Abuso del diritto: il caso della riqualificazione dei contratti

di Roberta De Marchi

Pubblicato il 11 Aprile 2013

In caso di operazioni infragruppo che sembrano avere come unico scopo quello di ridurre il carico tributario, il Fisco può riqualificare i contratti palesemente abusivi.

L'abuso del diritto

Con la sentenza n. 4535 del 22 febbraio 2013 (ud 9 gennaio 2013) la Corte di Cassazione torna sull'abuso del diritto.

FATTO

La CTP di Imperia accoglieva il ricorso della società A avverso l'avviso di accertamento che aveva rettificato la dichiarazione presentata dalla società sul presupposto della non congruità del contratto stipulato tra la stessa, titolare di un supermercato e la ditta B, operante nel settore della compravendita di carni, ritenendo congrua la percentuale del 9% a favore della A e, quindi, l'utile lordo conseguito.

La CTR della Liguria accoglieva parzialmente l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate determinando l'utile netto derivante dalla vendita delle carni da parte della A nella percentuale del 13% del prezzo di vendita, rispetto alla percentuale del 20% stabilita dall'Amministrazione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La Corte, innanzitutto, rileva (in relazione ai motivi che deducono l'inesistenza, all'epoca, di una clausola antielusiva) che deve ritenersi sussistente nel nostro ordinamento giuridico la sussistenza di una clausola generale antielusiva, che trova fondamento nell'art.37-bis del D.P.R. n. 600/73.

> *"L'ordinamento tributario è ispirato all'esigenza di contrastare il c.d. abuso del diritto, individuato dalla giurisprudenza comunitaria come lo strumento essenziale, finalizzato a garantire la piena applicazione del sistema comunitario di imposta.*
>
> *In materia tributaria, invero, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante 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 (cfr., ex plurimis, Cass. 6800/09, 4737/10, 20029/10 1372/11)".*

Rientrano nell'abuso del diritto,

> *"quelle pratiche che, pur formalmente rispettose del diritto interno o comunitario, siano mirate principalmente ad ottenere benefici fiscali contrastanti con la 'ratio' delle norme che introducono il tributo.*
>
> *L'Amministrazione finanziaria può, inoltre, disconoscere e dichiarare non opponibili le operazioni e gli atti, privi di valide ragioni economiche, diretti solo a conseguire vantaggi fiscali mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta (cfr ex plurimis Cass. Sez. 5, Sentenza n. 25537 del 30/11/2011; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 21782 del 20/10/2011)".*

Inoltre,

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *"sia l'Ufficio che il giudice tributario hanno il potere di riqualificare i negozi giuridici a fini fiscali, interpretando e qualificando, anche diversamente dalle parti, la natura e gli effetti giuridici dei vari contratti, quali si possono desumere dalla oggettività del loro contenuto e dalla ricognizione positiva del loro significato, e quindi accertare, come nel caso di specie, la simulazione che pregiudichi il diritto dell'Amministrazione alla percezione dell'esatto tributo".*

Una siffatta indagine, implicando un'attività interpretativa di un negozio giuridico può e deve essere compiuta anche dalla Commissione tributaria.

> *"Quindi la qualificazione conferita agli atti dalle parti o dal giudice civile non è intangibile nè da parte del giudice tributario, il quale ha il potere di valutare incidentalmente tutte le questioni che connaturalmente estranee alla sua giurisdizione, sono decisive ai fini della soluzione della controversia devolutagli, nè da parte dell'Amministrazione finanziaria, la quale, facendosi carico del relativo onere probatorio, ha i potere di riqualificare (prima in sede di accertamento fiscale e poi in sede contenziosa) i contratti sottoscritti dal contribuente, per farne valere la simulazione, e comunque per assoggettarli ad un trattamento fiscale meno favorevole di quello altrimenti applicabile (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 6959 de 14/03/2008)".*

Quindi sia l'Amministrazione finanziaria che il giudice tributario possono qualificare, ai fini fiscali autonomamente la fattispecie demandata alla rispettiva cognizione.

Il giudice tributario può, quindi, operare una diversa qualificazione giuridica della fattispecie concreta, che abbia dato luogo all'esercizio della pretesa fiscale sottoposta al suo esame, non essendo precluso, allo stesso giudice, l'esercizio di poteri cognitori d'ufficio e non potendo ritenersi che i poteri del giudice tributario siano più limitati di quelli esercitabili in qualunque processo di impugnazione di atti, come quello amministrativo di legittimità (v., in tal senso, Cass. 20398/05, 21221/06).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

L'esplicazione officiosa di siffatti poteri di qualificazione e cognitori (come detto, funzionali allo stesso corrette esercizio della giurisdizione) non può non dispiegarsi anche con riferimento al tema, particolarmente delicato, relativo all'esistenza, alla validità e all'opponibilità all'Amministrazione finanziaria del negozio asseritamente simulato da quale si assume che derivino un maggior utile lordo incidente sui ricavi sia ai fini delle imposte dirette che dell'Iva.

Eventuali cause di invalidità o di inopponibilità del negozio stesso, anche in considerazione dell'indisponibilità della pretesa tributaria, ben possono essere rilevate dal giudice tributario anche d'ufficio (cfr. Cass. 20398/05, S.U. 30055/08).

Nel caso specifico, i Giudici di merito, dopo aver considerato la molteplicità degli elementi indiziari emersi dalla istruttoria, in particolare ponendo in risalto gli effetti del contratto concluso inter partes, hanno poi argomentato, aderendo alla tesi dell'ufficio, che il compenso previsto era palesemente irrisorio, ponendo le pattuizioni contrattuali in una situazione di forte sperequazione che non può essere giustificata col richiamo della clientela operato dalla grande struttura di vendita.

Dall'assenza di plausibili ragioni economiche del contratto i giudici di merito correttamente rilevano come

> *"dalla evidente antieconomicità del negozio giuridico, l'amministrazione finanziaria ben può presumere scopo elusivo dello stesso e, in forza del disposto della L. n. 408 del 1990, art. 10, disconoscere i vantaggi tributari che ne deriverebbero", riducendo tuttavia al "13% del prezzo di vendita (rispetto al 20% indicato dall'Amministrazione nell'accertamento) l'utile netto derivante dalla vendita delle carni, facendo corretta applicazione dei principi di impugnazione-merito che connotano il giudizio tributario.*
>
> *Costituisce ormai ius receptum nella giurisprudenza di questa Corte l'affermazione secondo cui il processo tributario non è annoverabile tra quelli di impugnazione-annullamento, bensì tra quelli di impugnazione-merito, in quanto non diretto alla mera eliminazione dell'atto impugnato, bensì alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva, sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia dell'accertamento dell'amministrazione finanziaria.*
>
> *Ne discende che, qualora il giudice tributano ravvisi la parziale infondatezza - il principio non si attaglia invero, per evidenti ragioni, all'ipotesi di totale nullità dell'atto impositivo - della pretesa fiscale dell'amministrazione, non deve, nè può, limitarsi ad*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *annullare l'avviso di accertamento, ma deve quantificare la pretesa tributaria ritenuta corretta, entro i limiti posti dal petitum delle parti (cfr. Cass. 11212/07, 25376/08, 13868/10, 21759/11)".*

In ordine al riparto dell'onere probatorio, una volta che l'Amministrazione ha fornito la prova del "disegno elusivo" (per tale intendendosi la prova degli atti negoziali e la ricostruzione della complessiva vicenda economica che non trova giustificazioni alternative al conseguimento del vantaggio fiscale),

> *"grava sul contribuente l'onere di allegare la esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustifichino operazioni in quel modo strutturate (cfr. Corte Cass. 5' sez. 4.4.2008 n. 8772; id. 5' sez. 21.4.2008 n. 10257; id. 5' sez. 22.9.2010 n. 20029)".*

L'A.F. ha assolto al proprio onere con l'indicazione degli elementi fattuali posti a fondamento dell'avviso di accertamento ed assunti a base delle valutazioni compiute dal Giudici di merito, mentre il contribuente non ha adempiuto al proprio onere in quanto, a fronte della contestata irragionevolezza dell'operazione economica costituente la causa prima dei successivi atti negoziali delle società del gruppo, e della finalità elusiva del contratto, non è stato in grado di individuare elementi contrari alle deduzioni dell'Amministrazione finanziaria, dotati di forza logica contrastante con le deduzioni dell'ufficio (cfr. Corte Cass. 5' sez. 21.01.2011 n. 1372).

11 aprile 2013

Roberta De Marchi

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D