

CONTENZIOSO

Ammisibilità di nuove tesi difensive nel giudizio di rinvio

di Luigi Ferrajoli

Nel contenzioso tributario **il giudizio di rinvio è un processo chiuso**, in cui le parti non possono avanzare richieste diverse da quelle già prese, né formulare difese che, per la loro novità, alterino completamente il tema di decisione o evidenzino un fatto *ex lege* ostativo all'accoglimento dell'avversa pretesa, la cui affermazione sia **in contrasto con il giudicato implicito ed interno**, sì da porre nel nulla gli **effetti intangibili della sentenza di cassazione** ed il principio di diritto enunciato. Deve ritenersi, tuttavia, ammessa, *ex articolo 63, comma 4, D.Lgs. 546/1992*, la proposizione di **nuove tesi difensive che non siano tali da alterare completamente il tema di decisione**.

È quanto affermato dalla Corte di Cassazione nella recente [sentenza n. 26194 del 18.10.2018](#).

Nella vicenda in commento, una società riceveva un avviso di accertamento portante anche la contestazione relativa ad un'**indebita variazione in diminuzione** apportata per neutralizzare fiscalmente *ex articolo 44, comma 1, Tuir*, nella formulazione vigente all'epoca del fatto, la somma di pari importo accreditata nel conto economico del bilancio chiuso al 31.12.1993 alla voce "*altri proventi da partecipazione*" che la società aveva ricevuto da una partecipata statunitense a titolo di restituzione del sovrapprezzo versato dai sottoscrittori in seguito ad una offerta pubblica di aumento del capitale finalizzata a quotare la partecipata sul mercato americano.

La ricorrente impugnava l'accertamento e la CTP annullava il predetto rilievo, sul presupposto che ai sensi dell'[articolo 44 Tuir](#) **la distribuzione di un sovrapprezzo di emissione non concorre alla formazione del reddito**, ma riduce soltanto il valore fiscale della partecipazione.

L'ufficio ricorreva in appello e la CTR confermava la sentenza appellata; successivamente la Cassazione, pur confermando l'irrilevanza ai fini reddituali della somma, la riteneva invece rilevante ai fini patrimoniali, in quanto **il premio di emissione**, rappresentato dalla differenza tra prezzo effettivo di emissione e valore nominale della partecipazione, **evidenziava un incremento di valore di quest'ultima, che doveva essere tassato nel momento in cui si traduceva in plusvalenza**, da calcolarsi mediante abbattimento del costo di acquisto della partecipazione in ragione del sovrapprezzo realizzato.

Pertanto, la società avrebbe dovuto, secondo la Suprema Corte, indicare la somma sia nel conto economico che nello stato patrimoniale, poiché, diversamente, la neutralizzazione dell'operazione in conto economico avrebbe, di fatto, comportato **l'impossibilità di operare la tassazione in seguito**, all'atto della realizzazione dell'effettiva plusvalenza. Nel caso di specie,

la società non aveva riportato l'operazione nello stato patrimoniale, in tal modo implicitamente rinunciando al trattamento fiscale speciale previsto dall'[articolo 44 Tuir](#). Di conseguenza, la Cassazione individuava **un'ipotesi di elusione fiscale**, realizzata mediante il **doppio artificio contabile** rappresentato da un lato dall'iscrizione in conto economico della variazione in diminuzione che azzera la posta sotto il profilo reddituale, e dall'altro lato dall'omessa registrazione della riduzione del costo della partecipazione nello stato patrimoniale.

Su tali presupposti, la **pronuncia della CTR era cassata e il giudizio era riassunto**; la società assumeva che, per effetto della qualificazione della posta come utile di esercizio, operata dalla Cassazione con la sentenza di rinvio, **doveva essere tassata secondo il regime previsto per gli utili al momento dei fatti in base agli articoli 96 e 115, comma 2, Tuir**.

La CTR accoglieva l'appello dell'ufficio, osservando che la questione relativa alla tassazione della posta ai sensi degli articoli 96 e 115 Tuir non era mai stata proposta dalla ricorrente nei precedenti gradi del giudizio e **non poteva quindi trovare ingresso in sede di rinvio**.

La Cassazione, adita dalla società, affermava invece che la predetta questione costituiva **diretta conseguenza della sentenza di rinvio** e del principio di diritto in essa affermato.

Secondo la Suprema Corte, infatti, premesso il principio secondo cui nel giudizio di rinvio le parti non possono ampliare il *thema decidendum*, è tuttavia **ammissibile la proposizione di nuove tesi difensive che non siano tali da alterarlo completamente**; inoltre, pur non essendo ammesse nel giudizio di rinvio nuove prove, ad eccezione del giuramento decisorio “*nel caso in cui la sentenza d'appello sia stata annullata per vizio di violazione o falsa applicazione di legge, che reimposti secondo un diverso angolo visuale i termini giuridici della controversia, così da richiedere l'accertamento dei fatti, intesi in senso storico o normativo, non trattati dalle parti e non esaminati dal giudice di merito perché ritenuti erroneamente privi di rilievo, sono ammissibili anche le nuove prove che servano a supportare tale nuovo accertamento, non operando rispetto ad esse la preclusione di cui all'articolo 345 c.p.c., comma 3*”.

Secondo la Cassazione, nel caso di specie **non era configurabile il giudicato interno**, poiché la questione relativa all'individuazione del corretto regime per la tassazione dell'utile di esercizio derivante da partecipata estera non residente costituiva proprio l'oggetto del giudizio di rinvio conseguente alla precedente sentenza della medesima Corte.

Special Event
**L'IMPOSTAZIONE DELL'ATTIVITÀ DEL REVISORE LEGALE
ATTRAVERSO L'ANALISI DI UN CASO OPERATIVO**
Scopri le sedi in programmazione >