Sentenza del 14/03/2019 n. 7239 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

1. I contribuenti con un unico motivo di ricorso chiedono la revocazione della sentenza di questa Corte n. 12492 del 2014 in quanto affetta da errore di fatto laddove ha dichiarato l'estinzione del giudizio, ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 16, comma 8, nonchè l'assorbimento del secondo e quinto motivo del ricorso per cassazione. Insistono poi per l'accoglimento dell'originario ricorso per cassazione.

Come già rilevato nell'ordinanza interlocutoria n. 3169/16 emessa dalla Sesta Sezione Civile Tributaria che ha rimesso le parti alla pubblica udienza, il ricorso per revocazione è ammissibile. Ai sensi dell'art. 395 c.p.c., n. 4, l'errore di fatto, infatti, deve: 1) consistere in un'errata percezione del fatto, in una svista di carattere materiale, oggettivamente ed immediatamente rilevabile, tale da avere indotto il giudice a supporre l'esistenza di un fatto la cui verità era esclusa in modo incontrovertibile, oppure a considerare inesistente un fatto accertato in modo parimenti indiscutibile; 2) deve essere decisivo, nel senso che, se non vi fosse stato, la decisione sarebbe stata diversa; 3) non cadere su di un punto controverso sul quale la Corte si sia pronunciata; 4) presentare i caratteri della evidenza e della obiettività, sì da non richiedere, per essere apprezzato, lo sviluppo di argomentazioni induttive e di indagini ermeneutiche.

Condivide, altresì, il collegio il principio espresso dalla S.C., secondo cui l'istanza di revocazione di una pronuncia della Corte di cassazione, proponibile ai sensi dell'art. 391 bis c.p.c., implica anch'esso, ai fini della sua ammissibilità, un errore di fatto riconducibile all'art. 395 c.p.c., n. 4, che consiste in un errore di percezione, o in una mera svista materiale - relativi agli atti interni al procedimento di legittimità - che abbia indotto il giudice a supporre l'esistenza (o l'inesistenza) di un fatto decisivo, che risulti, invece, in modo incontestabile escluso (o accertato) in base agli atti e ai documenti di causa, sempre che tale fatto non abbia costituito oggetto di un punto controverso, su cui il giudice si sia pronunciato. L'errore in questione presuppone, quindi, il contrasto fra due diverse rappresentazioni dello stesso fatto, delle quali una emerge dalla sentenza, l'altra dagli atti e documenti processuali, semprechè la realtà desumibile dalla sentenza sia frutto di supposizione e non di giudizio, formatosi sulla base di una valutazione (tra le tante, Cass. n. 442 del 2018, n. 14002 del 2017, n. 22171 del 2010) 2. Nel caso in esame, come anche riconosciuto dall'Agenzia delle Entrate, ricorrente incidentale per revocazione, la sentenza della Corte di Cassazione in epigrafe è viziata da errore revocatorio, laddove ha dichiarato l'estinzione del giudizio ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 16, comma 8, nonchè l'assorbimento del secondo e sesto motivo di ricorso, sull'erroneo presupposto che i ricorrenti avessero

presentato istanza di condono, mentre tale istanza era stata presentata solo da alcuni di essi, in particolare, da A.F. e P.M..

3. Deve, quindi, essere deciso il ricorso oggetto della decisione revocata, in quanto si tratta di un caso di errore di fatto idoneo a legittimare la revocazione della sentenza della Corte di cassazione, quale conseguenza di una svista materiale o di un errore di percezione di quanto risultante direttamente dagli atti che abbia avuto carattere essenziale e determinante (Cass. n. 22520 del 2015).

4. Accedendo alla fase rescissoria, si osserva che l'originario ricorso per cassazione proponeva sei motivi di impugnazione della sentenza n. 70/07 con cui la CTR di Trento, riformando due sentenze del giudice di prime cure, ha ritenuto legittimi quattro avvisi di accertamento aventi ad oggetto IVA, IRPEF e IRAP 2003.

5. La CTR ha fondato la propria decisione sulle motivazioni che seguono. Preliminarmente, in fatto, ha osservato che la T. Cinque s.n.c. di O.F. e C. ha chiesto il rimborso di un credito IVA, ma l'ente impositore, ritenuta l'inattendibilità dell'autocertificazione, ha disconosciuto la detrazione IVA su canoni di leasing e altre spese inerenti gli immobili, accertando una maggiore imposta dovuta; l'ente impositore, inoltre, ha rettificato le dichiarazioni del socio APFM s.n.c. e dei soci di quest'ultima (P.M. e A.F.). In diritto, ha chiarito che la società T. Cinque s.n.c. di O.F. e C. non ha provato, come era suo onere, le ragioni del rimborso richiesto, ovvero l'inerenza dell'operazione immobiliare passiva all'attività svolta. Ad avviso del giudice di secondo grado l'ente impositore, viceversa, ha fornito indizi gravi, precisi e concordanti in relazione alle circostanze che i beni immobili acquisiti in leasing costituiscono un investimento estraneo agli scopi sociali. I beni sono stati pagati personalmente dai singoli soci, in quanto la società era priva di capacità patrimoniale e reddituale; gli immobili così acquistati non sono beni-merce, in quanto mai offerti in vendita o in locazione; non si tratta di beni strumentali della società contribuente, all'epoca priva di sede e di utenze indispensabili per essere operativa.

6. L'ente impositore ha resistito con controricorso e proposto ricorso incidentale condizionato, mentre la parte contribuente ha depositato memoria.

7. Con il primo motivo la parte contribuente lamenta la carenza assoluta di motivazione su fatti decisivi della controversia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. In particolare, ci si duole che la motivazione impugnata abbia fatto esclusivo riferimento alla posizione della T. Cinque s.n.c. e non a quella diversa - della T. Tre s.n.c. La sentenza non avrebbe, poi, motivato le ragioni per cui l'operazione immobiliare non potesse essere qualificata nei termini di cessione di contratto, come aveva fatto il giudice di prime cure.

7.1. Il motivo è fondato. Non vi è dubbio che la sentenza sia stata emessa anche nei confronti della società T. Tre s.n.c. di O.F. & C. Se è vero, infatti, che nella parte iniziale del provvedimento impugnato, dopo l'intestazione, è chiaramente indicato che la pronuncia è stata emessa sull'appello n. 22/07, avverso la sentenza n. 54, nonchè sull'appello n. 37/07 avverso la sentenza n. 53/07 e, dunque, formalmente anche nei confronti della T. Tre di O.F., non è altrettanto vero che gli addebiti contestati alla T. Tre s.n.c. siano sostanzialmente coincidenti con quelli effettuati nei confronti della T. Cinque s.n.c. In particolare, non è in alcun modo contestato che la T Cinque

abbia locato gli immobili di sua proprietà alla società Elcoda percependo i relativi canoni di leasing, mentre la T Tre ha tentato senza esito di locare i propri immobili ed ha, poi, effettuato un'operazione di cessione di ramo d'azienda, oggetto del giudizio. Non è possibile ritenere, pertanto, che la situazione economica e finanziaria delle due citate società fosse sovrapponibile a tal punto da rendere plenoastica una specifica motivazione in relazione alle operazioni poste in essere dalla società T Tre.

7.2. Ne consegue che è, altresì, fondato l'ulteriore profilo di doglianza relativo all'omessa motivazione riguardante la presunta cessione di ramo d'azienda. Nella specie, come sopra esposto, la sentenza non ha motivato sulla T. Tre s.n.c. e, dunque, neanche in relazione alla correttezza della qualificazione dell'atto di trasferimento per cui è causa nei termini di cessione di ramo d'azienda.

8. Con il secondo motivo si lamenta la violazione dell'art. 112 c.p.c., per ultrapetizione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4; in particolare, mentre la contestazione riguardava l'asserita assenza di un'attività d'impresa, la sentenza avrebbe deciso, invece, sull'aspetto della mancata inerenza dei canoni di leasing relativi agli immobili acquistati, e sull' omesso assolvimento del relativo onere probatorio da parte dei ricorrenti.

8.1. Il motivo è infondato. Come risulta dall'avviso di accertamento riportato negli atti, veniva contestato proprio (Pag. 17 del controricorso) che "i beni acquisiti in locazione finanziaria sono in realtà estranei alla società; ne consegue l'indetraibilità dell'iva pagata per i relativi canoni di leasing. Per gli stessi motivi risulta indetraibile l'IVA detratta a far fronte dell'esecuzione di manutenzioni sugli immobili di cui sopra". E' da escludere, pertanto che vi sia stata una violazione dell'art. 112 c.p.c. avendo la sentenza motivato proprio sull'oggetto della contestazione di non inerenza così mossa dall'amministrazione finanziaria.

9. Con il terzo motivo si censura la violazione di legge, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in particolare del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4, comma 2, nonchè la contraddittoria motivazione su un fatto controverso e decisivo del giudizio (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5); nello specifico si sostiene che, sulla base della norma sopra richiamata, la gestione delle attività immobiliari sia annoverabile nell'ambito delle attività commerciali soggette al regime IVA, fatta eccezione per le mere attività di godimento. Nel caso di specie si era trattato di un acquisto in leasing, ai fini della successiva cessione, locazione o vendita a terzi.

9.1. Il motivo è infondato per le ragioni di seguito esposte. Costituisce principio consolidato, cui questo collegio intende dare seguito, che: "In tema di IVA, in base alla disciplina dettata dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 4, comma 2, n. 1, e art. 19, comma 1, mentre le cessioni di beni da parte di società commerciali sono da considerare "in ogni caso" - cioè senza eccezioni - effettuate nell'esercizio di impresa, per gli acquisti di beni da parte delle stesse società il requisito dell'inerenza, ai fini della detraibilità dell'imposta, non può presumersi sulla base della sola qualità di imprenditore dell'acquirente, essendo onere di chi invoca la detrazione provare che tali operazioni passive sono state effettivamente compiute nell'esercizio d'impresa, cioè in stretta connessione con le finalità imprenditoriali." (Cass. n. 599 del 2003, n. 3706 del 2010, n. 4157 del 2013). La pronuncia impugnata, facendo buon governo di tale principio e analizzando le circostanze di fatto, nei termini sopra esposti, ha argomentatamente negato che l'unica

operazione economica posta in essere dalle società rientrasse nell'attività sociale. In particolare, ha ritenuto che si trattasse di un investimento personale dei soci, in quanto, tra le altre cose, finanziato dagli stessi.

10. Con il quarto motivo si lamenta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4, comma 2, sotto un diverso profilo, e del T.U.I.R. art. 43 e art. 65, comma 2, nonchè la carenza di motivazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, laddove la sentenza non avrebbe valutato le contestazioni sollevate di ricorrenti. In particolare, si contesta che i beni immobili erano stati acquistati direttamente dalla società, come risultava dalla documentazione prodotta. Ci si duole della conclusione cui è giunta la sentenza nella parte in cui ha ritenuto che i beni non potessero considerarsi beni-merce, perchè in contrasto con l'art. 65 T.U.I.R., comma 2.

10.1. Il motivo è infondato. La motivazione si poggia sull'assunto che i beni siano stati acquistati dai soci, e che le società di persone non siano effettivamente operanti, sulla base degli indizi sopra richiamati, ritenuti gravi, precisi e concordanti. La conseguenza di quanto accertato è la conclusione che i beni acquistati non possano costituire beni-merce. Ne deriva, dunque, l'inapplicabilità delle disposizioni invocate nel motivo d'impugnazione. Per altro verso, si osserva che le doglianze sollevate inducono ad una rivisitazione degli elementi di prova notoriamente preclusa al giudice di legittimità.

11. Con il quinto motivo si lamenta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57; in particolare, ci si duole del riferimento alle società di comodo effettuato in motivazione, invocata dall'ente impositore solo nell'atto di impugnazione della sentenza di primo grado.

11.1. Il motivo è infondato, in quanto dalla lettura della sentenza non si evince che la ratio della decisione sia imperniata sulla disciplina delle società di comodo. E' da disattendere, pertanto, la doglianza relativa alla riconducibilità alla disciplina delle società di comodo.

12. Con il sesto motivo di ricorso si lamenta la nullità della sentenza e del procedimento per l'omessa integrazione del contraddittorio nei confronti dei litisconsorti necessari, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nonchè l'erronea applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4. In particolare, ci si duole della mancata integrazione del contraddittorio, nei giudizi di merito, nei confronti dell'amministratore persona fisica coobligata e responsabile del pagamento delle relative sanzioni, O.F., quale soggetto responsabile delle violazioni contestate a fronte delle impugnazioni proposte da T. Cinque s.n.c. e T. Tre s.n.c.

12.1. Il motivo è infondato. La doglianza riguarda la mancata chiamata in giudizio di O.F. nella sua qualità di amministratore, coobligato solidale, responsabile delle violazioni contestate alle due società ricorrenti. Nella censura non risulta, invero, che O.F. (partecipe del giudizio come legale rappresentante delle società) avrebbe dovuto essere chiamato in giudizio in proprio, in quanto destinatario dell'avviso di rettifica nella sua qualità di socio. Sotto tale profilo il motivo di ricorso difetta di specificità ed autosufficienza. A fronte della doglianza, così come prospettata, ritiene il collegio di condividere il consolidato orientamento di legittimità, secondo cui: "In tema di IVA dovuta da società di persone, pur dovendosi riconoscere la soggettività passiva della

società, la responsabilità della stessa si ripercuote - sia pur in via sussidiaria - anche sui soci ai sensi dell'art. 2991 c.c. (che è norma operante - in assenza di espressa deroga - anche per i rapporti tributari e le obbligazioni da essi derivanti) ma non esclude la natura solidale della obbligazione dei soci, con la conseguenza che, sul piano processuale, non è ravvisabile alcun litisconsorzio necessario con i soci e la scindibilità delle cause non determina la necessità del "simultaneus processus". (Cass. n. 8782 del 2009, n. 21713 del 2010).

Si osserva ancora che la diversa prospettazione del motivo di impugnazione contenuta nella memoria non è tale da sopperire, nè idonea a rettificare la censura così come formulata nel ricorso. Sotto un diverso profilo, va poi dato seguito al consolidato indirizzo di legittimità secondo cui "chi contesta la non integrità del contraddittorio deve darne la prova, indicando le persone che dovrebbero essere citate quali litisconsorti necessari e dimostrando i presupposti di fatto che giustificano l'integrazione". (ex plurimis, Cass. n. 619 del 1978; Cass. n. 852 del 1985; Cass. n. 5086 del 1987; Cass. n. 2353 del 1995; Cass. n. 3975 del 1997; Cass. s.u. n. 1589 del 2001; Cass. n. 11736 del 2003; da ultimo, Cass. 593 del 2019). In tal senso, la S.C. ha ulteriormente da tempo precisato che "il difetto del contradditorio per omessa citazione di un litisconsorte necessario è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio e, quindi, anche nel giudizio di legittimità quando la relativa prova risulti dagli atti già acquisiti nel giudizio di merito e sulla questione non si sia formato giudicato"; (Cass. n. 3741 del 1990; Cass. n. 5559 del 1994; Cass. n. 8689 del 2000; Cass. n. 23628 del 2006; Cass. n. 25305 del 2008, Cass. n. 27521 del 2011).

13. Con il ricorso incidentale condizionato l'Agenzia delle Entrate propone due motivi di ricorso. Con il primo si duole della violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, e dell'art. 2697 c.c.; in particolare, si censura la sentenza nella parte in cui ha ritenuto che, ai fini del recupero dell'IVA non versata, fosse onere dell'erario dimostrare la non inerenza degli acquisti all'attività della società.

14. Con il secondo motivo lamenta la violazione e la falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, e del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11; in particolare si sostiene che fosse onere del contribuente dimostrare l'inerenza all'attività d'impresa dei costi portati in detrazione.

14.1. I motivi sono assorbiti stante il rigetto del terzo motivo del ricorso principale (punto 10.1).

15. Segue dunque, in fase rescindente, la revoca della sentenza della Corte di Cassazione n. 12492 del 2014 nella parte in cui ha dichiarato estinto il giudizio nei confronti dei soggetti diversi da A.F. e P.M.; in fase rescissoria, consegue: l'accoglimento del primo motivo di ricorso ed il rigetto degli altri; l'assorbimento dei motivi del ricorso incidentale; la cassazione della sentenza n. 70/2007 della CTR del Trentino Alto Adige in relazione al motivo accolto ed il rinvio alla medesima CTR, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte in fase rescindente, revoca della sentenza della Corte di Cassazione n. 12492 del 2014 nella parte in cui ha dichiarato estinto il giudizio nei confronti dei soggetti diversi da A.F. e P.M.;

- in fase rescissoria, accoglie il primo motivo del ricorso per cassazione e rigetta gli altri; assorbiti i motivi del ricorso incidentale;

- cassa la sentenza n. 70/2007 della CTR del Trentino Alto Adige in relazione al motivo accolto e rinvia alla medesima CTR, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 15 gennaio 2019.

Depositato in Cancelleria il 14 marzo 2019

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza