

Sentenza del 25/10/2023 n. 29551 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A seguito di una verifica fiscale avviata il 29 settembre 2010, l'Agenzia delle entrate notificò a Tricolore Srl tre avvisi di accertamento con i quali recuperava l'Ires non versata dalla società negli anni (Omissis), oltre ad irrogare sanzioni.

Questi i fatti posti a monte della pretesa erariale:

- il (Omissis) Tricolore aveva sottoscritto l'aumento di capitale della società Volare Group Spa per l'importo di Euro 20.000.000,00, acquisendone una partecipazione pari al 12,29%, che aveva iscritto a bilancio fra le "attività che non costituiscono immobilizzazioni";
- il successivo (Omissis), a fronte di un aggravamento finanziario della società partecipata, essa le aveva concesso un finanziamento infruttifero di Euro 3.000.000,00;
- nondimeno, il (Omissis) Volare Group era stata assoggettata alla procedura di amministrazione straordinaria D.Lgs. n. 23 dicembre 2003, n. 347, ex art. 3, comma 3;
- ritenuto ormai perduto l'investimento effettuato, il (Omissis) Tricolore aveva ceduto la propria quota e il credito per finanziamento infruttifero, al prezzo di Euro 10.000,00, a tale LM ETVE Spa successivamente incorporata in Sopaf s.p.a.;
- su tali basi, nella propria dichiarazione dei redditi relativa all'anno (Omissis) la società aveva dedotto la perdita su crediti di Euro 3.000.000,00 - ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 101, comma 5, (TUIR) - e ripreso a tassazione la svalutazione della partecipazione in Volare Group; nella dichiarazione relativa all'anno successivo, poi, aveva dedotto, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, il valore della partecipazione al netto del corrispettivo ricevuto.

Secondo l'Amministrazione, la deduzione della perdita di credito per l'anno (Omissis) - da riportare negli anni di imposta successivi - e quella da svalutazione della cessione in partecipazione avevano causato il mancato assoggettamento a tassazione dell'importo di Euro 22.990.000,00, corrispondente alla somma dei due importi al netto del corrispettivo di cessione.

In tal senso, ad avviso dell'Ufficio, la cessione operata da Tricolore a LM ETVE aveva avuto ad oggetto, in realtà, la sola partecipazione; con il che il credito doveva intendersi rinunciato dalla società contribuente, e il relativo importo andava portato ad incremento della partecipazione dovuta e non a perdita su crediti.

Inoltre, tanto la cessione del credito quanto la ripresa a tassazione dell'importo pari al capitale sottoscritto costituivano atti elusivi, soggetti alla disciplina di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 37-bis ; il primo, infatti, era avvenuto solo pochi giorni prima del compimento del periodo minimo di possesso previsto per il regime di participation exemption, all'unico fine di realizzare una perdita su partecipazioni deducibile compiuta a valere su una partecipazione da iscrivere fra le immobilizzazioni finanziarie; la seconda, poi, avrebbe integrato un'ipotesi di abuso del diritto.

2. Gli avvisi di accertamento furono impugnati da Tricolore innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Treviso, che, riuniti i ricorsi, li accolse, sul rilievo del fatto che l'Amministrazione non aveva rispettato il termine minimo di sessanta giorni fra la notifica del processo verbale e quella dell'atto impositivo.

Il successivo appello, proposto dall'Agenzia delle entrate innanzi alla Commissione tributaria regionale del Veneto con gravame incidentale della società contribuente, venne accolto.

I giudici regionali ritennero anzitutto sussistente il requisito d'urgenza che legittimava l'esonero dell'Ufficio dall'osservanza del termine dilatorio.

Quindi, circa il merito della pretesa erariale, osservarono che la cessione della partecipazione totalitaria in Volare Group - effettuata dalla contribuente ad una società già di nazionalità spagnola, ed iscritta ad hoc nel registro delle imprese di Milano - aveva consentito in modo surrettizio la realizzazione di una minusvalenza da dedursi in dichiarazione, in violazione del divieto dell'abuso del diritto.

Infatti, posto che la partecipazione, essendo frutto di un investimento in una società in decozione, avrebbe dovuto essere qualificata come immobilizzazione finanziaria, la relativa cessione, avvenuta qualche giorno prima del termine di dodici mesi previsto dall' art. 87 TUIR , era chiaramente finalizzata a scongiurare l'indeducibilità della minusvalenza da realizzo di Euro 19.990.000,00, che Tricolore aveva invece potuto utilizzare negli esercizi successivi.

3. La sentenza d'appello è stata impugnata dalla società contribuente con ricorso per cassazione affidato a dieci motivi, illustrati da successiva memoria.

L'Amministrazione ha depositato controricorso e il Pubblico Ministero ha rassegnato conclusioni scritte.

All'adunanza camerale del 27 ottobre 2022 la causa è stata rinviata al fine di consentire l'acquisizione del fascicolo processuale d'appello, necessario allo scrutinio dei primi tre motivi di ricorso. La ricorrente ha depositato una nuova memoria illustrativa.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo la ricorrente deduce nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 22 , comma 1, artt. 27 , 49 e 53 , comma 2, lamentando che la C.T.R. avrebbe ommesso di dichiarare l'inammissibilità dell'appello proposto dall'amministrazione finanziaria.

Al riguardo osserva che l'Agenzia delle entrate, dopo averle notificato l'atto di appello a mezzo posta con plico raccomandato spedito il 5 giugno 2013, non aveva inserito nel proprio fascicolo di costituzione in giudizio la ricevuta di spedizione di tale plico, siccome previsto a pena di inammissibilità dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 22 richiamato, per il giudizio d'appello, dall'art. 53.

2. Con il secondo motivo, la ricorrente deduce nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , artt. 27 , 38 , 49 e 51 , lamentando che la C.T.R. ha ommesso di rilevare la tardività dell'appello quantunque il relativo atto fosse stato spedito per la notificazione il 5 giugno 2013, ovvero dopo la perenzione del termine semestrale per proporre impugnazione, atteso che la sentenza di primo grado era stata depositata il 4 dicembre 2013.

3. Con il terzo motivo la ricorrente formula la medesima censura come deduzione di omessa pronunzia, evidenziando di aver eccepito innanzi ai giudici d'appello la tardività del gravame.

4. Il quarto mezzo denuncia violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212 , art. 12 , comma 7.

La sentenza impugnata è sottoposta a critica nella parte in cui ha ritenuto sussistente il requisito dell'urgenza, idoneo a esonerare l'Amministrazione dal rispetto del termine dilatorio di cui alla norma evocata, poichè i giudici d'appello avrebbero fatto coincidere le speciali ragioni d'urgenza con le semplici circostanze asserite dalla stessa Agenzia delle entrate, senza la necessaria dimostrazione di alcuna eccezionalità.

5. Con il quinto motivo è denunciata violazione o falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 37-bis "e del principio del contraddittorio preventivo garantito al contribuente".

La società assume che la C.T.R. avrebbe ommesso di rilevare, a fronte dell'apodittica contestazione di "abuso del diritto" contenuta nel primo dei tre atti impositivi notificati, che quest'ultimo doveva contenere, a pena di nullità, la richiesta al contribuente di inviare chiarimenti entro sessanta giorni dalla ricezione della richiesta per la quale si reputava applicabile la fattispecie.

6. Il sesto motivo agita identica questione con riferimento all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5).

Ad avviso della contribuente, la C.T.R. avrebbe infatti altresì ommesso di esaminare "la questione preliminare del mancato rispetto della procedura di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 37-bis ".

7. Il settimo mezzo denuncia violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 42 , commi 2 e 3, e della L. n. 212 del 2000 , art. 7 , comma 1.

La contribuente rileva di aver eccepito, in appello, la nullità degli atti impositivi a causa della mancata allegazione del dossier menzionato nel corpo dell'atto e del p.v.c. che lo aveva preceduto e censura la sentenza d'appello per non aver dichiarato tale nullità.

8. Con l'ottavo motivo, la ricorrente formula identica censura con riferimento all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), dolendosi del fatto che i giudici d'appello non avrebbero esaminato le deduzioni

da lei svolte al riguardo.

9. Il nono motivo denuncia violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 43 e artt. 94, comma 6 e 101, comma 5 T.U.I.R. La ricorrente evidenzia di aver impugnato gli avvisi deducendo anche che il rilievo erariale per il periodo di imposta si riferiva, in realtà, a una perdita subita nell'anno (Omissis) a valere sul credito infruttifero concesso a Volare Group, come tale non più suscettibile di accertamento per decorrenza dei termini, e di aver riproposto tale doglianza nel proprio appello incidentale alla C.T.R., che tuttavia l'aveva disattesa.

10. Infine, con il decimo mezzo d'impugnazione la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione "delle disposizioni in materia di elusione d'imposta e del principio di divieto di abuso di diritto".

La censura ha ad oggetto la sentenza d'appello nella parte in cui ha ritenuto la sussistenza di una fattispecie di abuso sul rilievo del fatto che il complesso delle operazioni da lei compiute sarebbe stato diretto allo scopo di ottenere un indebito risparmio d'imposta, omettendo di dar conto della situazione economica e finanziaria della partecipata, della terzietà della cessionaria e delle caratteristiche obiettive del risparmio fiscale conseguito.

11. I primi tre motivi, meritevoli di scrutinio congiunto per la loro connessione, sono fondati.

11.1. Conviene prendere le mosse dal principio, anche recentemente ribadito da questa Corte (v. Cass. n. 31879/2022 ; Cass. n. 24726/2022 ; Cass. n. 15182/2018 ; in precedenza, v. Cass. Sez. U, n. 13452/2017), secondo cui l'appello notificato direttamente a mezzo del servizio postale universale è inammissibile - per il combinato disposto del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , artt. 22 e 53 , comma 2, - se l'appellante, al momento della costituzione, non ha depositato la ricevuta di spedizione del plico, o l'elenco delle raccomandate recante la data ed il timbro dell'ufficio postale; la mancanza di tali produzioni può essere ovviata da quella dell'avviso di ricevimento, purchè detto ultimo riporti la data di spedizione asseverata dall'ufficio postale con stampigliatura meccanografica, ovvero con proprio timbro datario.

In difetto della produzione di tali documenti contestualmente alla costituzione, il giudice non può sanare l'inammissibilità ordinandone la successiva esibizione ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 22 , comma 5, ed il tempestivo perfezionamento della notifica a mezzo posta dell'appello può ritenersi provato soltanto se la ricezione del plico sia certificata dall'agente postale come avvenuta entro il termine di decadenza per l'impugnazione.

11.2. Nel caso di specie, l'Amministrazione appellante assume di aver prodotto, al momento della costituzione nel giudizio innanzi alla C.T.R., copia dell'avviso di ricevimento del plico raccomandato contenente l'atto di appello, il quale reca come data di ricezione il 7 giugno 2013, successiva alla scadenza del termine semestrale per impugnare la sentenza di primo grado, pubblicata il 4 dicembre 2012.

Ed invero, va osservato anzitutto che lo stesso avviso di ricevimento individua la data di spedizione nel 4 giugno 2013, tuttavia con scritta manuale, non asseverata dall'ufficio postale

nè, tantomeno, apposta con stampigliatura meccanografica ovvero con timbro datario dello stesso Ufficio.

Del pari, anche la copia dell'"elenco dei pieghi raccomandati e assicurati consegnati a Poste italiane", pure riprodotta nel controricorso dell'amministrazione finanziaria, è sprovvista del timbro datario di ricezione ed accettazione da parte dell'ufficio postale, e quindi comunque inidonea a dare la prova della data di spedizione della notifica a mezzo posta, in difetto dell'attestazione di attività compiute da un pubblico agente nell'esercizio delle sue funzioni di ricezione (per fattispecie analoga, Cass. n. 19547/2019).

In ogni caso, dall'acquisizione del fascicolo del giudizio di appello è emerso che non vi era stata alcuna produzione effettuata in tal senso dall'Ufficio all'atto della costituzione; e, come si è già rilevato, la prova della tempestività della costituzione dev'essere fornita contestualmente a detta ultima, al fine di consentire la verifica officiosa delle condizioni di ammissibilità del procedimento.

11.3. Per contro, la riproduzione dell'attestazione di spedizione effettuata Poste Italiane contenuta nella memoria illustrativa della ricorrente dà contezza del fatto che l'atto fu spedito per la notificazione il giorno 5 giugno 2013 (martedì) quando era già perento il termine di cui all' art. 327 c.p.c. per proporre appello; il che esclude, anche al di là delle considerazioni svolte in precedenza, qualsiasi possibile effetto di sanatoria dell'inammissibilità prodottasi.

In difetto del rilievo di tale inammissibilità, la sentenza d'appello è affetta dai vizi denunziati.

12. La fondatezza dei primi tre motivi comporta il rigetto del ricorso, con assorbimento delle restanti censure.

Consegue, in forza dell'affermata inammissibilità dell'appello erariale, la cassazione senza rinvio della sentenza impugnata, poichè il processo d'appello non poteva proseguire.

Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo. Le spese del giudizio di appello possono essere interamente compensate.

Poichè la parte soccombente è un'amministrazione pubblica patrocinata dall'Avvocatura generale dello Stato, non si dà luogo alla condanna della stessa al pagamento di un importo pari al doppio del contributo unificato.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso in relazione ai primi tre motivi, assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata e condanna la controricorrente al pagamento, in favore della società ricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 10.000,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15%, ad Euro 200,00 per esborsi e agli accessori di legge. Compensa le spese del giudizio di appello.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza