Data stampa: **25.5.2022** Ore: **09.12** Utente: **DOMINICI ASSOCIATI STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO**

BANCA DATI EUTEKNE

Cass. 24.5.2022 n. 16675

Fatti di causa

1. L'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale II di Napoli il 27 dicembre 2011 notificava a quale socia della [*Omissis*] s.p.a., l'avviso di accertamento n. [*Omissis*] relativo ad IRPEF ed addizionali regionali e comunali per l'anno d'imposta 2007, dell'importo di € 2.769.226,00, oltre interessi e sanzioni.
Con tale avviso l'ufficio - a seguito di segnalazione dell'ufficio Grandi Contribuenti della Direzione Regionale della Campania e dell'ufficio per il contrasto degli illeciti fiscali ed internazionali della Direzione Centrale Accertamento - accertava, ai sensi dell'art. 37-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600, la realizzazione di un disegno elusivo posto in essere dalla [*Omissis*] e dagli altri soci della medesima società, mediante una serie di operazioni, iniziate nell'anno 2004, dirette a collocare in una holding le partecipazioni detenute in detta società, utilizzando l'istituto della cessione di azioni, al posto della più lineare operazione di conferimento, al solo scopo di far emergere, sul piano giuridico, in luogo della effettiva distribuzione di dividendi per gli anni dal 2005 al 2008, il ripianamento di debiti, sottraendosi cosi ai corrispondenti obblighi tributari.
In particolare, l'omessa tassazione riguardava dividendi per € 15.500.000,00, da ritenersi distribuiti; le maggiori imposte venivano determinate in € 2.663.826,00 ed in € 105.400,00 per addizionali, oltre ad € 2.769.226,00 per sanzioni pecuniarie (irrogate per infedeltà della dichiarazione ex art. 1, comma 2, DLgs. 18 dicembre 1997, n. 471), ed € 315.786,59 per interessi legali.
2. Impugnato dalla contribuente tale avviso di accertamento dinanzi alla CTP di Napoli questa, con sentenza n. 36/25/13 depositata il 5 febbraio 2013, rigettava il ricorso.
3. Interposto gravame dalla [*Omissis*], la CTR della Campania - sede di Napoli, con sentenza n. 7870/33/14 depositata il 16 settembre 2014, rigettava l'appello e condannava l'appellante alla rifusione delle spese di lite.
4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione la Curatela del Fallimento di [*Omissis*] (dichiarato nelle more), sulla base di quattro motivi. Memoria depositata.
Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.
All'udienza pubblica del 5 aprile 2022 il consigliere relatore ha svolto la relazione ed il P.M. ed i procuratori delle parti ed il P.M. hanno rassegnato le proprie conclusioni ex art. 23, comma 8-bis, DL 28 ottobre 2020, n. 137, conv. in L. 18 dicembre 2020, n. 176.

Ragioni della decisione

5. Con il primo motivo di ricorso la ricorrente eccepisce violazione e falsa applicazione dell'art. 2, comma 3, del DLgs. 19 giugno 1997, n. 218, e dell'art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c. Deduce, in particolare, la

Curatela che erroneamente la CTR aveva qualificato come dividendi le somme percepite dalla [*Omissis*] che venivano quindi recuperati a tassazione per l'anno d'imposta 2007, nonostante che la stessa Agenzia, in un accertamento con adesione relativo ad una annualità precedente (2004), avesse qualificato l'operazione in questione come cessione di partecipazioni e non come conferimento di azioni.

Con il secondo motivo di ricorso la Curatela del Fallimento di [*Omissis*] eccepisce la violazione e falsa applicazione dell art. 37-bis n. 600/73, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c., in quanto l'ufficio non si era limitato, nel caso di specie, a disconoscere gli effetti fiscali dell'operazione, ma aveva attribuito ad essa la natura giuridica di conferimento, affermando, con tale qualificazione (in luogo della cessione effettivamente avvenuta), che al prezzo pagato si sarebbe dovuta riconoscere la natura di dividendo tassabile, con ciò travalicando le risultanze contabili e di bilancio della società ceduta. Inoltre, nel caso di specie non si configurava l'elemento che caratterizzava la previsione dell'art. 37-bis cit., e cioè l'aggiramento di "obblighi e divieti" finalizzato al conseguimento di un vantaggio fiscale, essendo, peraltro, una libera e legittima scelta del contribuente quella di procedere ad una cessione di azioni piuttosto che ad un conferimento in natura delle stesse.

Con il terzo motivo di ricorso la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 47-bis del TUIR, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c., in quanto, ove fosse ritenuta legittima la qualificazione dell'operazione di cessione quale conferimento di azioni, il corrispettivo della cessione, pari ad € 79.000.000,00, avrebbe dovuto essere considerato per la [*Omissis*] s.p.a. quale "riserva sovrapprezzo azioni", e non come debito, ragion per cui, in presenza di utili di esercizio distribuibili nel periodo d'imposta in esame limitatamente ad un importo di € 27.760.000,00, la terza tranche, pari ad € 46.500.000,00, corrisposta ai soci in detto anno, avrebbe dovuto essere considerata, ai sensi dell'art. 47, comma 5, TUIR, come mera restituzione di riserve diverse da quelle formate con utili, per l'importo di € 18.740.000,00 (€ 46.500.000,00 - 27.760.000,00). Di conseguenza, per il periodo d'imposta in oggetto, i dividendi distribuibili avrebbero dovuto essere determinati in € 27.760.000,00, invece che in € 46.500.000,00.

Con il quarto motivo di ricorso, infine, la Curatela fallimentare eccepisce violazione e falsa applicazione dell'art. 6, comma 2, del DLgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c., in quanto, trattandosi di fattispecie elusiva, doveva escludersi l'applicabilità delle sanzioni, tenuto conto degli elementi di incertezza sussistenti in merito alla sanzionabilità della condotta, e consistendo l'illecito non in una diretta violazione di norme, bensì nell'utilizzazione (ritenuta abnorme) di strumenti giuridici effettivamente disponibili dal contribuente, ragion per cui la sanzione sarebbe *in re ipsa*, e cioè nel diniego dell'agevolazione fiscale o dell'esenzione derivante dall'attività posta in essere dal contribuente.

6. Orbene, ciò posto, osserva la Corte quanto segue.

6.1. Il primo motivo è infondato.

Ed invero, deduce la ricorrente che, con avviso di accertamento n. [*Omissis*] del 17 settembre 2009, relativo all'anno 2004 (avviso diverso da quello oggetto del presente giudizio, che è relativo all'anno d'imposta 2007) l'Agenzia delle Entrate aveva riqualificato come conferimenti gli atti con i quali le partecipazioni dei soci al capitale della [*Omissis*] erano state cedute alla [*Omissis*] s.p.a., cessioni effettuate nel corso di detto anno tramite due società fiduciarie [*Omissis*], che ne detenevano il capitale e i cui

fiducianti erano [*Omissis*].

Il disegno elusivo ravvisato dall'ufficio avrebbe avuto una duplice finalità: per l'anno 2004, quella di evitare la tassazione della plusvalenza da conferimento, originariamente accertata in € 36.226.110,00, che sarebbe emersa qualora si fosse trattato, per l'appunto, di conferimento delle partecipazioni in holding; per gli anni

successivi (2005, 2006, 2007 e 2008) quella di evitare la tassazione del flusso finanziario derivante dal pagamento del prezzo dì cessione delle partecipazione, che in realtà integrava una distribuzione di dividendi.

Orbene, l'avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2004 venne definito mediante accertamento con adesione del 30 aprile 2010, mediante il quale il prezzo della cessione delle partecipazioni fu elevato da € 79.000.000,00 ad € 105.774.036,00 (con una plusvalenza di € 8.259.510,00), in base al patrimonio netto contabile dalla data del 5 novembre 2004, come risultante dal verbale di assemblea della [Omissis] s.r.l. In conseguenza della qualificazione

dell'operazione come cessione di partecipazioni e non come conferimento, ciascun socio venne quindi tassato per la rispettiva quota di plusvalenza scaturente dalla differenza tra il valore di cessione accertato ed il valore fiscale di acquisto della partecipazione.

Ora, ad avviso della ricorrente l'avvenuta qualificazione - nell'accertamento con adesione del 2010 - dell'operazione in questione come cessione, avrebbe precluso all'Agenzia delle Entrate di qualificare, per gli anni successivi, la qualificazione della medesima operazione come conferimento di partecipazioni, al fine di operare la tassazione delle somme pervenute ai soci della [*Omissis*] s.p.a. come dividendi.

Va osservato, tuttavia, che l'accertamento con adesione vincola sia il contribuente che l'Amministrazione finanziaria e, in particolare, preclude a quest'ultima una ulteriore attività accertatrice (salve le deroghe previste dall'art. 2, comma 4, DLgs. n. 218/97) solo per il periodo di imposta interessato dall'accordo, che costituisce il limite oggettivo della definizione concordata fra le parti, definizione che peraltro, nel caso di specie, ebbe ad oggetto soltanto il *quantum debeatur* della pretesa impositiva, essendo in discussione unicamente

la plusvalenza derivante dalla cessione. Al contrario, per gli altri periodi d'imposta, l'accertamento con adesione non ha carattere vincolante per le parti, non potendo certo essere paragonato ad un giudicato, con gli effetti esterni tipici di questo, con particolare riferimento ai presupposti fattuali posti a fondamento della pretesa impositiva.

Sul punto, va evidenziato che, in materia tributaria, l'accertamento con adesione, pur essendo il risultato di un accordo tra l'amministrazione finanziaria e il contribuente, costituisce una forma di esercizio del potere impositivo, non assimilabile, in quanto tale, ad un atto di diritto privato, sicché esso non ha natura di atto amministrativo unilaterale, né di contratto di transazione, stante la disparità delle parti e l'assenza di discrezionalità in ordine alla pretesa tributaria, ma configura un accordo di diritto pubblico, il quale, in ragione di ciò, non è soggetto alle disposizioni del codice civile in tema di transazione, ma alla speciale disciplina pubblicistica contenuta nel DLgs. n. 218 del 1997, avente carattere cogente siccome afferente all'obbligazione tributaria, ai suoi presupposti e alla base imponibile (in tal senso Cass. 26 maggio 2021, n. 14568).

Proprio il profilo dell'accordo, tuttavia, limita l'efficacia dell'accertamento entro i limiti (contenutistici e temporali) in cui tale accordo si è formato, non potendosi quindi estendere l'efficacia di tale accordo, con riferimento ai presupposti ed al periodo

dell'imposta, oltre i termini ed i limiti in esso indicati. In ragione di ciò, non può certo affermarsi che l'Amministrazione finanziaria, procedendo all'accertamento per gli anni successivi, abbia violato il canone di correttezza di cui all'art. 10, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. statuto del contribuente), non potendosi certo considerare l'accordo raggiunto per un determinato periodo d'imposta ostativo con riferimento ad accertamenti relativi a periodi d'imposta successivi, tanto più che, essendosi in presenza di comportamenti elusivi, il contribuente non può considerarsi sorpreso dall'attività accertatrice dell'Amministrazione finanziaria.

6.2. Per quel che riguarda il secondo ed il terzo motivo di ricorso, gli stessi devono ritenersi inammissibili, in quanto privi del carattere di autosufficienza e specificità.

Dal contenuto dei motivi, infatti, non è assolutamente evincibile quale è stata la scansione degli atti e dei negozi giuridici che hanno portato l'Amministrazione finanziaria a riscontrare un disegno elusivo dei tributi dovuti, né sono state evidenziale le ragioni economiche che avrebbero dovuto rendere preferibile, per il contribuente, la cessione della partecipazione societaria in luogo del conferimento in natura della partecipazione stessa. Incomprensibile è, inoltre, il riferimento (contenuto nel terzo motivo) alla restituzione di riserve ex art. 47, comma 5. TUIR, posto che l'ufficio ha tenuto conto delle somme effettivamente percepite, nel corso di ogni anno, sotto forma di restituzione di credito, a prescindere dalla tipologia di riserve iscritte in bilancio nell'anno interessato.

6.3. Infondato è anche il quarto (ed ultimo) motivo di ricorso.

È noto che, ai sensi dell'art. 6, comma 2, DLgs. n. 218/97, «non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per I dichiarazione e per il pagamento».

Sul punto, l'incertezza normativa oggettiva - che deve essere tenuta distinta dall'ignoranza incolpevole del diritto ex art. 6, comma 1, DLgs. n. 218/97 - è caratterizzata dalla impossibilità di individuare con sicurezza ed univocamente la norma giuridica nel cui àmbito il caso di specie è sussumibile, e può essere desunta da alcuni "indici", quali, ad esempio: 1) la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative; 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; 5) l'assenza di una prassi amministrativa o la contraddittorietà delle circolari; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) l'esistenza di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; 8) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) il contrasto tra opinioni dottrinali; 10) l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di una disposizione implicita preesistente (Cass. 13 giugno 2018, n. 15452; Cass. 17 maggio 2017, n. 12301).

Tali presupposti non sono ravvisabili in una operazione di tipo elusivo, posto che, per definizione, l'operazione tendente all'elusione del tributo si connota per un particolare approfondimento della normativa vigente, e quindi si fonda proprio su una piena conoscenza di essa.

Peraltro, è indubbio che la condotta elusiva integri l'illecito della dichiarazione infedele

ex art. 1, comma 2, DLgs. 18 dicembre 1997, n. 471, con conseguente applicabilità della relativa sanzione amministrativa, trattandosi di fattispecie a condotta libera che si applica al verificarsi del fatto illecito, rappresentato dall'indicazione di un reddito o di una imposta inferiori a quelli effettivi.

7. Consegue il rigetto del ricorso.

Le spese di giudizio seguono la soccombenza della ricorrente, secondo la liquidazione di cui al dispositivo.

Si dà atto che ricorrono i presupposti per il pagamento, da parte della ricorrente, di un importo pari al contributo unificato dovuto per tale impugnazione, ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, DPR 30 maggio 2002, n. 115.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente alla rifusione, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese del presente grado di giudizio, che si liquidano in € 11.200,00 per onorari, oltre 15% per rimborso spese generali, CPA e IVA.

Dà atto della sussistenza dei presupposti per il pagamento, da parte della ricorrente, di un importo pari al contributo unificato dovuto per tale impugnazione, ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, DPR 30 maggio 2002, n. 115.