Sentenza del 21/02/2019 n. 5087 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle Entrate emise un avviso di accertamento nei confronti della M. s.r.l. (d'ora in avanti, breviter, "M.") per riprese I.V.A., I.R.A.P., I.R.E.S., quale conseguenza dell'avvenuta contestazione, a carico di detta società, circa il compimento di operazioni elusive, volte a sottrarre entrate all'erario.

2. In particolare, dalla lettura della gravata sentenza si evince che "l'elusione emergeva... dal meccanismo con il quale venne posta in essere l'operazione di costituzione della società M.", società costituita in data 26.9.2005, avente, quale socio unico, la Y. lcc, e, per oggetto, il noleggio di una sola unità da diporto, denominata "(OMISSIS)", acquistata nell'ottobre del 2005 da un'altra società avente sede nelle Isole Cayman, per un importo di Euro 2.100.000,00 in regime di non imponibilità I.V.A..

3. Sennonchè, dagli accertamenti della G.d.F. era emerso che (a) amministratore della Y. era tale E.E.E. il quale, a propria volta, (b) era risultato essere unico utilizzatore dell'imbarcazione predetta negli anni 2006-2007, (c) noleggiata - peraltro - ad un costo notevolmente inferiore a quello normalmente praticato sul mercato: donde la conclusione della carenza, in capo alla M., dei requisiti per potere godere delle agevolazioni fiscali in termini, tra l'altro, di I.V.A., I.R.A.P. e I.R.E.S. e l'emissione, per l'appunto dell'avviso di accertamento di cui si è detto.

4. Avverso tale provvedimento M. propose ricorso innanzi alla C.T.P. di Genova la quale, accertata la natura commerciale dell'attività svolta dalla società ricorrente e la congruità del canone sostenuto dall' E. per il nolo dell'imbarcazione "(OMISSIS)", con sentenza 51/1/2011 annullò il provvedimento impugnato.

5. Tale decisione fu quindi impugnata dall'Agenzia delle Entrate innanzi alla C.T.R. della Liguria la quale, con sentenza n. 90 del 23.10.2013, in riforma della gravata decisione, accolse l'appello, in particolare osservando come: a) "il Signor E. attraverso la catena societaria era il solo soggetto economico della Soc. M."; b) "lo stesso aveva usato in modo esclusivo lo Yacht nel periodo 20/07/2006-30/09/2006 e 15/04/2007-30/10/2007"; c) il prezzo del nolo corrisposto dall' E. risultava notevolmente inferiore al valore normale di mercato.

6. Avverso tale decisione M. ha infine proposto ricorso per cassazione, affidato a 6 motivi; si è costituita con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo parte ricorrente si duole (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) della violazione e/o falsa applicazione, del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8-bis, comma 1, della L. n. 724 del 1994, art. 30, della L. n. 171 del 1989, art. 15, della L. n. 172 del 2003, art. 3 e dell'art. 2729 c.c. nonchè (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4) della violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., per avere la C.T.R. erroneamente escluso che la M. svolgesse attività commerciale ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4, comma 5.

1.1. Il motivo è, sotto molteplici profili, inammissibile.

1.1.1. Da un primo angolo prospettico, osserva il Collegio come esso cumuli doglianze che la stessa parte ricorrente ascrive a due diversi vizi ex art. 360 c.p.c., senza però individuare, nel corso dell'esposizione, quali i profili riconducibili, rispettivamente, all'uno ovvero all'altro: in proposito è principio pacifico quello per cui, in materia di ricorso per cassazione, l'articolazione in un singolo motivo di più profili di doglianza costituisce ragione d'inammissibilità quando non è possibile ricondurre tali diversi profili a specifici motivi di impugnazione, dovendo le doglianze, anche se cumulate, essere formulate in modo tale da consentire un loro esame separato, come se fossero articolate in motivi diversi, senza rimettere al giudice il compito di isolare le singole censure teoricamente proponibili, al fine di ricondurle a uno dei mezzi d'impugnazione consentiti, prima di decidere su di esse (Cass., Sez. 2, 23.10.2018, n. 26790, Rv. 651379-01; Cass., Sez. U, 6.5.2015, n. 9100, Rv. 635452- 01).

1.1.2. Sotto altro profilo, poi, osserva il collegio come la censura disveli, in realtà, un preteso vizio motivazionale ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, offrendo una diversa lettura del materiale istruttorio in atti, con precipuo riferimento alla natura "commerciale" dell'attività svolta dalla M..

1.1.3. Sennonchè, pur così riqualificato, il motivo non solo non si confronta con la ratio decidendi della gravata decisione (la quale non discorre affatto della M. in termini di "società di mero godimento, ossia come società di comodo" - cfr. ricorso, p. 9, ult. Rigo - ma esorbita, altresì, dai confini del vizio motivazionale denunziabile ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, ormai circoscritto, a seguito della riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012, alla sola verifica della violazione del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111 Cost., comma 6, individuabile nelle ipotesi di "mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale", di "motivazione apparente", di "manifesta ed irriducibile contraddittorietà" e di "motivazione perplessa od incomprensibile", al di fuori delle quali il vizio in questione può essere dedotto solo per omesso esame di un "fatto storico", che abbia formato oggetto di discussione e che appaia "decisivo" ai fini di una diversa soluzione della controversia (cfr. Cass., Sez. U., 7.4.2014, n. 8053, Rv. 629830-01, cit. nonchè, da ultimo, Cass., Sez. 3, 12.10.2017, n. 23940, Rv. 645828-01).

1.1.4. In particolare, sviluppando nello specifico quanto appena esposto, si deve rilevare come: a) la decisione impugnata fonda sull'assunto che la contribuente non abbia svolto attività commerciale (giacchè l'unità da diporto era stata goduta "dal solo soggetto economico della M....a prezzo inferiore al valore normale di mercato" - cfr. sentenza impugnata, ult. p.), non anche sul presupposto dell'applicabilità, ad essa, della disciplina sulle società di comodo. Dalla stessa

lettura della gravata decisione (cfr. pp. 2 e 3, prime due righe) emerge, peraltro, che anche l'attività di verifica era dichiaratamente intesa a dimostrare che la società non esercitava attività d'impresa, non anche che la M. fosse una società non operativa ai sensi della L. n. 724 del 1994, art. 30. In altri termini, per la C.T.R. (e, prima ancora, gli organi accertatori) la società M. esiste, ma semplicemente non ha svolto, nel periodo in contestazione, attività d'impresa: tant'è vero che la normativa cui fa riferimento la Corte ligure, onde affermare la legittimità dell'impugnato avviso di accertamento, è espressamente individuata nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4, comma 5, terzo periodo, lett. a). Sicchè, per concludere sul punto, tale essendo il quadro ricostruttivo della motivazione della sentenza impugnata, appare del tutto inconferente rispetto a detta ratio decidendi l'articolazione di censure (quali quelle svolte con il motivo in esame) sull'applicabilità o meno, nella specie, della disciplina delle società non operative ex art. 30 cit. (cfr., per un caso analogo, Cass., Sez. 5, 1.10.2015, n. 19621, non massimata, pp. 6 ss.), b) con la proposizione del ricorso per cassazione, il ricorrente non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sè coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove è sottratto al sindacato di legittimità, dal momento che, nell'ambito di quest'ultimo, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione (Cass., Sez. 6-5, 7.4.2017, n. 9097, Rv. 643792-01).

2. Con il secondo motivo parte ricorrente lamenta (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4, commi 3 e 5, nonchè art. 8-bis, comma 1 e dell'art. 2729 c.c. nonchè (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4) la violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., per avere la C.T.R. erroneamente negato la natura commerciale dell'attività svolta dalla M., nonostante l'ampio materiale istruttorio facesse propendere per la soluzione opposta.

2.1. Il motivo è inammissibile.

2.1.1. Premesso che, come già evidenziato sub p. 1.1, il motivo cumula doglianze che la stessa parte ricorrente ascrive a due diversi vizi ex art. 360 c.p.c., senza però individuare, nel corso dell'esposizione, quali i profili riconducibili all'uno ovvero all'altro, ad ogni buon conto, anche in tal caso la censura disvela, in realtà, un vizio motivazionale ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, offrendo una diversa lettura del materiale istruttorio in atti, con precipuo riferimento alla natura "commerciale" dell'attività svolta dalla M.: essa dunque soggiace ai medesimi rilievi di inammissibilità già sviluppati nel precedente p. 1.1.4, sub. b).

3. Con il terzo motivo la M. si duole (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) della violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis "e del principio generale che vieta "l'abuso del diritto" (cfr. ricorso, p. 30, terzultimo cpv.), per avere la C.T.R. presunto "illegittimamente il carattere non operativo della ricorrente e, conseguentemente, l'abuso dello schema societario".

3.1. Il motivo è inammissibile sotto molteplici profili.

3.1.1. Va in primo luogo osservato come il motivo ancora una volta non si confronti con la ratio decidendi della gravata decisione, per le medesime ragioni illustrate al precedente p. 1.1.4, sub a) cui integralmente si rinvia: in sintesi, la C.T.R. non ritiene essersi in presenza di società non operativa quanto, piuttosto, di società esistente ma non svolgente, nella specie, attività commerciale.

3.1.2. Il motivo, inoltre, non si confronta neppure con uno specifico passaggio della motivazione della sentenza impugnata quanto, al contrario, con le attività di accertamento svolte dall'Ufficio. Anche poi, a voler diversamente opinare, e, dunque, ritenere che le censure riguarderebbero la impugnata decisione, si ricadrebbe ancora una volta in un'inammissibile rilettura del materiale istruttorio (cfr. supra, p. 1.1.4, sub b).

4. Con il quarto motivo la ricorrente deduce (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4) la violazione dell'art. 132 c.p.c., ritenendo che la sentenza impugnata non abbia motivato (cfr. ricorso, pp. 37-38) in relazione a: 1) "tutte le difese eccezioni argomentazioni sia fattuali che giuridiche dedotte dalla parte (originaria ricorrente), nè (al)le prove offerte"; 2) al rilievo accordato alla sentenza di patteggiamento in sede penale, ex art. 444 c.p.c.; 3) alle circostanze che proverebbero l'uso esclusivo dell'unità da diporto da parte dell' E.; 4) alla incongruità del prezzo da questi corrisposto per il nolo di detta imbarcazione; sì da versarsi in presenza di una motivazione solo apparente.

4.1. Il motivo è infondato e va rigettato.

4.1.1. Va anzitutto chiarito come la sentenza impugnata risulta conforme al disposto del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, in tema di contenzioso tributario, secondo cui la sentenza deve contenere, fra l'altro, la "concisa esposizione dello svolgimento del processo" e "la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto": essa, infatti, contiene il minimo indispensabile necessario a dar conto dell'accoglimento dell'appello attraverso la concisa esposizione dei fatti rilevanti della causa, rendendo possibile l'individuazione del thema decidendum e delle ragioni che stanno a fondamento del dispositivo.

4.1.2. Tanto premesso, può comunque osservarsi che: 1) in relazione all'omessa pronunzia su tutte le eccezioni, difese e prove, al di là della genericità del rilievo (parte ricorrente non indica quali sarebbero tali eccezioni, difese e prove pretermesse dalla C.T.R.), il giudice di merito non è tenuto a pronunziarsi espressamente su ogni allegazione difensiva o prova introdotta delle parti, ben potendo inferirsi, dal complesso della motivazione, il loro rigetto implicito (arg. da Cass., Sez. L, 4.8.2014, n. 17580, Rv. 631894-01); 2) in relazione al rilievo accordato alla pronuncia di patteggiamento, trattasi all'evidenza di motivazione ad abundantiam, siccome tale insuscettibile di rappresentare oggetto di autonomo motivo di ricorso per cassazione (arg. da Cass., Sez. 1, 10.4.2018, n. 8755, Rv. 648883-01); 3) la sentenza impugnata, contrariamente a quanto sostenuto dalla società ricorrente, dà proprio atto di tale uso esclusivo, indicando anche gli specifici periodi degli anni 2006 e 2007 in cui ciò avvenne (nè, in ogni caso, la circostanza ha mai rappresentato oggetto di contestazione tra le parti); 4) la decisione in esame espone, infine, il

procedimento logico attraverso il quale la C.T.R. è pervenuta ad una conclusione di incongruità del prezzo del nolo sostenuto dall' E..

5. Con il quinto motivo la M. lamenta (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5) l'omesso esame, ad opera della C.T.R., dei contratti di nolo stipulati da essa ricorrente con soggetti diversi dall' E., a dimostrazione della non esclusività dell'uso dell'unità di diporto ad opera di quest'ultimo.

5.1. Il motivo è inammissibile per carenza di decisività.

5.1.1. Il mancato esame di un documento può essere infatti denunciato per cassazione solo nel caso in cui determini l'omissione di motivazione su un punto decisivo della controversia e, segnatamente, quando il documento non esaminato offra la prova di circostanze di tale portata da invalidare, con un giudizio di certezza e non di mera probabilità, l'efficacia delle altre risultanze istruttorie che hanno determinato il convincimento del giudice di merito, di modo che la ratio decidendi venga a trovarsi priva di fondamento (Cass., Sez. 3, 26.6.2018, n. 16812, Rv. 649421-01). Sennonchè, è la stessa parte ricorrente a chiarire, in ricorso (cfr. pp. 3-4), che tali ulteriori contratti di nolo del "(OMISSIS)" riguardano periodi successivi (anno 2008) a quelli (2006-2007) oggetto di contestazione: ciò che, dunque, non è in grado di minare la solidità della motivazione della C.T.R..

6. Con il sesto motivo, infine, parte ricorrente lamenta (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 6 e 12, del D.Lgs. n. 471 del 1997, artt. 5, 6, 8 e 11, della L. n. 212 del 2000, art. 10 e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, per non essere comunque dovute le sanzioni.

6.1. Il motivo è, in parte, infondato, in parte inammissibile.

6.1.1. Diversamente da quanto sostenuto dalla difesa della M., in materia tributaria il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che trova fondamento nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, secondo il quale l'Amministrazione finanziaria disconosce e dichiara non opponibili le operazioni e gli atti, privi di valide ragioni economiche, diretti solo a conseguire vantaggi fiscali, in relazione ai quali gli organi accertatori emettono avviso di accertamento, applicano ed iscrivono a ruolo le sanzioni di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 1, comma 2, comminate dalla legge per il solo fatto di avere il contribuente indicato in dichiarazione un reddito imponibile inferiore a quello accertato, rendendo così evidente come il legislatore non ritenga gli atti elusivi quale criterio scriminante per l'applicazione delle sanzioni che, al contrario, sono irrogate quale naturale conseguenza dell'esito dell'accertamento volto a contrastare il fenomeno l'abuso del diritto.

6.1.2. Nè colgono nel segno le doglianze relative (a) all'oggettiva incertezza sulla portata ed applicazione delle norme richiamate in epigrafe, (b) alla dedotta violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12 e (c) al difetto di motivazione del provvedimento irrogativo delle sanzioni medesime, trattandosi di censure, sì come articolate, inammissibili per violazione del precetto contenuto all'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, non essendovi alcuna traccia, in ricorso, di se e come esse siano state originariamente articolate in prime cure e, successivamente, in appello: in tal

modo è preclusa al Collegio ogni valutazione circa l'eventuale loro novità. Ed infatti, qualora siano prospettate questioni di cui - come nella specie - non vi sia cenno nella sentenza impugnata, il ricorrente deve, a pena di inammissibilità della censura, non solo allegarne l'avvenuta loro deduzione dinanzi al giudice di merito ma, in virtù del principio di specificità, anche indicare in quale specifico atto del giudizio precedente ciò sia avvenuto ed in quali termini, giacchè i motivi di ricorso devono investire questioni già comprese nel thema decidendum, essendo preclusa alle parti, in sede di legittimità, la prospettazione di questioni o temi di contestazione nuovi, non trattati nella fase di merito nè rilevabili di ufficio - arg. da Cass., Sez. 2, 9.8.2018, n. 20694, Rv. 650009-01.

7. In conclusione, il ricorso va rigettato, con condanna della M. s.r.l. in liquidazione, in persona del liquidatore p.t., al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore p.t., delle spese del giudizio di legittimità.

8. Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, va dato atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Condanna M. s.r.l. in liquidazione, in persona del liquidatore p.t., al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore p.t., delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 13.300,00 (tredicimilatrecento/00) per compenso professionale oltre spese prenotate a debito.

Dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente M. s.r.l. in liquidazione, in persona del liquidatore p.t., dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso principale.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Civile Tributaria, il 22 gennaio 2019.

Depositato in Cancelleria il 21 febbraio 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza