Sentenza del 31/03/2022 n. 10375 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con la sentenza n. 62/15/12 del 09/07/2012, la Commissione tributaria regionale della Emilia Romagna (di seguito CTR), adita a seguito di cassazione con rinvio della sentenza di appello n. 496/01/02 ad opera di Cass. n. 8772 del 04/04/2008 e, previa riunione dei ricorsi in riassunzione separatamente proposti, accoglieva parzialmente le doglianze di E. s.p.a. e rigettava quelle dell'Agenzia delle entrate nei confronti di un avviso di accertamento per IRPEG ed ILOR relativo all'anno d'imposta 1992.

1.1. Come emerge anche dalla sentenza impugnata, con l'avviso di accertamento l'Agenzia delle entrate aveva effettuato plurimi recuperi d'imposta, tra i quali, per quanto ancora interessa in questa sede: a) il recupero a tassazione della somma di Lire 18.691.440.000 per componenti positivi di reddito non contabilizzati e concernenti partite extracontabili rinvenute presso una banca svizzera; b) il recupero a tassazione dei vantaggi fiscali conseguenti da un'operazione ritenuta fittizia ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37, comma 3, (usufrutto di azioni) e riqualificata dalla Corte di cassazione come implicante abuso del diritto.

1.2. La CTR, tra l'altro, accoglieva l'appello della società contribuente con riferimento alla ripresa sub a) e lo rigettava con riferimento alla ripresa sub b), evidenziando l'inammissibilità delle domande proposte da Edison s.p.a. solo in sede di rinvio.

2. Edison s.p.a. impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a tre motivi.

3. L'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso principale E. s.p.a. deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto inammissibile la domanda subordinata di rideterminazione della pretesa fiscale formulata per la prima volta in sede di rinvio, con conseguente violazione dell'art. 384 c.p.c., comma 2, e dell'art. 394 c.p.c., comma 3, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 63, e dell'art. 24 Cost. e dell'art. 111 Cost., comma 2.

1.1. Con il secondo e il terzo motivo di ricorso si contesta, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto inammissibile le domande ulteriormente subordinate concernenti l'illegittimità delle sanzioni comminate formulate per la prima volta sempre in sede di rinvio, sia per non essere la condotta abusiva contestata

sanzionabile (secondo motivo) sia perchè la violazione sarebbe la conseguenza di un incolpevole errore di diritto, con conseguente violazione dell'art. 384 c.p.c., comma 2, e dell'art. 394 c.p.c., comma 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 63, e dell'art. 24 Cost., e dell'art. 111 Cost., comma 2.

1.2. In buona sostanza, la società ricorrente sostiene che le menzionate domande, proposte in via gradata nel giudizio di rinvio, sarebbero, diversamente da quanto affermato dalla CTR, ammissibili, in quanto conseguenza immediata e diretta del principio di diritto applicato per la prima volta alla fattispecie dalla S.C. e concernente la configurabilità, in ipotesi, di una fattispecie di abuso del diritto: invero, con l'avviso di accertamento si era contestata unicamente la sussistenza di una interposizione fittizia e non anche la condotta abusiva, sicchè la contribuente non avrebbe potuto formulare, in quella sede, le domande proposte in sede di rinvio, a seguito dell'applicazione del principio di diritto enunciato dalla Corte.

2. I motivi, tutti involgenti la questione della proponibilità, in sede di rinvio, di questioni non precedentemente proposte in ragione del principio di diritto enunciato dalla S.C., possono essere unitariamente esaminati.

2.1. Costituisce principio consolidato quello per il quale "La riassunzione della causa - a seguito di cassazione della sentenza dinanzi al giudice di rinvio instaura un processo chiuso, nel quale è preclusa alle parti, tra l'altro, ogni possibilità di presentare nuove domande, eccezioni, nonchè conclusioni diverse, salvo che queste, intese nell'ampio senso di qualsiasi attività assertiva o probatoria, siano rese necessarie da statuizioni della sentenza della Corte di cassazione. Conseguentemente, nel giudizio di rinvio non possono essere proposti dalle parti, nè presi in esame dal giudice, motivi di impugnazione differenti da quelli che erano stati formulati nel giudizio di appello conclusosi con la sentenza cassata e che continuano a delimitare, da un lato, l'effetto devolutivo dello stesso gravame e, dall'altro, la formazione del giudicato interno" (Cass. n. 5137 del 21/02/2019; Cass. n. 68 del 07/01/2009; Cass. n. 4096 del 21/02/2007; Cass. n. 13719 del 14/06/2006; Cass. n. 13006 del 05/09/2003).

2.2. La società ricorrente sostiene che: a) Cass. n. 10257 del 2008 ha qualificato in termini di abuso del diritto una fattispecie considerata dall'Amministrazione finanziaria come interposizione fittizia ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3; b) le conseguenze in termini di accertamento tratte da tale qualificazione sono diverse da quelle da trarre in caso di qualificazione della fattispecie in termini di abuso del diritto; c) conseguentemente sarebbe consentito alla contribuente chiedere, in sede di rinvio, la rideterminazione del reddito quale conseguenza della nuova e diversa qualificazione della fattispecie operata dalla S.C..

2.3. In particolare, il contratto di usufrutto di azioni di GAIC s.p.a. intervenuto tra E. s.p.a. e la società di diritto lussemburghese SEPAD s.a. (per il quale, a fronte di un corrispettivo di lire 37.500.000.000, la società contribuente avrebbe percepito i dividendi in luogo di SEPAD s.p.a., mente a quest'ultima rimaneva il diritto di voto) è stato, in sede di accertamento, riqualificato in termini di interposizione fittizia, sicchè Edison s.p.a. ha assunto il ruolo di incaricata alla riscossione dei dividendi per conto di SEPAD s.p.a.

2.3.1. Le conseguenze di tale riqualificazione hanno determinato, nell'avviso di accertamento: 1) il recupero a tassazione della minusvalenza di Lire 25.000.000.000; 2) il disconoscimento del

credito d'imposta indebitamente creatosi di Lire 13.950.779.000; 3) il disconoscimento della detrazione della ritenuta d'acconto di Lire 2.480.138.448; 4) il recupero a tassazione della minore ritenuta subita sui dividendi per Lire 5.555.510.000.

2.3.2. A seguito dell'avviso di accertamento, fondandosi sulla prospettazione dell'Amministrazione finanziaria, la società contribuente ha chiesto unicamente l'annullamento delle riprese in ragione della ritenuta legittimità dell'operazione.

2.3.3. La differente qualificazione giuridica di quest'ultima in termini di abuso del diritto avrebbe reso necessari gli adeguamenti delle difese di E. s.p.a., con conseguente richiesta - sia pure in via subordinata - della determinazione del reddito di impresa in termini differenti da quanto indicato nell'avviso di accertamento: non essendo l'operazione opponibile all'Amministrazione finanziaria e non potendo più qualificarsi la società contribuente quale incaricato alla riscossione dei dividendi per conto di SEPAD s.p.a., si sarebbe dovuto recuperare a tassazione esclusivamente il vantaggio fiscale conseguito da E. s.p.a.

2.3.4. In particolare, fermi i recuperi di cui sopra, sub 1) e 2), si sarebbe dovuto: i) rettificare l'imponibile dai dividendi e dal credito d'imposta, entrambi imputati a conto economico; ii) annullare le riprese sub 3) e 4).

2.4. I rilievi della ricorrente sono fondati.

2.5. Come si evince chiaramente dalla sentenza della Corte di cassazione, che ha rinviato la controversia alla CTR, i fatti di causa sono stati riqualificati da interposizione fittizia (originariamente contestata dall'Amministrazione finanziaria) ad abuso del diritto e, sotto questa veste, al di là dell'improprio richiamo al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, all'epoca non ancora vigente, riesaminati dalla sentenza del giudice del rinvio, non oggetto di impugnazione sul punto.

2.6. Ciò posto, "la fattispecie di abuso del diritto comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione" (Cass. S.U. n. 30055 del 23/12/2008; conf. Cass. n. 4737 del 26/02/2010; sentenze pronunciate su fattispecie anteriori all'entrata in vigore del citato art. 37-bis).

2.6.1. Ne consegue che il trattamento fiscale cui va incontro la società contribuente è quello che si determina in ragione della considerazione dell'operazione come se non sia mai stata attuata, mirando a colpire unicamente il vantaggio fiscale conseguito.

2.7. La nuova lettura della fattispecie in termini di abuso del diritto implica, pertanto, che le domande presentate dalla società contribuente nel giudizio di rinvio non possono essere considerate nuove.

2.7.1. In particolare, la richiesta di rideterminazione del reddito consegue dalla stessa riqualificazione in termini di abuso del diritto della fattispecie (l'operazione deve essere

considerata come mai avvenuta) ed è questione che deve essere affrontata dal giudice di merito al quale la causa va nuovamente rinviata, avendo la CTR erroneamente dichiarato inammissibile tale questione (con conseguente fondatezza del primo motivo di ricorso).

2.7.2. Il giudice del rinvio deve, altresì, pronunciarsi sulla contestata legittimità delle sanzioni, in quanto l'asserita illegittimità delle stesse consegue alla diversa qualificazione della fattispecie in termini abusivi (con conseguente fondatezza dei motivi secondo e terzo).

2.7.3. Ove, poi, il giudice del rinvio ritenga legittima la comminatoria di sanzioni anche per la fattispecie abusiva ritenuta dalla menzionata sentenza della Suprema Corte n. 10257 del 2018, occorrerà tenere eventualmente conto della sopravvenuta disciplina del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 (così come richiesto da E. s.p.a. con la memoria ex art. 378 c.p.c.).

3. In conclusione, va accolto il ricorso di E. s.p.a. La sentenza impugnata va cassata e rinviata alla CTR dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

3.1. Il provvedimento con cui il giudice dell'impugnazione, nel respingere integralmente la stessa, ovvero nel dichiararla inammissibile o improcedibile, disponga, a carico della parte che l'abbia proposta, l'obbligo di versare - ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, nel testo introdotto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17 - un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto ai sensi del medesimo art. 13, comma 1-bis, non può aver luogo nei confronti di quelle parti della fase o del giudizio di impugnazione, come le Amministrazioni dello Stato, che siano istituzionalmente esonerate, per valutazione normativa della loro qualità soggettiva, dal materiale versamento del contributo stesso, mediante il meccanismo della prenotazione a debito (Cass. n. 5955 del 14/03/2014; Cass. n. 23514 del 05/11/2014; Cass. n. 1778 del 29/01/2016).

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Si dà atto che il presente provvedimento è sottoscritto dal solo Presidente del collegio per impedimento dell'estensore, ai sensi dell'art. 132 c.p.c., comma 3.

Così deciso in Roma, il 8 giugno 2021.

Depositato in Cancelleria il 31 marzo 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza