Sentenza del 15/03/2019 n. 7387 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate emetteva nei confronti della società immobiliare C.M. Immobiliare di C.M. & C. s.a.s. avviso di accertamento con il quale rettificava il reddito d'impresa, relativo all'anno 2004, con conseguente recupero a tassazione di maggior imponibile ai fini Irap, nonchè distinti avvisi di accertamento, ai fini Irpef, a carico dei soci B.S. e C.M..

In particolare, l'Ufficio rilevava, secondo quanto emerge dalla sentenza impugnata, che la società aveva occultato ricavi derivanti dalla vendita di immobili, i quali risultavano ceduti ad un prezzo inferiore rispetto a quello comunemente praticato sul mercato immobiliare e rispetto ad altre vendite di immobili aventi caratteristiche simili concluse da altra società immobiliare nello stesso periodo e nella medesima zona.

La società ed i soci impugnavano, con distinti ricorsi, gli atti impositivi, eccependo che essi si fondavano esclusivamente sui valori dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare, che costituivano mere presunzioni semplici.

La Commissione Tributaria provinciale, accogliendo i ricorsi, dichiarava nulli gli avvisi di accertamento ed avverso tale decisione interponeva appello l'Ufficio, deducendo di non essersi basato esclusivamente sui valori indicati dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare, ma di avere applicato il coefficiente moltiplicatore operando una riduzione, dato che si trattava di immobili ristrutturati e non nuovi, e di avere svolto una comparazione con vendite di immobili situati nella medesima zona, negli stessi stabili ed aventi le medesime superfici; contestava, altresì, l'applicabilità alla fattispecie della direttiva comunitaria n. 112 del 2006, in quanto riferibile solo all'I.V.A., nonchè l'eccezione, sollevata dai contribuenti, secondo cui l'operato dell'Ufficio violava l'art. 3 dello Statuto del contribuente, non potendo attribuirsi efficacia retroattiva al D.L. n. 223 del 2006, art. 35.

I giudici regionali, in totale riforma della sentenza impugnata, confermavano gli avvisi di accertamento, osservando che la decisione di primo grado era errata laddove aveva ritenuto che la pretesa fiscale si fondasse esclusivamente sulle quotazioni O.M.I., atteso che l'Ufficio aveva indicato altri parametri di riferimento, superando la presunzione semplice di cui al D.L. n. 223 del 2006, art. 35; rilevava, altresì, che il richiamo alla direttiva comunitaria n. 112 del 2006, era del tutto inconferente, considerato che la controversia concerneva le imposte sui redditi e l'Irap, mentre la Direttiva riguardava l'I.V.A., e che il divieto di applicazione retroattiva delle norme tributarie era limitato a quelle aventi carattere sostanziali, ma non si estendeva alle norme

procedurali, come il D.L. n. 223 del 2006, art. 35, che modificava altre due norme procedurali, quali il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54.

Ricorrono per la cassazione della decisione di secondo grado i soci B.S. e C.M., con tre motivi, cui resiste l'Agenzia delle Entrate mediante controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, si deduce violazione o falsa applicazione dell'art. 2495 c.c., art. 100 c.p.c. e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 46, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4.

Nel ribadire che la società C.M. Immobiliare di C.M. e C. s.a.s., a causa delle perdite riportate, aveva cessato ogni attività a far data dal 31 dicembre 2005 ed era stata sciolta senza liquidazione in data 24 gennaio 2006, con conseguente cancellazione dal registro delle imprese in data 24 febbraio 2006, come risultava dal certificato della Camera di Commercio Industria, Artigianato e Agricoltura di Asti prodotto in giudizio, i ricorrenti evidenziano che, ai sensi del novellato art. 2495 c.c., dalla cancellazione ed estinzione della società sorge per i creditori sociali soltanto una nuova azione nei confronti dei soci e dei liquidatori, venendo meno la legittimazione attiva e passiva della società e non verificandosi una ipotesi di successione a titolo particolare nel diritto controverso; poichè il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado proposto da soggetto giuridicamente inesistente è tamquam non esset e l'avviso di accertamento, notificato alla società al momento in cui questa risultava già cancellata ed estinta, deve considerarsi inesistente, con conseguente incidenza sugli avvisi di accertamento notificati ai soci che traggono origine da quello emesso a carico della società, il giudizio, ad avviso dei ricorrenti, dovrebbe essere definito con la declaratoria di cessazione della materia del contendere.

2. Come emerge dalla sentenza impugnata, l'Amministrazione finanziaria ha proceduto a notificare distinti atti impositivi alla società ed ai soci e non risulta contestato dalla Agenzia delle Entrate che la notifica è pervenuta alla società in data successiva alla sua cancellazione dal registro delle imprese, tanto che la controricorrente riconosce che sin dal giudizio di primo grado è stato eccepito che la società aveva cessato di svolgere attività nel 2006.

2.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, a seguito dell'intervento delle Sezioni Unite (Cass. Sez. U., nn. 6070 e 6071 del 12/3/2013), è ormai acquisito il principio secondo cui 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 gennaio 2004), che, modificando l'art. 2495 c.c., comma 2, ha attribuito efficacia costitutiva alla cancellazione.

2.2. Ne discende che " la cancellazione della società dal registro delle imprese, pur provocando, dopo la riforma del diritto societario, attuata dal D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, l'estinzione della società, non determina l'estinzione dei debiti insoddisfatti nei confronti dei terzi, verificandosi un fenomeno di tipo successorio sui generis, in cui la responsabilità dei soci è limitata alla parte di ciascuno di essi conseguita nella distribuzione dell'attivo risultante dal bilancio di liquidazione,

sicchè l'effettiva percezione delle somme da parte dei soci, in base al bilancio finale di liquidazione, e la loro entità, vanno provate dall'Amministrazione finanziaria che agisce contro i soci per i pregressi debiti tributari della società, secondo il normale riparto dell'onere della prova". Ciò comporta che la cancellazione dal registro delle imprese costituisce il presupposto per la proponibilità dell'azione nei confronti dei soci, l'avvenuta percezione di somme in sede di liquidazione del bilancio finale costituisce il limite della responsabilità dei soci, per cui spetta al creditore (che pretende), e non al debitore, l'onere della prova dell'azionata pretesa, con riguardo sia "alla reale percezione delle somme" da parte dei soci - nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione, ovvero durante il tempo della liquidazione, a norma del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36, comma 3 (Cass. nn. 11968 del 13/7/2012; n. 19611 del 1/10/2015) - sia alla "entità di tali somme" (Cass. n. 25507 del 13/11/2013).

2.3. Ciò premesso in via generale, deve rilevarsi che la cancellazione dal registro delle imprese e la conseguente estinzione della società C.M. Immobiliare di C.M. & C. s.a.s. 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 venisse instaurato il primo grado di giudizio, secondo giurisprudenza costante, esclude ogni possibilità di prosecuzione dell'azione e comporta, a norma dell'art. 382 c.p.c., comma 3, l'annullamento senza rinvio, limitatamente alla società contribuente, della sentenza impugnata per cassazione (Cass. n. 4853 del 11/3/2015; Cass. n. 21188 del 8/10/2014; Cass. n. 22863 del 3/11/2011).

Va, dunque, dichiarata d'ufficio l'inammissibilità ex art. 382 c.p.c., comma 3, del ricorso originariamente proposto dalla società contribuente.

2.4. La estinzione della società non elimina, tuttavia, la legittimazione "in proprio" dei soci, che subentrano nella legittimazione processuale facente capo all'ente (Cass. Sez. U, n. 6070 del 12/3/2013) e, pertanto, non può dichiararsi la estinzione del giudizio o la cessazione della materia del contendere.

3. Con il secondo motivo, si deduce violazione o falsa applicazione del D.L. n. 223 del 2006, art. 35, commi 2 e 5, convertito nella L. n. 244 del 2002, in relazione a quanto disposto dalla L. n. 88 del 2009, art. 24, commi 4 e 5, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Rilevano i ricorrenti che la decisione impugnata ha fatto specifico riferimento al D.L. n. 223 del 2006, art. 35, affermando che detta norma avrebbe natura procedurale e non sostanziale, ma che la L. 7 luglio 2009, n. 88, art. 24, comma 5, (c.d. legge comunitaria 2008) ha espressamente abrogato la predetta norma, negando valore allo scarto "prezzo dichiarato" - "valore venale" ai fini della esistenza di una fattispecie in evasione, sicchè i valori O.M.I. non sono più considerati fonti di prova, ma meri dati informativi, utilizzabili dall'ente impositore quale punto di partenza per una indagine valutativa, che va tuttavia integrata con altri elementi.

Lamentano, quindi, che la Commissione regionale, nel riformare la sentenza di primo grado, non ha tenuto conto di quanto disposto dalla L. 7 luglio 2009, n. 88, art. 24 cit., commi 4 e 5, incorrendo nel vizio denunciato.

3.1. Il motivo è infondato.

3.2. Occorre premettere che, sebbene nella motivazione si faccia espresso riferimento al D.L. n. 223 del 2006, art. 35, e si attribuisca a detta norma natura processuale, e non sostanziale, il citato decreto legge non è applicabile al caso in esame, riguardante atti di compravendita stipulati nell'anno 2003, potendo le sue disposizioni trovare applicazione solo per atti formatisi in data successiva alla sua entrata in vigore (4 luglio 2006).

3.3. Va, tuttavia, evidenziato che la Commissione regionale, nel riformare la sentenza di primo grado, ha comunque rilevato che l'accertamento del maggior reddito ricavato dalla vendita degli immobili operato dall'Ufficio non poggia esclusivamente su una comparazione del prezzo dichiarato negli atti di cessione con quello indicato nelle quotazioni O.M.I., ma si fonda piuttosto su altri parametri di riferimento che consentono di ritenere superata la "presunzione semplice" che scaturisce dal richiamato art. 35.

3.4. La decisione risulta in linea con l'orientamento consolidato di questa Corte, secondo cui le quotazioni O.M.I., risultanti dal sito Web dell'Agenzia delle Entrate, non costituiscono fonte tipica di prova, ma strumento di ausilio ed indirizzo per l'esercizio della potestà di valutazione estimativa, sicchè, quali nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza, sono idonee solamente a "condurre ad indicazioni di valori di larga massima" (Cass. n. 25707 del 21/12/2015), e non si pone in contrasto con la L. n. 244 del 24 dicembre 2007, art. 1, comma 265, in forza del quale, per gli atti formati anteriormente al 4 luglio 2006, le presunzioni di cui al D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 35, commi 2, 3 e art. 23-bis, convertito, con modificazioni, nella L. 4 agosto 2006, n. 248, valgono, agli effetti tributari, come presunzioni semplici.

3.5. Peraltro, la L. n. 88 del 2009, art. 24, comma 5, (legge comunitaria 2008), ha modificato il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, così come l'omologo D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, in materia di I.V.A., eliminando le disposizioni introdotte dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 35, convertito dalla L. 4 agosto 2006, n. 248: ciò a seguito di un parere motivato del 19 marzo 2009 della Commissione europea, la quale, nell'ambito del procedimento di infrazione n. 2007/4575, aveva rilevato l'incompatibilità - in relazione, specificamente, all'I.V.A., ma con valutazione ritenuta estensibile dal legislatore nazionale anche alle imposte dirette - di tali disposizioni con il diritto comunitario. E' stato così ripristinato il quadro normativo anteriore al luglio 2006, sopprimendo la presunzione legale (ovviamente relativa) di corrispondenza del corrispettivo effettivo al "valore normale" del bene, con la conseguenza che tutto è tornato ad essere rimesso alla valutazione del giudice, il quale può, in generale, desumere l'esistenza di attività non dichiarate " anche sulla base di presunzioni semplici, purchè queste siano gravi, precise e concordanti " (Cass. n. 26487 del 21/12/2016; Cass. n. 2049 del 26/9/2014; Cass. n. 9474 del 12/4/2017; Cass. n. 21813 del 7/9/2018; cfr, anche circ. Agenzia entrate 14 aprile 2010, n 18).

3.6. Poichè nella fattispecie in esame i giudici di appello hanno ritenuto che l'accertamento induttivo svolto dall'Amministrazione finanziaria non poggia soltanto sul valore presunto degli immobili desunto dalle quotazioni dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare, ma risulta supportato da ulteriori elementi presuntivi, che sono stati, tra l'altro, ricavati da una comparazione oggettiva con altri immobili, di uguali dimensioni e caratteristiche, venduti da

altra società immobiliare nella medesima zona e addirittura nel medesimo stabile, la sentenza si sottrae alle censure di violazione di legge che le sono state rivolte.

4. Con il terzo motivo, i ricorrenti censurano la sentenza per violazione dell'art. 36, comma 2, n. 4 richiamato dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 61, nonchè dell'art. 132 c.p.c., n. 4 e degli artt. 118 disp. att. c.p.c. e art. 111 Cost., oltre che per insufficiente motivazione su fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 5.

Deducono, in primo luogo, la nullità della sentenza in quanto l'Ufficio ha genericamente sostenuto di avere effettuato la rideterminazione dei valori degli immobili venduti tenendo conto anche di altri "documenti ed elementi", senza specificare quali fossero in concreto i "documenti ed elementi" presi in considerazione, e la Commissione regionale ha apoditticamente affermato che " l'Ufficio ha esplicitato altri e più oggettivi parametri di riferimento, superando così il limite di presunzione semplice che viene conferito alle presunzioni di cui al D.L. n. 223 del 2006, art. 35, dalla L. n. 244 del 2007", omettendo di indicare i parametri di riferimento posti a fondamento del decisum e rendendo in tal modo una motivazione meramente apparente.

In via subordinata, i ricorrenti hanno eccepito la sussistenza di un vizio di insufficiente motivazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, posto che il giudizio espresso dal giudice di merito è stato formulato senza indicare le fonti del proprio convincimento e mediante un generico riferimento a non meglio specificati "documenti ed elementi ".

4.1. Il motivo è infondato sotto entrambi i profili denunciati.

4.2. 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 ovvero, pur individuandoli, non proceda ad una loro disamina logico-giuridica, tale da esplicitare il percorso argomentativo seguito (Cass. n. 16736 del 27/7/2007).

4.3. Nella fattispecie in esame, i giudici di appello, sia pure in maniera sintetica, hanno ritenuto di confermare la legittimità degli atti impositivi, sul presupposto che essi sono supportati da una serie di elementi indiziari ricavabili dalla motivazione dell'atto impositivo; trattasi di motivazione che esplicita le ragioni della decisione e che non può considerarsi meramente apparente, in quanto assolve alla funzione di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36.

4.4. Neppure sussistono i profili di apoditticità della motivazione, pure censurati con il mezzo in esame, in quanto i giudici di appello non si sono limitati a richiamare in modo generico, a supporto dell'iter argomentativo della decisione, " altri e più oggettivi parametri di riferimento ", ma hanno piuttosto spiegato che dallo stesso avviso di accertamento si evince che la determinazione del maggior prezzo di vendita degli immobili è stata ricavata non solo sulla base del prezzo di mercato, ma anche sulla base della documentazione fornita dalla stessa società contribuente a seguito di invito rivoltole, mediante applicazione al "valore normale" di un coefficiente minore (1,1 anzichè 1,3), trattandosi non di immobili nuovi ma solo ristrutturati, e

mediante comparazione oggettiva con altri immobili aventi caratteristiche simili, situati nella medesima zona, venduti da altra società immobiliare.

I giudici di merito hanno quindi esplicitato l'iter logico-giuridico seguito per addivenire alla pronuncia e la sentenza non è, pertanto, censurabile neppure per insufficiente motivazione, che è configurabile soltanto qualora dal ragionamento del giudice di merito, come risultante dalla sentenza impugnata, emerga la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione, ovvero quando sia evincibile l'obiettiva carenza, nel complesso della medesima sentenza, del procedimento logico che lo ha indotto, sulla base degli elementi acquisiti, al suo convincimento, ma non già quando, invece, vi sia difformità rispetto alle attese ed alle deduzioni della parte ricorrente sul valore e sul significato dal primo attribuiti agli elementi delibati, risolvendosi, altrimenti, il motivo di ricorso in un'inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e del convincimento di quest'ultimo tesa all'ottenimento di una nuova pronuncia sul fatto, certamente estranea alla natura ed ai fini del giudizio di cassazione (Cass. Sez. U, n. 24148 del 25/10/2013).

In conclusione, va dichiarato inammissibile il ricorso originariamente proposto dalla società contribuente e va rigettato il ricorso proposto dai soci.

Sussistono giusti motivi per la integrale compensazione delle spese dell'intero giudizio tra la società contribuente e la controricorrente, essendo le Sezioni Unite intervenute a comporre il contrasto giurisprudenziale solo in data successiva alla presentazione dell'atto di appello.

I soci B.S. e C.M., in applicazione del principio della soccombenza, vanno, invece, condannati al pagamento, in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso originario della società C.M. Immobiliare di C.M. & C. s.a.s. e rigetta il ricorso proposto dai soci C.M. e B.S..

Compensa integralmente le spese dell'intero giudizio tra la società contribuente e la controricorrente.

Condanna i soci ricorrenti al pagamento in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 5.600,00, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 12 febbraio 2019.

Depositato in Cancelleria il 15 marzo 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza