

Sentenza del 21/07/2023 n. 21850 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società contribuente EVERGREENS GROUP UNIPERSONALE Srl e il socio A.A. hanno impugnato due avvisi di accertamento relativi al periodo di imposta (Omissis), il primo relativo a maggiori IRES, IRAP e IVA nei confronti della società e il secondo relativo a maggiore IRPEF nei confronti del contribuente A.A.. Gli avvisi scaturivano da una relazione predisposta dal Commissario giudiziale, nominato nell'ambito di una proposta di concordato preventivo presentata dal contribuente A.A. in qualità di titolare di una impresa individuale ed esercente l'attività (come risulta dalla sentenza impugnata) di commercio all'ingrosso di fiori e piante ornamentali.

2. L'Ufficio rilevava che il socio e la (all'epoca) neocostituita società contribuente - di cui il A.A. era socio unico - avevano stipulato in data (Omissis) un contratto di affitto dell'azienda già del A.A. di durata quinquennale, decorrente dal (Omissis), con esclusione del magazzino, contratto nel quale era stata pattuita una clausola di opzione di acquisto dell'azienda da parte della società affittuaria al termine del contratto di affitto, secondo la quale si sarebbe dovuto compensare il corrispettivo di cessione dell'azienda con i canoni medio tempore versati. In esecuzione del contratto erano state corrisposte quattro mensilità di affitto. L'Ufficio rilevava, inoltre, che con successiva fattura in data (Omissis) era stato separatamente ceduto alla società contribuente affittuaria l'intero magazzino dell'affittante, fattura alla quale aveva successivamente fatto seguito in data (Omissis) nota di variazione a rettifica del valore delle merci cedute. Sulla base di tali elementi, l'Ufficio riqualificava il contratto di affitto di azienda quale cessione di azienda, soggetto a imposta di registro e non a IVA, con conseguente disconoscimento della detrazione operata dalla società cessionaria sui canoni di affitto e sulla cessione di merci, oltre all'applicazione di sanzioni. Si procedeva, inoltre, al disconoscimento della nota di variazione, in quanto avente ad oggetto scorte fittiziamente ridotte quanto al valore e cedute senza corrispettivo, riducendosi conseguentemente la perdita di esercizio del cedente e, di converso, accertando maggiori ricavi in capo al cessionario per cessioni di merci in assenza di fattura; i ricavi venivano accertati applicandosi una percentuale di ricarico tra il costo del venduto e i ricavi complessivi del periodo di imposta in oggetto. Sulla base della dedotta cessione di azienda si accertava anche un valore di avviamento a carico del cedente.

3. La CTP di Piacenza ha parzialmente accolto il ricorso in relazione all'accertamento dell'avviamento.

4. La CTR dell'Emilia-Romagna, con sentenza in data 2 ottobre 2012, ha accolto l'appello principale del contribuente e ha rigettato l'appello incidentale dell'Ufficio. Ha ritenuto il giudice di appello che il contratto di affitto di azienda non potesse riqualificarsi come cessione di

azienda, sia in quanto contratto di affitto giustificato dalla situazione economica contingente dell'impresa concedente A.A., sia in considerazione della successiva risoluzione del contratto di affitto. Ha, poi, ritenuto il giudice di appello che l'Ufficio non avrebbe addotto elementi a fondamento della dissimulazione della stipula di un contratto di cessione di azienda. Sotto questo profilo, il giudice di appello ha preso in esame quelli che sarebbero potuti essere i vantaggi fiscali dell'operazione di cessione dell'azienda, osservando che, ove si fosse proceduto a cedere l'azienda del A.A., le eventuali plusvalenze dell'operazione non sarebbero state tassate, stanti le ingenti perdite dell'asserito dissimulato cedente; inoltre, anche il dissimulato cessionario dell'azienda avrebbe ricevuto un vantaggio dalla cessione dell'azienda, perchè avrebbe potuto portarsi in detrazione il costo dell'azienda. Il giudice di appello ha, poi, ritenuto corretta l'emissione della nota di variazione a rettifica del valore delle merci per sopravvenuto accordo tra le parti.

5. Ha proposto ricorso per cassazione l'Ufficio, affidato a sei motivi; resistono con controricorso la società contribuente e il A.A.. Ha depositato memoria il Fallimento della società contribuente, dichiarato nelle more dal Tribunale di Piacenza.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37-bis, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, art. 53 Cost. e dei principi in materia di abuso del diritto, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che il contratto di affitto di azienda non potesse riqualificarsi come contratto di compravendita dell'azienda stessa. Deduce il ricorrente che l'Ufficio può riqualificare il contratto prescindendo dal nomen iuris attribuito al contratto dalle parti, ove venga accertato un unico disegno delle stesse volto alla cessione dell'intero compendio aziendale. Evidenzia parte ricorrente come nel caso di specie ricorrerebbe l'abuso del diritto, dovendosi dare rilievo alla causa reale del contratto e alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti e ciò sarebbe fondato anche sul disposto del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, costituente specifica norma antielusiva, che prescinderebbe dall'accertamento della simulazione o del carattere fraudolento dell'operazione.

2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 60 del 1973, art. 40 e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54 oltre che degli artt. 2697, 2722 e 2729 c.c. , nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che l'Ufficio non avrebbe assolto all'onere della prova della dissimulazione di un contratto di cessione di azienda. Osserva parte ricorrente come l'Ufficio aveva addotto una serie di elementi indiziari mal interpretati dal giudice di appello, che avrebbe impropriamente onerato l'Ufficio di addurre una prova piena anzichè indiziaria.

3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, motivazione insufficiente e contraddittoria su fatti decisivi e controversi del giudizio nel testo anteriore alla modifica introdotta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, comma 1 nella parte in cui il giudice di appello ha ritenuto di non riqualificare il contratto di affitto come contratto di cessione di azienda.

4. Con il quarto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, omesso esame di fatto decisivo oggetto di discussione tra le parti in tema di riqualificazione del contratto quale cessione di azienda, costituiti dalla contestualità temporale delle varie operazioni, il fatto che le parti contrattuali facessero capo al medesimo soggetto economico e che la impresa A.A. aveva chiuso l'attività con una perdita dichiarata di Euro 942.988,00.

5. Con il quinto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 19 , 26 e 54 , nonchè del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 40 e 39 , nella parte in cui la sentenza impugnata ha annullato la pretesa dell'Ufficio relativa alla rettifica delle scorte, previo disconoscimento della nota di variazione. Parte ricorrente evidenzia come l'operazione di rettifica dovesse ritenersi non veritiera e quindi inesistente.

6. Con il sesto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 e in via gradata rispetto alla superiore censura, omesso esame di fatti decisivi per il giudizio oggetto di discussione tra le parti in ordine alla contestazione relativa alla rettifica delle scorte. Osserva parte ricorrente come fosse stato rilevato che il contribuente A.A. aveva emesso, dopo la nota di credito in oggetto, una ulteriore nota di credito in data (Omissis) e una "lettera" datata 13 dicembre 2007, con entrambe le quali si riduceva il valore della fattura n. (Omissis) avente ad oggetto la cessione delle scorte, circostanza costituente condotta anomala e inverosimile.

7. Il primo motivo è infondato, in quanto - come correttamente deduce parte controricorrente - il ricorrente introduce una questione non oggetto di esame da parte del giudice di appello, costituita dall'abuso del diritto, per cui non si confronta con la ratio decidendi della sentenza impugnata, incentrata sull'esame della comune volontà delle parti. Diversamente da quanto opina il Pubblico Ministero, il giudice di appello, pur non avendo proceduto a un analitico esame delle clausole del contratto di affitto di azienda - contratto specificamente trascritto da parte controricorrente - ha analizzato la causa del contratto di affitto ritenendola compatibile con la situazione economico-finanziaria in cui versava il cedente nell'ambito della proposta di concordato preventivo e ha, poi, proceduto alla comparazione dei costi-benefici subiti dalle parti in relazione ad entrambi gli scenari contrattuali (quello di affitto dell'azienda dichiarato dalle parti e quello di cessione dell'azienda ipotizzato dall'Ufficio).

8. Peraltro, dalla parziale trascrizione dell'atto impositivo che si legge nel terzo motivo di ricorso, non è dato verificare nè se l'abuso del diritto fosse originariamente stato oggetto di contestazione nell'avviso impugnato, nè quali fossero i presupposti fattuali sulla base dei quali si sarebbe dovuto evincere il ridetto abuso. In ogni caso, tale deduzione appare in contrasto con la (in tesi) simulazione relativa del contratto di affitto (affitto dissimulante un contratto di cessione di azienda) - che, invero, attiene propriamente al tema dell'evasione fiscale finalizzata a creare un fittizio credito IVA al fine di andare esente dal pagamento dell'imposta di registro e di detrarre una inesistente eccedenza IVA. 9. Il secondo motivo è inammissibile, in quanto - come rilevato dal controricorrente - intende giungere a un diverso apprezzamento degli elementi indiziari, già esaminati dal giudice di appello, al fine di ritenere provata la dissimulazione del contratto di affitto di azienda. Il giudice di appello si è basato sulla valutazione comparativa della riqualificazione del contratto di affitto in termini di cessione di azienda e ha ritenuto che le parti

del contratto non hanno tratto giovamento dalla stipula del contratto di affitto rispetto alla cessione immediata dell'azienda. Nel qual caso, oggetto della censura non è il corretto riparto delle regole che riguardano l'onere della prova, bensì la scelta e l'apprezzamento degli elementi indiziari, attività rimesse alla valutazione del giudice di merito (Cass., Sez. I, 5 febbraio 2019, n. 3340; Cass., Sez. I, 14 gennaio 2019, n. 640; Cass., Sez. I, 13 ottobre 2017, n. 24155; Cass., Sez. V, 4 aprile 2013, n. 8315).

10. E', peraltro, appena il caso di osservare che la sia pure ellittica affermazione del giudice di appello, secondo cui il contratto di affitto di azienda è giustificato dalla situazione concordataria del concedente, risponde in pieno alle finalità concordatarie, che non possono anticipare alla fase precedente all'apertura del concordato la soluzione traslativa, al fine di consentire all'acquirente di beneficiare degli effetti purgativi della cessione in costanza di concordato, laddove alla fase precedente all'apertura della procedura è riservata la conservazione dei valori intangibili, veicolati dalla stipulazione del contratto di affitto di azienda.

11. Il terzo motivo è inammissibile, essendo articolato secondo la abrogata formulazione dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, non più applicabile anche avverso l'impugnazione delle sentenze in materia tributaria (Cass., Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053). Diversamente, può essere oggetto di censura il vizio assoluto di motivazione che configuri una violazione dell'obbligo di motivazione imposto dalla Costituzione al giudice, laddove la motivazione non renda conto minimamente dell'iter logico seguito dal giudice (Cass., Sez. U., n. 8053/2014, cit.). Nella specie, tale vizio assoluto di motivazione non sussiste, avendo il giudice di appello dato adeguato conto della effettività dell'operazione di affitto di azienda e dell'assenza di prova da parte dell'Ufficio di un dissimulato contratto di cessione di azienda.

12. Il quarto motivo è inammissibile per omessa indicazione della decisività delle circostanze in fatto dedotte dal ricorrente e questo in disparte l'assenza di specificità in relazione alla dedotta contestualità temporale tra il contratto di affitto di azienda e la successiva cessione del magazzino, inframezzate (come risulta dalla sentenza impugnata) da oltre un mese ((Omissis) il contratto di affitto e (Omissis) la cessione del magazzino). Peraltro, dalla motivazione della sentenza impugnata, emerge come alcune delle circostanze evidenziate dal ricorrente siano state effettivamente prese in esame dal giudice di appello, con particolare riguardo sia alla perdita subita dall'impresa cedente ("in considerazione delle ingenti perdite maturate dalla ditta individuale"), sia ai collegamenti tra cedente e cessionario ("Evergreens Group Srl società unipersonale socio unico A.A.", come indicato nella narrativa della sentenza impugnata). Nel qual caso non è censurabile con il vizio di cui all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 la sentenza che abbia effettivamente preso in considerazione il fatto storico di cui si deduce l'omesso esame, in quanto la censura nell'omesso esame di elementi istruttori il quale non integra, di per sè, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo ove il fatto storico sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Cass., Sez. VI, 8 novembre 2019, n. 28887; Cass., Sez. II, 29 ottobre 2018, n. 27415; Cass., Sez. VI, 10 febbraio 2015, n. 2498; Cass., Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053).

13. Il quinto motivo e il sesto motivo, i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono fondati. Il giudice di appello si è limitato a verificare che la nota di rettifica fosse stata emessa

entro l'anno dall'operazione, ma non ha verificato le circostanze che l'Ufficio aveva posto a fondamento della natura non veritiera dell'emissione della nota, quali l'emissione di ulteriori note di credito per rettifica scorte di magazzino in anni successivi (anche dopo lo scioglimento del contratto di affitto), la pattuizione della riduzione dei corrispettivi tra parti correlate (essendo l'affittuario riconducibile al concedente), la natura dei beni (piante e fiori soggette a obsolescenza, circostanza che non poteva essere ignota all'acquirente). Il giudice di appello non ha esaminato tali fatti storici, decisivi ai fini dell'esame della natura non veritiera della nota di variazione, nè ha compiuto alcuna valutazione in ordine ai presupposti in relazione ai quali è stata negata dall'Ufficio l'effettività all'operazione sottostante. La sentenza va, pertanto, cassata per esame delle circostanze suddette ai fini della valutazione delle riprese per cui è causa.

14. Il ricorso va, pertanto, accolto in relazione agli ultimi due motivi, rigettandosi il ricorso nel resto; la sentenza va cassata con rinvio alla Corte di giustizia dell'Emilia-Romagna per nuovo esame, nonchè per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quinto e il sesto motivo del ricorso, rigetta i restanti motivi; cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza