Sentenza del 17/11/2021 n. 34897 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle entrate impugnava la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Como che aveva accolto il ricorso di D.J.M. avverso gli avvisi di accertamento, per gli anni d'imposta 2008 e 2009, con i quali era stata ripresa a tassazione maggiore Irpef.

Dallo svolgimento del processo descritto nella sentenza in questa sede impugnata emerge che:

a) nel 2006 il contribuente, titolare del 29,41 per cento della società di diritto lussemburghese Finanziaria Regina S.A. (a sua volta detentrice per il 52,86 per cento delle azioni della società di diritto italiano Villa d'Este s.p.a.) aveva ceduto ai propri figli la nuda proprietà di parte delle azioni, mantenendo una quota in piena proprietà del 4,17 per cento e l'usufrutto sulle azioni oggetto di donazione;

b) il 30 novembre 2007 la Finanziaria Regina SA aveva ceduto la propria partecipazione in Villa d'Este s.p.a. per il corrispettivo di Euro 240.000.000,00, realizzando una plusvalenza iscritta a bilancio per oltre 29.847.000,00; contestualmente alla vendita della partecipazione aveva acquistato n. 441.189 azioni detenute dalla L.F. & C. s.p.a., procedendo successivamente al relativo annullamento con corrispondente riduzione del capitale sociale;

c) in data 30 giugno 2008 il contribuente, unitamente ai figli, aveva rivalutato la partecipazione in Finanziaria Regina S.A, provvedendo al versamento dell'imposta sostitutiva dovuta;

d) in data (---) il contribuente ed i figli avevano costituito la società Finanziaria Le Perray s.r.l., previo conferimento delle azioni possedute nella società Finanziaria Regina SA rivalutate per l'importo indicato nella perizia di stima;

e) in conseguenza dell'operazione di conferimento la Finanziaria Le Perry s.r.l. era divenuta proprietaria del 41,67 per cento del capitale di Finanziaria Regina SA, iscrivendo nel proprio patrimonio netto una riserva da sovrapprezzo azioni per complessivi Euro 63.250.820,00;

f) dopo circa cinque giorni dalla costituzione di Finanziaria Le Perry s.r.l., la società Finanziaria Regina SA aveva deliberato il proprio scioglimento e distribuito ai propri soci un bonus liquidation di Euro 155.000.000,00, di cui Euro 65.588.500,00 alla società Finanziaria Le Perray s.p.a., immediatamente reinvestito nella Banca UBS. L'Amministrazione finanziaria, prendendo le mosse dal bilancio al 31 dicembre 2008 di Finanziaria Le Perray s.r.l., aveva rilevato che la società, nel 2008 e nel 2009, aveva distribuito ai soci parte della riserva di capitale da sovrapprezzo azioni, prevedendo che la gestione operativa delle risorse finanziarie della società

venisse affidata in maniera disgiunta ai singoli soci e proporzionalmente alle rispettive quote di partecipazione; ritenendo che fosse stata realizzata una sorta di segregazione del patrimonio aziendale, in modo tale che ciascun socio, come se fosse unico e diretto proprietario, potesse investire autonomamente le risorse allo stesso spettanti, aveva riqualificato la distribuzione di riserve di capitali, non tassabili, in distribuzioni di utili, contestando la natura elusiva dell'operazione realizzata e rideterminando, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 47, comma 1, e art. 7, il reddito del contribuente ai fini Irpef.

2. La Commissione tributaria regionale adita, in riforma della sentenza di primo grado e in parziale accoglimento dell'appello principale e di quello incidentale, annullava integralmente l'accertamento relativo all'anno 2008 e parzialmente quello relativo all'anno 2009 in punto di sanzioni "e per la parte che non ha considerato lo scomputo dell'imposta sostitutiva versata dal contribuente per la rivalutazione della partecipazione".

Disattesa l'eccezione d'inammissibilità dell'appello per difetto di sottoscrizione da parte del funzionario incaricato, i giudici d'appello ritenevano fondata, limitatamente all'anno d'imposta 2008, l'eccezione d'inapplicabilità del raddoppio dei termini e dunque notificato oltre il termine di legge l'avviso di accertamento. Quanto, inoltre, all'anno 2009, riconducevano il comportamento del contribuente alla fattispecie dell'abuso del diritto, considerato che le operazioni di costituzione della società Finanziaria Le Perray s.r.l., di conferimento totale della partecipazione della Finanziaria Regina SA, il suo scioglimento e la liquidazione del suo patrimonio, i patti di gestione delle risorse finanziarie della società costituita ed il successivo "prelievo" susseguitisi in un arco temporale molto ristretto non trovavano altra giustificazione se non quella di "aggirare" la norma sulla tassazione degli utili aziendali. Affermavano, inoltre, che dall'imposta dovuta doveva essere detratta quella a suo tempo versata e relativa alla rivalutazione della partecipazione detenuta dal contribuente in Finanziaria Regina SA e che non erano dovute le sanzioni, rientrando la fattispecie nell'abuso del diritto e, quindi, nella violazione di un principio di ordine generale, potendo le sanzioni essere comminate soltanto in presenza di condotte elusive osteggiate da specifiche disposizioni di legge.

3. Avverso la suddetta decisione l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi.

Il contribuente ha resistito mediante controricorso ed ha proposto ricorso incidentale, con sette motivi.

4. In data 18 luglio 2018 il contribuente ha depositato memoria con la quale ha segnalato che la C.T.R. della Lombardia con sentenza n. 2267 del 2017, intervenuta in data successiva alla proposizione del ricorso per cassazione e passata in giudicato, ha integralmente annullato gli avvisi di accertamento emessi nei confronti della società Finanziaria Le Perray s.p.a. per gli anni d'imposta 2008 e 2009, ed ha invocato l'efficacia espansiva del giudicato esterno, assumendo che le statuizioni contenute nella sentenza definitiva travolgono anche la pretesa azionata nei confronti dei soci.

In prossimità dell'udienza pubblica il contribuente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo del ricorso principale la difesa erariale, deducendo la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, della L. n. 208 del 2015, art. 1, commi 131 e 132, e dell'art. 11 disp. gen., censura la decisione gravata nella parte in cui i giudici di secondo grado hanno annullato l'avviso di accertamento per l'anno 2008, sul presupposto che tale conclusione fosse imposta dallo ius superveniens. Sostiene che la C.T.R. ha erroneamente ritenuto che l'ambito oggettivo di applicazione del comma 132 citato, riguardasse anche gli avvisi di accertamento emessi prima della sua entrata in vigore, non tenendo conto che con tale comma si era piuttosto voluto stabilire che il regime del nuovo art. 43, si applicava agli accertamenti relativi ai periodi d'imposta futuri, senza derogare al principio tempus regit actum con riferimento agli accertamenti già emessi.

2. Con il secondo, il terzo ed il quarto motivo la ricorrente principale censura il capo della decisione impugnata che ha annullato le sanzioni applicate in conseguenza del contestato abuso di diritto.

Facendo rilevare che la C.T.R. ha sostenuto che l'abuso del diritto, realizzato attraverso condotte "atipiche", non legittimi l'Amministrazione finanziaria ad applicare una sanzione e ciò sulla base di due diverse argomentazioni, quella fondata sulla "incertezza normativa oggettiva tributaria" e quella fondata sui principi di determinatezza e tassatività, denuncia la violazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 1, comma 2 (secondo motivo), disposizione che non richiede il previo accertamento di una specifica violazione, ma sanziona una violazione generica, consistente nella presentazione di una dichiarazione dei redditi infedele, la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8 (ovvero della L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3, e del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 2), (terzo motivo), ponendo in evidenza che l'esimente prevista da tale disposizione normativa, fondata sulla scusabilità dell'errore in cui è incorso il contribuente, è incompatibile con l'abuso del diritto, che presuppone che la condotta sia caratterizzata anche da un elemento soggettivo, ossia dalla volontà di porre in essere una costruzione artificiale al fine di aggirare gli obblighi tributari, ed infine la violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, comma 1 (quarto motivo), non rispondendo al vero che all'epoca delle operazioni rilevanti ai fini dell'accertamento non fosse stata elaborata nella prassi dell'Agenzia delle entrate e nella giurisprudenza della Corte un orientamento in forza del quale la clausola antielusiva avesse portata generale nel diritto tributario.

3. Con il primo motivo del ricorso incidentale, articolato in sottoparagrafi, il contribuente denuncia la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, e la conseguente nullità degli avvisi di accertamento per omesso contraddittorio preventivo endoprocedimentale sotto tre diversi profili.

Ribadendo che per l'applicazione dell'art. 37-bis citato, è necessario l'utilizzo di almeno una delle operazioni indicate al medesimo art., comma 3, il ricorrente assume che, nei fatti contestati, sono individuabili quattro delle operazioni indicate all'art. 37-bis, comma 3, con conseguente obbligatorietà del contraddittorio preventivo endoprocedimentale, come espressamente previsto dalla stessa norma, al comma 4. Anche le Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 24823 del 2015, aggiunge il ricorrente, hanno confermato che il contraddittorio preventivo è

comunque obbligatorio, a pena di nullità, per tutti gli accertamenti emessi per abuso di diritto e, dunque, non solo per quelli rientranti nella previsione dell'art. 37-bis, ma anche per quelli che fanno solo riferimento al generale principio di divieto di abuso del diritto. Lamenta, inoltre, che la C.T.R. si è limitata a sostenere apoditticamente che le operazioni compiute non trovano altra giustificazione se non nell'aggiramento della norma sulla tassazione degli utili aziendali, senza analizzare quanto esposto negli scritti difensivi e senza verificare, nei fatti concreti, l'esistenza di "ragioni economicamente apprezzabili" che potessero giustificare l'intera operazione.

4. Con il secondo motivo del ricorso incidentale, deducendo l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), il ricorrente si duole che nella sentenza impugnata non sia stata neppure esaminata la questione della necessaria applicazione dell'art. 37-bis citato, pur costituendo fatto decisivo che le quattro operazioni rientrassero tra quelle elencate dal medesimo art., comma 3.

5. Con il terzo motivo del ricorso incidentale - rubricato: art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5: omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti: l'esistenza di valide ragioni economiche - il ricorrente lamenta che la C.T.R. non si è soffermata ad analizzare le circostanze di fatto addotte a dimostrazione dell'esistenza di valide ragioni economiche e che l'Agenzia delle entrate, replicando alla tesi che le operazioni compiute erano tese a conservare l'unitarietà del patrimonio familiare e la sua amministrazione congiunta con ruolo predominante del padre, aveva invece sostenuto in grado di appello che era stata realizzata "una sorta di segregazione del patrimonio aziendale", tesi che era stata poi recepita acriticamente dai giudici di merito senza procedere ad un esame della copiosa documentazione prodotta.

6. Con il quarto motivo del ricorso incidentale si deduce la nullità della sentenza per violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, nn. 3 e 4, e art. 39, comma 1-bis, oltre che dell'art. 111 Cost., commi 2 e 6, e art. 112 c.p.c.. Il ricorrente si duole che non risulta possibile comprendere l'iter logico-giuridico seguito dal giudice di appello in merito all'inesistenza di valide ragioni economiche ed alla inapplicabilità del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, commi 3 e 4.

7. Con il quinto motivo, censurando la sentenza gravata per violazione dell'art. 47 t.u.i.r., commi 1 e 5, contesta alla C.T.R. che, avendo annullato l'avviso di accertamento per l'anno 2008, non avrebbe potuto riqualificare per l'anno 2009 la riserva di "sovrapprezzo azioni", costituita nel 2008, in "riserva di utili in sospensione di imposte" ed avrebbe dovuto escludere l'imponibilità delle somme ricevute dai soci della Le Perray nel 2009, in applicazione del citato art. 47, considerato che le distribuzioni avvenute negli anni 2008 e 2009 non potevano essere attinenti ad utili, essendo la società stata costituita nel 2008.

8. Con il sesto motivo del ricorso incidentale il ricorrente denuncia la violazione del combinato disposto della L. n. 448 del 2001, art. 5, art. 67 t.u.i.r., comma 1, lett. c) e c-bis) e art. 9 t.u.i.r., comma 5, per avere i giudici di appello ritenuto le operazioni idonee a costituire un abuso del diritto senza indicare quali norme sarebbero state impropriamente utilizzate per trarre il contestato vantaggio fiscale.

9. Con il settimo motivo, deducendo la violazione del combinato disposto del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 53 e 18, il ricorrente lamenta che il giudice di appello, preso atto dell'assenza di firma dell'atto di appello da parte del funzionario, ha sostenuto, accogliendo la tesi dell'Agenzia delle entrate, che le firme del direttore provinciale per attestazione di conformità e per dichiarazione di valore "garantiscono la provenienza dell'atto,... rendendo l'omessa sottoscrizione del funzionario incaricato alla redazione dell'atto una mera irregolarità". La sentenza impugnata, evidenzia il ricorrente, poggia la declaratoria di inapplicabilità della sanzione di inammissibilità sul fatto che nell'atto di appello esiste la firma del direttore dell'Ufficio negli appositi riquadri destinati alla dichiarazione di conformità e alla prenotazione a debito per il contributo unificato, sebbene tali firme svolgano funzioni diverse e non attengano alla paternità dell'atto.

10. In controricorso il contribuente ha, inoltre, posto in rilievo che l'Agenzia delle entrate nel ricorso per cassazione ha espressamente affermato che non è oggetto di impugnazione il capo della sentenza in cui è stato stabilito che "dall'imposta (...) dovuta dovrà essere detratta quella a suo tempo versata e relativa alla rivalutazione della partecipazione allora detenuta dal contribuente in Finanziaria Regina SA" (pari ad Euro 1.678.914,00 per il contribuente), sicchè sul punto è intervenuto giudicato interno allo stesso favorevole.

11. Preliminarmente allo scrutinio dei mezzi dedotti con il ricorso principale e con il ricorso incidentale, si impone di esaminare l'eccezione di giudicato, reiterata anche nella memoria ex art. 378 c.p.c., con la quale il contribuente ha invocato l'efficacia espansiva in questo giudizio del giudicato derivante dalla sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 2267/20/17, depositata il 23 maggio 2017, che, nell'ambito del giudizio tra la Finanziaria Le Perray s.p.a. e l'Agenzia delle entrate, ha dichiarato l'illegittimità degli avvisi di accertamento, emessi nei confronti della società, per violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis.

11.1. L'eccezione è ammissibile perchè il giudicato si è formato in data successiva alla conclusione del giudizio di merito. Questa Corte ha affermato che il giudicato cosiddetto esterno, utilizzabile nel processo tributario per la sua capacità espansiva anche nei casi in cui può incidere su elementi riguardanti più periodi di imposta, può essere dedotto e provato anche per la prima volta in sede di legittimità, purchè, però, esso si sia formato successivamente alla sentenza impugnata o dopo il deposito del ricorso per cassazione (Cass., sez. 5, 7/05/2008, n. 11112; Cass., sez. 5, 18/10/2017, n. 24531; Cass., sez. 2, 22/01/2018, n. 1534.

Affinchè il giudicato esterno possa fare stato nel processo è, altresì, necessaria la certezza della sua formazione, che deve essere provata, pur in assenza di contestazioni, attraverso la produzione della sentenza munita del relativo attestato di cancelleria (Cass., sez. 3, 23/08/2018, n. 20974; Cass., sez. 3, 29/09/2021, n. 26310), ciò che nella specie risulta avvenuto.

11.2. Come si evince dalla sentenza ormai passata in giudicato, gli avvisi di accertamento notificati alla società Finanziaria Le Perray s.p.a. (già s.r.l.) e gli avvisi di accertamento notificati all'odierno controricorrente, nella qualità di socio della predetta società, traggono origine dal medesimo fatto, ossia dall'avvenuta distribuzione, da parte della società, con delibere dell'assemblea dei soci adottate nel 2008 e nel 2009, della riserva di capitale da sovrapprezzo azioni, che l'Agenzia delle entrate con gli atti impositivi ha riqualificato alla stregua di riserva di utili in sospensione d'imposta, come tali tassabili.

La riclassificazione della riserva (da sovrapprezzo azioni a riserva utili in sospensione d'imposta) da parte dell'Ufficio finanziario nei confronti della società costituisce presupposto necessario per la tassabilità della distribuzione di utili in capo al socio, odierno controricorrente, ai sensi dell'art. 47 del t.u.i.r..

L'annullamento ormai definitivo degli atti impositivi in capo alla società per violazione del contraddittorio endoprocedimentale, in difetto di accertamento sulla natura della riserva (riserva di capitale non tassabile) iscritta in bilancio dalla società, non può che travolgere il presupposto sul quale poggiano anche gli avvisi di accertamenti in capo al socio.

La fondatezza dell'eccezione di giudicato esime questo Collegio dall'onere di esaminare i mezzi dei ricorsi.

12. In conclusione, pronunciando sul ricorso principale e sul ricorso incidentale, in accoglimento dell'eccezione di giudicato esterno, la sentenza va cassata e, decidendo la causa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., va dichiarata l'illegittimità degli avvisi di accertamento impugnati.

Le spese dell'intero giudizio, in ragione del sopravvenuto giudicato esterno, vanno integralmente compensate tra le parti.

P.Q.M.

La Corte, pronunciando sui ricorsi, in accoglimento dell'eccezione di giudicato esterno, cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, dichiara l'illegittimità degli avvisi di accertamento Compensa integralmente tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 28 settembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 17 novembre 2021

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza