Sentenza del 19/04/2019 n. 11046 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate notificava avviso di accertamento alla GI.FA. di C.O. e C. s.n.c., nonchè ulteriori avvisi di accertamento per redditi di partecipazione ai soci C.O. e S.C., in relazione all'anno d'imposta 2005, avendo accertato, ai fini IRAP e I.V.A., a carico della società maggiori ricavi non contabilizzati per Euro 301.500,00.

In particolare, la verifica fiscale traeva origine da versamenti di capitale, per l'importo di Euro 301.500,00 (di cui Euro 182.000,00 a mezzo bonifici ed Euro 119.500,00 tramite assegni), effettuati dalla GI.FA. s.n.c. in favore della C. s.r.l. - società nella cui compagine sociale il C. e lo S. avevano detenuto (sino al 28/11/1985) una quota di partecipazione del 33,333% - in parte contabilizzati dalla stessa quali finanziamenti infruttiferi dei soci, in assenza di delibera della C. s.r.l. e di documentazione comprovante l'eventuale restituzione delle somme.

Proposto ricorso dallo S. e dal C., in qualità di legali rappresentanti della società ed in qualità di soci, i quali deducevano di avere finanziato la C. s.r.l. per un importo inferiore a quello ritenuto dall'Ufficio e di avere a tal fine utilizzato un fido ottenuto da GI.FA. s.n.c., la Commissione tributaria provinciale lo accoglieva, rilevando che i ricorrenti avevano dimostrato di avere finanziato la C. s.r.l. tramite la GI.FA. s.n.c. per un importo diverso da quanto appurato dall'Ufficio e che il finanziamento era stato restituito nel 2005, dato che negli estratti conto della GI.FA s.n.c. risultavano prelevamenti a titolo finanziamento soci alla C. s.r.l. per Euro 185.000,00 e un versamento per lo stesso titolo di Euro 186.000,00; pur ritenendo che l'operazione effettuata fosse carente di giustificazione formale e societaria, affermava che le presunzioni operate dall'Amministrazione finanziaria erano prive dei caratteri di gravità, precisione e concordanza e non tenevano conto della restituzione delle somme oggetto di finanziamento.

Interposto appello dall'Agenzia delle Entrate, la quale eccepiva in via pregiudiziale la inammissibilità del ricorso proposto in primo grado dalla GI.FA. S.n. c., poichè la società risultava estinta sin dal 20 dicembre 2005, mentre il ricorso era stato presentato in data 11 novembre 2010, la Commissione regionale, considerato che il processo verbale di constatazione era stato redatto in data 30 novembre 2009 e che gli avvisi di accertamento erano stati notificati il 16 dicembre 2009, ossia in data successiva alla estinzione della società, dichiarava inammissibile l'avviso di accertamento notificato alla GI.FA. s.n.c. e confermava la sentenza impugnata per quanto riguardava la posizione dei soci C. e S..

Avverso la decisione di secondo grado ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, con otto motivi.

C.O. e S.C., nella qualità di soci della GI.FA. s.n.c. di C.O. e C. s.n.c., resistono mediante controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, la difesa erariale denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nella parte in cui la Commissione regionale ha dichiarato la nullità dell'avviso di accertamento emesso a carico della società per essere quest'ultima già estinta nel 2005, trattandosi di questione mai sollevata nel corso del giudizio di merito e dunque estranea al thema decidendum.

2. Con il secondo motivo, deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 2312, 2727 e 2729 c.c., nella parte in cui la Commissione regionale ha affermato: "Per le società di persone sia l'iscrizione che l'estinzione hanno natura dichiarativa, ma l'estinzione comporta la perdita della capacità e legittimazione".

Richiamando la sentenza di questa Corte n. 6070 del 2013, la ricorrente evidenzia che la cancellazione ha efficacia meramente dichiarativa e che la presunzione che la società si sia estinta può essere superata mediante prova contraria, ossia dimostrando che la società abbia continuato ad esistere pur dopo l'intervenuta cancellazione, prova che nel caso di specie si evincerebbe dalla impugnazione dell'avviso di accertamento da parte del C. e dello S. anche nella qualità di legali rappresentanti della società.

3. Con il terzo motivo, l'Agenzia delle Entrate censura la sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 2312 c.c. e sottolinea che, essendo incontroverso che l'avviso di accertamento è stato emesso sia a carico della società sia a carico dei due soci, l'atto impositivo, anche a voler considerare estinta la società, è comunque perfettamente valido nei confronti dei soci.

4. Come emerge dalla sentenza impugnata, l'Amministrazione finanziaria ha proceduto a notificare, sulla base di processo verbale di constatazione redatto il 30 novembre 2009, distinti atti impositivi alla società ed ai soci in data 16 dicembre 2009 e, quindi, in data successiva alla cancellazione della società GI.FA. s.n.c. dal registro delle imprese (avvenuta in data 20 dicembre 2005), tanto che la stessa Amministrazione nel giudizio di appello ha eccepito che il ricorso proposto dalla società, in quanto proveniente da soggetto giuridicamente estinto, doveva essere dichiarato inammissibile.

4.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, a seguito dell'intervento delle Sezioni Unite (Cass. Sez. U., nn. 6070 e 6071 del 12/3/2013), la cancellazione della società dal registro delle imprese determina l'immediata estinzione della società, indipendentemente dall'esaurimento dei rapporti giuridici ad essa facenti capo, nel caso in cui tale adempimento abbia avuto luogo in data successiva all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 6 del 2003 (1.1.2004), che, modificando l'art. 2495 c.c., comma 2, ha attribuito efficacia costitutiva alla cancellazione.

4.2. Va, inoltre, ribadito che "In materia di contenzioso tributario, e con specifico riferimento all'accertamento del reddito da partecipazione di una società di persone, in caso di estinzione dell'ente per cancellazione dal registro delle imprese, la qualità di successore universale dello stesso si radica in capo al socio per il fatto stesso dell'imputazione al medesimo del reddito della società in forza del principio di trasparenza ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ex art. 5, implicante una presunzione di effettiva percezione del precisato reddito. Ne consegue che, in queste controversie, i soci assumono la legittimazione attiva e passiva della lite instaurata nei confronti della società - con o senza la partecipazione originaria anche dei soci - per effetto della mera estinzione della società, senza che si ponga alcun problema di integrazione del contraddittorio nei confronti dell'ente ormai estinto" (Cass. n. 21773 del 5/12/2012; Cass. n. 10980 del 5/5/2017).

4.3. Ciò comporta che la cancellazione della società dal registro delle imprese e la conseguente estinzione prima della notifica dell'avviso di accertamento e della instaurazione del giudizio di primo grado determina il difetto della sua capacità processuale ed il difetto di legittimazione a rappresentarla dei soci, sicchè l'accertamento del difetto di legitimatio ad causam sin da prima che venga instaurato il primo grado di giudizio, secondo giurisprudenza costante, esclude ogni possibilità di prosecuzione dell'azione limitatamente alla società (Cass. n. 4853 del 11/3/2015; Cass. n. 21188 del 8/10/2014; Cass. n. 22863 del 3/11/2011).

4.4. Nel caso di specie, i giudici di secondo grado, richiamando i principi enunciati da questa Corte, secondo cui per le società di persone l'estinzione della società comporta la perdita della legittimazione processuale, hanno rilevato la inammissibilità del ricorso proposto dalla società ormai estinta e dichiarato la nullità dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della medesima società, trattandosi di atto impositivo adottato nei confronti di soggetto inesistente; non è dunque ravvisabile il vizio di ultrapetizione denunciato dalla ricorrente, potendo detta inammissibilità essere rilevata dal giudice anche d'ufficio, nè le violazioni di legge indicate nei primi due mezzi di ricorso, non essendosi la sentenza impugnata discostata dai principi sopra richiamati.

Ne discende che vanno rigettati il primo ed il secondo motivo del ricorso e va dichiarata l'inammissibilità del terzo motivo di ricorso, che non coglie la ratio decidendi della sentenza, atteso che la Commissione regionale, con riguardo alla posizione dei soci, ha confermato la sentenza di primo grado che aveva annullato gli avvisi di accertamento agli stessi notificati per ritenuta insussistenza della pretesa fiscale, riconoscendo in tal modo, seppure implicitamente, la loro legittimazione "in proprio".

5. Con il quarto motivo, la difesa erariale denuncia nullità della sentenza impugnata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 e lamenta che i giudici d'appello escludono la sussistenza di ricavi evasi in totale assenza di motivazione, in violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36; aggiunge che tale violazione persiste anche laddove si voglia ritenere che la Commissione regionale, trascrivendo uno stralcio della motivazione della sentenza di primo grado, abbia inteso fare propria la motivazione della Commissione provinciale, tenuto conto che l'Ufficio con l'atto di appello aveva criticato le statuizioni del giudice di primo grado per difetto di motivazione, facendo rilevare che le argomentazioni poste a sostegno della decisione non

prendevano in considerazione tutte le risultanze di causa e non palesavano le ragioni per cui le censure mosse dall'Ufficio dovessero essere ritenute infondate.

6. Con il quinto motivo, la ricorrente denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c..

Precisa che, qualora dovesse ritenersi che la Commissione regionale abbia fatto propria la motivazione del giudice di primo grado, la sentenza impugnata dovrebbe comunque essere ritenuta nulla laddove i giudici di appello fondano l'affermazione di inesistenza dei ricavi evasi sulla circostanza che a fronte di prelievi per Euro 185.000,00 effettuati dalla GI.FA. s.n.c. per finanziare la C. s.r.l. si oppongono versamenti sul conto della società GI.FA. s.n.c. per Euro 186.000,00 per lo stesso titolo, trattandosi di circostanza mai dedotta dai soci.

7. Con il sesto motivo di ricorso, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 2727 e 2729 c.c., nella parte in cui la C.T.R. ritiene che se i prelevamenti dal conto della GI.FA. s.n.c. verso C. s.r.l. vanno ritenuti ricavi, le successive restituzioni, in favore della stessa GI.FA. S.n.c. vanno ritenute note di credito che annullano i ricavi.

Ad avviso della ricorrente, la ritenuta inesistenza dei ricavi è stata fondata dai giudici d'appello su circostanze presuntive di per sè inidonee a determinare come conseguenza ragionevole, in base ad un giudizio di normalità, l'inesistenza o l'elisione dei ricavi evasi.

8. Con il settimo motivo, la ricorrente denuncia omesso esame su un fatto decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, lamentando che i giudici regionali hanno svolto una valutazione superficiale delle circostanze di fatto evidenziate nell'avviso di accertamento, incorrendo in tal modo nel vizio di motivazione.

Ribadisce, pertanto, in punto di fatto che:

a) nel corso del 2005 risultavano effettuati da parte della società contribuente versamenti a favore della C. s.r.l. per un importo complessivo di Euro 301.500,00, pur non sussistendo rapporti tra le due società che potessero giustificare detti versamenti e pur emergendo che i soci della GI.FA. s.n.c. erano anche soci della C. s.r.l., unitamente a Cr.El.;

b) i versamenti erano stati effettuati per Euro 182.000,00 a mezzo bonifici su ordine della GI.FA. s.nc. e per Euro 119.500,00 a mezzo assegni, di non chiara provenienza; le predette somme erano state contabilizzate dalla C. s.r.l. come finanziamento infruttiferi dei soci;

c) la società GI.FA. s.n.c. nei suoi tre anni di attività (dal 2003 al 2005) aveva sempre dichiarato perdite ed il reddito medio annuo dichiarato nel quinquennio 2001-2005 dai soci della C. s.r.l. era stato molto esiguo, sicchè non emergevano disponibilità patrimoniali che potessero avere consentito il versamento della somma di Euro 301.500,00 da parte dei soci della C. s.r.l. e da parte della GI.FA. s.r.l., essendo peraltro rimasto indimostrato che le somme erogate alla C. s.r.l. provenissero da un fido ottenuto dalla GI.FA. s.n.c..

Dalle suddette circostanze l'Ufficio aveva tratto la conseguenza che le somme versate a C. s.r.l., e da questa contabilizzate quali finanziamenti infruttiferi dei soci, fossero state versate da GI.FA.

s.n.c. con ricavi non dichiarati; la C.T.R. aveva omesso di prendere in esame tutti gli elementi offerti dall'Ufficio.

9. Con l'ottavo motivo, l'Agenzia delle Entrate denuncia motivazione omessa o insufficiente su un fatto controverso e decisivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, ribadendo che costituiva fatto rilevante se nel 2005 la GI.FA. s.n.c. avesse versato somme a C. s.r.l. per Euro 301.500,00 con ricavi non dichiarati, questione che era stata trascurata dai giudici d'appello.

10. In controricorso, i soci C.O. e S.C. hanno eccepito la inammissibilità dei motivi contraddistinti con il ricorso principale, nn. 4, 5, 6, 7 e 8, per violazione della cd. "doppia conforme" (art. 348-ter c.p.c., comma 5), per avere entrambi i giudici di merito ritenuto che l'Agenzia non ha provato l'evasione d'imposta con presunzioni dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

10.1. La eccezione di inammissibilità va disattesa, dovendosi applicare l'orientamento sostenuto da questa Corte, secondo cui "la previsione di inammissibilità del ricorso per cassazione, di cui all'art. 348-ter c.p.c., comma 5, che esclude che possa essere impugnata ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la sentenza di appello che conferma la decisione di primo grado, non si applica, agli effetti del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, comma 2, convertito in L. 7 agosto 2012, n. 134, per i giudizi di appello introdotti con ricorso depositato o con citazione di cui sia stata richiesta la notificazione anteriormente all'11 settembre 2012" (Cass. n. 26860 del 2014; Cass. n. 11439 del 11/5/2018).

10.2. Nella specie, dalla intestazione della sentenza gravata si evince che l'appello avverso la sentenza della C.T.P. di Torino n. 544 del 2012 è stato depositato in data 27 aprile 2012 e, conseguentemente, non può trovare applicazione la disposizione di cui all'art. 348 - ter c.p.c., comma 5, invocata dai controricorrenti.

11. Il quarto motivo del ricorso è fondato, con assorbimento del quinto, del sesto, del settimo e dell'ottavo motivo.

11.1. Secondo la giurisprudenza di questo giudice di legittimità si ha motivazione omessa o apparente quando il giudice di merito omette di indicare, nel contenuto della sentenza, gli elementi da cui ha desunto il proprio convincimento, non consentendo in tal modo di ricostruire il percorso argomentativo seguito (Cass. n. 16736 del 27/7/2007; Cass. n. 9105 del 7/4/2017).

Si è, altresì, precisato che ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di appello abbia sostanzialmente riprodotto la decisione di primo grado, senza illustrare neppure sinteticamente - le ragioni per cui ha inteso disattendere tutti i motivi di gravame, limitandosi a manifestare la sua condivisione della decisione di primo grado (Cass. n. 16057 del 18/06/2018).

11.2. Nel caso in esame, i giudici regionali, nel confermare la sentenza di primo grado relativamente alla posizione dei due soci, respingendo l'appello proposto dall'Ufficio, hanno implicitamente ritenuto insussistente la pretesa fiscale contestata dall'Amministrazione, ma hanno totalmente omesso di esplicitare le ragioni poste a fondamento del loro convincimento, per cui il vizio di motivazione è così radicale da renderla meramente apparente.

12. In conclusione, vanno rigettati il primo ed il secondo motivo, dichiarato inammissibile il terzo motivo, accolto il quarto motivo, con assorbimento dei restanti motivi; la sentenza va cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio della causa alla Commissione tributaria regionale del Piemonte, in diversa composizione, per il riesame nel merito della pretesa fiscale azionata con gli avvisi di accertamento notificati ai soci C.O. e S.C., nonchè per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo ed il secondo motivo, dichiara inammissibile il terzo motivo, accoglie il quarto motivo e dichiara assorbiti i restanti motivi; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Commissione Tributaria regionale del Piemonte, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 14 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 19 aprile 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza