

CORTE DI CASSAZIONE - SENTENZA
12 NOVEMBRE 2010
N. 22994

Svolgimento del processo

La (...) in liquidazione ha impugnato l'avviso emesso il 28 maggio 2002 dall'Agenzia delle Entrate di Como notificato alla Società, Al liquidatore (...) e agli amministratori (...) e (...) con cui è stata accertata per l'anno 1997 (semestre gennaio/giugno) una maggiore IRPEG di Euro 4.703.131,00 con relative sanzioni derivanti dal mancato riconoscimento di crediti di imposta su dividendi e di ritenute alla fonte a titolo di acconto sugli stessi dividendi portati in detrazione nella dichiarazione dei redditi.

La ripresa derivava da acquisti da parte dell'Amministratore (...) sul mercato nazionale ed estero di società non operative, che venivano temporaneamente riattivate con compensazione di posizioni creditorie e debitorie sia sui conti bancari che attraverso accreditamenti o addebitamenti intersocietari, con creazione di dividendi fittizi erogati dalle società partecipate, in parte distribuiti ai soci sotto forma di utili, e dei quali le società, gestite da parenti o collaboratori del (...), chiedevano il rimborso per poi tornare immediatamente inattive, avendo dato vita ad una ipotesi di "dividend washing" finalizzata ad ottenere un credito d'imposta sui dividendi.

La Commissione Tributaria provinciale ha respinto il ricorso della società e quello del liquidatore (...).

Su appello della Società, che ribadiva l'insufficiente motivazione dell'avviso e l'inammissibilità, per tardività, della costituzione dell'ufficio, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia con sentenza 27 gennaio 2005, dato atto della rinuncia alla pretesa delle sanzioni nei confronti del liquidatore (...) e della cessata materia del contendere nei suoi confronti, ha ritenuto, adeguatamente motivato l'accertamento (in gran parte trascritto nella parte espositiva della sentenza) in quanto riprodotto il contenuto del verbale della Polizia Tributaria di riferimento; non inficiata di nullità la costituzione tardiva dell'ufficio prevedendo l'art. 22 del DPR 546/92 un termine in tal senso ordinatorio; la fittizietà, in conformità della valutazione operata della Banca d'Italia quale organo di vigilanza, delle operazioni finanziarie e societarie poste in essere, tutte riconducibili a (...) titolare all'anagrafe tributaria di 59 società, oltre ad altre 140 riconducibili a suoi familiari e collaboratori, che nei vari anni avevano accumulato perdite per circa 4 miliardi di lire, senza che le operazioni poste in essere fossero supportate da riscontri documentali attestanti la effettiva presenza di soggetti contraenti e le motivazioni della compravendita, con contemporaneità della data di valuta delle operazioni contestate, rappresentante da due negoziazioni di segno opposto, inconfutabile indice di fittizietà.

(...) chiede la cassazione di tale sentenza sulla base di quattro motivi.

L'Agenzia delle Entrate non si è costituita.

Motivi della decisione

Col primo motivo il ricorrente deduce la violazione dell'art. 112 c.p.c. per non avere la sentenza impugnata pronunciato in ordine alla insussistenza della responsabilità solidale del liquidatore circa il pagamento dell'imposta nella ipotesi di infrazioni addebitabili esclusivamente alla società. I giudici d'appello si sono infatti limitati a dichiarare cessata la materia del contendere in relazione alle pene pecuniarie, ma hanno ommesso ogni pronuncia relativa alla responsabilità del ricorrente, chiamato in causa anche in proprio in ordine al pagamento del tributo.

Col secondo motivo si denuncia illegittimità della sentenza impugnata per insufficienza e illogicità della motivazione per difetto di motivazione dell'atto impositivo nonché per violazione degli artt. 42 dpr 600/73 e 112 c.p.c. per avere ritenuto motivato un avviso cui non era allegato l'atto richiamato in motivazione, da ritenersi pertanto incompleto e quindi nullo non essendo stato in precedenza notificato al ricorrente il verbale della G.d.F. I giudici di secondo grado non avrebbero spiegato perché hanno considerato sufficientemente motivato un avviso in cui sono

stati esposti acriticamente una serie di fatti relativi all'incasso dei dividendi, senza alcuna analisi degli stessi, soprattutto con riguardo al fatto che le operazioni esposte sono state qualificate dall'ufficio come "fittizie" (sicché sarebbe stato "fittizio" anche l'incasso dei dividendi), mentre la Polizia tributaria descrive tali operazioni come "reali" finalizzate ad elusione fiscale. In tal senso la motivazione della sentenza impugnata, che non tiene conto del divario fra l'accertamento dell'Ufficio e il P.V.C. in tema di valutazione dell'attività della società, deve essere ritenuta illogica.

Col terzo motivo si denuncia violazione degli art. 22 e 23 del d.lgs. 546/92 e 112 c.p.c., nonché vizio di motivazione della sentenza impugnata in relazione alla ritenuta ammissibilità della controdeduzioni depositate in primo grado da controparte, da ritenersi tardive perché depositate oltre il termine previsto per la costituzione in giudizio della parte resistente, prevedendo l'art. 22 del d.lgs. cit. un termine perentorio, e non ordinatorio.

Col quarto motivo si deduce infine il vizio di motivazione della sentenza impugnata nonché violazione degli art. 2697, 2727, 2729 c.c.; 112 e 115 c.p.c.; 14, primo comma dpr 22 dicembre 1986, n. 917, per avere i giudici d'appello ritenuto la legittimità di una pretesa fiscale oggettivamente infondata e comunque priva di sostegno probatorio, che non avrebbe spiegato perché, contrariamente alle ragioni esposte da parte ricorrente, l'attività istruttoria svolta dalla Banca d'Italia relativa a(...) dovrebbe riferirsi alle operazioni poste in essere dalla società (...) perché la circostanza che due operazioni di compravendita di segno opposto effettuate nello stesso giorno siano da considerarsi "indice di fittizietà", avendo escluso che tali operazioni potessero considerarsi legittime sulla base degli atti e delle argomentazioni esposte da parte appellante, sebbene la stessa Polizia Tributaria le avesse qualificate come formale legittime. La motivazione della sentenza d'appello, nell'ignorare tutte le motivazioni difensive di parte ricorrente, si fonda dunque su meri indizi, che non costituiscono le presunzioni gravi, precise e concordati richieste dalla normativa per la legittimità di un accertamento fiscale, e ciò in quanto gli unici dividendi incassati dalla società (...) si riferiscono a quelli distribuiti dalla società (...) come risulta dall'autenticità mai costante del (...) mentre tra le società riconducibili al (...) cui fanno riferimento i dividendi (solo in parte considerati "fittizi" dalla P.T.) non è ricompresa la società (...). Va rilevato inoltre che nessuna evasione d'imposta si è concretata, perché i tributi sono stati pagati, mentre l'elusione prevede che gli schemi contrattuali utilizzati evitino "in radice" il perfezionarsi del presupposto del tributo, sicché la sentenza impugnata, che ignora la vera natura dei fatti contestati, non può essere considerata sufficientemente motivata, in quanto meramente e acriticamente aderente alla tesi prospettata dall'Ufficio.

Il primo motivo di ricorso non è fondato.

Sostiene il ricorrente di avere contestato, nell'atto introduttivo del quale tuttavia non riproduce il testo la legittimità della pretesa fiscale esercitata nei suoi confronti. La sentenza impugnata, richiamando fra l'altro (in parte espositiva) la memoria del (...) 10.11.2004 con cui si chiedeva la dichiarazione di cessata materia del contendere in relazione alle pene pecuniarie, ha interpretato le richieste del (...) in tal senso, tenuto conto del fatto che l'avviso di accertamento notificatogli non conteneva ulteriori affermazioni, rispetto a quanto contestato nei confronti della sola società, per cui appare del tutto logico che la richiesta rivolta nei suoi confronti degli amministratori e del liquidatore si riferisse alle sole pene pecuniarie, per le quali l'Ufficio ha in via di autotutela, già effettuato lo sgravio nei confronti degli amministratori. Se infatti l'Ufficio avesse inteso intraprendere un'azione di responsabilità nei confronti del liquidatore, avrebbe dovuto richiamare l'art. 36 del dpr. 602/73 riguardante i crediti per II.DD. al cui pagamento il liquidatore non abbia adempiuto per avere esaurito altrimenti le disponibilità finanziarie della persona giuridica a lui affidata (Cass. 9688/95; 12546/2001; 8685/2002; 10508/2008). In assenza di tale specifica contestazione, peraltro riservata alla sede di riscossione, appare corretta e logica l'interpretazione della domanda come effettuata dai giudici di merito, con riferimento alla sola responsabilità degli amministratori e del liquidatore per le pene pecuniarie portate dall'avviso, per questo solo motivo ad essi notificato.

Riguardo alla mancata allegazione del P.V.C. che la ricorrente sostiene che non le sia mai stato notificato, i giudici d'appello hanno infatti affermato che tale verbale è stato sostanzialmente trascritto nell'avviso, sicché la contribuente ne ha avuto piena cognizione e si è potuta difendere. L'obbligo di allegazione di atti non conosciuti o non conoscibili dal contribuente trova infatti il suo limite nella trascrizione, anche se sintetica, del contenuto dell'atto richiamato nell'avviso, in modo tale che la motivazione del provvedimento amministrativo di imposizione tributaria garantisca la conoscibilità dell'iter logico seguito dall'ente impositore, e tale condizione è soddisfatta, qualora l'atto richiamato non sia allegato, dalla riproduzione degli elementi oggetto, contenuto e destinatario necessari e sufficienti, cioè essenziali, per la motivazione in funzione garantistica del provvedimento rinviante, potendo non essere idoneo alla economicità dell'azione amministrativa il richiamo integrale dell'atto, anziché delle parti effettivamente rilevanti, come nella specie (cfr. 1906/2008; 3896/2008; 4015/2010).

Peraltro la discrasia fra il verbale della P.T. e l'avviso consisterebbe sostanzialmente, secondo la ricorrente, nella differente qualifica delle operazioni in contestazione, operata dalla Polizia tributaria - che avrebbe riconosciuto la effettività di tali operazioni - e il carattere di fittizietà invece ad esse attribuito dall'Agenzia. Non vi è tutta via contrasto fra le due qualifiche, se riferite al fine antielusivo proprio dell'accertamento posto in essere; il quale la base ad un'attività ispettiva originariamente azionata dalla Banca d'Italia, ha preso in considerazione acquisti di numerose società non operative, al solo scopo di fruire di considerevoli crediti d'imposta da parte dell'acquirente (che le ricapitalizzava, per riportarle in perdita subito dopo l'attribuzione dei dividendi) individuando l'assenza di causa dei relativi negozi - ancorché formalmente reali - e quindi la loro inopponibilità al fisco in quanto posti in essere al solo fine di ottenere un risultato fiscalmente favorevole.

Operazioni economiche quali quelle contestate, realizzate al solo fine di ottenere un vantaggio fiscale, sono infatti operazioni fittizie, in quanto elusive perché attuate per un fine distorto, nel senso che, mentre incidono, diminuendolo, sul gettito fiscale, contrastando con l'utilità sociale, che costituisce limite alla realizzazione di qualsiasi valida iniziativa economica (cfr. Cass. 8486/2009). Infatti il contrasto all'elusione, quando non vi sia condotta fraudolenta, non ha come finalità quella di penalizzare il contribuente che non abbia commesso violazioni, ma quella di garantire l'eguaglianza del trattamento fiscale attraverso la riconduzione al regime loro proprio delle operazioni impropriamente sottratte a tale regime (cfr. Cass. 8487/2009). Nel nostro ordinamento, a prescindere dalla compiuta normazione della materia in oggetto (di cui all'art. 7 della legge 8 ottobre 1997 n. 358 che ha modificato l'art. 37 bis del DPR 600/73) sussiste infatti un principio generale antielusivo, la cui fonte è reperibile nel diritto e nella giurisprudenza comunitaria per quanto riguarda i tributi "armonizzati", mentre per gli altri tributi, quali quelli diretti, un tale principio è reperibile nelle norme costituzionali che sanciscono il criterio di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, costituendo il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere; non è quindi lecito al contribuente trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto (seppur non contrastante con specifiche disposizioni, almeno fino alla entrata in vigore della menzionata legge 358/97) di strumenti giuridici idonei a procurargli un vantaggio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili diverse dalla mera aspettativa di quel vantaggio (Cass. 5926/2009). La fattispecie di cui è causa rientra quindi a pieno titolo nell'illustrato concetto di "abuso del diritto" cui la giurisprudenza di questa corte riconduce le varie ipotesi di "dividend washing" (Cass. 3345/02; 30055/08; 2526/09) fra le quali va annoverata quella di cui è causa.

E' infondato anche il terzo motivo di ricorso, poiché il termine stabilito dall'art. 23 del D.lgs 546/92 per la costituzione in giudizio del resistente ha carattere ordinatorio ed acceleratorio, ma non perentorio, dovendo la perentorietà di un termine essere espressamente sancita; infatti (Cass. 2025/2010) nel processo tributario, è ammissibile la costituzione dell'appellato in udienza, senza l'osservanza dei termini e dei modi indicati nell'art. 23 del d.lgs 31 dicembre 1992, n. 546, atteso

che la sanzione processuale dell'inammissibilità non è prevista dalla norma e la sua applicazione impedirebbe alla parte, in violazione dell'art. 24 Cost. di partecipare alla discussione orale della causa all'udienza e di esercitare il diritto fondamentale alla difesa, confutando le ragioni della controparte e la ricorrenza delle norme da questa invocate.

Il quarto motivo è inammissibile perché invoca circostanze e questioni di fatto che esulano dal controllo di questa Corte di legittimità, derivando le contestazioni mosse alla Società (...) da una complessa opera di ricostruzione, operata in primis dalla Banca d'Italia del sistema di fruizione di dividendi messo a punto dal (...) mediante l'utilizzazione delle numerose società non operative, acquistate e poste in liquidazione subito dopo l'attribuzione dei dividendi, sicché in tale contesto appare elusiva anche l'operazione di per se illecita in diverso normale ambito di acquisto e vendita di titoli nella stessa data.

In sostanza il ricorso va interamente rigettato.

Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

PQM

Rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente nelle spese, che liquida in complessivi Euro 14.200,00=di cui Euro 14.000,00=per onorari, oltre spese ed accessori come per legge.