



Corte di Cassazione civ Sezioni Unite Civile
Sentenza del 23 dicembre 2008, n. 30055

Integrale

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IRPEG (IMPOSTA SUI REDDITI DELLE PERSONE GIURIDICHE)

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CARBONE Vincenzo - Primo Presidente

Dott. PREDEN Roberto - Presidente di sezione

Dott. FELICETTI Francesco - Consigliere

Dott. DE MATTEIS Aldo - Consigliere

Dott. AMATUCCI Alfonso - Consigliere

Dott. MACIOCE Luigi - Consigliere

Dott. BUCCIANTE Ettore - Consigliere

Dott. MALPICA Emilio - Consigliere

Dott. D'ALESSANDRO Paolo - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 6527/2000 proposto da:

AMMINISTRAZIONE DELLE FINANZE, in persona del Ministro pro tempore, UFFICIO DELLE IMPOSTE DIRETTE DI (OMESSO), in persona del legale rappresentante pro tempore, domiciliati. in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che li rappresenta e difende, ope legis;

- ricorrenti -

contro

PE. S.P.A., in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI GRACCHI 130, presso lo studio dell'avvocato MACRI' TERESINA TITINA, rappresentata e difesa dagli avvocati AMATUCCI ARNALDO, giusta delega a margine del controricorso, CONSOLO CLAUDIO, TIEGHI ROBERTO giuste procure speciali del Notaio Dott. CIRIANNI Giovan Battista, depositate in data 26/11/2008, in atti;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 230/1999 della COMM. TRIB. REG. di FIRENZE, depositata il 14/12/1999;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 02/12/2008 dal Consigliere Dott. D'ALESSANDRO Paolo;

uditi gli avvocati GENTILI dell'Avvocatura Generale dello Stato, CONSOLO Claudio, TIEGHI Roberto, AMATUCCI Arnaldo;

udito il P.M. in persona dell'Avvocato Generale Dott. IANNELLI Domenico, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La Pe. S.p.A. propose opposizione dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Arezzo avverso un avviso di accertamento ai fini IRPEG/ILOR ad essa notificato dall'Ufficio II.DD. di (OMESSO), conseguente ad un verbale di constatazione della Guardia di Finanza.

Con detto accertamento l'Ufficio, ai sensi del combinato disposto del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 6, comma 2, del TUIR e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 articolo 37 comma 3, disconosceva come fiscalmente deducibili le minusvalenze conseguenti ad operazioni di acquisto e rivendita di titoli, dopo la riscossione dei dividendi, effettuate con la IM. S.p.A., gestore di fondi comuni di investimento, in quanto asseritamente poste in essere a soli fini di elusione fiscale.

Il giudice tributario di primo grado accolse il ricorso e la sentenza venne confermata in appello.

Secondo la Commissione tributaria regionale l'operazione posta in essere dalla Pe., solo successivamente contemplata come operazione elusiva dal Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 14, comma 6 bis, del TUIR, aggiunto dal Decreto Legge n. 372 del 1992 articolo 7 bis, convertito con modificazioni dalla Legge n. 429 del 1992 era all'epoca dei fatti del tutto lecita e riconducibile ad un procedimento negoziale indiretto non simulato.

Avverso tale sentenza il Ministero dell'Economia e delle Finanze propone ricorso per cassazione affidato ad un motivo, illustrato da successiva memoria, e la Pe. resiste con controricorso, a sua volta illustrato da memoria.

Con ordinanza depositata il 24 maggio 2006 la Quinta Sezione Civile, rilevato che la soluzione della controversia postula l'esame di questioni di massima di particolare rilevanza, ha rimesso gli atti al Primo Presidente, il quale ha disposto l'assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite.

La società contribuente ha depositato una memoria ai sensi dell'articolo 378 c.p.c..

MOTIVI DELLA DECISIONE

1.- Con l'unico motivo il Ministero ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione degli articoli 2350 e 2433 c.c., del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 articolo 14 commi 1 e 4, articolo 56, comma 2, articolo 66, comma 1, e articolo 95 e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37, comma 3, oltre al vizio di motivazione.

Deduce in sostanza il Ministero che il prezzo di acquisto dei titoli incorporanti il diritto alla riscossione dei dividendi non può ritenersi omogeneo con il prezzo di vendita degli stessi titoli dopo la riscossione di detti dividendi, cosicché l'esposta minusvalenza risulterebbe in realtà fittizia.

Resterebbero perciò deducibili le sole spese accessorie per bolli, erroneamente riprese a tassazione, con conseguente diminuzione dell'accertamento quanto all'imponibile di lire 23.792.000 e con proporzionale riduzione della penalità.

2.- Premessa l'intervenuta cessazione della materia del contendere quanto alla pretesa tributaria relativa alla ripresa a tassazione delle spese accessorie e alla conseguente penalità, il ricorso appare per il resto fondato, pur se per motivi diversi da quelli prospettati dal Ministero, riguardanti la stessa opponibilità all'amministrazione del negozio (c.d. dividend washing) da cui deriverebbe la pretesa minusvalenza.

2.1.- Occorre in primo luogo affrontare la questione relativa alla natura del giudizio tributario ed ai poteri di indagine del giudice tributario in ordine al rapporto d'imposta; poteri che - secondo la giurisprudenza di questa Corte - sono necessariamente limitati al riscontro della consistenza della pretesa fatta valere dall'amministrazione finanziaria con l'atto impositivo, alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso enunciati (da ultimo, Cass. 20516/06).

Siffatto principio, che si traduce nella tradizionale affermazione secondo cui l'amministrazione è attore in senso sostanziale e perciò gravata dall'onere di provare la fondatezza della pretesa tributaria così come azionata con l'atto impositivo, merita di essere precisato.

Affermare, infatti, che nel giudizio tributario l'amministrazione finanziaria (e, adesso, l'Agenzia delle Entrate) è attore

e che la sua pretesa e' quella risultante dall'atto impugnato vuoi dire riconoscere che l'erario aziona una specifica pretesa impositiva - e cioe' accerta un determinato debito tributario in capo al contribuente e ne richiede il pagamento - e che il processo che nasce dall'impugnativa dell'atto autoritativo e', si, delimitato nei suoi confini, quanto a petitum e causa petendi, dalla pretesa tributaria, ma solo nel senso che il fondamento e l'entita' di questa non possono avere latitudine diversa da quanto dedotto nell'atto impositivo.

Se, in altre parole, l'Amministrazione - come nel caso di specie - fonda il proprio accertamento sull'integrale disconoscimento di una minusvalenza, la pretesa tributaria resta in tal modo individuata -

cosicche' la domanda dell'amministrazione non puo' fondarsi su altro che il disconoscimento di tale minusvalenza - ma e' evidente che il tema relativo all'esistenza, validita' e opponibilita' all'amministrazione dei negozi (nella specie la combinazione tra i contratti di acquisto e di successiva vendita delle azioni) da cui si assume che origini la dedotta minusvalenza e' acquisito al processo per effetto dell'allegazione da parte del contribuente, ovviamente gravato dell'onere di provare i presupposti di fatto per l'applicazione della norma (quella relativa alla valutazione delle componenti passive del reddito) da cui discende l'invocata diminuzione del reddito d'impresa imponibile; in conformita' del resto alla costante giurisprudenza di questa Corte in tema di onere della prova, in materia tributaria, quanto alle norme di beneficio (cfr. Cass. 14381/07, 13559/07, SSUU 27619/06).

Se dunque l'oggetto della domanda e' la pretesa impositiva e non l'accertamento dell'invalidita' o dell'inefficacia di un atto negoziale, e se, al contrario, l'esistenza e l'efficacia del contratto sono dedotti dal contribuente al fine di paralizzare la pretesa dell'amministrazione, ne discende - in conformita' alla giurisprudenza di questa Corte (Cass. 89/07, 11550/07, 12398/07) - la sicura rilevabilita' d'ufficio delle eventuali cause di invalidita' o di inopponibilita' all'amministrazione del contratto stesso, sempre che, ovviamente, cio' non sia precluso, nella fase di impugnazione, dal giudicato interno eventualmente gia' formatosi sul punto o (nel giudizio di legittimita') dalla necessita' di indagini di fatto.

2.2.- Nel merito, ritengono le Sezioni Unite di questa Corte di dover aderire all'indirizzo di recente affermato nella giurisprudenza della Sezione tributaria (si veda, da ultimo, Cass. 10257/08, 25374/08), fondato sul riconoscimento dell'esistenza di un generale principio antielusivo; con la precisazione che la fonte di tale principio, in tema di tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano.

Ed in effetti, i principi di capacita' contributiva (articolo 53 Cost., comma 1) e di progressivita' dell'imposizione (articolo 53 Cost., comma 2) costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla piu' piena attuazione di quei principi.

Con la conseguenza che non puo' non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non puo' trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale.

2.3.- Non contrasta con l'individuazione nell'ordinamento di un generale principio antielusione la constatazione del sopravvenire di specifiche norme antielusive, che appaiono anzi - come questa Corte ha osservato - mero sintomo dell'esistenza di una regola generale (Cass. 8772/08).

Che il legislatore, in epoca successiva a quella cui si riferiscono i fatti di causa, introducendo (con del Decreto Legge n. 372 del 1992, articolo 1 bis, convertito con modificazioni dalla Legge n. 429 del 1992) nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 14, comma 6 bis, abbia grandemente ridotto (ma non del tutto eliminato) la convenienza fiscale delle operazioni di dividendi washing, espressamente escludendo il credito

d'imposta per i dividendi relativamente alle azioni oggetto di acquisto da fondi comuni di investimento o SICAV, successivamente alla delibera di distribuzione degli utili stessi, e' infatti circostanza idonea ad offrire indiretta conferma dell'illiceita' fiscale di tali operazioni, atteso che, in caso contrario, la norma - che esclude taluni percettori di dividendi da un beneficio fiscale spettante a tutti gli altri - sarebbe palesemente illegittima per violazione del principio di eguaglianza. Il che evidentemente non e', proprio in ragione del fatto che esiste, nell'ordinamento costituzionale, un principio per il quale non e' lecito utilizzare abusivamente, e cioe' per un fine diverso da quello per il quale sono state create, norme fiscali (lato sensu) di favore, essendo d'altro canto, nel caso di specie, in re ipsa la elusivita' dell'operazione.

Ne' siffatto principio puo' in alcun modo ritenersi contrastante con la riserva di legge in materia tributaria di cui all'articolo 23 Cost., in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali.

2.4.- La pacifica inapplicabilita' alla fattispecie, razione temporis, del menzionato comma 6 bis non esclude percio' la possibilita' di rilevare l'abusivita' della condotta, tanto piu' che la norma in questione non contempla l'intera fattispecie c.d. di dividend washing ed ogni possibile beneficio fiscale indebito ad essa ricollegabile, ma prende in esame la sola operazione di acquisto di azioni, dopo la delibera di distribuzione degli utili, da un fondo di investimento o da una SICAV, al fine di escludere l'attribuzione del credito di imposta di cui dello stesso articolo 14, comma 1.

Come si e' detto, per dividend washing si intende infatti la combinazione di un negozio di acquisto di azioni da un fondo di investimento o una SICAV con il successivo negozio di rivendita delle medesime azioni alla stessa societa' venditrice, dopo la percezione dei dividendi, al fine sia di godere del credito di imposta di cui altrimenti il fondo o la SICAV non godrebbe (ai sensi della Legge 23 marzo 1983, n. 77, articolo 9, comma 1), sia - come nel caso di specie - al fine di consentire all'acquirente-venditore di diminuire le componenti attive del reddito d'impresa mediante il computo della minusvalenza costituita dal differenziale tra il prezzo di acquisto delle azioni prima della distribuzione del dividendo ed il prezzo di vendita subito dopo la percezione del dividendo stesso.

Che una specifica norma antielusiva abbia espressamente preso in considerazione uno dei benefici fiscali che tipicamente derivano dal negozio abusivo non vuoi dire, pertanto, che il giudice tributario non possa, prendendo atto nella specie della valutazione espressa di elusivita' dell'operazione da parte del legislatore, utilizzare lo strumento dell'inopponibilita' all'amministrazione (adottato dallo stesso legislatore in numerose norme specifiche di carattere antielusivo, quali la Legge n. 408 del 1990 articolo 10 comma 1, - nel testo dapprima sostituito dalla Legge n. 724 del 1994 articolo 28 comma 1, e poi modificato alla Legge n. 662 del 1996 articolo 3 comma 26, - e il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 articolo 37 bis, introdotto dal Decreto Legislativo n. 38 del 1997, articolo 7) anche per ogni altro profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, commessa anche in data anteriore all'entrata in vigore della norma suddetta.

2.5.- Come correttamente viene sottolineato nella sentenza n. 25374/08, l'esistenza di un principio generale non scritto volto a contrastare le pratiche consistenti in un abuso del diritto e' d'altro canto riconosciuta da questa Corte anche in campi diversi dal diritto tributario. Ne e' testimonianza la sentenza di queste Sezioni Unite n. 23726/07, nella quale e' definitiva come abusiva la pratica di frazionamento di un credito, nella fase giudiziale dell'adempimento, al fine, essenzialmente, di scelta del giudice competente.

2.6.- Nessun dubbio puo' d'altro canto sussistere riguardo alla concreta rilevabilita' d'ufficio, in questa sede di legittimita', della inopponibilita' del negozio abusivo all'erario.

In aggiunta alle considerazioni svolte sub 2.1., giova ricordare che, per costante giurisprudenza di questa Corte, sono rilevabili d'ufficio le eccezioni poste a vantaggio dell'amministrazione in una materia, come e' quella tributaria, da essa non disponibile (da ultimo, Cass. 1605/08). Il carattere elusivo dell'operazione puo' d'altro canto agevolmente desumersi, senza necessita' di alcuna ulteriore indagine di fatto, sulla base della compiuta descrizione che se ne rinviene in atti (in specie nella stessa sentenza impugnata) e, soprattutto, della esplicita valutazione proveniente dallo stesso legislatore, per quanto si e' osservato sub 2.3. e 2.4.

3.- La sentenza impugnata - fondata sull'implicito presupposto della inesistenza nell'ordinamento di un generale principio antielusivo - risulta dunque erronea e va cassata.

Non essendo necessari, per quanto piu' sopra osservato, ulteriori accertamenti di fatto, la causa puo' essere decisa nel merito, con la declaratoria di cessazione della materia del contendere per quella parte di accertamento in relazione alla quale l'Ufficio ha dichiarato di abbandonare la pretesa impositiva ed il rigetto, per il resto, del ricorso introduttivo della societa' contribuente.

La complessita' della questione giustifica la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte:

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo della societa' ricorrente per la parte per la quale l'Amministrazione non ha dichiarato di abbandonare la pretesa impositiva ed in relazione a cui dichiara quindi cessata la materia del contendere; spese compensate.