Sentenza del 10/12/2021 n. 39278 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Curatela fallimentare di G.L. ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania n. 7873/33/2014 depositata il 16 settembre 2014.

La vicenda trae origine dall'accertamento in merito dall'acquisto da parte della società Deiulemar Compagnia di Navigazione s.p.a. (di seguito indicata come DCN), della quale era socio il L. ed altri, dell'intero capitale della società "Altom", poi denominata Deiulemar Holding (di seguito indicata DH).

Tale ultima società acquistava, a sua volta, l'intero capitale della DCN, dovendosi precisare che i soci dell'una, acquirente, e dell'altra, alienante, erano le stesse persone fisiche Il ricorrente, a seguito di tale articolata operazione aveva percepito, in51=03, somme da lui indicate come debito in capo alla DH, dovutogli per l'acquisto delle partecipazioni in DCN. Al riguardo l'Agenzia qualificava tale importo come percezione dei dividendi corrispostigli dalla DCN. Ravvisando, l'Ufficio, nell'operazione suddetta, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, l'intento elusivo di evitare la tassazione dei dividendi, prospettati come riscossione di un credito verso DH. Su tale premessa, l'A.F. notificava, in data 27 dicembre 2011, a L.G., l'avviso di accertamento (---), per il recupero di maggiori imposte, interessi e sanzioni, per l'anno 2007.

Il L. opponeva l'atto, senza esito favorevole in entrambi i gradi di merito. Impugna la decisione d'appello articolando quattro motivi di ricorso, di seguito esaminati.

Ha resistito l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

Motivi della decisione

Con il primo motivo, la Curatela evidenzia che l'avviso di accertamento relativo al 2005, scaturente dalla stessa operazione in esame, era stato definito mediante accertamento con adesione in data 30 aprile 2010" Nella circostanza il prezzo di cessione delle partecipazioni era stato elevato e qualificato, appunto, come cessione di quote e non come conferimento originanti percezione di dividendi. Ne deriva sostiene la parte - che l'avviso relativo all'anno successivo (2006) non poteva essere basato su di una opposta riqualificazione, contestando al L. omessa tassazione di dividendi.

Il motivo è infondato. L'accertamento per adesione è una soluzione che le parti hanno ritenuto di sottoscrivere nella prospettiva, per l'Erario, di definire una posizione fiscale e creare le

premesse per la riscossione, per il contribuente, di quantificare il debito nella misura e con le modalità meno onerose possibili. Per entrambe le parti di evitare un contenzioso mediamente lungo e dispendioso. Si tratta, dunque, di una valutazione relativa alla situazione data e ad un singolo atto impositivo, senza vincoli per gli anni d'imposta successivi, anche sulla qualificazione, attribuita in occasione di accertamento con adesione, al rapporto oggetto della pretesa.

Nel caso in esame, l'accertamento con adesione aveva riguardato il solo anno 2004, senza risulti che la parte avesse formulato analoga istanza della stessa procedura anche per gli anni successivi, nè che fosse stato assunto da parte dell'Amministrazione alcun impegno per le altre annualità, per cui è destituito di fondamento invocare la L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 1, in assenza di qualsivoglia affidamento suscitato nel corso di quella procedura.

Con il secondo motivo, la ricorrente contesta il giudizio della CTR che ha ritenuto integrare, la vicenda in esame, un'operazione elusiva D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 37-bis. Afferma, in particolare, che l'eventuale vantaggio fiscale che i soci conseguono con il differimento della tassazione delle riserve di utili non integra un'operazioni elusiva "bensì è conseguenza di una libera legittima scelta del contribuente di procedere ad una cessione di azioni piuttosto che ad una conferimento in natura delle stesse". La scelta tra le due opzioni rientrerebbe, quindi, nella libertà dell'imprenditore di adottare l'alternativa che ritiene più opportuna, senza che l'Amministrazione possa sindacarla. L'argomentazione della curatele non è condivisibile.

Infatti, le scelte imprenditoriali, sono certamente libere quanto all'organizzazione dell'attività, alle finalità perseguite, anche non in vista di immediata redditività, e agli strumenti negoziali per raggiungerli. Sono, tuttavia, valutabili da parte dell'A.F. al fine di verificare la eventuale sussistenza di operazioni elusive. Ed in tale prospettiva, questa Corte ha affermato, e il Collegio lo ribadisce, che "ricorre l'abuso del diritto (..) ogni qual volta si sia in presenza di una o più costruzioni di puro artificio che, pur se non contrastanti con alcuna specifica disposizione, (..) siano prive di sostanza commerciale ed economica; di talchè, per configurare la condotta abusiva è necessaria un'attenta valutazione delle "ragioni economiche" delle operazioni negoziali, che (..) se giustificabili in termini oggettivi, in base alla pratica comune degli affari (..), è del tutto assente il rischio della pratica abusiva; se, invece, tali operazioni (..) riflettono, attraverso artifici negoziali, assetti di "anormalità" economica, (...) la prova dell'elusione deve incentrarsi (sugli) strumenti giuridici utilizzati (e) sulla loro mancata conformità ad una normale logica di mercato. (Sez. 5 -, 6/10/2021, n. 27158).

Pertanto, alla stregua dei principi richiamati, non è ravvisabile alcuna violazione da parte del giudice regionale del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, per aver esaminato gli strumenti giuridici adottati nel caso di specie, al fine di valutare se essi, in base alla pratica comune degli affari, fossero conformi ad una normale logica di mercato ovvero fossero privi di sostanza commerciale ed economica, ma produttivi di vantaggi fiscali. La CTR ha, appunto, adottato i parametri indicati dalla giurisprudenza di legittimità per dare contenuto e contorni all'art. 37-bis, costituente in sè una norma aperta (Cass. n. 2224 del 2021). Ed ha dettagliatamente motivato le ragioni delle sue valutazioni, sulla natura elusiva delle operazioni, ritenendo corretto l'operato dei verificatori.

In particolare, dalla motivazione della decisione impugnata, si evince:

a) che l'acquisto da parte della "DCN" della società poi ribattezzata "DH" fosse funzionale al successivo acquisto della prima da parte della seconda;

b) che l'operazione fosse necessaria per porre le stesse persone fisiche, soci della "DCN" e poi soci della "DH", nella veste di creditori del prezzo di vendita delle loro partecipazioni nella prima alla seconda.

Solo in tal modo avrebbero ed hanno potuto indicare le somme percette come riscossione di un credito e non come dividendi e qualificare come "cessione" il negozio che invece era di "conferimento".

Non è poi condivisibile l'assunto della ricorrente, laddove ravvisa una violazione dell'art. 37-bis per aver, il Giudice regionale, esorbitato "riqualificando" l'operazione in esame non come "cessione", ma come "conferimento", ritenendo che il "prezzo" riscosso costituisse in realtà la percezione di un "dividendo".

Ora, in forza della suddetta norma, compito del giudicante è proprio quella di ravvisare se l'operazione, o le operazioni poste in essere, mirassero in realtà, al di là della formale liceità, a finalità elusive, comportando vantaggi fiscali in assenza di effettive finalità economico-commerciali.

E' evidente che tale valutazione implica, necessariamente, la previa individuazione (e quindi la qualificazione) della reale natura della somma percepita, per stabilirne il regime fiscale applicabile. E nel caso in esame il giudice regionale ha ritenuto, motivatamente, di condividere la qualificazione attribuita dall'Amministrazione, a giustificazione del recupero d'imposta.

Pertanto, esclusa la violazioni della citata norma, il motivo di ricorso si risolve nel tentativo di provocare un nuovo inammissibile accertamento di fatto, opposto a quella operato dal giudice di merito.

Con il terzo motivo, la curatela ha lamentato violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 47-bis. In particolare sostiene che, se il corrispettivo della cessione di quote alla DH debba essere considerato come "riserva sovrapprezzo azioni", nel quadro di un'operazione di conferimento, non configurerebbero utili di esercizio nel 2004 e la tranche di pagamento ai soci effettuata in tale anno, dovrebbe essere qualificata come mera restituzione di riserva diverse a quelle formate da utili. L'assunto non è condivisibile in quanto l'Ufficio ha proceduto alla tassazione di somme effettivamente percepite nell'anno (con accrescimento della capacità contributiva), sotto forma di restituzione di credito, costituendo in realtà dividendi, la cui tassazione è riconducibile all'art. 47 TUIR. Con il quarto motivo la Curatela lamenta violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 17, comma 2. In particolare si duole che la CTR non avesse ritenuto applicabile al caso in reale della esimente di cui al citato art. 6, comma 2, in quanto la condotta contestata al contribuente sarebbe caratterizzata da oggettiva incertezza circa la sua sanzionabilità.

La tesi non è condivisibile.

La costruzione giuridica, difforme da quella più direttamente funzionale alla finalità dichiarata - considerate le circostanze del caso concreto ed in mancanza di ogni motivazione economico-

commerciale dell'operazione - induce ragionevolmente a ritenere che essa mirasse ad eludere il regime fiscale, predisposto per l'operazione che sarebbe stata più immeditatamente finalizzata allo scopo.

Nel caso di specie, la CTR ha esposto le ragioni della sua decisione e la parte, per contro, non ha fornito alcuna ragione, coerente con esplicitate finalità economicistiche, che rendesse preferibile la scelta, se non il solo immediato vantaggio fiscale.

Infatti, non suffraga la scelta operata, di porre in essere molteplici negozi, lo scopo di voler concentrare le partecipazioni, del L. e degli altro soci, in una holding. Obiettivo in sè privo di ogni "ricaduta" incrementativa, sia pure in prospettiva, della redditività dell'attività svolta. E che l'operato non si muovesse in una fisiologica visione evolutiva di crescita, discende anche dal fatto che poi la holding è stata venduta ad una compagine lussemburghese.

Il ricorso va, pertanto, rigettato. Alla soccombenza segue la condanna alle spese di legittimità ed alla rifusione di quelle prenotate a debito.

Ricorrono i presupposti per il versamento del c.d. doppio contributo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Condanna la soccombente al pagamento delle spese di legittimità che liquida in Euro 14.000,00 oltre alle spese prenotate a debito.

Dà atto della sussistenza dei presupposti, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello fissato per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 24 maggio 2021.

Depositato in Cancelleria il 10 dicembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza