

Sentenza del 13/02/2024 n. 4003 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Direzione Provinciale di Bergamo dell'Agenzia delle Entrate notificava alla Residenza Agrifoglio Srl avviso di accertamento per Ires, Irap e ritenute non versate, relativo all'anno di imposta 2006.

2. L'Ufficio contestava che una serie di operazioni tra varie società (KORE Srl, ATENE Srl, DORIDE Srl, Gruppo D.D. Srl e la ricorrente), consistenti in conferimento d'azienda e cessioni di quote societarie, non fossero sorrette da alcun tipo di effettivo interesse e logica economica, ma poste in essere con l'unico scopo di eludere la normativa fiscale.

In particolare, Kore Srl, società operante nell'ambito della compravendita immobiliare, mediante un conferimento di azienda nella neocostituita Residenza Agrifoglio Srl, detenuta al 100% dalla conferente, aveva fatto emergere una plusvalenza latente di euro 2.800.355,00 e, a fronte di costi fiscalmente riconosciuti a carico della conferitaria, la conferente aveva potuto compensare il carico fiscale mediante l'indicazione in dichiarazione dei redditi di proventi ed oneri finanziari derivanti da altre operazioni da cui erano derivati oneri deducibili.

Quindi, tramite una complessa operazione di ristrutturazione societaria, le quote della Agrifoglio Srl erano pervenute, nella stessa data, al Gruppo D.D. Srl, a A.A., B.B. e C.C., ricostituendo di fatto la compagine societaria anteriore alle operazioni di cessione.

3. L'Amministrazione disconosceva il valore del conferimento, rettificando il reddito di impresa da euro 21.866,00 ad euro 2.911.866,00 ai sensi dell' art. 39 , comma 1 del DPR n. 600/1973 e riprendendo a tassazione, con aliquota del 12,5%, le ritenute non operate sugli utili attribuiti ai soci in applicazione dell' art. 27 del DPR n. 600/1973 .

4. L'avviso di accertamento veniva notificato anche ai soci della Residenza Agrifoglio Srl.

5. A seguito dei ricorsi proposti dai predetti soggetti, poi riuniti, la CTP di Bergamo, rilevata l'inesistenza della notificazione della società, nel frattempo estinta, accoglieva i ricorsi dei soci.

6. L'Amministrazione proponeva appello, riconoscendo peraltro che la pretesa erariale dovesse limitarsi, ai sensi dell' art. 2945 , comma 2, cod. civ., a quanto ricevuto dai soci in base al bilancio finale di liquidazione; da ciò conseguiva che la controversia proseguisse solo in relazione alle posizioni di A.A., B.B. e C.C.

7. La Commissione tributaria regionale, con la sentenza di cui in epigrafe, rigettava l'appello, accogliendo l'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento per mancata attivazione del

contraddittorio preventivo, ed in particolare ritenendo estesa all'abuso innominato la garanzia del contraddittorio prevista per la diversa ipotesi dell'abuso tipizzato di cui all' art. 37-bis , d.P.R. n. 600 del 1973 .

8. Ricorre l'Amministrazione con unico motivo e resistono i contribuenti.

Il Pubblico ministero ha depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ., concludendo per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione 1. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate deduce, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la falsa applicazione dell' art. 37-bis , comma 4, del DPR n. 600/1973 .

Allega l'Amministrazione ricorrente che i giudici di appello sarebbero incorsi nella violazione denunciata, avendo ritenuto necessaria la garanzia del contraddittorio prevista dalla citata disposizione ogniqualvolta la ripresa dell'Ufficio trovi causa nell'abuso del diritto nel settore tributario, e non solamente nelle ipotesi tipizzate dall'art. 37-bis cit.

2. Il motivo è infondato.

2.1. La circostanza che l'Ufficio abbia individuato una fattispecie di abuso del diritto appare certa; dall'avviso di accertamento (trascritto a pag. 13 del controricorso) e dalla ricostruzione dei fatti contenuta nella sentenza impugnata risulta che, secondo gli accertamenti dell'Agenzia delle Entrate, le operazioni di conferimento di azienda e successive cessioni di quote non fossero sorrette da valide ragioni economiche, ma fossero finalizzate alla elusione delle imposte sul plusvalore prodotto con la sequenza di operazioni.

2.1. L'abuso contestato ricade nella fattispecie tipizzata di cui all' art. 37 bis , comma 3, lett. b) d.P.R. n. 600 del 1973 poiché comprende, come elemento fondamentale della complessiva operazione elusiva, il conferimento di azienda nella neocostituita Residenza Agrifoglio Srl, con conseguenti obblighi procedurali, previsti a pena di nullità, che l'Ufficio ha disatteso.

3. Anche ipotizzando che l'Ufficio abbia applicato il principio generale di divieto di abuso del diritto, piuttosto che la fattispecie tipizzata di disposizione antielusiva, si deve ritenere che sussista ugualmente l'obbligo di prestare osservanza alle disposizioni di cui all'art. 37 bis comma 4 e 5 che prevedono, a pena di nullità, il contraddittorio preventivo e la motivazione rafforzata.

3.1. Questa Corte, in via interpretativa e costituzionalmente orientata, ha esteso il contraddittorio endoprocedimentale specifico nelle forme rigorose dell'art. 37-bis citato anche all'abuso (innominato) del diritto, affermando che "In tema di imposte sui redditi, l'applicazione della disciplina antielusiva di cui all' art. 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 (ratione temporis applicabile) postula l'osservanza del contraddittorio procedimentale sancito dai commi 4 e 5 e, in particolare, una richiesta di chiarimenti nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2, pena la nullità dell'avviso di accertamento emesso: sanzione, quest'ultima, reputata non in contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost. dalla Corte costituzionale, nella sentenza del 7 luglio 2015, n. 132 , in considerazione delle peculiarità dell'accertamento e del ruolo decisivo degli elementi forniti dal contribuente in vista della valutazione

dell'Amministrazione circa l'esistenza, o meno, di valide ragioni economiche sottese alle operazioni esaminate" (così, Cass. 2439/2017 ; Cass. n. 16546/2019 , specialmente § 11.4 e giurisprudenza ivi cit.; Cass. n. 28676/2019).

3.2. Né depone in senso contrario quanto di recente affermato da Cass. n. 33793/2022 .

Ed anzi la richiamata pronuncia, strettamente legata alla fattispecie del rilievo officioso dell'abuso, dopo avere ribadito come sia "diritto vivente l'estensione all'abuso innominato dei presidi del contraddittorio previsti per la diversa ipotesi dell'abuso tipizzato di cui all' art. 37-bis , d.P.R. n. 600 del 1973 ", ha quindi regolato diversamente lo specifico caso della riqualificazione, da parte dei giudici di appello, della condotta del contribuente in termini di elusione, a fronte dell'evasione contestata dall'Ufficio.

Si è infatti ritenuto che la diversa qualificazione giuridica del fatto - che, in materia di abuso, può essere operata anche d'ufficio nel corso del giudizio - non incida sugli oneri procedurali imposti a carico dell'Amministrazione previsti dai commi 4 e 5 dell'art. 37 bis cit. in ragione del fatto che, ove si propendesse per la soluzione opposta, verrebbe meno in radice la rilevabilità d'ufficio, anche in sede di legittimità, del negozio abusivo, la quale, invece, è pacificamente ammessa dalla S.C. (cfr. Cass. Sez. U., n. 30055/2008 ; Cass. n. 17949/2012).

3.3. Ancora estranee al tema qui dibattuto sono le disposizioni antielusive tipiche che punteggiano la variegata normativa tributaria (si pensi al transfer pricing, alla disciplina delle società non operative o di comodo, al c.d. "valore normale" nei diversi contesti delle IIDD, Iva, doganale, etc.), non sovrapponibili alle prescrizioni (quali quelle endoprocedimentali del contraddittorio preventivo e dell'obbligo della motivazione rafforzata dell'atto impositivo) dell'articolo 37-bis o dell'abuso innominato (ex multis v. Cass. n. 6079/2023).

4. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato, con conseguente condanna dell'Amministrazione ricorrente al rimborso, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano come in dispositivo.

Rilevato che risulta soccombente l'Agenzia delle Entrate, ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica il D.P.R. n. 30 maggio n. 115, art. 13 comma 1-quater, (Cass. 29/01/2016, n. 1778).

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento, in favore dei controricorrenti, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 4.100,00 per compensi, oltre alle spese forfetarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi, liquidati in euro 200,00, ed agli accessori di legge.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza