Sentenza del 17/09/2020 n. 19340 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La societa' contribuente (---) SRL, societa' attualmente cancellata dal Registro delle Imprese, ebbe ad impugnare un avviso di accertamento relativo a IRES, IRAP e IVA per il periodo di imposta 2004. Con il suddetto avviso, l'Agenzia delle Entrate aveva contestato:

1) in relazione a una vendita immobiliare in data 3.12.2004 con la societa' acquirente (---) SRL, la riduzione del prezzo di vendita in epoca successiva alla compravendita rispetto a quanto inizialmente fatturato, al netto dell'emissione di nota di credito, con conseguente omessa fatturazione e recupero ai fini IRES, IRAP e IVA;

2) in relazione a una precedente scrittura privata in data 21.09.2004 di "risoluzione" di un precedente contratto preliminare con altri promissari acquirenti, avente ad oggetto il medesimo compendio immobiliare, la insussistenza di ragioni economiche dello scioglimento del vincolo contrattuale e della conseguente restituzione ai promissari acquirenti di una caparra confirmatoria gia' versata, attese anche le relazioni di parentela tra le persone fisiche coinvolte, con conseguente indeducibilita' del costo della restituzione della caparra ai fini IRPEG e IRAP quale costo non inerente;

3) l'indeducibilita' di costi costituiti dal saldo del conto perdite su crediti, non risultanti da elementi certi e precisi a termini del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 101, comma 5 (TUIR), con recupero ai fini IRES e IRAP;

4) il recupero a tassazione di note di credito indebitamente emesse in variazione della precedente IVA gia' fatturata, in quanto note emesse in spregio al Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 26, comma 3 oltre l'anno dall'operazione imponibile;

5) l'irrogazione delle conseguenti sanzioni.

La CTP di Genova ha parzialmente accolto il ricorso, in relazione alla inerenza del costo della restituzione della caparra e in relazione alla determinazione delle sanzioni. La CTR della Liguria, con sentenza del 10 giugno 2011, dando atto della proposizione dell'appello incidentale del contribuente in merito ai profili non accolti, si e' pronunciata unicamente sull'appello principale dell'Ufficio, accogliendolo e affermando:

- che le ulteriori statuizioni relative agli altri rilievi non impugnati dalla contribuente devono considerarsi definite;

- che la "risoluzione del contratto" risulta "pretestuosa", sulla base delle considerazioni contenute in un addendum sottoscritto dalle parti contrattuali, in virtu' del quale il promissario acquirente si era assunto il rischio di accettare l'esecuzione di nuove opere, rischio che non puo' ricadere sul promittente venditore, ancorche' questo riguardi il mancato ottenimento di concessioni edilizie entro il termine stabilito dalle parti;

- che confortano tale conclusione i rapporti personali tra le persone fisiche ("sostanziale identita' di persone e coincidenza di interessi"), nonche' l'assenza di data certa della contestazione dell'inadempimento con richiesta di risoluzione del contratto.

Hanno proposto ricorso i contribuenti, quali successori ex lege della tinta societa' contribuente (il (---) anche in qualita' di legale rappresentante della medesima societa' estinta) affidato a dieci motivi.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1 - Con il primo motivo i contribuenti deducono nullita' della sentenza per omessa pronuncia sui motivi di appello incidentale, in relazione ai quali parte contribuente era rimasta soccombente in primo grado, attinenti alla mancata fatturazione di corrispettivi nella compravendita con (OMISSIS) SRL, alla legittimita' della emissione di note di variazione Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972. ex articolo 26, e alla deducibilita' del saldo del conto perdite su crediti.

Con il secondo motivo si deduce violazione di legge in relazione all'articolo 323 c.p.c., avendo la sentenza impugnata dato atto della proposizione di appello incidentale da parte del contribuente e avendo al contempo dichiarato "definite" le statuizioni impugnate da parte contribuente.

Con il terzo motivo si deduce violazione di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per contraddittorieta' della decisione, laddove la sentenza impugnata ha dato atto della proposizione di appello incidentale in relazione ai profili sui quali era risultata soccombente in primo grado per poi ritenere definite le statuizioni non impugnate dal contribuente.

Con il quarto motivo si deduce violazione di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ricostruito la vicenda contrattuale relativa alla non inerenza del costo della restituzione della caparra. Ritiene parte contribuente che dal testo della sentenza non sia dato desumere alla risoluzione di quale contratto il giudice di appello abbia fatto riferimento, non essendovi sufficienti elementi descrittivi del menzionato "addendum", nonche' delle clausole e delle concessioni edilizie cui la CTR fa riferimento.

Con il quinto motivo si deduce nullita' della sentenza nella parte in cui si omette la ricostruzione in fatto della vicenda sulla quale si fondano i recuperi di imposta, con violazione del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 36.

Con il sesto motivo si deduce nullita' della sentenza per omessa indicazione nella sentenza impugnata delle ragioni di diritto per le quali la "risoluzione del contratto risulta pretestuosa".

Con il settimo motivo si deduce violazione di legge in relazione agli articoli 1362 e 1385 c.c., nella parte in cui la sentenza impugnata ha fondato l'accoglimento dell'appello dell'Ufficio in ordine alla non inerenza del costo costituito dalla restituzione della caparra sulla base di un addendum sottoscritto tra le parti rispetto alla originaria scrittura negoziale. Rilevano i contribuenti come il riferimento correrebbe alla scrittura integrativa in data 5 marzo 1996, con il quale veniva sostituito l'originario oggetto del contratto preliminare, la cui clausola n. 2 prevedeva la cessione, in luogo di 50 box, dell'ultimo piano dello stabile e del piano tetto, a norma con le vigenti disposizioni urbanistiche ed edilizie. Deducono i contribuenti che tale clausola allocherebbe in capo al promittente venditore il rischio di mancato ottenimento delle autorizzazioni amministrative.

Con l'ottavo motivo si deduce violazione di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto sussistere un grave inadempimento di parte venditrice, evidenziando come fossero decorsi oltre dieci anni da quando era stato sottoscritto l'originario contratto preliminare e che la richiesta di cambio di destinazione d'uso del venditore non garantiva il conseguimento del provvedimento autorizzatorio, ottenuto in ogni caso due anni dopo lo scioglimento del suddetto contratto preliminare.

Con il nono motivo si deduce violazione di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5 nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto esservi sostanziale identita' di persone e coincidenza di interessi tra le persone fisiche coinvolte, rilevando come acquirente sia la societa' di capitali (---) SRL.

Con il decimo motivo, articolato, in via gradata rispetto agli altri motivi (con particolare riferimento al sesto), si deduce violazione di legge in relazione al Decreto del Presidente della Repubblica 16 ottobre 1973, n. 600, articolo 37-bis, e al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 al 1986, articolo 109, nella parte in cui si e' proceduto a recuperare il costo della restituzione della caparra per mancata inerenza, ritenendo che la risoluzione di un contratto preliminare non rientri tra le operazioni elusive; evidenziano, inoltre, come non sussistano gli estremi della violazione del divieto di abuso del diritto, sia per assenza di un indebito vantaggio fiscale, sia perche' non sono state evidenziate ulteriori e diverse ragioni a fondamento della restituzione della caparra, sia infine in quanto sussistevano ragioni economiche allo scioglimento del vincolo contrattuale.

2 - I primi due motivi, i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono fondati e vanno accolti.

La sentenza impugnata ha dato atto che, a seguito di accoglimento parziale della domanda per effetto della sentenza di primo grado, parte contribuente ha impugnato con appello incidentale la sentenza in relazione ai rilievi non accolti (precisamente il "rilievo 1", il "rilievo 2" relativamente al credito IVA, il "rilievo 3"), per poi dare contraddittoriamente atto che le statuizioni non impugnate dall'Ufficio devono considerarsi definite. La CTR ha, pertanto, omesso ogni statuizione rispetto all'appello incidentale, con violazione dell'articolo 112 c.p.c., nonche' dell'articolo 323 c.p.c., in quanto non poteva esservi definitivita' per effetto della proposizione dell'appello incidentale.

Conseguentemente il terzo motivo va dichiarato assorbito.

3 - Il quarto e il quinto motivo, i quali possono essere valutati congiuntamente, sono infondati. La sentenza impugnata ha fatto riferimento, come risulta dagli atti, al contratto preliminare del 22.02.1994, oggetto di scioglimento per mutuo consenso con scrittura privata in data 21.09.2004, successivamente integrato con scrittura privata (come risulta dal ricorso introduttivo del prese giudizio) in data 5.03.1996, tanto che parte ricorrente individua (benche' in relazione al settimo motivo) tale addendum proprio nella scrittura privata del 5.03.1996 (pag. 30 ricorso), integrativa dell'originario contratto preliminare. Parimenti risulta non contraddittoria la motivazione, ove statuisce che il promissario acquirente con la stipula della scrittura integrativa "si era assunto il rischio di accettare l'esecuzione di nuove opere, consapevole che le stesse avrebbero dovuto essere consentite dal Comune e avrebbero potuto anche non esserlo. Non puo' quindi attribuire alla responsabilita' del promittente venditore il mancato ottenimento della concessione edilizia entro il termine stabilito".

Ad ogni modo i motivi di ricorso non appaiono tesi a evidenziare carenze del processo motivazionale del giudice di appello, ne' evidenziano con chiarezza il fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume omessa o contraddittoria, ovvero i profili di rilevanza di tali fatti ai fini della dedotta insufficienza della motivazione (Cass., Sez. U., 12 maggio 2008, n. 11652; Cass., Sez. U., 18 giugno 2008, n. 16528; Cass., Sez. V, 8 ottobre 2014, n. 21152), bensi' tendono a contestare genericamente la asserita lacunosita' del ragionamento decisorio, al fine di giungere a una inammissibile revisione del ragionamento decisorio, senza specifica individuazione dei possibili vizi dell'iter decisorio (Cass., Sez. Lav., 23 maggio 2007, n. 12052).

4 - Ai motivi ulteriori si reputa opportuno esaminare preliminarmente il decimo motivo, attinente al giudizio di non inerenza del costo della caparra - oggetto di restituzione ai promissari acquirenti - in relazione all'attivita' imprenditoriale svolta dalla societa' promittente venditrice, alla luce della circostanza secondo cui sono inopponibili all'amministrazione finanziaria a termini del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37-bis, pro tempore applicabile, "gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti".

L'atto inopponibile all'amministrazione finanziaria sarebbe costituito dalla scrittura di risoluzione consensuale, assimilabile a uno scioglimento del contratto per mutuo dissenso (articolo 1372 c.c.), alla quale si e' accompagnata la restituzione della caparra confirmatoria illo tempore versata al promittente venditore, costituente atto privo di alcuna logica imprenditoriale e finalizzata ad ottenere un vantaggio fiscale consistente nella creazione di un costo fiscalmente deducibile.

Il motivo e' fondato.

E' principio consolidato quello secondo cui in tema di imposte sui redditi, la disciplina antielusiva dettata dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37-bis, ratione temporis applicabile, la quale costituisce espressione del principio generale del divieto di abuso del diritto, prevede una tipizzazione delle singole fattispecie negoziali elusive, sicche' puo'

configurarsi un abuso del diritto solo qualora ricorra una delle operazioni ivi indicate dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37-bis, comma 3, le cui disposizioni limitano l'ambito applicativo dei due precedenti commi, relativi al principio di inopponibilita' all'amministrazione finanziaria degli atti elusivi (Cass., Sez. V, 31 ottobre 2018, n. 27886; Cass., Sez. V, 25 novembre 2015, n. 24024; Cass., Sez. V, 14 gennaio 2015, n. 405). Tra tali atti non rientra lo scioglimento del contratto per mutuo dissenso ex articolo 1372 c.c., comma 1.

Al riguardo non rilevano le successive pronunce di questa Corte (Cass., Sez. V, 23 novembre 2018, n. 30404; Cass., Sez. V, 5 dicembre 2019, n. 31772; Cass., Sez. V, 30 dicembre 2019, n. 34595), le quali attengono a fattispecie differenti.

Il motivo va, pertanto, accolto.

Conseguentemente devono ritenersi assorbiti il sesto motivo, attinente sostanzialmente alla decisione della non inerenza dei costi, nonche' i conseguenti motivi settimo e ottavo.

Infondato e', invece, il nono motivo, non sussistendo vizio di motivazione, posto che la sentenza impugnata ha dato atto della "massiccia partecipazione o controllo della societa' definitivamente acquirente rispetto alla iniziale obbligata", con conseguente "sostanziale identita' di persone e coincidenza di interessi".

Il ricorso va, pertanto, accolto in relazione ai motivi suindicati, con assorbimento dei motivi terzo, sesto, settimo e ottavo e rigetto dei motivi quarto, quinti e nono, cassandosi la sentenza impugnata con rinvio alla CTR della Liguria in diversa composizione, anche per la regolazione delle spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il primo, il secondo e il decimo motivo, dichiara assorbiti il terzo, il sesto, il settimo e l'ottavo motivo, rigetta il quarto, il quinto e il nono motivo; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla CTR della Liguria, in diversa composizione, anche per la regolazione delle spese del giudizio di legittimita'.

Si da' atto che il presente provvedimento e' sottoscritto dal solo presidente del collegio per impedimento dell'estensore, ai sensi del D.P.C.M. 8 marzo 2020, articolo 1, comma 1, lettera a).

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza