Sentenza del 02/02/2023 n. 3281 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1.Sulla base di p.v.c. della Guardia di Finanza, l'Agenzia delle entrate notificò alla società Case & Case Srl un avviso di accertamento con il quale recuperava, ai fini Ires, Irap e Iva (oltre sanzioni) per l'anno 2009, maggiori ricavi in relazione a una fattispecie ritenuta elusiva, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis che si snodava attraverso una serie di atti. In particolare, dalle indagini era emersa la seguente sequenza fattuale: 1) il 18.11.2007, Case & Case costituiva la SERSTA Srl , avente sostanzialmente la medesima compagine sociale della contribuente; 2) il 21.12.2007, Case & Case cedeva a SERSTA alcuni terreni destinati alla realizzazione di una centrale elettrica a biomasse per il corrispettivo di Euro 472.000,00; 3) il 30.1.2008, i soci della SERSTA stipulavano con Elettrostudio Energia Srl un contratto preliminare per la cessione della totalità delle quote sociali per Euro 3.780.000,00; 4) nel corso del 2008, giusta perizia di stima del complesso aziendale della SERSTA, i soci procedevano alla rivalutazione delle rispettive partecipazioni sociali "non qualificate" ai sensi della L. n. 244 del 2007 , versando un'imposta sostitutiva del 2% del valore di ciascuna quota; 5) il 2 aprile 2009, CASE & Case e SERSTA stipulavano un contratto di permuta immobiliare (a parità di valori in Euro 152.620,00) necessaria per la regolarizzazione del perimetro dell'area in cui sarebbe sorta la futura centrale elettrica; 6) il 5 maggio 2009, veniva concluso il contratto definitivo di cessione delle quote della SERSTA alla Elettrostudio Energia Srl per l'importo complessivo di Euro 3.850.000,00. Da qui il disconoscimento da parte dell'Amministrazione della cessione da parte dei soci di SER.STA della totalità delle quote a Elettrostudio Energia e la riqualificazione della complessiva operazione come cessione immobiliare direttamente in capo a Case & Case, essendo finalizzata ad un indebito ri Spa rmio di imposta (pari alla tassazione al 12,5% della plusvalenza generatasi sulla differenza tra corrispettivo pattuito e valore rivalutato delle quote sociali in luogo della tassazione ordinaria in capo alla contribuente in caso di cessione diretta di terreno ad Elettrostudio Energia).

2.Avverso tale avviso di accertamento, la società contribuente propose ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Gorizia che, con sentenza n. 75/01/2014, lo accolse.

3.Avverso la suddetta sentenza l'Agenzia propose appello principale e la società contribuente appello incidentale dinanzi alla Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia-Giulia che, con la sentenza n. 252/03/2016, depositata il 15.09.2016, accolse l'appello dell'Ufficio confermando la legittimità dell'impugnato avviso di accertamento.

4.In punto di diritto, per quanto di interesse, la CTR ha affermato che: 1)in pendenza dei complessi iter già avviati da Elettrostudio Energia per il rilascio sia della autorizzazione integrata

ambientale (A.I.A.) che dell'autorizzazione unica per la costruzione e l'esercizio della centrale elettrica a biomasse, era poco rispondente a normale logica la costituzione, nel novembre del 2007, di una specifica società (SERSTA) motivata "dal solo scopo di costituire la centrale" non potendo questa divenire titolare di autorizzazione unica nell'ambito e a conclusione di procedimenti ai quali non aveva dato impulso; 2) la completa assenza di qualsiasi elemento documentale successivo all'"accordo verbale di massima" del 2006 (in base al quale i soci di Case & Case interessati all'iniziativa avrebbero trasferito in una newco i terreni e la Elettrostudio Energia avrebbe ad essa apportato l'autorizzazione unica e il know how, con capitale da sottoscriversi al 95% dalla Elletrostudio Energia) non consentiva di comprendere appieno la portata nonchè i risvolti temporali e giuridici di detto accordo; 3) l'attuazione dell'accordo verbale era stata affermata essere venuta meno per la SERSTA a gennaio 2008, a ridosso della cessione dei terreni dalla Case &Case; 4) dal preliminare di cessione di quote della SERSTA a Elettrostudio del 30.1.2008 non si evinceva il richiamo ad alcun precedente accordo; 5) in atti non era stato versato l'atto costitutivo/statuto della SERSTA idoneo a documentare l'affermazione di parte che la detta società sarebbe stata costituita "al solo scopo di costruire la centrale"; 6) la collocazione a bilancio del terreno tra i "beni in rimanenza" e non tra le "immobilizzazioni materiali" denotava che il terreno era stato considerato quale parte dell'attivo circolante, bene-merce e non come bene-fattore produttivo, come avrebbe dovuto essere in una società avente per oggetto sociale la produzione d'energia; 7) non era convincente l'assunto della contribuente sulla non incongruenza del valore paritario attribuito ai terreni oggetto di permuta nell'aprile del 2009, in quanto l'attribuzione di un valore uguale non era certamente rispondente all'interesse societario Case & Case, ma era evidente che l'attribuzione di un valore di cessione elevato al terreno avrebbe rimesso significativamente in discussione con Elettrostudio il valore finale di cessione delle quote di SERSTA; corrispondente antieconomicità andava constatata per la cessione del dicembre 2007; 8) nella specie, era integrata la fattispecie di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 3, lett. b) ("conferimento in società nonchè negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende") in quanto - premesso che la nozione di azienda andava valutata in termini dinamici nel senso che, verificata l'idoneità anche solo potenziale allo svolgimento di una attività produttiva, il mancato esercizio dell'azienda al momento del trasferimento non escludeva la possibilità di configurare come azienda il complesso dei beni trasferitivi era piena cognizione ab origine (ovvero all'atto della cessione del terreno) da parte della maggioranza dei soci di Case & Case - anche alla luce del valore attribuito al complesso dei beni ceduto in data 21.12.2007 a SERSTA (costituente unico asset di SERSTA) nel preliminare del 30.1.2008 - che trattavasi non già di uno statico "terreno" ma di una "specifica realtà dotata essa stessa di una complessiva attitudine all'esercizio d'impresa"; 9) essendo integrata la fattispecie di cui all'art. 37-bis cit., comma 3, lett. b) trovavano legittima applicazione i commi 1 e 2 del medesimo art..

5.Avverso la suddetta sentenza la società contribuente propone ricorso per cassazione affidato ad otto motivi cui resiste con controricorso l'Agenzia.

Motivi della decisione

1.Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , la nullità della sentenza per violazione dell' art. 329 c.p.c. per non avere la CTR dichiarato

inammissibile l'appello dell'Ufficio non avendo quest'ultimo impugnato, con conseguente passaggio in giudicato, la statuizione - concretante autonoma ratio decidendi - della sentenza di primo grado relativa al pregiudiziale accertamento della carenza di legittimazione passiva di Case & Case attesa l'estraneità di tale società alle operazioni poste in essere successivamente alla cessione dei terreni.

1.1.Il primo motivo è infondato.

1.2.Nella sentenza di primo grado, la CTP accoglieva il ricorso della contribuente ritenendo fondata l'eccezione pregiudiziale afferente la carenza di legittimazione passiva di quest'ultima, quale soggetto estraneo alle operazioni poste in essere successivamente alla cessione dei terreni. In particolare, ad avviso del giudice di prime cure, la tesi dell'Amministrazione - secondo cui le operazioni apparentemente imputabili a SERSTA erano riconducibili alla contribuente per il fatto che la maggioranza delle quote di entrambe le società fosse detenuta dagli stessi soggetti - non aveva fondamento atteso che, stante la diversità della compagine sociale di Case & Case e di SER.STA ("il 36% della Case & Case apparteneva a soggetti diversi da quelli costituenti la SERSTA di cui il 29% delle quote apparteneva, ancora, a soggetti ulteriormente diversi"), "erano diversi, sia giuridicamente che di fatto, i soggetti che (avevano) posto in essere la cessione dei terreni e la cessione successiva delle quote sociali a cui Case & Case in quanto tale (doveva) ritenersi totalmente estranea. Poichè l'accertamento riguarda(va) imposte derivanti da quest'ultima operazione totalmente al di fuori dell'ambito operativo di Case & Case ne deriva(va) la mancanza di coinvolgimento diretto di quest'ultima e, di conseguenza la carenza di legittimazione passiva" (v. pagg.8-9 del ricorso).

Invero, dall'esame degli stralci dell'atto di appello riportati nel controricorso (pagg. 11-12) si evince che l'impugnativa dell'Ufficio, lungi dal concernere esclusivamente la questione della corretta applicazione, sul piano oggettivo, da parte del giudice di prime cure dell'art. 37-bis cit., era imperniata sulla specifica contestazione dell'asserito difetto di legittimazione passiva di Case & Case, sul presupposto della fruizione da parte di quest'ultima, quale venditore reale, di indebiti vantaggi fiscali tramite una sequenza di negozi, ad iniziare dalla costituzione di una società (SERSTA) avente una compagine sociale sostanzialmente identica e costituita per la finalità elusiva della vicenda ("non quindi dirsi carente di legittimazione passiva l'appellata società dal momento che è stata proprio Case & Case a beneficiare dell'indebito ri Spa rmio d'imposta a prescindere dai soci che non sono entrati a fare parte della newco";....Alla luce di quanto esposto risulta del tutto inappropriato il ruolo che il giudice di prime cure riserva all'appellata nella complessa vicenda in esame che risulterebbe addirittura estranea alla vicenda e quindi priva di ogni responsabilità. Erroneamente il Collegio ha attribuito alla Case & Case il ruolo che è invece proprio della SERSTA, la quale è un mero SPV ("special purpose vehicle") cioè soggetto costituito appositamente per la conclusione di specifiche operazioni. E' di tutta evidenza che è l'odierna appellata ad avere tratto vantaggio dall'operazione complessivamente considerata mediante il soggetto SPV rappresentato da SERSTA. De resto è la stessa controparte a confermare l'interesse di Case & Case alla cessione dei terreni in questione sui quali si sarebbe dovuta realizzare la centrale da parte della Elettrostudio; la costituzione della newco, grazie alla quale è stata effettuata la compravendita è stata lo strumento che ha consentito di ottenere un indebito ri Spa rmio di imposta" pag. 8 appello riportato nel controricorso).

2. Con il secondo motivo - qualora si ritenesse che l'Ufficio avesse formulato in sede di appello la doglianza relativa all'asserito difetto di legittimazione passiva della contribuente - si denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , la nullità della sentenza per violazione dell' art. 112 c.p.c. e art. 132 c.p.c. , n. 4 per avere la CTR, con una omessa e/o apparente motivazione, accolto tale censura, procedendo poi all'esame nel merito dell'appello.

2.1. Il secondo motivo è infondato.

2.3.Premesso che la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da error in procedendo, allorquando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, cioè tali da lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. U. 19/06/2018, n. 16159 (p. 7.2.), che menziona Cass. Sez. U. 03/11/2016, n. 22232 ; conf.: Cass. Sez. U. nn. 22229, 22230, 22231, del 2016. I medesimi concetti giuridici sono espressi da Cass. Sez. U. 24/03/2017, n. 766 ; Cass. Sez. U. 09/06/2017, n. 14430 (p. 2.4.); Cass. Sez. U., 18/04/2018, n. 9557 (p. 3.5.) Cass. 2021 n. 36510), nella specie, la CTR, nell'accogliere la tesi dell'Ufficio, in ordine alla configurabilità, nella specie, di una fattispecie elusiva, commessa attraverso il compimento di una serie di atti negoziali (costituzione da parte di Case & Case della società SERSTA quale strumento per il trasferimento della proprietà dei terreni, avente sostanzialmente la medesima compagine sociale della prima, cessione dei terreni a SERSTA del tutto antieconomica al prezzo di 472.000,00 e di poco successiva cessione, in forza di preliminare, delle quote di SERSTA a Elettrostudio Energia per Euro 3.780.000,00, poi oggetto di rivalutazione e trasferimento definitivo per Euro 3.850.000,00, pagg. 4-5 della sentenza impugnata) con ascrivibilità alla contribuente, delle operazioni apparentemente imputate a SER.STA, previo disconoscimento della cessione delle quote di SERSTA a Elettrostudio Energia e riqualificazione dell'intera operazione come atto di cessione immobiliare in capo alla Case & Case, ha congruamente motivato, in forza di tale costrutto, la ritenuta legittimazione passiva della contribuente, quale effettiva venditrice dei terreni a Elettrostudio Energia.

3.Con il terzo motivo si denuncia in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione e falsa applicazione dell' art. 53 Cost. e dei principi generali del diritto tributario in tema di soggetto passivo di imposta per avere la CTR ritenuto legittimo l'accertamento ancorchè alcun presupposto impositivo si fosse mai venuto a creare in capo a Case & Case, non avendo quest'ultima incassato alcun importo dalla cessione delle quote della SERSTA, essendo estranea alla sua compagine sociale (il 36% delle quote della Case & Case apparteneva a tre soggetti estranei alla SERSTA Srl e il 29% delle quote della SERSTA apparteneva a tre soci estranei alla Case & Case) e, dunque, non avendo conseguito alcun vantaggio economico.

La trattazione del terzo motivo va condotta, per connessione, unitamente al sesto motivo cui si fa rinvio.

4. Con il quarto motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , la nullità della sentenza per violazione degli artt. 112 e 115 c.p.c. nonchè del principio costituzionale del contraddittorio processuale per avere la CTR argomentato l'applicabilità del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis ritenendo sussistente, nella specie, una cessione di azienda; con ciò, ad avviso

della ricorrente, il giudice di appello sarebbe incorso in un vizio di extrapetizione, avendo l'Ufficio contestato nell'avviso di accertamento - in di Spa rte il generico richiamo all'art. 37-bis, comma 3, lett. b) - e negli atti difensivi di merito non già una cessione di azienda ma il compimento di una serie di atti negoziali finalizzati a una "cessione di quote" in luogo di una "cessione diretta del terreno" al fine di usufruire del più mite trattamento fiscale della prima rispetto alla seconda.

4.1.Il quarto motivo è infondato.

Va premesso che "E' ravvisabile vizio di extrapetizione soltanto allorquando il giudice d'appello pronunci oltre i limiti delle richieste e delle eccezioni fatte valere dalle parti, oppure su questioni non dedotte e che non siano rilevabili d'ufficio, attribuendo alle parti un bene della vita non richiesto o diverso da quello domandato; non è invece precluso al giudice del gravame l'esercizio del potere-dovere di qualificare diversamente i fatti, con il solo limite di non esorbitare dalle richieste contenute nell'atto di impugnazione e di non introdurre nuovi elementi di fatto nell'ambito delle questioni sottoposte al proprio esame (tra varie, Cass., sez. 5, n. 21057 del 2021; Cass., sez. 5, n. 8716 del 2021; Cass. 18830 del 2017; Cass. 12 gennaio 2016, n. 296 ; 31 luglio 2015, n. 16213).

Merita rammentare che è regola fondamentale del diritto tributario quella secondo cui le ragioni poste a base dell'atto impositivo definiscono i confini del giudizio tributario, che è giudizio d'impugnazione dell'atto, sicchè l'ufficio finanziario, dovendo le contestazioni adducibili in sede contenziosa rimanere circoscritte alla motivazione dell'avviso di accertamento, non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse o, comunque, modificare, nel corso del giudizio, quelle individuate dalla suddetta motivazione (Cass. n. 34407 del 2019; n. 9810 del 7/5/2014 ; Cass. n. 13305 del 9/6/2009 ; Cass. n. 26458 del 4/11/2008 ; Cass. 17762 del 12/12/2002). La motivazione dell'atto tributario costituisce, in tale prospettiva, uno strumento essenziale di garanzia del contribuente, soggetto inciso nella propria sfera giuridica dall'amministrazione finanziaria nell'esercizio del suo potere di imposizione fiscale, e si inserisce nell'ambito di quei presidi di legalità che, anche in forza delle norme dello statuto dei diritti del contribuente (v. l'art. 7), assolvono l'essenziale funzione di garantire la conoscenza e l'informazione dello stesso contribuente in ordine ai fatti posti a fondamento della pretesa fiscale e ai presupposti giuridici della stessa, nel quadro dei principi generali di collaborazione, tra Spa renza e buona fede che devono improntare, in quanto espressivi di civiltà giuridica, i rapporti tra esso e l'amministrazione. Ne derivano due conseguenze: da un lato, che nell'avviso di accertamento, al fine di realizzarne in pieno l'anzidetta finalità informativa, devono confluire tutte le conoscenze dell'ufficio tributario e deve essere esternato con chiarezza, sia pur sinteticamente, l'iter logico-giuridico seguito per giungere alla conclusione prospettata (v. Cass. n. 1905-07); dall'altro, che le ragioni poste a base dell'atto impositivo segnano i confini del processo tributario, che è comunque un giudizio d'impugnazione dell'atto, sì che l'ufficio finanziario non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse e/o modificare, nel corso del giudizio, quelle emergenti dalla motivazione dell'atto (v. già Cass. n. 17762-02). Ciò non esclude, ovviamente, il potere del giudice di qualificare autonomamente la fattispecie posta a fondamento della pretesa fiscale, nè di esercitare d'ufficio alcuni poteri cognitori. Ma sempre che non ne resti alterata la sostanza dell'accertamento in ordine agli elementi da cui esso risulti esser stato informato (v. tra le tante

Cass. n. 2572609; n. 20398-05; n. 22932-05). Nella specie, dalla sentenza impugnata si evince che "nell'avviso di accertamento l'Ufficio, dopo avere affermato l'unicità sostanziale delle due imprese (Case & Case e SERSTA), ha fatto espresso riferimento al comma 3, lettera b) del detto articolo "conferimento in società nonchè negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende". Pertanto, il giudice di appello, nel ritenere, nel caso in esame, integrata la fattispecie elusiva di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, comma 3, lett. b) in combinato con i commi 1 e 2 del medesimo articolo, non è incorso in vizio di extrapetizione, essendosi limitato alla verifica della legittimità della pretesa avanzata con l'atto impugnato, alla stregua dei presupposti di fatto e in diritto in esso indicati.

5. Con il quinto motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , l'omesso esame di un fatto decisivo e controverso per il giudizio per avere la CTR ritenuto legittimo l'avviso senza valutare le concrete modalità e condizioni della cessione dei terreni da Case & Case a SERSTA avvenuta, per un prezzo congruo, nel dicembre 2007, con ricavi assoggettati debitamente dalla contribuente a tassazione ordinaria.

5.1.Il quinto motivo è inammissibile.

Va ribadito che il vizio specifico denunciabile per cassazione in base alla nuova formulazione dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 (come modificato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54 , conv. dalla L. 7 agosto 2012, n. 134 , applicabile ratione temporis nella specie, per essere stata la sentenza di appello depositata in data 15 settembre 2016) concerne l'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). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni dell' art. 366 c.p.c. , comma 1, n. 6, e dell'art. 369 c.p.c. , comma 2, n. 4 , il ricorrente deve indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività", fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sè, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Cass., sez. un., n. 8053 e n. 8054 del 2014; Cass. n. 14324 del 2015 Cass. n. 1451 del 2022). Nella specie, il motivo è inammissibile, in quanto la ricorrente non ha assolto il suddetto onere, essendo stato, peraltro, dedotto l'omesso esame non già di un "fatto storico", ma bensì di profili attinenti alle risultanze probatorie, la rivalutazione delle quali è preclusa a questa Corte.

6. Con il sesto motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis per avere la CTR ritenuto erroneamente sussistente, nella specie, una fattispecie elusiva senza considerare che la contribuente, anzichè cedere direttamente il terreno a Elettrostudio Energia, quale operazione, secondo l'Ufficio, alternativa a quelle poste in essere nel caso in esame, avrebbe potuto conseguire il medesimo risultato attraverso la rivalutazione delle quote per poi trasferirle a Elettrostudio e che tale operazione non era stata possibile "per una non condivisione di alcuni soci della Case & Case alla realizzazione del progetto" rendendo necessaria la costituzione da parte di quest'ultima di una

nuova società (newco) con l'aggiunta di alcuni soggetti estranei alla compagine sociale e il successivo trasferimento alla stessa dei terreni interessati dal progetto, con significativa tassazione in capo alla ricorrente in ragione dei ricavi ottenuti dalla compravendita. In particolare, ad avviso della ricorrente, non era configurabile la fattispecie di cui all'art. 37-bis, comma 3, lett. b) (peraltro mai contestata) con riferimento alla cessione del terreno tra Case & Case e SERSTA in quanto, al momento di tale cessione, il terreno non era in grado di evidenziare "alcuna attitudine all'esercizio dell'impresa". Inoltre, secondo la ricorrente, la qualificazione da parte del giudice di appello della cessione del terreno come cessione di azienda renderebbe illegittima la ripresa ai fini Iva stante il disposto di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 3, lett. b) e mal si concilierebbe con l' art. 176, comma 3 del TUIR . Ad avviso della ricorrente, al di là della carenza del presupposto oggettivo di cui all'art. 37-bis, comma 3, lett. b) difetterebbero, nella specie, gli altri presupposti per la configurabilità di un'operazione elusiva ai sensi del comma 1 del detto articolo. Al riguardo, secondo la contribuente: 1) le operazioni in questione sarebbero state sorrette da "valide ragioni economiche" trovando la loro ragion d'essere nella mancanza di omogeneità di vedute delle scelte imprenditoriali tra i diversi soci della Case & Case, il che aveva portato addirittura a scelte meno vantaggiose dal punto di vista fiscale per quest'ultima; 2) sarebbe mancato il vantaggio fiscale conseguito dalla contribuente avendo realizzato quest'ultima soltanto la cessione del terreno alla SERSTA e non avendo alcun interesse nell'operazione di cessione delle quote della SERSTA a Elettrostudio non essendo più proprietaria del terreno nè socia della SERSTA; 3)sarebbe difettato l'aggiramento di obblighi e divieti posti dall'ordinamento tributario, avendo la contribuente realizzato la cessione del terreno alla SERSTA, correttamente sottoponendo l'operazione a tassazione ordinaria.

7.Il terzo e il sesto motivo - da trattare congiuntamente per connessione - si profilano inammissibile il terzo e, in parte inammissibile e in parte infondato, il sesto.

7.1.Il Collegio innanzitutto rammenta che, per giurisprudenza consolidata della Sezione, in tema di redditi d'impresa, è riconosciuto che il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis in vigore dal 01/01/2008 al 02/09/2015 e quindi sostituito dalla L. n. 212 del 2000, art. 10-bis dal 02/09/2015, anche nel testo applicabile alla fattispecie ratione temporis non contiene un'elencazione tassativa delle condotte abusive, ma costituisce una previsione normativa aperta, la quale trova applicazione, alla stregua del generale principio antielusivo rinvenibile nella Costituzione e nelle indicazioni della raccomandazione n. 2012/772/UE, in presenza di una o più costruzioni di puro artificio che, realizzate al fine di eludere l'imposizione, siano prive di sostanza commerciale ed economica, ma produttive di vantaggi fiscali (Cass., sez. 5, 16 marzo 2016 , n. 5155, n. 31772; Cass., sez. 5, 2 marzo 2020, n. 5644 ; Cass., sez. 5, 23 novembre 2018, n. 30404 ; Cass. Sez. 5, 2 febbraio 2021 n. 2224 ;). Specularmente, non è qualificabile come comportamento abusivo quell'operazione economica che possa spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di ri Spa rmi di imposta (Cass., 10 dicembre 2014, n. 25972 ; Cass. sez. 5, n. 27709 del 2022).

La norma (non sussistendo una esplicita disposizione di legge di diritto interno sul punto) applicabile alle condotte elusive in materia di Iva si ritrova, invece, nella pronuncia della Corte di Giustizia nel caso Halifax (CGUE, sent. 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e.a,) che, unitamente ad altri interventi coevi e in parte anche precedenti (CGUE, sent. 21 febbraio 2006, causa C-419/02, Bupa Hospitals ; CGUE, sent. 21 febbraio 2006, causa C-223/03, University of

Huddersfield ; CGUE, sent. 15 dicembre 2005, causa C- 63/04, Centralan Property ; CGUE, causa C- 326/99, Goed Wonen costituisce il fondamento della disciplina.

In materia di tributi armonizzati, la Corte di Giustizia ha chiaramente dichiarato, nella citata sentenza "Halifax" che "la sesta direttiva dev'essere interpretata come contraria al diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA assolta a monte allorchè le operazioni che fondano tale diritto integrano un comportamento abusivo" (p. 85, ibidem) ed inoltre che "perchè possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni" (dispositivo, punto 2, ibidem), così evidenziando l'esistenza di un diritto positivo, generalmente cogente, preesistente rispetto alla pronuncia giurisdizionale che null'altro ha fatto se non darvi enunciazione rispetto alla specie di causa. Il principio è ulteriormente condiviso ed applicato da Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 23845 del 23/11/2016 e da Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 3108 del 01/02/2019 ; v. anche Cass. 33593 del 2019; Cass. sez. 862 del 2022 .

Quanto al riparto dell'onere della prova, grava sull'amministrazione l'onere di dimostrare tanto l'esistenza del disegno elusivo, quanto le modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali, ritenuti non rispettosi di una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire ad un determinato risultato fiscale (Cass., sez. 5, 26 febbraio 2014, n. 4603 ; Cass., n. 1465/2009). Fornita questa prova, è rimesso alla parte contribuente l'onere di dimostrare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustifichino le operazioni, non consistenti nel mero ri Spa rmio fiscale (Cass., sez. 5, n. 27709 del 2022; Cass., 5 dicembre 2019, n. 31772 ; Cass., 5090/2017; Cass. 3938/2014; Cass., 19234/2012; Cass., 20029/2010).

7.2.Nel caso in esame, secondo quanto denunciato dalla ricorrente con il sesto motivo, non sussisterebbe l'abuso del diritto in mancanza delle operazioni negoziali elencate nell'art. 37bis cit., comma 3. In particolare, ad avviso della ricorrente, non sarebbe configurabile la fattispecie di cui all'art. 37-bis, comma 3, lett. b) con riferimento alla cessione del terreno tra Case & Case e SERSTA in quanto, al momento di tale cessione, il terreno non era in grado di evidenziare "alcuna attitudine all'esercizio dell'impresa" tantomeno quella ipotizzata della centrale elettrica a biomasse, atteso che dal punto di vista oggettivo, trattavasi di un bene-merce e non strumentale, e dal punto di vista soggettivo, difettavano, in capo sia al cedente che al cessionario, i requisiti (autorizzazioni) per l'esercizio di una centrale elettrica.

7.3.Tale censura è infondata.

Il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis dispone: Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria 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 (comma1).... Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni:....b) conferimenti in società, nonchè negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende (comma 3).

Questa Corte ha più volte vagliato la nozione di azienda (art. 2555 c.c.), osservando (v., tra le altre, Cass. 9575/16) come per cessione di azienda debba appunto intendersi il trasferimento di un'entità economica organizzata in maniera stabile; la quale conservi la sua identità e consenta l'esercizio di un'attività economica finalizzata al perseguimento di uno specifico obiettivo imprenditoriale. Tali caratteristiche devono essere desunte all'esito della valutazione complessiva di una pluralità di elementi, tra loro in rapporto di interdipendenza, in relazione al tipo di attività esercitata ovvero esercitabile. Si è osservato in proposito, che: "come questa Corte ha avuto modo di precisare, si ha cessione di azienda, soggetta ad imposta di registro proporzionale (e non ad IVA), quando le parti non hanno inteso trasferire una semplice somma di beni, ma un complesso organico unitariamente considerato, dotato di una potenzialità produttiva, tale da farne emergere ex ante la complessiva attitudine, anche solo potenziale, all'esercizio dell'impresa (Cass. n. 13580 del 2007, Cass. n. 1913 del 2007, Cass. n. 11769 del 2008); ovvero quando i beni strumentali ceduti siano atti, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio di una impresa, anche se non si richiede che tale esercizio sia attuale, essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo per un'attività di impresa, nè che la cessione comprenda anche le relazioni finanziarie, commerciali e personali". Si è poi aggiunto che, in base al criterio fissato dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 , "per la qualificazione di un atto di trasferimento come cessione di azienda non rileva la circostanza che i singoli beni aziendali siano stati ceduti globalmente o con più atti separati, nè la circostanza che il cedente sia un soggetto non munito di autorizzazioni all'esercizio di una attività dell'azienda, e nemmeno la circostanza che al momento della cessione l'azienda fosse concretamente esercitata, perchè rileva unicamente la causa reale del negozio e la regolamentazione degli interessi effettivamente perseguiti dai contraenti (Cass. n. 13580 del 2007)" (Cass. Cass.17785/17; Cass. n. 17182 del 2018).

Si è anche precisato che la cessione di azienda è configurabile anche nel caso in cui il complesso degli elementi trasferiti non esaurisca i beni costituenti l'azienda o il ramo ceduti, qualora gli stessi conservino un residuo di organizzazione che ne dimostri l'attitudine, sia pure con la successiva integrazione del cessionario, all'esercizio dell'impresa, dovendo comunque trattarsi di un insieme organicamente finalizzato ex ante all'esercizio dell'attività d'impresa (tra le tante: Cass., Sez. 5, 6 dicembre 2016, n. 24923 ; Cass., Sez. 5, 28 dicembre 2017, n. 31069 ; Cass., Sez. 2, 25 settembre 2018, n. 22710 ; Cass., Sez. 5, 17 novembre 2021, n. 34858 ; Cass. 22327 del 2022).

7.4.Nella sentenza impugnata il giudice di appello si è attenuto ai suddetti principi nel ritenere sussistenti i requisiti di cui all'art. 37-bis cit., comma 3, lett. b) in quanto - premessa la nozione di cessione di azienda come trasferimento di un complesso organico unitariamente considerato, dotato di una potenzialità produttiva - ha affermato che "(era) di tutta evidenza - e di ciò (era) comprova lo stesso valore attribuito a quel complesso di beni ceduto in data 27.12.2007 (costituente quindi unico asset di SERSTA) nel preliminare di data 30.1.2008 - che vi (fosse) piena cognizione ab origine (i.e. all'atto della cessione del terreno) da parte della maggioranza dei soci Case & Case, rappresentante legale incluso - e quindi per la società in quanto tale - del trattarsi non già di uno statico terreno (valutabile alla pari di tutti gli altri secondo una ordinaria valutazione) ma di una specifica entità dotata essa stessa di una complessiva attitudine all'esercizio d'impresa" (pag. 10 della sentenza impugnata). In ossequio ai suddetti principi, la CTR ha, dunque, verificato l'intento della società contribuente, all'atto della cessione dei terreni a

SER.STA (quale società-veicolo costituita dalla sostanziale medesima compagine sociale della Case & Case) - anche alla luce del valore attribuito al complesso dei beni ceduti in data 27.12.2007 nel preliminare del 30.1.2008 (di cessione della totalità delle quote di SERSTA) - di trasferire non già uno "statico terreno" ma un complesso organico unitariamente considerato dotato di una attitudine all'esercizio d'impresa. Ciò, a prescindere dalla inesistenza di una autorizzazione per l'esercizio di una centrale elettrica a biomasse in capo alla cedente ovvero alla cessionaria al momento dell'atto di cessione, tanto più che, nella ricostruzione dell'Ufficio, fatta propria dalla CTR, l'effettivo cessionario del complesso aziendale era da identificarsi nella Elettrostudio Energia Srl che, come si evince dalla sentenza impugnata aveva già avviato, nei primi mesi del 2007, i complessi iter per ottenere le autorizzazioni necessarie all'esercizio della centrale elettrica ("la presentazione alla Regione delle istanze volte al rilascio sia dell'autorizzazione integrata ambientale (AIA) sia dell'autorizzazione unica da parte del richiedente (Elettrostudio Energia).. erano da farsi risalire non oltre ai primi mesi dell'anno 2007" pag. 8 della sentenza impugnata). In questa stessa prospettiva, è irrilevante che i terreni ceduti, nel dicembre del 2007, fossero stati collocati da SERSTA in bilancio tra "i beni in rimanenza" e, dunque, considerati come beni-merce e non già come bene-fattore produttivo (v. pag. 9 della sentenza impugnata), denotando ciò soltanto il carattere strumentale della costituzione della detta società ed essendo l'effettivo cessionario del complesso aziendale, attraverso il ravvicinato acquisto della totalità delle quote sociali di SERSTA, Elettrostudio Energia.

7.5.Inconferente è poi il richiamo da parte della ricorrente del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 3, lett. b) per sostenere l'illegittimità della ripresa Iva con riguardo all'operazione di cessione di azienda, rilevando, nella specie, l'utilizzo, nell'ambito del comportamento ritenuto elusivo, delle operazioni di cui all'art. 37bis, comma 3, lett. b) "conferimenti in società, nonchè negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende". Ciò che conta è infatti l'esame della logica economica perseguita attraverso le singole operazioni giuridiche poste in essere.

7.6.Ugualmente inconferente è il richiamo al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 176, comma 3 , (TUIR) afferendo al diverso istituto del conferimento di azienda che vede l'apporto di un complesso di beni (azienda o ramo d'azienda) all'interno di un altro ricevendo in cambio una quota di partecipazione con conseguente assunzione della qualifica di socio nella società conferitaria.

7.7.Inammissibili sono, invece, i motivi terzo e il sesto, nella parte in cui si denuncia il difetto, nel caso di specie, degli altri presupposti per la configurabilità di un'operazione elusiva ai sensi del comma 1 del detto articolo. Invero, le censure in esame pur prospettando una violazione di legge, in realtà tendono inammissibilmente ad una nuova interpretazione di questioni di merito, avendo la CTR, con una valutazione in fatto non sindacabile dinanzi al giudice di legittimità, fatta propria la tesi dell'Ufficio, in base alla quale Case & Case, avrebbe, attraverso l'utilizzo di più atti negoziali (costituzione ad opera di Case & Case di SERSTA, quale una società - strumento per il trasferimento dei terreni industriali su cui sarebbe dovuto sorgere l'impianto a biomasse, avente la sostanziale medesima compagine sociale della contribuente; cessione dei terreni industriali a SERSTA del tutto antieconomica al prezzo di 472.000,00 e di poco successiva cessione, in forza di preliminare, delle quote di SERSTA a Elettrostudio Energia per Euro 3.780.000,00, poi oggetto di rivalutazione e trasferimento definitivo per Euro 3.850.000,00, pagg. 4-5 della sentenza

impugnata) aggirato l'obbligo della tassazione ordinaria che avrebbe dovuto essere applicata in caso di cessione immobiliare posta in essere direttamente in favore di Elettrostudio Energia Srl , ottenendo un ri Spa rmio di imposta indebito (pari alla tassazione al 12,5% della plusvalenza generatasi sulla differenza tra corrispettivo pattuito e valore rivalutato delle quote sociali in luogo della tassazione ordinaria in capo alla contribuente in caso di cessione diretta di terreno ad Elettrostudio Energia, in relazione al più alto corrispettivo versato per l'acquisto delle quote di SERSTA).

In particolare, la CTR ha posto in rilievo una serie di elementi denotanti la strumentalità della costituzione da parte della Case & Case, nel novembre del 2007, di SERSTA, avente la sostanziale medesima compagine sociale, quale società-veicolo per il trasferimento della proprietà dei terreni industriali su cui sarebbe dovuto sorgere l'impianto a biomasse (non idoneità a divenire titolare di autorizzazione unica per la costruzione e l'esercizio della centrale elettrica, essendo stato, già nei primi mesi del 2007, avviato da Elettrostudio Energia il relativo iter amministrativo; mancata produzione in atti dell'atto costitutivo/statuto al fine di vedere asseverata l'affermazione di parte che la società era stata costituita al "solo scopo di costituire la centrale"; collocazione dei terreni tra i beni rimanenza e non tra le immobilizzazioni materiali con conseguente considerazione da parte della società degli stessi come bene-merce e "non già come benefattore produttivo, come avrebbe dovuto essere in una società avente per oggetto sociale la produzione d'energia"); il giudice di appello, ha peraltro posto in rilievo, a sostegno della mera apparenza delle operazioni imputate alla SERSTA, sia il carattere antieconomico della cessione dei terreni del dicembre 2007 per il prezzo di Euro 472.000,00 sia l'incongruità del valore paritario attribuito ai terreni oggetto della permuta nell'aprile del 2009 ("Appare del tutto evidente che l'attribuzione di un valore di cessione elevato al terreno avrebbe rimesso significativamente in discussione con Elettrostudio il valore finale di cessione delle quote di SERSTA per cui l'attribuzione di valore eguale non era certamente rispondente all'interesse societario di Case e Case Srl e pertanto incongruo. E corrispondente incongruità. Anzi antieconomicità, va constatata anche per la cessione di dicembre 2007"). Da qui il ritenuto corretto disconoscimento da parte dell'Ufficio della cessione delle totalità quote di SERSTA a Elettrostudio Energia e la riqualificazione dell'intera operazione come atto di cessione immobiliare in capo alla contribuente, essendo finalizzata ad un indebito ri Spa rmio di imposta.

7.8.Peraltro, anche con riferimento all'assunta sussistenza, nella specie, di "valide ragioni economiche" sottese alle operazioni in questione da ravvisarsi, ad avviso della ricorrente, "nella mancanza di omogeneità di vedute sulle scelte imprenditoriali tra i diversi soci di Case & Case" che avrebbe determinato, addirittura, delle scelte meno vantaggiose per la contribuente - premesso che una volta che si sia in presenza di atto che appaia di abuso del diritto l'onere di provare la esistenza di valide ragioni economiche per compierlo ricade sul contribuente (Cass. n. 8772 del 2008; Sentenza n. 25537 del 2011) - la CTR, con un apprezzamento in fatto insindacabile, ha affermato che "la completa assenza di ogni e qualsiasi elemento documentale e successivo al citato "accordo verbale di massima" del 2006 non consente di comprendere appieno la portata di detto accordo ed i risvolti temporali e giuridici allora d'intesa individuati per addivenire a concretizzazione", il che conforta la tesi dell'Ufficio in ordine all'assenza di alcun conforto documentale circa la sussistenza di un "dissenso" di una parte dei soci di Case & Case all'iniziativa concernente la realizzazione della centrale a biomasse.

8.Con il settimo motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , la nullità della sentenza per omessa pronuncia della CTR in ordine alla eccezione - sollevata in primo grado e ribadita in appello - di illegittimità dell'avviso di accertamento relativamente alle contestazioni ai fini Iva per errata applicazione della clausola generale antielusiva non avendo la società versato meno Iva di quella incassata (con riguardo alla cessione del terreno a SERSTA) nè avendo incassato la maggiore Iva accertata dall'Ufficio (determinata sulla base del corrispettivo versato per l'acquisto delle quote della SERSTA) per tale motivo non versata.

8.1.Premessa l'autosufficienza del motivo avendo la contribuente allegato al ricorso gli atti difensivi di merito (ricorso di primo grado e atto di controdeduzioni in appello) nei quali risulta formulata la specifica eccezione in ordine alla assunta illegittimità dell'avviso relativamente alle contestazioni Iva, lo stesso è infondato.

Va rammentato che secondo la consolidata giurisprudenza dalla quale non vi è motivo di discostarsi "ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma è necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto: ciò non si verifica quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione, dovendo ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto quando la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia" (Cass. 20311/2011, 24155/2017; Cass. 7927/2021). Invero, nella specie, la CTR, nell'accogliere l'appello principale dell'Ufficio confermando l'avviso di accertamento impugnato, ha implicitamente riconosciuto la legittimità di tutte le riprese a tassazione sia ai fini dell'imposizione diretta che indiretta.

9. Con l'ottavo motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , la nullità della sentenza per omessa pronuncia della CTR in ordine alla specifica eccezione - sollevata in primo grado e ribadita in appello - di illegittimità delle sanzioni recate dall'avviso di accertamento in quanto inapplicabili nei "casi elusione" e di "abuso del diritto".

Invero, va fatta qui applicazione del principio più volte affermato (da ultimo: Cass. n. 2248 del 2018; n. 16171 del 2017; Cass. n. 2248 del 2018) secondo cui: "alla luce dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell' art. 111 Cost. , comma 2 , nonchè di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c. ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di gravame, la Suprema Corte può omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorquando la questione di diritto posta con quel motivo risulti infondata, di modo che la statuizione da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza di appello (determinando l'inutilità di un ritorno della causa in fase di merito), sempre che si tratti di questione che non richiede ulteriori accertamenti di fatto"; ora, nel caso di specie, la questione (pretermessa) riproposta in sede di controdeduzioni in appello (alleg. al ricorso), concernente la pretesa illegittimità delle sanzioni non applicabili nei casi di elusione e abuso del diritto, non poteva trovare comunque accoglimento; e ciò sulla base di un ragionamento in puro diritto avendo questa Corte affermato che "in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un

principio generale antielusivo, che trova fondamento nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis secondo il quale l'Amministrazione finanziaria disconosce e dichiara non opponibili le operazioni e gli atti, privi di valide ragioni economiche, diretti solo a conseguire vantaggi fiscali, in relazione ai quali gli organi accertatori emettono avviso di accertamento, applicano ed iscrivono a ruolo le sanzioni di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 1, comma 2 , comminate dalla legge per il solo fatto di avere il contribuente indicato in dichiarazione un reddito imponibile inferiore a quello accertato, rendendo così evidente come il legislatore non ritenga gli atti elusivi quale criterio scriminante per l'applicazione delle sanzioni, che, al contrario, sono irrogate quale naturale conseguenza dell'esito dell'accertamento volto a contrastare il fenomeno dell'abuso del diritto" (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 25537 del 30/11/2011 ; conforme Cass. Sez. 5, Sentenza n. 34750 del 31/12/2019 , Cass. sez. 5, n. 39666 del 2021). La stessa pronuncia ha affermato expressis verbis e con chiaro riferimento all'argomento contenuto nella sentenza della Corte di Giustizia "Halifax" ("la constatazione della esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre ad una sanzione per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco") che nel nostro ordinamento interno "tale fondamento normativo "chiaro ed univoco" è attualmente esistente".

Nè è prospettabile che si tratti di un precetto privo di sanzione: esiste infatti nell'ordinamento positivo un'espressa previsione generale, il D.P.R. n. 471 del 1997 , art., comma 2 la quale sanziona la condotta di indicazione nella dichiarazione, ai fini delle singole imposte di un "reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante", con altrettanto espressa determinazione di sanzione amministrativa specificamente correlata all'anzidetta condotta. E' perciò da escludersi che il generale principio della riserva di legge in materia tributaria, letto unitamente al correlato principio del divieto di estensione analogica di norme sanzionatorie, costituisca ostacolo per attribuire rilevanza sul piano punitivo amministrativo delle condotte che, con abuso del diritto, realizzino l'effetto di sottrazione di ricchezza imponibile (v. in tal senso, Cass. Sez. 5, Sentenza n. 862 del 13/01/2022).

10.In conclusione, il ricorso va rigettato.

11.Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in Euro 25.000,00 per compensi oltre spese prenotate a debito.

Dà atto, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello, ove dovuto, per il ricorso a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma, il 26 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 2 febbraio 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza