39657/21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

5 SEZIONE CIVILE

Composta da:

Oggetto:TRIBUTI

Dott. Federico Sorrentino	Presidente	N. 7217/2015
Dott. Lucio Napolitano	Consigliere	
Dott. Pasqualina A.P. Condello	Consigliere	P.U. 24/05/2021
Dott. Paolo Fraulini	Consigliere	Cron 39654
Dott. Catello Pandolfi	Consigliere rel.	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

Sul ricorso iscritto al n. 7217/2015 proposto da:

(omissis) di (omissis) rappresentata e difeso dall'avv. (omissis) (omissis) elettivamente domiciliato in (omissis)

-Ricorrente-

contro

Agenzia delle Entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliata in Roma via dei Portoghesi 12.

-Controricorrente-

115/2021

Avverso la decisione della Commissione tributaria regionale della Campania n. 8430/28/2014 depositata l'8 ottobre 2014

Udita la relazione del Consigliere dott. Catello Pandolfi nella pubblica udienza del 24 maggio 2021, alla quale non sono intervenuti il P.G. e il difensore del ricorrente.

Fatti di causa

La (omissis) di (omissis)) ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania n.8430/28/2014 depositata l'8 ottobre 2014.

La vicenda trae origine dall'accertamento in merito dall'acquisto da parte della società (omissis) s.p.a.(di seguito indicata come (omissis)), della quale era socio il (omissis) ed altri, dell'intero capitale della società (omissis)', poi denominata (omissis) (di seguito indicata (omissis)).

Tale ultima società acquistava, a sua volta, l'intero capitale della (omissis) 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, nel 2005, somme da lui indicate come debito in capo alla (omissis), dovutogli per l'acquisto delle partecipazioni in (omissis) Al riguardo l'Agenzia qualificava tale importo come percezione dei dividendi corrispostigli dalla (omissis). Ravvisando, l'Ufficio, nell'operazione suddetta, ai sensi dell'art. 37-bis, d.P.R. 600/73, l'intento elusivo di evitare la tassazione dei dividendi, prospettati come riscossione di un credito verso (omissis)

Su tale premessa, l'A.F. notificava, in data 27 dicembre 2011, a (omissis) l'avviso di accertamento (omissis), per il recupero maggiori imposte, interessi e sanzioni.

Il (omissis) opponeva l'atto, senza esito favorevole in entrambi i gradi di merito. Impugna la decisione d'appello articolando cinque motivi di ricorso, di seguito esaminati, depositando anche memoria.

Ha resistito l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

Ragioni della decisione

Con il primo motivo, con cui lamenta violazione dell'art. 43 del d.P.R. del 1973, n. 600, la (omissis) lamenta la decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di accertamento per essere stato l'avviso di accertamento opposto notificato oltre il termine di quattro anni, di cui all'art. 43 d.P.R. n.600/73. Contesta la decisione del giudice regionale che ha rigettato l'eccezione di decadenza ritenendo applicabile al caso il d.L. n. 223 del 2006, che ha modificato l'art.43 del d.P.R.in quanto l'avviso di accertamento in parola era stato emesso nel 2010, e quindi successivamente all'entrata in vigore di detta norma, anche se riferito ad periodo d'imposta antecedente (in ispecie il 2005).

La ricorrente sostiene che l'istituto del "raddoppio del termine" presuppone << l'accertamento di un comportamento penalmente rilevante che deve essere contestato con la presentazione della denuncia>> che nella specie manca.

Ha ricordato la pronuncia della Corte Costituzionale n. 247/2001 laddove afferma sia comunque necessario valutare se l' Amministrazione abbia fatto o meno un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate, al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento. Solo ove tale valutazione escluda profili di strumentalità il raddoppio del termine potrà ritenersi conforme a Costituzione. Su tale premessa, la parte lamenta che il giudice regionale avesse del tutto omesso tale verifica.

Il motivo è infondato posto che i commi 24 e 24 dell'art. 37 del d.l. n.223 del 2006, nell'introdurre l'istituto del raddoppio dei termini di accertamento, a modifica dell'art. 43 del d.P.R. n.600/73 e dell'art. 57 de d.P.R. n.633/72, hanno testualmente previsto che detto istituto trova applicazione <<in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art.331 del c.p.p., per uno rei reati previsti dal d.l. n.74/2000..>>. Ne discende che ciò che rileva è la natura dei reati e l'obbligo di denuncia penale che ne deriva e non anche l'effettiva presentazione della stessa.

La giurisprudenza di questa Corte ha, infatti, evidenziato che <<In tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini previsto dagli artt. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, nei testi applicabili "ratione temporis", presuppone *unicamente* l'obbligo di denuncia penale, ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, e non anche la sua effettiva presentazione, come chiarito dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 247 del 2011>>.(Sez. 6 - 5, 28/06/2019, n. 17586).

Né il contribuente può contestare l'obbligo di denuncia sul presupposto della insussistenza del reato (come invece adombra a pag. 10 del ricorso) posto che siffatto accertamento è precluso al giudice tributario. (sul punto Sez. 5 - , 2/07/2020 n. n. 13481).

Con il secondo motivo, con cui si duole della violazione dell'art. 2, comma 3, del D.Lgs n.218 del 1997 e dell'art. 10 della legge n.212 del 2000, la (omissis) evidenzia che l'avviso di accertamento relativo al 2004, legata alla stessa operazione in esame, era stato definito mediante accertamento con adesione in data 3 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'avvio relativo all'anno successivo non

poteva essere basato su di una opposta riqualificazione contestando al (omissis) 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, data in occasione di accertamento con adesione, al rapporto oggetto della pretesa. E' poi improprio il richiamo contenuto nella memoria della ricorrente alla sentenza di questa Corte n.12372/2021, per trarne sostegno alla tesi propugnata con il motivo in esame. Infatti, la vicenda esaminata nella decisione richiamata è ben diversa da quella oggetto del presente giudizio. In quel, caso la procedura di accertamento per adesione era stata avviata dal contribuente con riferimento a più anni d'imposta (2003-2007) ed erano stati definiti, nel verbale sottoscritto in contraddittorio, gli importi per ciascuno di essi. Per gli anni 2003 e 2004, l' A.F. aveva emesso avvisi di accertamento in coerenza degli importi concordati per l'intero periodo. Viceversa, dal 2005 l'Ufficio aveva preteso l'originario importo, superiore a quello indicato nel verbale. Da tale atto, pur non costituendo un formale accordo, era derivato per il contribuente un profilo di affidamento e di buona fede, riguardante tutti gli anni d'imposta interessati. Diversamente, nel caso in esame, l'accertamento con adesione aveva riguardato il solo anno 2004, senza risulti che la parte avesse fatta analoga istanza per gli anni successivi.

Con il terzo motivo, con cui censura la violazione dell'art. 37-bis del d.P.R. n.600 del 1973, la ricorrente (omissis) contesta il giudizio della CTR che ha ritenuto integrare la vicenda in esame un operazione elusiva ai sensi del suddetto articolo. In particolare deduce 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 (omissis) non è condivisibile.

Infatti, le scelte imprenditoriali, 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 talché, 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 dell'art. 37bis del d.P.R. n. 600 del 1973, 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 sé una norma aperta (Cass. n. 2224/2021). 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 "(omissis)" della società poi ribattezzata "(omissi" 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 "(omissis)" e poi soci della "(omissi", 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 economiche-commerciali.

E' evidente che tale valutazione implica, necessariamente, l'individuazione 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, in assenza di 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 quarto motivo, la (omissis) ha cesnurato violazione dell'art.47-bis del d.P.R. n.917 del 1986. In particolare sostiene che, se il corrispettivo della cessione di quote alla (omissis) debba essere considerato come "riserva sovrapprezzo azioni", nel quadro di un'operazione di conferimento, non configurerebbero utili di esercizio nel 2005 e la prima *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 nel 2005, sotto forma di restituzione di credito, costituendo in realtà dividendi, riconducibile all'art.47 TUIR.

Con il quinto motivo la (omissis) lamenta violazione dell'art.6, comma 2, e dell'art. 17 D.Lgs n472/1997. In particolare si duole che la CTR non avesse ritenuto applicabile al caso in reale della esimente di cui al citato articolo 6, comma 2, in quanto la condotta contestata al contribuente sarebbe caratterizzata da oggettiva incertezza circa la sua sanzionabilità.

La tesi non è condivisibile in quanto la costruzione giuridica difforme da quella direttamente funzionale alla finalità asseritamente perseguita, tenuto conto delle circostanze del caso concreto e della mancanza di ogni motivazione economico-commerciale dell'operazione, induce ragionevolmente a ritenere che essa miri ad eludere il regime fiscale predisposto per l'operazione direttamente volta a quello scopo.

Nel caso di specie la CTR ha esposto le ragioni della sua decisione e la parte, per contro, non ha fornito alcuna motivazione economica e/o commerciale della scelta. Nel

caso di specie la CTR ha esposto le ragioni della sua decisione e la parte, per contro, non ha fornito alcuna motivazione economica e/o commerciale della scelta. Infatti, non suffraga la scelta operata (cioè quella di porre in essere molteplici negozi) lo scopo di voler concentrare le partecipazioni - del (omissis) e degli altro soci - in una holding. Obiettivo in sé 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 (omissis) .

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 9.000,00 oltre alle spese prenotate a debito.

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

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

Il Consigliere rel.est.

Il Presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, 13 DIC 2021

IL CANCELLIERE ESPERTO

Sabrina Bellomo