Sentenza del 14/12/2018 n. 32406 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate notificava a S. Soc. Coop. Agricola a.r.l., sulla base di processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza, avviso di accertamento ai fini della ripresa a tassazione di un maggior imponibile Irpef ed Irap relativo all'anno di imposta 2003.

In particolare, l'Agenzia contestava:

a) la indebita deduzione di componenti negative relative all'acquisto di carburanti e lubrificanti, rilevando che un determinato numero di schede di carburante risultava privo dei requisiti essenziali (quali la indicazione dei chilometri, la firma di convalida dell'addetto alla distribuzione, la targa del veicolo, la denominazione dell'impianto di distribuzione), con la conseguenza che non era possibile stabilire se i costi fossero inerenti all'attività di impresa;

b) la indebita deduzione di una perdita di Euro 500.000,00, costituita da crediti non recuperati vantati nei confronti della Cooperativa Costruttori di Argenta;

c) maggiori plusvalenze derivanti dalla cessione di terreni, fittiziamente contabilizzate come operazioni di conferimento di azienda in società.

La contribuente proponeva ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria provinciale, deducendo che: a) le schede dei carburanti non debitamente compilate erano 138, di cui solo due non indicavano la targa del veicolo, sicchè solo con riferimento a queste ultime non era possibile il collegamento della scheda carburante ad un automezzo di proprietà della società, mentre negli altri casi si trattava di mere irregolarità formali che non inficiavano il documento contabile b) con riguardo alla perdita di crediti, l'importo rideterminato dall'Ufficio era errato c) quanto alle operazioni di conferimento d'azienda, ritenute elusive ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, l'Ufficio non aveva fornito adeguata prova e, con riguardo alla contestata omessa contabilizzazione di ricavi per Euro 27.768,83, data dalla differenza fra la somma degli assegni ricevuti da C.L. (pari ad Euro 304.360) e l'acquisto da parte di quest'ultimo delle quote sociali dalla cooperativa Sorgeva per Euro 276.591,17, tutti gli assegni erano stati regolarmente incassati e contabilizzati.

Evidenziava, quindi, che le operazioni dovevano essere qualificate come "conferimenti di azienda agricola", non soggette ad Irap, e non come "cessioni di terreni".

La Commissione Tributaria provinciale, accogliendo in parte il ricorso, affermava che le schede dei carburanti contenevano delle irregolarità, che il secondo rilievo non era fondato perchè

correttamente la società aveva imputato al conto economico una perdita già vantata e, con riguardo al terzo rilievo, che si trattava di operazioni aventi le caratteristiche di conferimenti di rami di aziende, in parte costituite da terreni e beni strumentali, e che non vi era stato occultamento di parte del corrispettivo (euro 27.768,83), dato che i relativi assegni erano stati incassati e contabilizzati.

L'Agenzia delle Entrate proponeva appello esclusivamente in ordine al secondo ed al terzo rilievo, ribadendo che la perdita di crediti non era deducibile ai fini Irap, ai sensi del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 5, e che le operazioni di conferimento di ramo d'azienda in società erano, in realtà, cessioni di terreni, sicchè dette operazioni dovevano ritenersi soggette ad Irap; aggiungeva che la maggiore plusvalenza per Euro 27.768,83, emergente dalla contabilità della società, risultava non dichiarata.

La Commissione Tributaria regionale riteneva fondato il secondo rilievo e respingeva il terzo rilievo, motivando "La perdita non è deducibile ai fini Irap. In merito al punto 3, l'appello è ristretto all'applicabilità dell'Irap, tenuto conto che l'Irap non si applica alla plusvalenza sui conferimenti di ramo di azienda, e si applica a quella sulla cessione dei terreni. Nel caso de quo si è trattato di conferimento di ramo d'azienda, e dunque non è tassabile la relativa plusvalenza".

La Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, concernente solo il terzo rilievo, affidandosi a tre motivi.

La contribuente resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso - rubricato violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2 e art. 36, comma 2, n. 4, dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e dell'art. 118 disp. att., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - la Agenzia delle Entrate, dopo avere ritrascritto nel ricorso l'avviso di accertamento e l'atto di appello da essa proposto, ha eccepito la nullità della sentenza impugnata, sottolineando che la Commissione Tributaria regionale non ha preso in considerazione i motivi di appello ed ha omesso di argomentare, se non in modo apodittico ed apparente, le ragioni per le quali non ha ritenuto fondate le doglianze formulate dall'Ufficio.

1.1. La controricorrente ha eccepito la inammissibilità del motivo, assumendo che, sebbene la censura sia stata formulata in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, essa è volta a far valere un vizio motivazionale.

1.2. La eccezione di inammissibilità non è fondata.

Come è stato chiarito da questa Corte, il ricorso per cassazione, avendo ad oggetto censure espressamente e tassativamente previste dall'art. 360 c.p.c., comma 1, deve essere articolato in specifici motivi riconducibili in maniera immediata ed inequivocabile ad una delle cinque ragioni di impugnazione stabilite dalla citata disposizione, pur senza la necessaria adozione di formule sacramentali o l'esatta indicazione numerica di una delle predette ipotesi. Pertanto, nel caso in cui il ricorrente lamenti l'omessa pronuncia, da parte dell'impugnata sentenza, in ordine ad una

delle domande o eccezioni proposte, non è indispensabile che faccia esplicita menzione della ravvisabilità della fattispecie di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, con riguardo all'art. 112 c.p.c., purchè il motivo rechi univoco riferimento alla nullità della decisione derivante dalla relativa omissione, dovendosi, invece, dichiarare inammissibile il gravame allorchè sostenga che la motivazione sia mancante o insufficiente o si limiti ad argomentare sulla violazione di legge. (Sez. U, Sentenza n. 17931 del 24/07/2013) Nel caso di specie l'Agenzia delle Entrate nell'esporre il motivo dedotto, sebbene abbia sottolineato che la Commissione tributaria regionale si è limitata a respingere l'appello sulla base di una motivazione carente, ha eccepito la nullità della decisione, ponendo in rilievo che il giudice di appello non ha preso in considerazione tutti i motivi di impugnazione esposti dall'Amministrazione, lamentando in tal modo una omessa pronuncia.

2. Il primo motivo è fondato nei limiti che di seguito si espongono.

La Commissione Tributaria provinciale si è espressamente pronunciata in merito alla natura delle operazioni poste in essere dalla Sorgeva Soc. coop., affermando che si tratta di conferimenti di rami di azienda, e non di cessione di terreni, e ritenendo, di conseguenza, in contrasto con quanto assunto dall'Ufficio, che la relativa plusvalenza non sia assoggettabile ad Irap. La Commissione regionale non ha, invece, preso in esame l'altro motivo di appello, pure fatto valere dall'Ufficio, concernente "la quota di corrispettivo, pari ad Euro 27.768,83", relativa alla cessione di quote sociali effettuata dalla S. soc. coop. a r.l. in favore dei soci Ch. e G., che, secondo la ricostruzione operata dalla Agenzia, sarebbe stata occultata dalla società.

Sul punto, la Amministrazione aveva sostenuto che la somma di Euro 27.768,83 recuperata a tassazione trovava riscontro nella contabilità, in quanto il prezzo risultante dall'atto notarile di cessione delle quote era pari ad Euro 276.591,91, mentre la somma effettivamente incassata dalla società Sorgeva con assegni ricevuti dal cessionario ammontava a complessivi Euro 304.360,00; la contribuente aveva, invece, evidenziato che gli assegni erano stati regolarmente incassati e contabilizzati e che, di conseguenza, non vi era stato occultamento di somme.

Il giudice di appello ha totalmente omesso di prendere in esame la questione oggetto di doglianza e di valutare gli elementi dalle parti offerti a supporto delle rispettive tesi difensive, sicchè è sicuramente ravvisabile un difetto di attività del giudice di secondo grado che si risolve nella violazione della corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato.

L'omessa pronuncia su alcuno dei motivi di appello, e, in genere, su una domanda, eccezione o istanza ritualmente introdotta in giudizio, integra una violazione dell'art. 112 c.p.c., che deve essere fatta valere esclusivamente ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 (Cass. n. 22759 del 27/10/2014; n. 6835 del 16/3/17) e determina nullità della sentenza.

3. Con il secondo motivo la Agenzia delle Entrate, censurando la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 37-bis, 39 e 40, nonchè del D.Lgs. n. 446 del 1997, artt. 11 e 25, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, ha evidenziato che la ripresa a tassazione è incentrata sulle seguenti circostanze:

a) in data 23.10.03 la società Sorgeva aveva costituito con A.L. e C.L. una società denominata Azienda Agricola A. di C.L. & C. s.a.s. e, in pari data, aveva ceduto la propria quota di partecipazione ai soci A. e C.;

b) sempre in data 23.10.03 la Sorgeva aveva costituito con Ch.Cl. e G.R. la società denominata Azienda Agricola Giorgia di Ch.Cl. e C. s.a.s. e, in pari data, aveva ceduto la propria quota di partecipazione ai soci Ch. e G.;

c) mancavano valide ragioni economiche per giustificare l'operazione;

d) la cessione di terreno era sottoposta all'imposta di registro proporzionale del 15%, all'imposta ipotecaria proporzionale del 2% ed all'imposta catastale proporzionale dell'1%, mentre con il conferimento di beni in società e la successiva cessione delle quote sociali, erano dovute imposte in misura fissa per ciascuno dei due atti posti in essere;

f) il conferimento di azienda in società era operazione non imponibile ai fini Irap, al contrario della cessione dei terreni;

g) sulla base dei suddetti elementi le operazioni poste in essere dalla Sorgeva, sebbene lecite, erano finalizzate ad ottenere una imposizione fiscale minore di quella prevista nell'ordinamento tributario.

Sostiene, dunque, che la creazione di due società non aveva alcuna utilità pratica se non quella di conseguire un indebito risparmio di imposta rispetto alla reale cessione di terreno che le parti volevano porre in essere, con la conseguenza che l'operazione deve essere considerata elusiva ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis.

4. Con il terzo motivo la ricorrente, facendo valere un difetto di motivazione in ordine ad un fatto decisivo e controverso per il giudizio, ha ribadito che la Commissione tributaria regionale ha omesso di prendere in esame le circostanze di fatto su cui si fondava l'appello e non ha esplicitato il procedimento logico che l'ha condotta al proprio convincimento.

4. Il terzo motivo è fondato e comporta l'assorbimento del secondo motivo.

La motivazione omessa o insufficiente è configurabile qualora dal ragionamento del giudice di merito, come risultante dalla sentenza impugnata, emerga la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione, ovvero quando sia evincibile l'obiettiva carenza, nel complesso della medesima sentenza, del procedimento logico che lo ha indotto, sulla base degli elementi acquisiti, al suo convincimento, ma non già quando, invece, vi sia difformità rispetto alle attese ed alle deduzioni della parte ricorrente sul valore e sul significato dal primo attribuiti agli elementi delibati, risolvendosi, altrimenti, il motivo di ricorso in un'inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e del convincimento di quest'ultimo tesa all'ottenimento di una nuova pronuncia sul fatto, certamente estranea alla natura ed ai fini del giudizio di cassazione. (Cass. Sez. U, n. 24148 del 25/10/2013).

In altri termini, la motivazione si rivela insufficiente allorchè dal compendio giustificativo che accompagna la decisione sia evincibile una obiettiva carenza nell'iter logico-argomentativo che

ha condotto il giudice a regolare la vicenda sottoposta al suo esame.

Nella specie sussiste il vizio denunciato dalla ricorrente, dal momento che, malgrado siano state sottoposte all'attenzione del giudice d'appello diverse circostanze di fatto in forza delle quali l'Ufficio assumeva che le operazioni poste in essere dalla contribuente non fossero supportate da ragioni economiche diverse dal risparmio fiscale, la Commissione Tributaria regionale ha apoditticamente affermato che nella fattispecie in esame si è in presenza di operazioni aventi ad oggetto conferimenti di rami di azienda, come tali non tassabili ai fini Irpeg, ma non ha in alcun modo spiegato le ragioni in forza delle quali è addivenuta a tale conclusione e, quindi, i motivi per cui ha ritenuto che le operazioni non siano state determinate unicamente dal perseguimento di un vantaggio fiscale, nè tanto meno ha chiarito, previa valutazione delle allegazioni e argomentazioni difensive svolte dalla Agenzia delle Entrate tese ad evidenziare la sussistenza di elementi contrari, sulla base di quali elementi probatori abbia ritenuto che le deduzioni svolte dall'Ufficio non fossero fondate.

In conclusione, devono essere accolti il primo ed il terzo motivo, assorbito il secondo, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio della causa, per il riesame, oltre che per la liquidazione delle spese di legittimità, alla Commissione Tributaria regionale dell'Emilia Romagna, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo ed il terzo motivo e dichiara assorbito il secondo motivo; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Commissione tributaria della Emilia Romagna, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 26 marzo 2018.

Depositato in Cancelleria il 14 dicembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza