Sentenza del 17/09/2020 n. 19360 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza del 17 settembre 2015 la Commissione tributaria provinciale di Palermo respingeva, salva l'applicazione del cumulo delle sanzioni di cui al Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 12 l'appello proposto da (---) s.r.l. avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Agrigento che ne aveva respinto il ricorso avverso un avviso di accertamento per omessa effettuazione di ritenute alla fonte sul presunto maggior utile che sarebbe stato conseguito nel periodo di imposta 2006 e distribuito ai soci: accertata una distribuzione di utili ex articolo 44 Tuir, a fronte del minor prezzo dichiarato nei contratti preliminari e quello maggiore indicato nel definitivo, l'Ufficio aveva infatti ipotizzato che la differenza fosse stata sottratta dalle casse sociali per essere distribuita ai soci.

La Commissione, esclusa l'illegittimita' dell'avviso di accertamento per violazione della L. n. 212 del 2000, articoli 7 e 12 disattendeva le censure riguardanti il merito dell'accertamento, osservando che l'argomento concernente la diversita' dell'oggetto del definitivo rispetto al preliminare era stato proposto per la prima volta in appello, in violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 57 e che dallo stesso verbale di accesso emergevano operazioni contabili che nell'anno 2006 erano state effettuate nei confronti dei venditori per un ammontare pari al prezzo globale indicato nei contratti preliminari.

Avverso tale pronuncia la s.r.l. (---) propone ricorso per cassazione affidato a tredici motivi. Resiste l'Agenzia delle entrate mediante controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo il ricorrente si duole della nullita' della sentenza e del procedimento per violazione dell'articolo 111 Cost. e dell'articolo 295 c.p.c. (in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 4), avendo la CTR omesso di sospendere il processo in attesa della definizione della controversia concernente l'avviso di accertamento ai fini Ires ed Irap per l'anno 2006.

1.1 Il motivo e' inammissibile.

1.2 Secondo Cass. n. 4485 del 2016 "In tema di imposte sui redditi, nell'ipotesi di societa' di capitali a ristretta base sociale, l'accertamento relativo agli utili extracontabili della societa', anche se non definitivo, e' presupposto dell'accertamento presuntivo nei riguardi del singolo socio, in ragione della sua quota di partecipazione agli utili sociali, sicche' l'impugnazione dell'accertamento "pregiudicante" costituisce, fino al passaggio in giudicato della pronuncia che lo riguarda, condizione sospensiva, ex articolo 295 c.p.c., ai fini della decisione della lite

sull'accertamento "pregiudicato" relativo al singolo socio, la cui esistenza e persistenza grava sul contribuente che la invochi sotto forma di allegazione e prova del processo scaturente dall'impugnazione del provvedimento impositivo".

1.3 Nel caso in esame, tuttavia, la ricorrente non ha mai allegato innanzi ai giudici di merito la pendenza del procedimento relativo all'accertamento pregiudicante, sollevando la questione della connessione solo nella presente fase, nella quale, per altro, i due procedimenti sono stati chiamati e definiti nella stessa pubblica udienza.

2. Il secondo motivo lamenta la nullita' della sentenza e del procedimento (in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 4) per violazione del principio del contraddittorio e del litisconsorzio necessario, dovendo il contraddittorio essere esteso anche ai soci (---) e (---), destinatari di avvisi di accertamento per la distribuzione pro quota dell'utile extracontabile conseguente all'operazione oggetto del presente giudizio.

2.1 La censura e' infondata, condividendosi quanto da ultimo statuito da Cass. n. 20507/17: "Nel giudizio di impugnazione dell'avviso di accertamento emesso nei confronti di socio di societa' di capitali, avente ad oggetto il maggior reddito da partecipazione derivante dalla presunzione di distribuzione dei maggiori utili accertati a carico della societa' partecipata, non sussiste litisconsorzio necessario con la societa'".

3. Con il terzo motivo il ricorrente si duole della nullita' della sentenza e del procedimento, per violazione dell'articolo 111 Cost., degli articoli 295 e 274 c.p.c. e del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 29 (in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 4), attesa la necessita' di sospendere il giudizio inerente all'accertamento delle maggiori ritenute dovute dalla societa' fino al definitivo accertamento della distribuzione dell'utile extracontabile ai soci ed alla conseguente sussistenza di una maggiore obbligazione a titolo di Irpef gravante su questi ultimi.

3.1 Il motivo e' infondato.

3.2 Ed infatti e' l'accertamento tributario nei confronti della societa' di capitali, nella specie riferito ad utili extracontabili, che costituisce un indispensabile antecedente logico-giuridico dell'accertamento nei confronti dei soci (e non l'inverso, come ipotizza il motivo in esame), in virtu' dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano, con la conseguenza che, non ricorrendo, come specificato in relazione al secondo motivo, un'ipotesi di litisconsorzio necessario in ordine ai rapporti tra i rispettivi processi, e' semmai quello relativo al maggior reddito accertato in capo al socio a dover essere sospeso ai sensi dell'articolo 295 c.p.c. (cfr. Cass. n. 2214/11).

4. Il quarto motivo rappresenta la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 7 e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42 (in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 3), avendo erroneamente la CTR ritenuto soddisfatto l'obbligo di motivazione ad opera dell'avviso di accertamento impugnato.

4.1 La censura e' infondata.

4.2 Avendo la CTR ritenuto soddisfatto l'obbligo di motivazione attraverso il rinvio per relationem ad un documento gia' noto al contribuente, sarebbe stato onere di quest'ultimo ritrascrivere il contenuto dell'avviso di accertamento, evidenziando gli specifici passaggi reputati insoddisfacenti sotto il profilo motivazionale.

4.3 Al contrario, la censura si limita semplicemente e genericamente a riprodurre alcuni precedenti, tratti dalla giurisprudenza di questa Corte, in tema di requisiti essenziali della motivazione, privi del necessario momento di confronto con l'avviso di accertamento contestato nel corso del giudizio.

5. Il quinto motivo riguarda la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42, comma 1 e della L. n. 241 del 1990, articolo 21-septies (in relazione all'articolo 360 c.p.c., nn. 3 e 4), in quanto l'avviso di accertamento non e' stato sottoscritto dal Direttore dell'Ufficio di Canicatti' dell'Agenzia delle entrate ma, per conto di quest'ultimo, dal relativo Capo Area Controllo che non possedeva la qualifica di dirigente nominato quale vincitore di un pubblico concorso.

5.1 Il motivo e' inammissibile.

5.2 Come condivisibilmente affermato da Cass. n. 22810/15 "In tema di contenzioso tributario, e' inammissibile il motivo del ricorso per cassazione con cui si denunci un vizio dell'atto impugnato diverso da quelli originariamente allegati, censurando, altresi', l'omesso rilievo d'ufficio della nullita', atteso che nel giudizio tributario, in conseguenza della sua struttura impugnatoria, opera il principio generale di conversione dei motivi di nullita' dell'atto tributario in motivi di gravame, sicche' l'invalidita' non puo' essere rilevata di ufficio, ne' puo' essere fatta valere per la prima volta in sede di legittimita'. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha dichiarato inammissibile il ricorso, con cui si e' dedotta la nullita' dei gradi di merito e delle relative pronunce per effetto della sentenza della Corte Cost. n. 37 del 2015, non essendo stata rilevata d'ufficio la nullita' degli atti impositivi per carenza di potere del sottoscrittore)".

5.3 Cio' e' quanto avvenuto nel caso in esame, in cui il ricorrente evidenzia di non aver potuto proporre la questione, sollevata con la censura in oggetto, nei precedenti gradi di giudizio, svoltisi in data anteriore alla sentenza n. 37 del 2015 della Corte Costituzionale.

5.4 In ogni caso deve osservarsi, in continuita' con la costante giurisprudenza di questa Corte (cfr. ad es. Cass. n. 22800/15), che l'espressione "impiegato della carriera direttiva" contenuta nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42 non equivale a "dirigente" ma richieda un quid minus: a seguito delle evoluzioni normative e contrattuali succedutesi dal 1973 in poi, l'"impiegato della carriera direttiva" oggi corrisponde al "funzionario della terza area" (Cass. n. 959/15). Per le agenzie fiscali, dunque, la vecchia carriera direttiva deve oggi essere individuata nella terza area, che ha assorbito la "vecchia" nona qualifica funzionale, ritenuta idonea a determinare la validita' dell'atto in numerose sentenze di questa Corte, che hanno respinto la tesi dei contribuenti secondo cui il delegato dovrebbe essere un dirigente vero e proprio (cfr. Cass. n. 18758/14).

6. Il sesto motivo lamenta la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 2, (in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 3), essendo stato violato l'obbligo di informativa circa le ragioni dell'ispezione nella fase iniziale della verifica ed avendo la CTR erroneamente riferito tale obbligo ad un momento diverso da quello iniziale.

6.1 Il motivo e' infondato.

6.2 Infatti la violazione del disposto dell'articolo 12, comma 2, riguardo all'informativa delle ragioni per le quali la verifica e' iniziata non determina la nullita' dell'atto impositivo, non essendo tale conseguenza espressamente prevista dalla legge, ed essendo comunque onere del contribuente dedurre e dimostrare il concreto pregiudizio derivato alla sua difesa dalla denunciata violazione (cfr. Cass. n. 28692/18).

7. Il settimo motivo denuncia la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, (in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 3) in quanto l'Ufficio avrebbe omesso, a chiusura delle operazioni di verifica, di rilasciare il processo verbale di chiusura delle operazioni con l'avvertimento della facolta', per il contribuente, di comunicare entro sessanta giorni, osservazioni e richieste ed avendo la CTR fatto riferimento, considerando erroneamente assolto tale dovere, alla avvenuta consegna del verbale di accesso e contestazione.

7.1 Il motivo e' inammissibile.

7.2 Il contribuente, infatti, omette di chiarire quale sia stata la concreta offensivita' di tale asimmetria informativa, trascurando di precisare, cioe', se senza tale irregolarita', il procedimento avrebbe realmente avuto un risultato diverso.

7.3 E' noto, infatti, che ""In materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'inosservanza degli obblighi informativi determina la nullita' degli atti della procedura nei casi in cui l'effetto invalidante sia espressamente previsto dalla legge, mentre, negli altri casi, occorre valutare, anche alla luce dell'interpretazione offerta dalla giurisprudenza Europea che impone di verificare se la prescrizione normativa si riferisca ad una formalita' o circostanza essenziale per il raggiungimento dello scopo cui l'atto e' preordinato, se la violazione di legge abbia comportato la mera irregolarita' dell'atto (o della procedura) ovvero sia idonea a determinare l'invalidita' dello stesso" (cfr. tra le altre Cass. n. 992/15).

8. Le considerazioni svolte riguardo al sesto ed al settimo motivo determinano l'assorbimento dell'ottavo, con il quale la ricorrente si duole (ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 4) del fatto che la CTR, nel fare riferimento al processo verbale di accesso e di constatazione anziche' al verbale di chiusura delle operazioni di verifica, avrebbe male inteso il senso e la portata dei motivi di impugnazione.

9. Il nono motivo lamenta la nullita' della sentenza e del procedimento per violazione dell'articolo 112 c.p.c. (articolo 360 c.p.c., n. 4) avendo la CTR omesso di pronunciarsi sul motivo di appello riguardante la violazione delle norme relative all'esercizio del potere di accertamento (Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38, comma 3 e articolo 39, comma 1, lettera d)).

9.1 Il motivo e' infondato.

9.2 Esaminando, infatti, il contenuto della sentenza impugnata, emerge chiaramente come la CTR, valutando e disattendendo nel merito le ragioni dell'impugnazione, abbia compiutamente preso in esame tutti gli aspetti che hanno indotto l'Ufficio ad accertare il maggior reddito, implicitamente ritenendo sussistenti i requisiti richiesti dalle norme asseritamente violate.

10. Il decimo motivo evidenzia la nullita' della sentenza e del procedimento per violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 57 e dell'articolo 112 c.p.c., in quanto la CTR, relativamente alle argomentazioni svolte dal ricorrente e tese a sottolineare la diversita' tra l'oggetto del preliminare e quello del definitivo, avrebbe erroneamente considerato tali argomenti domande nuove, inammissibili ai sensi del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 57 venendo in rilievo, al contrario, mere argomentazioni difensive, volte a segnalare l'inconsistenza delle prove addotte da controparte.

10.1 Il motivo e' inammissibile.

10.2 Le questioni riguardanti la diversita' contenutistica dei preliminari rispetto al definitivo sono state decise dalla CTR non solo facendo leva sulla violazione dell'articolo 57 cit. (reputando cioe' nuova la relativa domanda), ma anche attraverso il richiamo di una serie di ragioni tra loro indipendenti ("diversi motivi si oppongono all'accoglimento di siffatta tesi", si legge a pag. 5 rigo 5 della sentenza), alcuni dei quali non sono stati censurati dal ricorrente (cosi' con riferimento alle dichiarazioni del legale rappresentante ed alla corrispondenza del prezzo versato a quello indicato nei preliminari), sicche' la censura, per come articolata, difetta del necessario carattere di decisivita'.

11. L'undicesimo motivo censura la nullita' della sentenza per violazione dell'articolo 111 Cost., del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, comma 2, n. 4), e dell'articolo 112 c.p.c. (articolo 360 c.p.c., n. 4), non avendo la CTR correttamente compreso quanto sostenuto nell'appello dal contribuente. Nell'impugnativa, infatti, il ricorrente aveva inteso evidenziare l'irragionevolezza dell'assunto secondo il quale il corrispettivo di un contratto di compravendita immobiliare doveva presumersi necessariamente di importo pari al contratto preliminare, nonostante nel frattempo le parti, nell'esercizio della propria autonomia negoziale, avessero deciso di modificare i termini del contratto non solo con riferimento all'oggetto della contrattazione, ma anche relativamente al corrispettivo dovuto.

11.1 Il motivo e' infondato.

11.2 Premesso che la diversita' di oggetto tra i due contratti e' stata esclusa dalla CTR, quest'ultima, nel valutare il materiale probatorio a sua disposizione, ha appunto considerato irragionevole (e quindi non credibile) la modifica in aumento nel prezzo della compravendita, rilevando che l'acquirente ben avrebbe potuto domandare l'esecuzione del contratto alle migliori condizioni indicate nel preliminare o domandare la restituzione del doppio della caparra. Considerati tali elementi, dunque, la CTR ha considerato irragionevole (e dunque non credibile) la reale sussistenza della volonta' delle parti di convenire un aumento del prezzo nel contratto definitivo.

11.3 Trattasi, pertanto, di una valutazione espressa dalla CTR (per altro non censurata attraverso il richiamo all'articolo 360 c.p.c., n. 5) rispetto alla quale il ricorrente si limita a contrappore una propria versione, fondata in modo del tutto generico sul libero svolgimento dell'autonomia negoziale.

12. Il dodicesimo motivo lamenta la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 109 e del sotteso principio di competenza (articolo 360 c.p.c., n. 3), avendo la pronuncia impugnata presupposto che il costo deducibile fosse quello corrispondente al prezzo pagato per l'acquisto dei beni nell'esercizio dell'attivita' di impresa, dovendo al contrario il costo deducibile essere ragguagliato al prezzo pattuito.

12.1 Il motivo e' inammissibile.

12.2 Avendo con tale affermazione la CTR condiviso quanto gia' ritenuto dall'Ufficio in sede di accertamento, sarebbe stato onere del ricorrente dimostrare che la doglianza, concernente la violazione dell'articolo 109 cit., era stata prospettata fin dall'origine, in sede di impugnazione dell'avviso. Invece la questione, almeno per come prospettata nel motivo del ricorso, introduce un tema del tutto nuovo, non trattato nelle precedenti fasi processuali.

13. Il tredicesimo motivo censura la nullita' della sentenza e del procedimento per violazione dell'articolo 112 c.p.c. (articolo 360 c.p.c., n. 4), avendo la CTR omesso di esaminare un profilo evidenziato dal ricorrente e cioe' che se l'Ufficio intendeva rettificare, come in effetti ha fatto, il costo contabilizzato per l'acquisto, avrebbe dovuto rettificare contestualmente le rimanenze finali alla data del 31.12.2006, riducendo l'importo che figura nel bilancio di esercizio di un ammontare di Euro 246.834,48.

13.1 Il motivo e' inammissibile in quanto il ricorrente omette del tutto di chiarire in che modo l'eventuale rettifica delle rimanenze avrebbe potuto incidere sul risultato finale dell'accertamento.

14. Le ragioni che precedono impongono il rigetto del ricorso. Le spese del giudizio di legittimita' seguono la soccombenza e vengono liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Pone le spese del giudizio di legittimita' a carico del ricorrente, liquidandole in Euro 3.000 oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater la Corte da' atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello, ove dovuto, per il ricorso a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza