

Civile Ord. Sez. 5 Num. 17174 Anno 2022

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: D'ANGIOLELLA ROSITA

Data pubblicazione: 26/05/2022



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto: art. 24
d.lgs. n. 546 del
1992 – motivi
aggiunti

Federico Sorrentino	Presidente	
Roberta Crucitti	Consigliere	R.G. 2847/15
Andreina Giudicepietro	Consigliere	c.c. 06/04/22
Rosita D'Angiolella	Consigliere Rel. Est.	
Valentino Lenoci	Consigliere	

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 2847/2015 R.G., proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*,
elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi 12, presso
l'Avvocatura generale dello Stato che la rappresenta e difende *ope legis*.

Ricorrente

contro

MA.NA. S.R.L., in liquidazione, in persona del liquidatore e legale
rapp.te. p.t., rappresentata e difesa dall'avv.to Gabriele Escalar e
dall'avv.to Vittorio Giordano, con i quali è elettivamente domiciliata in
Roma, via Giuseppe Mazzini, n. 11.

Controricorrente - Ricorrente incidentale



avverso la sentenza n. 922/07/14 della Commissione tributaria regionale del Veneto (di seguito, CTR), depositata in data 04/06/2014 e non notificata;

udita la relazione svolta dal consigliere Rosita D'Angiolella nella camera di consiglio del 6 aprile 2022;

viste le conclusioni scritte del Sostituto Procuratore, dott. Mauro Vitiello, di rigetto del ricorso.

RITENUTO CHE

1.) **La contribuente MA.NA. s.r.l. ha impugnato l'avviso di accertamento relativo al periodo di imposta 2005** con cui, ai fini IRES, venivano ripresi a tassazione, ex artt. 39, comma 2, e 41-*bis* del d.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600, componenti negativi di reddito, indebitamente dedotti per una commissione titoli di euro 887.403,00, nonché variazioni illegittime di utili di bilancio, ex art. 89 d.P.R. n. 917 del 1986 per euro 725,003,00 ed interessi attivi non contabilizzati per euro 1.868,00 in quanto riconducibili ad un'operazione di prestito azionario garantito (cd. "stock lending") con la società DFD CZECH s.r.o., con sede in Praga, Repubblica Ceca. **L'avviso di accertamento scaturiva dal processo verbale di constatazione** del 10 febbraio 2010 dell'Ufficio antifrode della Direzione regionale del Veneto dal quale si ipotizzò che la società MA.NA. s.r.l., società residente in Italia, aveva stipulato in data 21 novembre 2005, un contratto di *stock lending* con la società ceca DFD CZECH s.r.o., avente ad oggetto quattromila azioni dal valore nominale di 1 euro ciascuna della società portoghese Glencove Corporation LI – Consultadoria e Servicos SA, con sede in Madeira, Portogallo, con previsione di garanzia, alla restituzione dei titoli, per euro 143.000,00 da depositare in una banca svizzera. Dalla



verifica si appurò che a tale contratto accedeva, altresì, un contratto di pegno su titoli che, secondo l'ipotesi dei verificatori, di fatto, evitava la materiale consegna delle azioni alla DFD CZECH s.r.o., ovvero dei titoli che restavano in capo alla società ceca con conseguente.

2. La Commissione tributaria provinciale di Venezia accoglieva il ricorso, sul rilievo che l'Ufficio aveva posto a fondamento della sua pretesa «accadimenti diversi da quelli indicati nell'avviso di accertamento frustrando il diritto del contribuente di scegliere una linea di difesa basata sulle contestazioni formulate con l'accertamento (...)» (v. sentenza impugnata).

3. La CTR, con la sentenza in epigrafe, ha rigettato l'appello ritenendo l'insussistenza del vizio di ultrapetizione della sentenza di primo grado in quanto, in primo luogo, con il provvedimento in autotutela dell'8 aprile 2011 l'Ufficio aveva annullato parzialmente l'accertamento «parlando per la prima volta di contratto di prestito considerato nullo», in secondo luogo perché gli atti dell'Ufficio risultavano effettivamente contraddittori «dove si afferma da una parte che i movimenti contabili della società sono fittizi e poi che invece sono realmente avvenuti», ed inoltre evidenziando che la società appellata aveva «rilevato e valorizzato tali incongruenze già presenti nell'avviso di accertamento impugnato e fatte rilevare dalla società contribuente nel ricorso introduttivo»; la CTR, ha ritenuto la totale infondatezza del motivo di appello erariale riguardante l'omissione di pronuncia sulla contestazione dell'Ufficio, precisando che «non è vero infatti che l'Ufficio ha esercitato il potere di autotutela limitandosi a rettificare alcuni errori contabili esposti con l'avviso di accertamento impugnato, senza modificare l'impianto della motivazione» evincendosi dagli atti di accertamento «come con la rettifica, in realtà, l'Ufficio abbia dato una diversa qualificazione giuridica ai movimenti bancari sottostanti al contratto di *stock lending* stipulato dalla MA.NA. s.r.l.».



4. Propone ricorso per cassazione l'Agencia delle entrate affidato ad un unico motivo; la società contribuente ha resistito con controricorso ed ha avanzato ricorso incidentale condizionato.

5. Il Sostituto Procuratore, dott. Mauro Vitiello, ha presentato, in via telematica, conclusioni scritte con le quali ha chiesto il rigetto del ricorso.

CONSIDERATO CHE

1. Con il primo ed unico motivo di ricorso l'Agencia dell'entrate denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4), cod. proc. civ., l'*error in procedendo* in cui sarebbe incorsa la CTR per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., nonché per violazione dell'art. 24 del d.lgs. del 31 dicembre 1992 n. 546.

1.1. Sulla violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato, la difesa erariale deduce che non risponde al vero quanto asserito dalla CTR, secondo cui solo col provvedimento in autotutela, adottato dopo la proposizione del ricorso originario, l'Ufficio avrebbe contestato la nullità del contratto di prestito azionario, in quanto tale contestazione era propria già dell'avviso di accertamento e del processo verbale di constatazione - riportati, per stralci, in ricorso (v. pag. 12 e ss.) - nonché era stata specificamente ribadita nei giudizi di merito nel senso che il provvedimento di autotutela aveva riguardato meri errori di carattere contabile «ossia l'aver l'Ufficio considerato quali ricavi sia i dividendi percepiti dalla società MA.NA. s.r.l. dalla società portoghese che gli interessi attivi che sarebbero maturati sulla somma di euro 150.000,00 prevista a titolo di collaterale e sull'importo di euro 887.000,00, quale commissione corrisposta alla società ceca». Secondo l'Ufficio, dunque, alcuna contraddittorietà e/o incongruenza vi era stata tra l'avviso di accertamento e il successivo provvedimento di autotutela avendo sempre contestato la nullità del contratto di prestito titoli in quanto l'insieme delle operazioni poste in essere non erano



giustificate da ragioni economicamente apprezzabili, mancando l'alea del contratto di *stock lending* che aveva come unica causa l'ottenimento di un risparmio di imposta.

1.2. Quanto al profilo di censura riguardante la violazione dell'art. 24 del d.lgs. n. 546 del 1992, la difesa erariale deduce che, fermo restando che il provvedimento in autotutela ha riguardato modifiche di carattere formale, la società contribuente avrebbe dovuto contestare l'asserita modifica della motivazione dell'avviso di accertamento con la proposizione di motivi aggiunti, ai sensi del disposto dell'art. 24 del citato decreto legislativo, e non invece, come avvenuto, con il deposito della memoria del 29 settembre 2011 innanzi alla Commissione tributaria provinciale.

2. Le censure proposte devono essere disattese.

2.1. Va premesso che poiché il potere di autotutela (parziale) è stato esercitato nel corso del giudizio, intervenendo sulla pretesa già contenuta nell'avviso notificato, esso viene ad incidere sulla valutazione della materia del contendere, valutazione rilevabile anche d'ufficio a prescindere dall'eccezione di parte.

2.2. In particolare, la denunciata violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato, non può prescindere dall'individuazione del *thema decidendum* del giudizio di merito e, quindi, della *causa petendi* e del *petitum* del ricorso originario.

2.3. Secondo il pacifico indirizzo di questa Corte, al quale il Collegio intende aderire in assenza di ragioni ostative, il principio della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato, fissato dall'art. 112 cod. proc. civ., non osta a che il giudice renda la pronuncia richiesta in base ad una ricostruzione dei fatti autonoma rispetto a quella prospettata dalle parti o in applicazione di una norma giuridica diversa da quella invocata dall'istante, purché restino immutati il *petitum* (nella specie, l'annullamento dell'avviso di accertamento) e la *causa petendi* (nella



specie, motivazione perplessa contraddittoria) e la statuizione trovi corrispondenza nei fatti di causa e si basi su elementi di fatto ritualmente acquisiti in giudizio ed oggetto di contraddittorio (v., ex plurimis, Cass. 4/02/2016, n. 2209; Cass. 10/05/2018, n. 11289; Cass., 17/01/2018, n. 906).

2.4. Nella specie, che la MA.NA. s.r.l., già col ricorso introduttivo, abbia proposto specifica contestazione sulle incongruenze dell'avviso di accertamento e della sua contraddittorietà con il provvedimento in autotutela, è detto chiaramente dai giudici di appello («la sentenza appellata ha rilevato e valorizzato tali incongruenze già presenti nell'avviso di accertamento impugnato, e fatte rilevare dalla società contribuente nel ricorso introduttivo»), i quali, delineato in tali termini il *thema decidendum* (impugnazione dell'avviso di accertamento per contraddittorietà con il successivo provvedimento di autotutela e, dunque, violazione del diritto di difesa del contribuente), hanno, poi, respinto l'appello dell'Ufficio sia per contraddittorietà degli atti di accertamento («dove si afferma da una parte che i movimenti contabili della società sono fittizi e poi che invece sono realmente avvenuti»), sia per le modifiche sostanziali apportate dal successivo atto di autotutela.

2.5. Tale perimetro della controversia esclude la prospettata omissione di pronuncia per pretesa violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato, in quanto non ricorre alcuna ipotesi di alterazione, da parte del giudice di merito, del potere dispositivo delle parti attraverso l'introduzione di un titolo nuovo e diverso da quello enunciato a sostegno della domanda; di conseguenza, priva di fondatezza risulta la tesi dell'Ufficio circa il mancato rispetto dell'onere processuale, a carico della società contribuente, della presentazione dei motivi aggiunti di cui all'art. 24 d.lgs. cit., giacché, in relazione al *thema decidendum* tracciato dalla



CTR, la presentazione della memoria depositata in primo grado, in data 29 settembre 2011, non poteva che avere, come rettamente ha ritenuto la CTR, il contenuto di un mero sviluppo degli argomenti già contenuti nel ricorso, che la società contribuente ha ritenuto avvalorati dal sopravvenuto provvedimento parziale di annullamento dell'accertamento parziale in autotutela. D'altro canto, a norma della disposizione in parola, l'integrazione dei motivi di ricorso è ammessa solo nel caso di deposito di documenti non conosciuti ad opera delle parti o della commissione, ipotesi che fuoriesce dalla fattispecie in esame.

3. Il rigetto del ricorso principale rende superfluo l'esame del ricorso incidentale condizionato - riguardante l'inammissibilità dell'appello dell'Agenzia delle entrate - avanzato dalla società contribuente.

4. Le spese del presente giudizio di legittimità sono poste a carico dell'Agenzia delle entrate e vengono liquidate come da dispositivo.

5. Non sussistono i presupposti per il versamento del doppio contributo da parte dell'Agenzia delle entrate, soccombente, trattandosi di amministrazione pubblica ammessa a prenotazione a debito.

P. Q. M.

Rigetta il ricorso principale e dichiara assorbito il ricorso incidentale condizionato.

Condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese del presente giudizio di legittimità in favore della società controricorrente che liquida in euro 7.800,00 per compensi, euro 200,00 per esborsi, oltre il 15 per cento per spese generali ed accessori di legge.

Così deciso, in data 6 aprile 2022.

Il Presidente
Federico Sorrentino

