Sentenza del 03/11/2020 n. 24273 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle Entrate notificò a G. s.r.l. avvisi di accertamento per il recupero di IRES, IRAP ed IVA relative agli anni di imposta 2004 - 2006 e ad A. Q., titolare del 90% delle quote della società, avvisi per il recupero dell' IRPEF 2004 e 2005 dalla stessa presuntivamente evasa in ragione del maggiori redditi conseguiti dalla distribuzione fra i soci dei proventi non dichiarati di G..

Gli avvisi traevano origine da indagini della G.d.F., i cui esiti erano stati trasfusi in un PVC, dalle quali era emerso che G. acquistava da imprenditori agricoli macchine agricole usate come nuove, per rivenderle al medesimo prezzo a Gr. s.p.a., che a sua volta - ottenuto, tramite altra società (Gn. Italia s.p.a.), un finanziamento da Medio Credito Regionale s.p.a. assistito dalla garanzia prevista dalla l. 28 novembre 1965, n. 1329 (cd. legge Sabatini) per l'acquisto di nuove macchine utensili - le cedeva all'originario venditore senza ricarico, fatturando separatamente il corrispettivo dovuto per interessi e spese di istruttoria.

Sulla scorta di tale indagine, l'Ufficio ritenne che le operazioni di acquisto e di vendita poste in essere da G., benché documentate dall'emissione delle relative fatture, fossero oggettivamente e soggettivamente inesistenti, sia in quanto avvenute in assenza di ricarico sul prezzo di rivendita e senza movimentazione fisica e giuridica dei beni, sia in quanto poste in essere da un soggetto «cartiera», privo di organizzazione e fittiziamente interposto nei rapporti fra gli imprenditori agricoli e Gr.; considerò pertanto inesistenti costi e ricavi riferiti alle predette operazioni e indetraibile l'IVA sugli acquisti, a termini dell'art. 21, comma 7, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633; determinò inoltre in via induttiva, a carico della società, proventi extracontabili - presuntivamente ripartiti fra i soci -, ottenuti a titolo di compenso nell'intermediazione, in misura pari al 2% del volume complessivo annuo degli acquisti fittizi.

I ricorsi proposti contro gli avvisi da R. T., quale liquidatore e legale rappresentante (nonché unico altro socio) di G., nelle more cancellatasi dal R.I., e dalla Q.

Furono riuniti dalla CTP di Bari, la quale accolse parzialmente l'impugnazione della società, annullando gli accertamenti IVA, e rigettò integralmente l'impugnazione della socia.

Il giudice di prime cure escluse che le operazioni negoziali potessero essere assimilate al contratto di lease back, e pur ritenendo realizzata la fattispecie dell'abuso del diritto, finalizzato ad ottenere un finanziamento con risparmio di imposte senza movimentazione dei beni e senza passaggi di proprietà, rilevò che gli acquisti e le vendite erano fiscalmente neutrali ai fini IVA;

affermò tuttavia che era legittima la ripresa a tassazione del 2% del volume degli acquisti effettuati dalla società, quale provento extracontabile, risultando altrimenti antieconomica la gestione dell'impresa, con conseguente presunzione di distribuzione di tale provento ai soci, stante la ristretta base sociale.

La decisione fu appellata da tutte le parti.

La CTR della Puglia, con sentenza depositata in data 24 ottobre 2012, ha respinto l'eccezione preliminare dell'Ufficio, di inammissibilità dell'originario ricorso proposto da G., rilevando che sia T. che Q. erano legittimati ad impugnare gli avvisi notificati alla società, e, nel merito, ha rigettato tutti gli appelli "alla stregua delle motivazioni rassegnate nella sentenza di primo grado", aggiungendo che si era in presenza di negozi fiduciari, di per se stessi leciti, ma che denotavano abuso del diritto in quanto finalizzati all'elusione fiscale.

I contribuenti Q. e T., in qualità di soci e successori della società fallita, e l'Agenzia delle Entrate hanno proposto separati ricorsi per la cassazione della sentenza, rispettivamente affidati a sette ed a cinque motivi e resistiti da reciproci controricorsi.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo del ricorso (da qualificare principale, in quanto notificato per primo) T. e Q. deducono error in procedendo in relazione agli artt. 132, comma 1, n. 4 cod. proc. civ. e 118 disp. att. cod. proc. civ. e nullità della sentenza impugnata, nella quale la CTR si è limitata a rinviare alla motivazione del giudice di primo grado, senza indicare quali erano i punti e i contenuti della stessa condivisi e senza mostrare di averli valutati criticamente in relazione alle censure da essi formulate in sede d'appello.

Con il secondo motivo i ricorrenti deducono error in procedendo in relazione all'art. 112 cod. proc. civ., per non avere la CTR pronunciato sugli specifici motivi di appello con i quali essi avevano lamentato: la contraddittorietà della motivazione del giudice di prime cure; l'insussistenza dei presupposti per l'accertamento induttivo a termini dell'art. 39, comma 2, d.p.r. 16 ottobre 1973, n. 600; il mancato assolvimento da parte dell'Agenzia dell'onere della prova sia in ordine alla sussistenza dell'abuso del diritto sia in ordine alla presunzione di distribuzione degli utili ai soci.

Con il terzo motivo deducono error in procedendo in relazione all'art. 36, comma 2, n. 4 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per avere la sentenza di appello confermato la ripresa a tassazione a titolo di ricavo extracontabile del 2% del volume degli acquisti, nonostante abbia accertato, in palese contraddizione con tale conclusione, che le operazioni di acquisto delle macchine agricole e di rivendita a Gr. si fossero svolte in regime di neutralità fiscale quanto all' IVA e con ricavi pari ai costi.

Con il quarto motivo deducono violazione di legge in relazione all'art. 39, comma 2, d.p.r. n. 600/73, assumendo che la CTR ha erroneamente ritenuto sussistenti i presupposti per procedere ad accertamento induttivo.

Con il quinto motivo deducono error in procedendo nella parte in cui la sentenza impugnata ha ascritto la ripresa a tassazione extracontabile del 2% dei ricavi aziendali non a titolo di intermediazione fittizia tra gli imprenditori agricoli e Gr., effettiva beneficiaria delle macchine agricole allo scopo di consentire l'accensione del finanziamento bancario, bensì a titolo di ricarico sul valore della merce.

Con il sesto motivo deducono violazione di legge in relazione all'art. 39, comma 2, d.p.r. n. 600/73, per non avere la CTR indicato, quantomeno implicitamente, quali fossero le ragioni della quantificazione della percentuale di ricarico. Con il settimo motivo deducono violazione di legge in relazione all'art. 2729 cod. civ. e violazione dell'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ. in relazione agli artt. 115, 116 cod. proc. civ., per avere la CTR ritenuto legittima la presunzione di automatica distribuzione degli utili ai soci, senza valutare i documenti da essi offerti a prova contraria.

1.1 - Con il primo motivo di ricorso (da qualificare incidentale), l'Agenzia delle Entrate deduce violazione dell'art. 360, comma 1, n. 3 e 4 cod. proc. civ. in relazione all'art. 2495 cod. civ. per avere la CTR ritenuto ammissibile il ricorso promosso dal liquidatore T. in nome e per conto di G., ancorché notificato successivamente alla cancellazione della società dal Registro delle Imprese; la ricorrente rileva che, una volta che la società sia estinta, la legittimazione non spetta all'ex liquidatore/legale rappresentante della stessa, bensì al socio, qualità che T. non ha speso nell'impugnare gli avvisi, che sarebbero pertanto divenuti definitivi nei suoi confronti.

Con il secondo motivo del ricorso incidentale, l'Ufficio denuncia violazione degli artt. 19 d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, 14, comma 4-bis l. 24 dicembre 1993, n. 537 e 109 d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), in relazione all'art. 360, comma 1, nn. 3, 4, in subordine n. 5 cod. proc. civ., attesa la carenza assoluta di motivazione della sentenza, in cui la CTR ha offerto una ricostruzione dei fatti diversa da quella operata nell'avviso senza esaminare le circostanze che deponevano per l'insussistenza organizzativa di G., priva di struttura, utenze, sede sociale, dipendenti, mezzi finanziari e per l'inesistenza oggettiva delle compravendite, in difetto di consegna dei beni e del pagamento del prezzo.

Con il terzo motivo l'Agenzia deduce, in subordine, per il caso in cui le operazioni non dovessero ritenersi inesistenti, violazione degli artt. 1705 e ss. cod. civ. e vizio di motivazione della sentenza impugnata, per avere la CTR qualificato in via apodittica le compravendite quali negozi fiduciari, pur in presenza di fatti che smentiscono tale conclusione, peraltro inidonea a giustificare il parziale annullamento degli avvisi.

Con il quarto motivo la ricorrente incidentale deduce violazione dell'art. 1 l. 28 novembre 1965, n. 1369 (legge Sabatini) e dell'art. 37-bis d.p.r. n. 600/1973 e in subordine error in procedendo in relazione a tale ultima disposizione, per avere la CTR affermato la liceità dei contratti di compravendita, ancorché posti in essere con abuso del diritto in quanto finalizzati alla elusione fiscale.

Con il quinto motivo deduce error in procedendo in relazione all'art. 4 d.lgs. n. 546/1992 e all'art. 111 Cost., in quanto la CTR si è limitata a confermare la sentenza di prime cure, nonostante questa contenesse affermazioni fra loro incompatibili - avendo dapprima ritenuto le

compravendite oggettivamente inesistenti e poi concluso che si trattava di operazioni effettivamente volute dalle parti - e fosse dunque inidonea ad assolvere l'onere motivazionale.

2 - Ha precedenza logica l'esame del primo motivo del ricorso incidentale, relativo al difetto di legittimazione di T., quale legale rappresentante di G. e non quale socio, a proporre il ricorso iniziale.

Il motivo è infondato.

In caso di estinzione della società di capitali ma di sopravvivenza di rapporti giuridici (sia passivi, sia attivi) originariamente ad essi facenti capo, si verifica(a termini dell'art. 2495, comma 2, cod. civ., un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale i rapporti obbligatori pendenti si trasferiscono ai soci (Cass., Sez. U., 12 marzo 2013, nn. 6070, 6071, 6072; Cass., Sez. U., 22 febbraio 2010, nn. 4060, 4061, 4062).

Ora, come accertato dalla CTR e come riconosciuto dalla stessa Agenzia, gli avvisi notificati a G. furono impugnati anche da Annarita Q. nella sua qualità di socia della società estinta. Ne consegue che, essendo la socia pienamente legittimata all'impugnazione, è privo di rilievo stabilire se a tale impugnazione fosse legittimato anche T., per non aver speso la propria qualità di socio, ma solo quella di liquidatore della cessata società: da un lato, infatti, il ricorso introduttivo era pienamente ammissibile e procedibile ancorché ritenuto (legittimamente) promosso dalla sola Q. e, dall'altro, non era precluso al T. (cui non è mai stato personalmente notificato alcun avviso) di intervenirvi successivamente, nella sua qualità di socio e successore della debitrice estinta, tenuto a rispondere intra vires dei debiti sociali.

2.1 - In altri termini, il venir meno della legittimazione ad agire di T. nella qualità di legale rappresentante della società cancellata vitiatur sed non vitiat, in quanto non ha privato la parte della legittimazione ad agire nel proprio interesse: invero, in caso di estinzione della società, il socio che subentri nel lato passivo del rapporto di imposta non deve provare la propria legittimazione ad causam, stante il richiamato fenomeno successorio (Cass., Sez. VI, 20 dicembre 2018, n. 33087).

3 - Vanno, a questo punto, esaminati congiuntamente, in quanto attinenti alla medesima questione, ì primi due motivi del ricorso principale dei contribuenti e il secondo e il terzo motivo del ricorso incidentale dell'Ufficio, i quali lamentano che la CTR abbia respinto gli appelli mediante un mero rinvio per relationem alla motivazione della sentenza di prime cure, limitandosi ad aggiungere che le compravendite di cui alla complessa operazione negoziale devono intendersi quali negozi fiduciari, senza tuttavia chiarire le ragioni di tale convincimento.

3.1 - I motivi sono fondati.

3.1 - Costituisce orientamento consolidato di questa Corte che la motivazione per relationem alla motivazione di un altro precedente giurisprudenziale è ammessa a condizione che il percorso argomentativo consenta di comprendere la fattispecie concreta, l'autonomia del processo deliberativo compiuto e la riconducibilità dei fatti esaminati al principio di diritto richiamato, dovendosi ritenere, in difetto di tali requisiti minimi, la totale carenza di motivazione e la

conseguente nullità del provvedimento (Cass., Sez. VI, 3 luglio 2018, n. 17403; Cass., Sez. III, 9 maggio 2017, n. 11227).

Anche qualora il richiamo del giudice avvenga in relazione alla pronuncia che ha concluso il procedimento di prime cure (dove è più pregnante la relazione tra

FATTI DI CAUSA

devoluti al giudice di appello e decisione cui il giudice di appello intende fare rinvio), non viene meno l'onere per il giudice di appello di indicare - nel limiti del devolutum - quali sono le parti della sentenza cui fa rinvio e gli elementi di diritto e di fatto sui quali la stessa si fondi, al fine di consentire l'individuazione della ratio decidendi.

Nel caso di specie, peraltro, la motivazione della sentenza della CTP (per quanto emerge dalla lettura della sentenza di appello) è fondata su plurime statuizioni che, come è stato evidenziato dalle parti, non appaiono tra loro congruenti.

3.2 -Orbene, la CTR ha respinto gli appelli "alla stregua delle motivazioni rassegnate nella sentenza di primo grado", senza neppure specificare quali fossero i motivi di impugnazione e senza indicare quali - fra le predette statuizioni- ha in concreto inteso condividere: non v'è dunque alcuna argomentazione dalla quale possa desumersi il percorso logico-giuridico sotteso alla decisione.

3.3 - Né, ad escludere la nullità della sentenza per difetto assoluto di motivazione, può valere la notazione finale relativa alla qualificazione fiduciaria dei negozi, operata in via meramente assertiva e comunque, contraddittoria rispetto alle conclusioni raggiunte dal primo giudice, che pure la CTR ha affermato di condividere.

Vanno, pertanto, accolti il primo e il secondo motivo del ricorso principale e il secondo e il terzo motivo del ricorso incidentale.

Sono assorbiti gli ulteriori motivi.

La sentenza va cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla CTR della Puglia in diversa composizione, che liquiderà anche le spese del giudizio di legittimità.

P. Q. M.

La Corte, rigetta il primo motivo di ricorso incidentale; accoglie il primo e il secondo motivo del ricorso principale e il secondo e il terzo motivo del ricorso incidentale e dichiara assorbiti gli ulteriori motivi; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla CTR della Puglia in diversa composizione, anche per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 16 aprile 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza