Sentenza del 05/04/2019 n. 9590 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con il ricorso R.G.N. 3864/2014, l'A.E. ricorre, con quattro motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe (n. 82/07/2012) di rigetto dell'appello dalla stesso proposto avverso la sentenza dalla CTP di Treviso (n. 86/02/2009). Quest'ultima, a sua volta, di accoglimento dell'impugnazione proposta dal contribuente contro avviso di accertamento IVA 2003 (n. (OMISSIS)), per maggiore IVA oltre sanzioni, notificato il 18 dicembre 2008.

1.1. Con il ricorso R.G.N. 3916/2014, l'A.E. ricorre, con quattro motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe (n. 81/07/2012) di rigetto dell'appello dalla stesso proposto avverso la sentenza dalla CTP di Treviso (n. 85/02/2009). Quest'ultima, a sua volta, di accoglimento dell'impugnazione proposta dal contribuente contro avviso di fermo amministrativo di rimborso IVA.

2. La complessità della ricostruzione dei fatti di causa ne impone una puntuale loro sintesi (per quanto emerge dalla sentenza impugnata oltre che dal ricorso, dal controricorso e dagli atti e documenti in essi riportati e da essi richiamati oltre che depositati).

3. Quanto al processo R.G.N. 3864/2014 rileva quanto di seguito.

Sulla base anche di PVC del 27 maggio 2008, l'Amministrazione finanziaria notificò alla s.p.a. F. s.p.a., esercente attività di leasing finanziario e poi incorporata da B.P. s.p.a. (di seguito anche: "B.N. s.p.a."), l'avviso di accertamento di cui innanzi, con il quale rettificò la dichiarazione IVA presentata per il 2003.

L'A.E. in particolare rilevò, sempre con riferimento all'esercizio 2003, che quattro contratti aventi ad oggetto leasing finanziario nautico presentavano anomalie tali da far propendere per una sostanziale simulazione di contratti di prestazione di servizi (locazioni finanziarie) in luogo di altrettanti contratti di vendita delle imbarcazioni, e conseguente applicazione (indebita) della relativa IVA (forfetizzata) D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ex art. 7, comma 4, lett. f) (nella sua formulazione, ratione temporis applicabile, dopo le modifiche apportate dalla L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 46).

Il detto art. 7, comma 4, lett. f), ante novella del 2000, nel sancire il principio di territorialità dell'IVA, prevedeva difatti, limitatamente a quanto rileva ai presenti fini, che le prestazioni derivanti da contratti di locazione anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto, se

rese da soggetti domiciliati o residenti in Italia a soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità economica Europea, si sarebbero dovute considerare come effettuate nel territorio dello Stato quando utilizzate in Italia o in altro Stato della Comunità stessa. Ne derivava che le dette prestazioni, se rese a soggetti domiciliati o residenti nel territorio della Comunità, si sarebbero dovute considerare sempre integralmente imponibili anche nel caso in cui il mezzo di trasporto non fosse utilizzato nel territorio comunitario. La L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 46, modificò la detta lett. f), espungendo l'inciso: "a soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità economica Europea". Ne derivò che tutte le prestazioni di cui innanzi, quindi anche quelle di leasing finanziario nautico in oggetto, anche se rese da soggetto domiciliato o residente in Italia ad altro soggetto domiciliato o residente in Italia, divennero imponibili ai fini IVA non integralmente ma solo nella misura in cui il B.P. venisse effettivamente utilizzato in Italia o nel territorio comunitario. Per applicare il detto criterio l'A.E. (con circolare 7 giugno 2002, n. 49, richiamata dalle successive circolare n. 284 del 2007 e circolare 22 luglio 2009, n. 38/E) diede luogo ad una prassi amministrativa che ammetteva una determinazione forfettaria della permanenza del natante fuori dalle acque territoriali Comunitarie (e poi dell'UE), secondo una percentuale ricavata dal tipo di propulsore e dalla lunghezza dello stesso natante. Sicchè, l'aliquota per le dette operazioni di leasing finanziario nautico pur rimanendo quella ordinaria (all'epoca pari al 20%) si sarebbe dovuta applicare, come avvenuto nel caso di specie, su base imponibile ridotta alla stregua della suddetta percentuale.

L'Amministrazione contestò quindi al contribuente di aver sostanzialmente "abusato" dello strumento contrattuale del leasing finanziario nautico, caratterizzandolo con "particolarità anomale" anche in forza di un collegamento negoziale con i contratti intercorrenti anche tra gli utilizzatori ed i fornitori, al fine di beneficiare dello speciale regime dell'IVA innanzi descritto, in luogo del diverso ordinario regime dell'IVA sulle cessioni che, invece, si sarebbe dovuto applicare in forza dei contratti realmente conclusi ed aventi ad oggetto le compravendite delle imbarcazioni.

Tra i principali elementi di anomalia che, a detta dell'Amministrazione finanziaria, si sarebbero posti alla base della tesi di cui innanzi vi era l'entità del maxicanone iniziale. Essa, a detta dell'Amministrazione finanziaria, non risultava correlata alla logica tipica del leasing finanziario B.P.ì all'importo in precedenza corrisposto dall'utilizzatore (futuro) al fornitore (futuro). Il detto importo era determinato anche in considerazione di permuta (ove avvenuta) di altro natante, e poi, in seguito alla stipulazione del leasing, riportato (il detto anticipo al fornitore) dalla società di leasing in compensazione quale canone iniziale. Trattavasi di maxicanone iniziale ammontante ad importi variabili da 30% al 40% del valore dell'imbarcazione, a fronte di un canone usuale pari al 25% (come emergente da una circolare dell'associazione di categoria, l'"Assolea"). Altri elementi considerati anomali furono ritenuti, in sintesi: la durata delle locazioni finanziarie, pari a circa sessanta mesi; l'entità variabile dei singoli canoni (pari anche ad Euro 18.880,26); l'importo notevolmente basso quale prezzo di riscatto (pari all'1% del valore dell'imbarcazione) ed il riscatto anticipato delle imbarcazioni, in esecuzione di quanto previsto dai rispettivi contratti di leasing. Da quanto emerge dal ricorso, che, per ragioni di autosufficienza riporta l'avviso di accertamento in oggetto, il riscatto anticipato sarebbe avvenuto con riferimento a tre dei quattro contratti (in un caso in data 31 maggio 2006).

3.1. Il contribuente, prima di adire il Giudice tributario, presentò all'A.E. deduzioni scritte, che, pur non contestando gli elementi fattuali di cui innanzi, confutavano la tesi della simulazione connotata dal comportamento abusivo prospettato dall'Amministrazione.

3.2. Il Giudice di primo grado, sulla base dei descritti elementi fattuali, ritenne insussistente la simulazione e, quindi, il dedotto comportamento di abuso, con conseguente corretta applicazione da parte del contribuente del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, lett. f), (nella sua formulazione, ratione temporis applicabile, dopo le modifiche apportate dalla L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 46) e del regime forfettario ad esso inerente (come applicato dalla prassi amministrativa - dell'A.E. circolari n. 49 del 2002, circolare n. 284 del 2007 e circolare n. 38 del 2009).

La Commissione provinciale (sentenza n. 86/02/2009), in particolare, ritenne correttamente applicato il regime forfettario innanzi descritto, come emergente dalla citata prassi amministrativa, a nulla rilevando in senso contrario il riscatto anticipato, in quanto contrattualmente previsto. Il Giudice tributario argomentò quanto innanzi anche con riferimento ai canoni di "prelocazione", corrisposti in una fase antecedente alla materiale consegna ed all'utilizzo dell'imbarcazione, in quanto non ancora in grado di navigare (o perchè in fase di costruzione o per mancanza della licenza di navigazione). La detta prassi amministrativa (in particolare la citata circolare n. 38 del 2009), proseguì la CTP, aveva anche riconosciuto ed approvato, con riferimento al settore in esame, la stipulazione anticipata del contratto di leasing con applicazione dei parametri forfettari anche per gli importi pagati prima della materiale consegna del B.P., derivante dalla necessità di consentire che l'imbarcazione fosse realizzata dell'utilizzatore.

3.3. La sentenza di primo grado fu appellata dall'A.E., che sostanzialmente ripropose quanto prospettato in sede di avviso di accertamento ed in primo grado (nei termini innanzi esplicitati, come emerge dall'atto di appello riportato nel ricorso per ragioni di autosufficienza).

La CTR rigettò l'appello dell'Amministrazione, confermando la statuizione di primo grado, con sentenza (n. 82/07/2012) oggetto dell'attuale ricorso per cassazione R.G.N. 3864/2014. Essa, ricostruita la vicenda contrattuale sulla base degli elementi fattuali di cui innanzi, dopo aver esplicitato le argomentazioni di tutte le parti processuali (tanto in primo quanto in secondo grado), escluse un comportamento di abuso del diritto (invece prospettato dall'A.E. muovendo dalla descritta simulazione contrattuale).

La CTR ritenne in particolare correttamente applicata la disciplina in materia d'IVA di cui al citato D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, lett. f) (ratione temporis applicabile) e non conferenti le prospettazioni dell'A.E. circa gli asseriti elementi di anomalia dei contratti di leasing finanziario (entità del maxicanone ecc. ecc...) in quanto non consideranti le peculiarità dei detti contratti in vista proprio delle quali il legislatore aveva modificato nel 2000 il citato art. 7, al fine anche di rilanciare il leasing nautico.

3.4. Contro la sentenza d'appello l'A.E. ha proposto ricorso per cassazione (R.G.N. 3864/2014), affidato a quattro motivi, mentre la contribuente si è difesa con controricorso, chiedendo il rigetto del ricorso.

4. Quanto al processo R.G.N. 3916/2014 rileva quanto di seguito.

In via cautelare, proprio con riferimento agli accertamenti in corso innanzi evidenziati, culminati nell'impugnato avviso di accertamento IVA 2003, in data 16 dicembre 2008 l'A.E. notificò al contribuente avviso di fermo amministrativo di rimborso IVA.

4.1. Avverso il detto avviso di fermo amministrativo il contribuente propose impugnazione, accolta dalla CTP di Treviso con sentenza, n. 85/02/2009, confermata in secondo grado.

4.2. La CTR del Veneto, difatti, con sentenza n. 81/07/2012, oggetto dell'attuale ricorso per cassazione R.G.N. 3916/2014, rigettò l'appello proposto dall'A.E., avendo nella stessa udienza (con sentenza n. 82/07/2012) rigettato l'appello proposto dall'Amministrazione con riferimento alla sentenza di annullamento del citato avviso di accertamento IVA 2003 (scaturente proprio all'esito dell'accertamento per le cui esigenze cautelari fu notificato l'avviso di fermo amministrativo).

4.3. Contro la sentenza d'appello l'A.E. ha proposto ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi.

Con il motivo n. 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si deducono "violazione e falsa applicazione degli art. 2909 c.c., R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 69, art. 68, comma 2", avendo la CTR rigettato l'appello in forza della sentenza di annullamento dell'avviso di fermo non ancora passata in giudicato.

Con il motivo n. 2 si deduce: "Violazione e falsa applicazione degli artt. 112, 115, 132 c.p.c., e D.Lgs. 21 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4; nonchè del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 2, 3, art. 7, comma 4, lett. f) (quest'ultimo nel testo vigente ratione temporis) in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3".

Con il motivo n. 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si deduce "violazione e falsa applicazione dell'art. 53 Cost. e dei principi di diritto dell'Unione Europea concernenti il divieto di abuso di forme giuridiche in materia ai applicazione dell'IVA derivanti dalla Direttiva 77/388/CE (sesta direttiva)".

Con il motivo n. 4, infine, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, si deduce "omesso esame di punti di fatto decisivi discussi tra le parti, e comunque omessa o insufficiente motivazione su punti di fatto decisivi".

4.4. Il contribuente si è difeso con controricorso.

Con esso B.N. s.p.a. ha sollecitato una dichiarazione di inammissibilità del ricorso per carenza di interesse in capo all'A.E..

Il contribuente, pur evidenziando di non aver avuto contezza di un annullamento in autotutela del provvedimento di fermo, ha in particolare chiarito che la stessa Amministrazione finanziaria, con missiva datata 23 settembre 2013, dispose il rimborso d'iva in oggetto. Ai sensi dell'art. 372 c.p.c. il controricorrente ha altresì depositato (allegandoli al controricorso) l'inerente

documentazione (missiva dell'A.E. e successive contabili di accredito da parte di Equitalia del 29 ottobre 2013).

5. In sede di discussione le parti hanno concluso come riportato in epigrafe.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente, il processo R.G.N. 3916/2014 è riunito al processo R.G.N. 3864/2014, in ragione della connessione non solo soggettiva ma anche oggettiva, come emergente dalla ricostruzione dei fatti di causa di cui innanzi (oltre che dalle argomentazioni che seguiranno proprio in merito al ricorso R.G.N. 3916/2014).

2. Ragioni logico-giuridiche si pongono alla base della prioritaria trattazione dei motivi del ricorso R.G.N. 3864/2014, in quanto inerenti sentenza di merito avente ad oggetto il provvedimento impositivo (avviso di accertamento IVA 2003) emesso all'esito di accertamento in ragione del quale è stato emesso avviso di fermo amministrativo di rimborso IVA. I motivi nn. 1, 2 e 3 del ricorso sono inammissibili, con assorbimento del motivo n. 4 (comunque anche esso inammissibile), per le ragioni e nei termini di seguito evidenziati.

2.1. I motivi nn. 1 e 3 possono trattarsi congiuntamente per la connessione delle questioni che ne costituiscono l'oggetto.

Con il motivo n. 1 si deducono: "violazione e falsa applicazione degli artt. 112, 115, 132 c.p.c., e D.Lgs. 21 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4; nonchè del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 2, 3, art. 7, comma 4, lett. f) (quest'ultimo nel testo vigente ratione temporis) in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3".

In sostanza il ricorrente deduce, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, una omessa pronuncia circa uno specifico motivo d'appello, quello inerente la dedotta simulazione contrattuale (richiamando oltre l'art. 112 c.p.c. anche l'art. 115 c.p.c.). In merito ad esso la CTR non si sarebbe pronunciata neanche con quella parte motiva inerente l'assenza di abuso del diritto.

Con lo stesso motivo, poi, ci si duole, invocando l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, della circostanza per la quale la Commissione regionale avrebbe "in ogni caso,... respinto senza alcuna motivazione il motivo d'appello così dedotto dall'ufficio" (richiamando gli artt. 132 c.p.c. e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, n. 4).

Previa rimozione dei "vizi processuali sopra dedotti", poi, il ricorrente chiede a questa Corte, ex art. 384 c.p.c. "di esaminare le violazioni sostanziali suddette" (si vedano le pagine del ricorso relative al motivo n. 1 ed in particolare la sintesi di cui alla relativa pag. 32).

Con il motivo n. 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, si deduce "omesso esame di punti di fatto decisivi discussi tra le parti, e comunque omessa o insufficiente motivazione su punti di fatto decisivi".

Il ricorrente sostanzialmente si duole dell'omesso esame, quale fatto decisivo della controversia, delle circostanze prospettate dall'Amministrazione a fondamento della simulazione contrattuale

e del conseguente contestato abuso.

2.1.1. Il motivo n. 1 (del ricorso R.G.N. 3864/2014) è inammissibile sotto una molteplicità di profili.

In primo luogo esso è svolto alla stregua di motivo c.d. "misto" (o "composito") caratterizzato da censure tra loro incompatibili, tanto in astratto quanto nella loro concreta articolazione, in quanto inscindibili tanto da non poterne discernere i differenti profili e le relative critiche, nei termini di cui innanzi e di seguito ulteriormente specificati (sui limiti di ammissibilità del motivo c.d. "misto" o "composito", si vedano, ex plurimis: Cass. Sez. U., 06/05/2015, n. 9100, Rv. 635452-01; Cass. sez. 6-3, 17/03/2017, n. 7009, Rv. 643681-01).

Quelle dedotte con l'unico motivo in esame (innanzi sintetizzate), difatti, sono le censure dell'omessa pronuncia e dell'omessa motivazione già astrattamente tra loro incompatibili, implicando solo la prima (omessa pronuncia) la completa omissione del provvedimento indispensabile per la soluzione del caso concreto (nella specie, con riferimento al motivo di appello denunciato come non deciso), così traducendosi in una violazione dell'art. 112 c.p.c. (che deve essere fatta valere esclusivamente ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 e non con la denuncia della violazione di norme di diritto sostanziale ovvero del vizio di motivazione di cui al n. 5 del detto art. 360 c.p.c.). La seconda censura (l'omessa motivazione), presuppone invece l'esame della questione oggetto di doglianza da parte del giudice di merito (nella specie, del motivo di appello), ancorchè se ne lamenti la soluzione in modo giuridicamente non corretto ovvero senza adeguata giustificazione (con riferimento alla differente ipotesi dell'astratta incompatibilità delle censure di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 5, si veda, con riferimento alla formulazione del detto articolo antecedentemente alla novella di cui al D.L. 22 giugno 2012, n. 83, Cass. sez. 4, 18/06/2014, n. 13866, Rv. 631333).

Quanto innanzi, circa la già astratta incompatibilità tra le due censure non risente della modifica della nuova formulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1 (applicabile nella specie) ad opera del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, comma 1, lett. b) (conv., con modif., dalla L. 7 agosto 2012, n. 134), anche con riferimento, peraltro, all'impugnazione delle sentenze emesse dalle Commissioni tributarie regionali (per l'applicabilità della modifica di cui innanzi anche all'impugnazione delle sentenze emesse dalle CTR si vedano, Cass. Sez. U., 07/04/2014, n. 8053, Rv. 629829-01, e Cass. Sez. U., 07/04/2014, n. 8054, Rv. 629832-01).

In merito alla modifica di cui innanzi, come chiarito da questa Corte anche a Sezioni Unite, essa (tramite il nuovo art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5) ha introdotto nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo, vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia (ex plurimis, Cass. Sez. U., 07/04/2014, n. 8053, Rv. 629831-01, e successive conformi tra le quali, tra le più recenti, anche Cass. sez. 2, 29/10/2018, n. 27415, Rv. 651020-01).

Quanto al vizio di omessa motivazione, la detta riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1 è in particolare interpretata da questa Corte, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12

preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuti in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (ex plurimis: Cass. Sez. U., 07/04/2014, n. 8053, Rv. 629830-01; Cass. Sez. U., 07/04/2014, n. 8054, Rv. 629832-01 e successive conformi, tra le quali anche Cass. sez. 3, 12/10/2017, n. 23940, Rv. 645828-01, per la quale, quindi, non sono più ammissibili mere censure di contraddittorietà ed insufficienza motivazionale ma solo quelle deducenti violazione dell'art. 132, comma 2, n. 4, e quindi causa di nullità della sentenza, e Cass. sez. 6-3, 25/09/2018, n. 22598, Rv. 650880-01, che riconduce il vizio in oggetto ad una nullità processuale denunciabile ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4).

Sicchè, anche dopo la riformulazione di cui innanzi, l'omessa pronunzia continua a sostanziarsi nella totale carenza di considerazione della domanda e dell'eccezione sottoposta all'esame del giudicante (nella specie, del motivo d'appello), il quale manchi completamente perfino di adottare un qualsiasi provvedimento, quand'anche solo implicito, di accoglimento o di rigetto, invece indispensabile alla soluzione del caso concreto.

Per converso, il vizio motivazionale, come introdotto nel 2012 ed innanzi interpretato, presuppone che un esame della questione oggetto di doglianza vi sia pur sempre stato da parte del Giudice di merito, ma che esso sia affetto dalla totale pretermissione di uno specifico fatto storico, oppure che (sotto il profilo dell'omessa motivazione) che si tramuti in "violazione di legge costituzionalmente rilevante", in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè nei termini innanzi descritti (circa le persistenti differenze tra omessa pronuncia e vizio motivazionale dopo la riformulazione nel 2012 dell'art. 360 c.p.c. si vedano: Cass. sez. 6-3, 08/10/2014, n. 21257, Rv. 632914-01; Cass. sez. 6-3, 20/11/2015, n. 23828, Rv. 637781-019).

Ne consegue quindi, nei termini innanzi evidenziati, la persistente incompatibilità, già sul piano astratto, dei dedotti vizi di omessa pronuncia e di omessa motivazione, anche dopo la riformulazione dell'art. 360 c.p.c. con D.L. n. 83 del 2012. Sicchè, è inammissibile il ricorso per cassazione il quale cumuli in un unico motivo (c.d. "misto" o "composito") le censure di omessa pronuncia (anche, come nella specie, in merito a specifico motivo d'appello) e di omessa motivazione in ordine a punto o questioni ricadenti nella dedotta omessa pronuncia.

Ulteriore profilo di inammissibilità deriva, ancora una volta, dalla struttura "mista" (o "composita") del motivo in esame, come impressa dalla sua stessa formulazione.

Deduce, difatti, il ricorrente, una violazione di legge, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, chiedendo addirittura (pag. 31) una decisione nel merito ex art. 384, comma 2, c.p.c..

La detta censura, in concreto, si identifica però con la dedotta omessa motivazione, mutuandone così i profili di inammissibilità innanzi esplicitati.

Le plurime censure, poi, anche nella loro concreta articolazione, sono avvinte da mescolanza inscindibile, nei termini innanzi evidenziati, in quanto solo la dedotta violazione di legge presuppone l'esame della questione oggetto di doglianza da parte del giudice di merito laddove, invece, l'omessa pronuncia la esclude. Nei rapporti con il dedotto vizio motivazionale (omessa motivazione), invece, la formulazione composita del motivo non evidenzia specificamente la trattazione delle doglianze relative all'interpretazione o all'applicazione delle norme di diritto appropriate alla fattispecie ed i profili attinenti ai vizi motivazionali (per i limiti di ammissibilità per compatibilità del motivo c.d. "misto" che cumuli le censure di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, si veda, ex plurimis, Cass. sez. 5, 05/10/2018, n. 24493, Rv. 650743-01, oltre che il precedente conforme Cass. sez. 2, 23/04/2013, n. 9793, Rv. 62615401).

Parimenti inammissibile è il motivo n. 3 (del ricorso R.G.N. 3864/2014) con il quale, come premesso, ci si duole dell'omesso esame, quali fatti decisivi della controversia, delle circostanze prospettate dall'Amministrazione a fondamento della simulazione contrattuale e del conseguente contestato abuso.

Lo stesso ricorrente ha posto a fondamento dell'intero ricorso la circostanza per la quale gli elementi fattuali dai quali ha preteso di far derivare la simulazione contrattuale fossero pacifici e non contestati dalle parti. Sicchè, deve ritenersi inammissibile la censura motivazionale nel caso in cui lo stesso ricorrente prospetti che trattasi di fatti non controversi, in quanto, in forza del riformato ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 essa deve avere ad oggetto fatti, cioè specifici accadimenti in senso storico-naturalistico (Cass. sez. 2, 18/10/2018, n. 26274, Rv. 650840-02), che siano stati oggetto di discussione tra le parti e, quindi, necessariamente controversi (Cass. sez. 2, 18/10/2018, n. 26274, Rv. 650840-02).

La censura è altresì inammissibile, a fortiori, laddove con essa si sindaca l'"omessa o insufficiente motivazione su punti di fatto decisivi", essendo difatti denunciabile in cassazione, in forza del riformato art. 360, c.p.c. solo l'anomalia motivazionale che si tramuti in "violazione di legge costituzionalmente rilevante", nei termini innanzi evidenziati ed insussistenti nella specie, ovvero l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che sia stato oggetto di discussione tra le parti, esclusa qualunque rilevanza della (contraddittorietà e della) insufficienza motivazionale (si vedano i riferimento giurisprudenziali di cui innanzi).

Con la doglianza in esame (ed invero anche con quelle di cui al motivo n. 1), infatti, il ricorrente, più che censurare la motivazione nei termini in cui ciò sia ammissibile in forza del riformato art. 360 c.p.c., mira, inammissibilmente, a sostituire la propria valutazione a quella del Giudice, peraltro fondata proprio sulle circostanze pacifiche dedotte dall'Amministrazione come deponenti nel senso dell'anomalia dei conclusi contratti di leasing finanziario (si vedano tutte le pagine nelle quali si diffonde il motivo n. 3 del ricorso, oltre che quelle inerenti il motivo n. 1).

2.2. Con il motivo n. 2 (del ricorso R.G.N. 3864/2014), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si deduce "violazione e falsa applicazione dell'art. 53 Cost. e dei principi di diritto dell'Unione Europea concernenti il divieto di abuso di forme giuridiche in materia di applicazione dell'IVA derivanti dalla Direttiva 77/388/CE (sesta direttiva)".

2.2.1. Il motivo è inammissibile sotto diversi profili.

In primo luogo, inammissibilmente, si sindaca direttamente la "violazione e falsa applicazione" di una norma costituzionale (art. 53 Cost.) senza neanche prospettare quale sarebbe il parametro normativo di riferimento, di diritto interno ovvero Eurounitario. Lo stesso dicasi con riferimento all'asserita violazione e falsa applicazione di norme Eurounitarie, prospettata senza l'indicazione di quali norme si tratterebbe e, comunque, in assenza anche della mera prospettazione di una erronea interpretazione ovvero di un errore di sussunzione nella fattispecie normativa astratta della fattispecie concretamente accertata.

Il ricorrente, ancora una volta, sostanzialmente non deduce effettive violazioni o false applicazioni di legge ma mira a sostituire una propria valutazione a quella del Giudice di merito circa l'interpretazione dei negozi giuridici conclusi oltre che in merito alla conseguente asserita condotta integrante abuso del diritto, invece escluso esplicitamente dalla sentenza impugnata. Quanto innanzi emerge dalla semplice lettura del motivo con il quale nuovamente il ricorrente ripropone il teorema posto alla base dell'avviso di accertamento impugnato e poi riproposto nel giudizio di merito.

2.3. Con il motivo n. 4 (del ricorso R.G.N. 3864/2014), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 si deduce falsa applicazione dell'art. 5, comma 4, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, laddove la CTR ha statuito che "inoltre, in assenza di norme chiare in materia di abuso di diritto non possono essere comminate sanzioni".

2.3.1. Il presente motivo, essendo inerente alla statuizione in merito al trattamento sanzionatorio ricollegato alla violazione di norme tributarie è assorbito dalla decisione in merito agli altri tre motivi.

E' tuttavia appena il caso di aggiungere che anche il presente motivo è inammissibile, non avendo il ricorrente colto la reale ratio decidendi (per il detto profilo di inammissibilità si vedano, ex plurimis, tra le più recenti: Cass. sez. 5, 07/11/2018, nn. 28398 e 28391; Cass. sez. 1, 10/04/2018, n. 8755, e Cass. sez. 4, 22/11/2010, n. 23635, Rv. 615017-01).

L'inciso motivazionale di cui innanzi, avendo la CTR rigettato l'appello in merito alle fondatezza della pretesa dell'A.E. alla quale si ricollega il trattamento sanzionatorio, deve intendersi come mera argomentazione, così come emerge dal suo incipit: "inoltre".

3. In merito al ricorso R.G.N. 3916/2014, in ragione delle sorti dell'avviso di accertamento IVA 2003 all'esito della presente decisione, deve evidenziarsi la cessazione della materia del contendere, con la conseguente sopravvenuta inammissibilità per sopravvenuto difetto di interesse (in ordine alla sopravvenuta inammissibilità del ricorso per sopravvenuto difetto di interesse in forza di cessazione della materia del contendere, si vedano, ex plurimis: Cass. Sez. 1, 22/10/2018, n. 26641; Cass. Sez. U., 28/04/2017, n. 10553, Rv. 643788-01; Cass. sez. 3, 21/06/2016, n. 12743, Rv. 640420-01; Cass. sez. 3, 27/08/2015, n. 17213, Rv. 636436-01; Cass. sez. 6-2, 02/07/2015, n. 13636, Rv. 635682-01, con particolare riferimento alle differenze circa la condanna al c.d. "doppio contributo unificato") Quanto innanzi deriva dal rapporto di pregiudizialità intercorrente tra la decisione (di non accoglimento) in ordine al ricorso per cassazione proposto avverso sentenza di merito confermante l'annullamento dell'avviso di accertamento e la decisione avente ad oggetto il ricorso per cassazione contro sentenza di

merito statuente in ordine ad impugnazione di avviso di fermo amministrativo, emesso in ragione dell'attività di accertamento culminata nel detto avviso di accertamento.

In merito, non è nella specie pertinente la deduzione, del controricorrente nel ricorso R.G.N. 3916/2014, di inammissibilità originaria per originario difetto di interesse a ricorrere in capo all'A.E..

Il contribuente, difatti, ha in particolare chiarito che l'amministrazione finanziaria, ha disposto il rimborso IVA ma allo stesso tempo ha evidenziato di non aver avuto contezza di un annullamento in autotutela del provvedimento di fermo.

4. In conclusione, il ricorso R.G.N. 3864/2014 deve essere rigettato, con condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali relative al presente giudizio di legittimità in favore del controricorrente, che si liquidano, in applicazione dei parametri applicabili ratione temporis, in complessivi Euro 23.000,00, oltre il 15% per spese generali nonchè IVA e C.P.A., come per legge.

Per converso, nella specie, l'obbligo di versare, ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater, (nel testo introdotto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17) un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, non può trovare applicazione, trattandosi di Amministrazioni dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, è esente dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (ex plurimis: Cass. sez. Cass. sez. 6-4, 29/01/2016, n. 1778, Rv. 638714-01; Cass. sez. 6-4, 05/11/2014, n. 23514, Rv. 633209-01; Cass. sez. 3, 14/03/2014, n. 5955, Rv. 630550-01).

Il ricorso R.G.N. 3916/2014 deve invece essere dichiarato inammissibile, per sopravvenuto difetto di interesse, con compensazione delle spese, in ragione della detta sopravvenienza. Anche in questo caso non è applicabile il citato D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, sia perchè trattasi di Amministrazione dello Stato sia in quanto trattasi di inammissibilità sopravvenuta del ricorso per cassazione per sopravvenuto difetto di interesse (Cass. sez. 6-2, 02/07/2015, n. 13636, Rv. 635682-01).

P.Q.M.

riunito il processo R.G.N. 3916/2014 al processo R.G.N. 3864/2014, rigetta il ricorso R.G.N. 3864/2014 e condanna il ricorrente al pagamento delle relative spese processuali del giudizio di legittimità, in favore del controricorrente, che si liquidano in Euro 23.000,00, oltre il 15% per spese generali, IVA e C.P.A., come per legge, e dichiara inammissibile il ricorso R.G.N. 3916/2014, con compensazione delle relative spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 26 novembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 5 aprile 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza