata in deduzione ai fini fiscali;
- b) ai fini IRAP, la deduzione dell'intero costo del personale;
- c) ai fini IVA, l'indebita detrazione sulle fatture relative alle prestazioni di servizi resi dalle società satellite, oggetto di ripresa nel presente processo.

In ultima analisi, la ricorrente realizzava una condotta antieconomica sul piano industriale, dal momento che moltiplicava i costi per le prestazioni suddette, operazione qualificata dall'Amministrazione finanziaria come abusiva del diritto/elusiva.

Il giudice di prime cure accoglieva la preliminare e assorbente doglianza della società di violazione da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'art. 37-bis, comma 4, del d.P.R. n. 600/1973, ossia per mancata instaurazione del contraddittorio ivi proceduralizzato, e articolato nella richiesta di chiarimenti, nell'acquisizione delle eventuali osservazioni presentate dal contribuente e nella successiva motivazione circa il ravvisato fine elusivo delle operazioni effettuate. Secondo il giudice di primo grado, la suddetta garanzia del contraddittorio valeva non soltanto per le fattispecie elusive tipizzate nella norma, ma, a maggior ragione, anche per l'ipotesi meno prevedibile dell'abuso del diritto non codificato qual era riconosciuto essere il caso di specie.

Il giudice d'appello, al contrario, per quanto qui interessa, riteneva superabile la questione preliminare, affermando che nel caso di specie non fosse necessario il contraddittorio preventivo previsto dall'art. 37-bis, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973, nel testo vigente *ratione temporis*, e confermava le riprese.

Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per Cassazione la contribuente, affidato a due motivi, al quale l'Agenzia ha replicato con controricorso.



RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, in relazione all'art.360, primo comma, n.4, cod. proc. civ., viene censurata la sentenza di appello, per nullità della sentenza in violazione dell'art. 132, comma 1, n. 4) cod. proc. civ., 118 delle disposizioni di attuazione cod. proc. civ., 36, comma 2, d. lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992, per apparenza della motivazione della CTR nella parte in cui, tra l'altro, ha ritenuto che il giudice di prime cure avesse retroattivamente ritenuto applicabile l'art.10-bis della legge n.212/2000, questione peraltro neppure posta dalle parti nel giudizio.

2. Con il secondo motivo di ricorso, in relazione all'art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ., viene censurata la sentenza di appello, per aver mancato di riconoscere che nella fattispecie l'Amministrazione finanziaria ha violato l'art. 37-bis, comma 4 del d.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973 nonché il generale divieto di abuso del diritto e delle relative garanzie, per aver omesso l'invio della preventiva richiesta di chiarimenti previsto dalla menzionata disposizione di legge, con conseguente illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato.

3. Le due doglianze, connesse, sono di trattazione congiunta e – in disparte dall'eccezione di inammissibilità del primo motivo avanzata in controricorso secondo cui viene censurata una statuizione in diritto del giudice - sono infondate nel merito.

3.1. Nel caso di specie, la ricostruzione del fatto alla base dell'avviso di accertamento e confermata dal giudice d'appello, sintetizzata nella prima parte della presente decisione, è logica e coerente e non può essere rivalutata in sede di legittimità. Il Collegio non ne condivide però la qualificazione giuridica in termini di abuso del diritto/elusione, poiché le contestazioni sono chiaramente dirette a contrastare l'evasione fiscale.

Affinché operi la clausola antielusiva occorre che la società faccia un utilizzo improprio o distorto dello strumento negoziale e che tale uso



sia realizzato allo scopo specifico, seppure non esclusivo, di eludere la norma tributaria e di ottenere in questo modo un vantaggio fiscale.

Al contrario, nel presente caso, dalla contestazione operata dall'Amministrazione finanziaria non emerge un uso distorto della normativa fiscale o del singolo strumento negoziale, in quanto la fattispecie ha riguardato una artificiosa moltiplicazione di costi da parte della contribuente attraverso il ricorso a società *ad hoc* fittizie cui è stato assegnato solo formalmente il proprio personale e che hanno fatturato le prestazioni come cartiere. Le prestazioni d'opera/servizi, sulla base della contestazione dell'Amministrazione finanziaria, sono state effettivamente realizzate, ma tra soggetti diversi da quelli che risultano dalla relativa documentazione contabile. Le prestazioni d'opera, secondo la prospettazione dell'Amministrazione finanziaria, sono state realizzate da personale in parte proveniente dalla stessa [redacted] e non realmente dalle società satelliti, che si sono limitate a fatturare le prestazioni come servizi. Solo sulla carta sarebbero state assegnate risorse umane a tali società, che poi sono state sistematicamente dismesse con riduzione del debito fiscale verso l'erario. La condotta antieconomica contestata alla contribuente come realizzata allo scopo di detrarre l'IVA e dedurre i maggiori costi dalla base imponibile, segue perciò uno schema che va sicuramente ricondotto al fenomeno dell'evasione. Ne deriva che l'invocato art. 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 giustamente non è stato ritenuto applicabile dal giudice d'appello, seppure dev'essere corretta la motivazione ex art.384, u.c., cod. proc. civ. in quanto la riconduzione della fattispecie concreta alla disciplina dell'abuso del diritto/elusione non è pertinente, errore del resto commesso dalla stessa Amministrazione finanziaria.

4. Non vi sono ostacoli particolari alla riqualificazione della fattispecie da elusiva/abusiva. In un precedente relativo all'interpretazione di fattispecie negoziale (cfr. Cass. Sez. 5, sentenza n. 27550 del 30/10/2018) la Corte ha già operato un simile procedimento ermeneutico sussumendo il fatto nell'evasione e, nel presente ricorso, per effetto della riqualificazione non si realizza alcun documento al



diritto di difesa, non solo perché i fatti posti a base dell'accertamento restano intatti e muta solo la sussunzione giuridica, ma anche in quanto nessuna lesione del contraddittorio endoprocedimentale è avvenuta nella fattispecie, riqualificata come evasione fiscale.

4.1. Al proposito il Collegio rammenta che, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, il vizio dell'avviso di accertamento derivante dall'inosservanza del termine dilatorio per il contraddittorio endoprocedimentale di cui all'art. 12, comma 7, l. n. 212 del 2000, non è rilevabile d'ufficio e dev'essere contestato dal contribuente nel ricorso introduttivo, riguardando la violazione di una norma posta a difesa del diritto dello stesso contribuente al pieno dispiegarsi del contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria (cfr. Cass. Sez. 5, ordinanza n. 22549 del 18/07/2022). Nondimeno, la questione del rispetto del contraddittorio procedimentale è stata introdotta dalla contribuente nel presente processo in primo grado, sia pure sotto l'angolo del contraddittorio rafforzato in risposta alla contestazione dell'abuso del diritto/elusione formulata dall'Amministrazione e di ciò dev'essere tenuto conto all'esito della riqualificazione della fattispecie in evasione fiscale.

4.2. Orbene, le Sezioni Unite, con la sentenza 29 luglio 2013 n. 18184, hanno statuito con riferimento ai diritti e alle garanzie del contribuente sottoposto a ispezioni, verifiche e accessi fiscali, che l'art. 12, comma 7, legge 27 luglio 2000, n. 212, va interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento – salve ragioni particolari di urgenza non dedotte nell'attuale ricorso – determina la nullità dell'atto, e il termine decorre dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni.

Nel caso in esame l'ispezione si è conclusa con p.v.c. del 4 luglio 2012 e l'avviso accertamento notificato il 18-19 giugno 2013 rispetta anche il termine dilatorio di 60 giorni previsto dalla legge.



4.3. Quanto all'imposta armonizzata, è vero che il diritto eurounitario da tempo conosce un generale obbligo di attivazione del contraddittorio nella fase del procedimento amministrativo, fondato sull'art. 41, §§ 1 e 2 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea che consacrano il diritto ad una buona amministrazione declinandolo, al paragrafo 2, nel «diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio» (Cfr. a riguardo le sentenze CGUE 24 febbraio 2022, C-582/20, SC Cridar Cons S.r.l.; 4 giugno 2020, C-430/19, SC C.F. S.r.l.; 16 ottobre 2019, C-189/18, Glencore; 9 novembre 2017, C-298/16, Ispas; 3 luglio 2014, C-129/13 e C-130/13, Kamino e Datema; 18 dicembre 2008, C-349/07, Sopropé, § 37 e giurisprudenza ivi citata). Tuttavia, in tale ambito vi è necessità di operare, una "prova di resistenza" ai fini della valutazione del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale (cfr. Cass. Sez. U. 9 dicembre 2015 n. 24823; Cass. Sez. 5, n. 701 del 15/01/2019; conforme, Cass. Sez. 5, n. 22644 del 11/09/2019): l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché 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.

Nel ricorso la contribuente non ha neppure allegato quale sarebbe la concreta menomazione subita per la mancata attivazione del contraddittorio, né l'ha sostanziata e ancor meno provata, con conseguente manifesta assenza di rilevanza della questione, prospettata in modo formalistico e senza aderenza ad una reale compressione nell'esercizio del diritto nella fase del procedimento amministrativo.

5. Il ricorso è conclusivamente rigettato. Le spese di lite sono regolate come da dispositivo e seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte:



rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alla rifusione delle
spese di lite, liquidate in euro 5.800,00 per compensi, oltre a spese
prenotate a debito.

Si dà atto che, ai sensi del d.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma
1-quater, sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore
importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il
ricorso, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.
Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 23.10.2024

Il Presidente
Francesco Federici

