Sentenza del 15/10/2021 n. 28443 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La C.C.H. s.r.l. propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo n. 9/1/2012, depositata il 5 marzo 2012, che, in accoglimento dell'appello dell'Agenzia delle entrate, ha riformato la sentenza di primo grado e ha dichiarato legittimo l'avviso di accertamento originariamente impugnato, emesso nei confronti della società e relativo a IVA, IRPEG e IRAP dell'anno 2005.

2. Il ricorso è affidato a quattro motivi ed è stato illustrato con successiva memoria ex art. 378 c.p.c.

3. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

4. Il P.G. ha depositato conclusioni scritte, chiedendo il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, parte ricorrente denuncia l'omessa pronuncia sulla violazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, u.c., e comunque l'omessa motivazione su tale punto rilevante della controversia.

2. Con il secondo motivo di ricorso, parte ricorrente denuncia la violazione e la falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57.

3. Con il terzo motivo, parte ricorrente denuncia la violazione e la falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 2.

4. Con il quarto motivo di ricorso, parte ricorrente denuncia l'omessa pronuncia su due distinti punti della controversia, costituiti dalle deduzioni svolte in primo e secondo grado, relative alla legittimità e alla quantificazione delle sanzioni applicate.

5. Il primo motivo è inammissibile.

6. Anzitutto, va osservato - secondo il costante insegnamento di questa S.C. - che è contraddittoria la denuncia, in un unico motivo, dei due distinti vizi di omessa pronuncia e di omessa motivazione su un punto decisivo della controversia: il primo, infatti, implica la completa omissione del provvedimento indispensabile per la soluzione del caso concreto e si traduce in una violazione dell'art. 112 c.p.c., che deve essere fatta valere esclusivamente a norma dell'art. 360 c.p.c., n. 4, e non con la denuncia della violazione di norme di diritto sostanziale, ovvero del

vizio di motivazione ex art. 360 c.p.c., n. 5, mentre il secondo presuppone l'esame della questione oggetto di doglianza da parte del giudice di merito, seppure se ne lamenti la soluzione in modo giuridicamente non corretto ovvero senza adeguata giustificazione, e va denunciato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5 (v. Cass. 05/03/2021, n. 6150, Rv. 660696-01, Cass. 18/06/2014, n. 13866, Rv. 631333-01).

7. Poichè nella specie è la stessa ricorrente, a pag. 8 del ricorso, a riconoscere che la sentenza impugnata ha dato atto dell'avvenuta proposizione dell'appello incidentale sulla presunta violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 8, è evidente che una pronuncia, sia pure con motivazione implicita, vi è stata.

8. Qualora poi si volesse prendere in considerazione il solo secondo aspetto, vale a dire la asserita omessa motivazione, sarebbe sufficiente rammentare che, anche nel vecchio regime dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, applicabile nella specie, detto vizio era configurabile solo in relazione a un fatto in senso storico-naturalistico, munito dei caratteri della decisività, di un fatto cioè che, ove fosse stato considerato, avrebbe determinato con certezza o elevato grado di probabilità, un diverso esito della controversia.

9. Nella specie, la censura motivazionale non concerne un simile fatto, ma si dirige invece contro l'omessa considerazione di uno specifico motivo di appello incidentale. Il che basta a rendere la censura inammissibile (v. Cass. 27/10/2014, n. 22759).

10. Il secondo motivo è inammissibile e comunque infondato.

11. E' noto come, in relazione agli "errores in procedendo", la Corte di cassazione sia giudice anche del fatto e abbia, a tal fine, il potere di esaminare gli atti del giudizio di merito.

12. Affinchè tale potere sia esercitabile, tuttavia, è necessario che la parte riporti in ricorso, nel rispetto del principio di autosufficienza, gli elementi ed i riferimenti che consentono di individuare, nei suoi termini esatti e non genericamente, il vizio suddetto, così da consentire alla Corte di effettuare il controllo sul corretto svolgimento dell'"iter" processuale senza compiere generali verifiche degli atti (v da ultimo Cass. 25/9/2019, n. 23834; Cass. 29/9/2017, n. 22880).

13. Così, nella specie, la contribuente aveva l'onere di riportare i passaggi essenziali dell'atto di appello dell'Agenzia in cui, a suo dire, sarebbe stata proposta la nuova eccezione, concernente il carattere elusivo delle operazioni compiute. La contribuente si è al contrario limitata a riassumere tale deduzione avversaria, precludendo alla Corte di verificare se effettivamente tale mutamento vi sia stato e, ancor prima, di verificare se la nuova eccezione fosse un'eccezione in senso stretto (come tale inammissibile) o invece solo un argomento volto a integrare e specificare quanto già dedotto nel primo grado di giudizio.

14. Il terzo motivo è infondato.

15. Esso muove dalla seguente ricostruzione della vicenda oggetto di causa.

16. L'odierna ricorrente sarebbe stata cessionaria (sul lato dell'associato) di un contratto di associazione in partecipazione, in cui l'apporto dell'associato era costituito dalla prestazione di

servizi (consulenza) e dall'usufrutto di azioni; tali conferimenti non avevano per oggetto aziende o rami d'azienda (unica categoria che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 3, lett. b), esclude dalla nozione di cessione di beni) ed erano pertanto da considerare operazioni soggette a IVA; altrettanto doveva essere considerata soggetta a IVA la cessione del contratto di associazione in partecipazione in cui i suddetti conferimenti erano stati operati, dato che lo stesso D.P.R., art. 3, comma 2, n. 5, considera le cessioni di contratto come prestazioni di servizi, e che l'art. 3, comma 4, lett. c), esclude da tale novero solo le cessioni dei contratti di cui all'art. 2, comma 3, lett. a), b) e c), ossia, per quel che in questa sede interessa, le cessioni di contratto aventi per oggetto i conferimenti consistenti in aziende o rami d'azienda.

17. Alla luce di questa ricostruzione, la ricorrente sostiene che la sentenza impugnata - la quale avrebbe preso in considerazione soltanto quella parte dei conferimenti nell'associazione in partecipazione costituita dalla cessione dell'usufrutto di azioni, come tale esente dall'imposta ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 4 - sarebbe affetta da un duplice vizio: a) violazione e falsa applicazione di legge, per avere fatto rientrare nei conferimenti non soggetti a IVA D.P.R. n. 633 del 1972 ex art. 2, rapporti che in realtà, non avendo per oggetto rami d'azienda, vi rientrano in pieno; b) omessa o carente motivazione, per aver trascurato tale aspetto e comunque quello concernente il fatto che, tra i conferimenti, oltre all'usufrutto delle azioni vi era la prestazione di consulenza.

18. Così facendo, tuttavia, la ricorrente non si confronta adeguatamente con la sentenza impugnata, in particolare con due accertamenti di fatto che la stessa ha compiuto e con la "ratio decidendi" che, sulla base di tali accertamenti, sorregge la decisione finale.

19. In primo luogo, la sentenza della CTR, tanto nella parte narrativa (pagg. 2 e 3) quanto nella parte motiva (pagg. 6 e 7), esplicitamente afferma, ponendo in rilievo dettagli cronologici e di contenuto che la ricorrente non ha minimamente preso in considerazione, neanche per tentare di confutarli, che la società CRUING (oggi CCH s.r.l.) "stipulava un contratto di cessione di azienda redatto a mezzo scrittura privata autenticata per Notar d.R. registrato il 09.11.2004, nel detto atto risulta cedente la società TEXSA SRL e cessionaria l'allora società CRUING Srl oggi CCH SRL... il ramo di azienda in oggetto era costituito dalla consulenza nel settore dell'utensileria di macchine per la lavorazione del legno ed era ricompresa anche la cessione del diritto parziale di usufrutto sul 100 % delle quote della Rockport Real Estate LLC che la TEXSA stessa possedeva a seguito di stipula di un contratto di associazione in partecipazione tra la NIWON LLC e la EIGHT WONDERS ITALIA SRL. Il valore del ramo di azienda era stimato in Euro 184.000,00 presso ("rectius", prezzo) già corrisposto dalla cessionaria".

20. Già sulla base di questo primo rilievo si potrebbe dire che, per la CTR, l'operazione che ha visto protagonista la ricorrente (o meglio, la sua dante causa CRUING) è consistita in una cessione di ramo d'azienda o in una cessione di contratto avente per oggetto il conferimento di un ramo d'azienda, vale a dire operazioni che non danno diritto a detrazione in quanto, in base alle stesse disposizioni citate dalla ricorrente, non sono soggette a IVA: o perchè non possono essere considerate cessioni di beni (art. 2, comma 3, lett. b) o perchè non possono essere considerate prestazioni di servizi (art. 3, comma 4, lett. c).

21. Ma in realtà la ragione che ha condotto la CTR a negare la detrazione dell'IVA è un'altra. Dopo aver preso atto del contenuto delle operazioni compiute, la sentenza impugnata ha poi accertato che - sulla base di alcuni indici ritenuti inequivoci - "le operazioni in rassegna fittizie costruite erano poste in essere senza ragioni economiche se non quella di assicurarsi indebiti vantaggi fiscali" (pag. 7, secondo capoverso). Di qui la conclusione che "dal quadro delle operazioni "infra" evidenziato appare chiaro l'intento elusivo/evasivo della società tale da porre in essere un evidente abuso del diritto" (pag. 7, penultimo capoverso).

22. Alla luce di quanto esposto, la decisione impugnata si fonda sul presupposto che le operazioni poste in essere fossero fittizie e fossero preordinate solo al conseguimento di vantaggi fiscali, che per ciò solo si profilano indebiti. La detrazione d'imposta non spettava, perchè giunta all'esito di operazioni soggettivamente e oggettivamente inesistenti (in continuità del resto con i contenuti dell'avviso di accertamento, di cui la stessa ricorrente a pag. 14 del ricorso riporta uno stralcio, probabilmente lacunoso, ma già da solo significativo, poichè mette in stretto collegamento l'inesistenza della società NIWON LLC, società che ha stipulato l'originario contratto di associazione in partecipazione e ha conferito i beni e i servizi sopra descritti, con la non spettanza della detrazione d'imposta).

23. Rispetto a tale "ratio", i rilievi svolti dalla ricorrente non appaiono concludenti.

24. Quanto alla presunta violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, la CTR non ha negato che l'apporto di beni e servizi ricada nell'ambito di applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 1, e sia in astratto soggetto a IVA, con conseguente diritto alla detrazione d'imposta, ma, avendo rilevato la fittizietà delle operazioni, ha di fatto escluso che nella specie si fosse verificato realmente un simile apporto.

25. La violazione di legge denunciata non può dunque dirsi sussistente.

26. Quanto alla asserita omessa o carente motivazione, la CTR ha abbondantemente motivato in ordine alle ragioni per cui, a suo avviso, la detrazione dell'IVA non era spettante, così sottraendosi a qualunque censura motivazionale.

27. Il quarto motivo - che contiene, sotto una stessa rubrica, due distinte censure - è infondato.

28. La ricorrente lamenta l'omessa pronuncia in ordine a due distinti motivi dell'originario ricorso, che sarebbero stati riproposti in grado d'appello, nella memoria di costituzione: la illegittimità delle sanzioni applicate, ricorrendo l'ipotesi contemplata dalla L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3; la mancata applicazione del regime della continuazione D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 ex art. 12.

29. Anche in questo caso, va tuttavia osservato che la sentenza impugnata ha dato atto, nella parte narrativa, che la contribuente aveva riproposto nel suo atto difensivo in grado d'appello le doglianze riproposte nell'ambito del giudizio di legittimità: "la CCH srl conclude il suo atto difensivo chiedendo... in via subordinata l'annullamento dell'avviso di accertamento nella parte relativa alle sanzioni, in via ulteriormente subordinata rideterminare le sanzioni dovute alla luce del D.Lgs. n. 472 del 1997, con vittoria di spese ed onorari di giudizio".

30. Non ricorre dunque il vizio di omessa pronuncia, dato che, secondo il costante insegnamento di questa Corte "la omessa pronuncia ex art. 112 del c.p.c., risolvendosi nella violazione della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato da far valere in Cassazione attraverso la specifica deduzione del relativo "error in procedendo" presuppone un difetto di attività del giudice di secondo grado, e non che il giudice del merito abbia, presa in esame la questione oggetto di doglianza ma la abbia risolta in modo che alla parte sembri giuridicamente non corretto o non adeguatamente giustificato" (v. tra le tante Cass. 30/08/2017, n. 20555, Cass. 12/01/2016, n. 329).

31. Nella specie, la CTR ha mostrato di aver preso in considerazione le doglianze avanzate, ma di averle implicitamente rigettate, senza che in questo caso sia stato fatto valere alcun vizio di motivazione.

32. Il ricorso va infine rigettato.

33. Le spese seguono la soccombenza e si liquidano nella misura indicata in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Condanna parte ricorrente al pagamento delle spese processuali, liquidandole in complessivi Euro 10.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della V sezione civile, il 8 giugno 2021.

Depositato in Cancelleria il 15 ottobre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza