Sentenza del 22/06/2021 n. 17696 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. Sull'assunto, basato sugli esiti di un accesso presso J. G. s.p.a., che A. V. S.A., esercente l'attività di commercio all'ingrosso di vetro piano, pur avendo la sede legale in (XXXXXXXXXX. s.p.a.) e, perciò, soggetto passivo dell'IRES, dell'IRAP e dell'IVA, l'Agenzia delle Entrate, dopo averle attribuito il codice fiscale e la partita IVA, qualificandola come società di fatto - con, quale unico socio, V.A. - notificò a Axxx Vxxxx s.d.f., tra gli altri, tre avvisi di avvisi di accertamento, relativi agli anni d'imposta, rispettivamente, 2004, 2006 e 2005, con i quali accertò induttivamente, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 41 e art. 39, comma 2 (per l'IRES), del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 25 (per l'IRAP) e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 55 (per l'IVA), il reddito d'impresa, il valore della produzione netta e i corrispettivi non dichiarati dalla stessa Axxx Vxxxxs.d.f., con le correlative IRES, IRAP e IVA;

A seguito dei menzionati tre avvisi di accertamento nei confronti di Axxx Vxxxx s.d.f., l'Agenzia delle Entrate - sulla base della presunzione che, data la ristretta base partecipativa di tale società, i maggiori redditi accertati in capo a essa erano stati distribuiti all'unico socio V.A. nel corso di ciascuno dei tre esercizi 2004, 2006 e 2005 - accertò in capo allo stesso V. redditi di capitale non dichiarati pari (a norma del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 47, comma 1) al 40% degli utili a lui presuntivamente distribuiti negli predetti anni, con la conseguente maggiore IRPEF, oltre agli interessi, e con le correlative sanzioni.

2. V.A. impugnò i tre avvisi di accertamento emessi nei propri confronti davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Pesaro (hinc anche: "CTP") che, con le sentenze n. 38/5/10, n. 40/5/10 e n. 39/5/10, accolse i ricorsi del contribuente.

3. Avverso tali pronunce, l'Agenzia delle Entrate propose appello alla Commissione Tributaria Regionale delle Marche (hinc anche: "CTR"), che, con le sentenze n. 80/1/14, n. 82/1/14 e n. 81/1/14 - di analogo contenuto - li rigettò, "conferm(ndo) l(e) impugnat(e) decision(i)" della CTP. Dopo avere affermato che gli avvisi di accertamento emessi nei confronti di V.A. "discend(ono) direttamente da(gli) avvis(i) di accertamento emess(i) nei confronti della Società Axxx Vxxxx Sdf", la CTR rilevò che le sentenze della stessa Commissione Tributaria Regionale delle Marche n. 63/1/12, n. 65/1/12 e n. 64/1/12 (depositate il 26 aprile 2012) pronunciate sugli appelli proposti dall'Agenzia delle Entrate avvero le sentenze della CTP che avevano annullato gli avvisi di accertamento emessi nei confronti di Axxxx Vxxxxx s.d.f. "in ordine ai ricavi non contabilizzati", avevano "confermato l(e) decision(i) res(e) dai primi giudici", con la conseguenza che "allo stato degli atti la pretesa tributaria è stata annullata".

Dopo avere trascritto ampi stralci della motivazione delle suddette sentenze n. 63/1/2012, n. 65/1/2012 e n. 64/1/2012, la CTR osservò che "(q)uesto Collegio ha ritenuto, quindi, la Società Axxx Vxxxx una Società in effetti estera sicchè il Signor V.A. non è l'Amministratore e neppure il socio di detta società. Il reddito della Società Axxx Vxxxx Sa è stato correttamente dichiarato nella Repubblica di (XXXXX), ragion per cui nessun reddito può essere imputabile "per trasparenza" e per trasmissibilità al Signor V.A.. Ne consegue che la conferma del rigetto della pretesa tributaria operata da questo Collegio in ordine ai maggiori redditi accertati nei confronti della Società Axxx Vxxxx induce questo stesso Collegio a respingere l'Appello dell'Ufficio tributario avverso la Sentenza pronunciata dai primi Giudici con la quale è stato accolto il ricorso del Signor V.A.".

La CTR motivò altresì che, "(o)ltretutto, le argomentazioni svolte dall'Ufficio tributario nell'atto di gravame si palesano non condivisibili. Nella fattispecie in esame si è di fronte, in effetti, ad una presunzione operata dall'Ufficio (ristrettezza della base sociale poichè l'Ufficio ha presunto che il signor V.A. fosse l'unico socio della Axxx Vxxxx Sdf) che non è stata oggetto di specifico e convincente accertamento probatorio cui va ad aggiungersi una seconda presunzione concernente la distribuzione ai soci dei ricavi non contabilizzati dalla suddetta società. Trattasi di situazione giuridica diversa da quella richiamata dall'Ufficio con la Sentenza della Corte di Cassazione n. 22171 del 03/09/2008 laddove la composizione della compagine sociale era, viceversa, un fatto certo e provato documentalmente. Pertanto, nel caso di specie, si è verificata la c. d. doppia presunzione in violazione dei requisiti di gravità, precisione e concordanza previsti dall'art. 2729 C.C. e dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 e segg. per le presunzioni semplici. Anche sotto questo aspetto l'appello non è meritevole di accoglimento".

4. Avverso tali sentenze della CTR - depositate in segreteria l'11 marzo 2014 e notificate il 9 settembre 2014 - ricorre per cassazione l'Agenzia delle Entrate, che affida i propri ricorsi, notificati il (XXXXX) (R.G.N. (XXXXX) e R.G.N. (XXXXX)) e il (XXXXX) (R.G.N. (XXXXX)), a quattro motivi.

5. V.A. resiste al ricorso R.G.N. (XXXXX) con controricorso, notificato il (XXXXX). Lo stesso V.A. non ha invece resistito con controricorso in relazione ai ricorsi R.G.N. (XXXXX) e R.G.N. (XXXXX).

6. Le cause furono inizialmente trattate con il procedimento camerale di cui all'art. 380-bis c.p.c. (nel testo vigente ratione temporis). All'esito del contraddittorio scritto tra le parti (in particolare: entrambe presentarono memorie nella causa R.G.N. (XXXXX) e l'Agenzia delle Entrate presentò memorie nelle cause R.G.N. (XXXXX) e R.G.N. (XXXXX)), e della discussione in camera di consiglio, le stesse cause furono rinviate alla pubblica udienza.

7. In quest'ultima sede, il Procuratore generale ha depositato conclusioni motivate, con le quali ha chiesto il rigetto dei ricorsi, in ragione delle ritenute inammissibilità dei primi tre motivi e infondatezza del quarto.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Va preliminarmente disposta, ai sensi dell'art. 274 c.p.c., la riunione dei tre ricorsi in quanto connessi, stante l'identità delle parti, dell'oggetto e dei motivi.

Infatti, "(l)'istituto della riunione di procedimenti relativi a cause connesse, previsto dall'art. 274 c.p.c., in quanto volto a garantire l'economia ed il minor costo dei giudizi, oltre alla certezza del diritto, risulta applicabile anche in sede di legittimità, in relazione a ricorsi proposti contro sentenze diverse pronunciate in separati giudizi, in ossequio al precetto costituzionale della ragionevole durata del processo, cui è funzionale ogni opzione semplificatoria ed acceleratoria delle situazioni processuali che conducono alla risposta finale sulla domanda di giustizia, ed in conformità dal ruolo istituzionale della Corte di cassazione, che, quale organo supremo di giustizia, è preposta proprio ad assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, nonchè l'unità del diritto oggettivo nazionale" (Cass., S.U., 13/09/2005, n. 18125; successivamente, tra le tante, Cass., S.U., 23/01/2013, n. 1521).

2. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 87, comma 3 (ora 73, comma 3), per avere la CTR negato che Axxx Vxxxx S.A. dovesse essere considerata residente nel territorio dello Stato sulla base di elementi - in particolare:

a) l'avere la sede legale nel territorio della Repubblica di (XXXXX);

b) che una società residente nella Repubblica di (XXXXX) "deve avere necessariamente rapporti commerciali con fornitori e clienti italiani";

c) la tenuta dei libri sociali e della documentazione contabile in (XXXXX);

d) lo svolgimento delle riunioni dell'assemblea dei soci e del collegio sindacale in (XXXXX);

e) la residenza in (XXXXX) di tutti i dipendenti - inidonei, sia singolarmente sia nel loro complesso, a escludere che la stessa Axxx Vxxxx S.A. avesse in Italia la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale.

3. Con il secondo motivo - formulato in via subordinata al primo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che era stato oggetto di discussione tra le parti, per avere la CTR, nel motivare sul "fatto storico principale" della "residenza della società Axxx Vxxxx S.a. in Italia", omesso di esaminare i "fatti storici secondari" addotti dall'Agenzia delle Entrate a riprova di detta residenza nel territorio dello Stato, in particolare, i fatti secondari che: a) "il volume d'affari conseguito dalla società sanmarinese era rappresentato esclusivamente dalla vendita di materie prime alla J. G. Spa (che a sua volta le acquistava presso la società S. Gxxxxx Gxxxx Spa)"; b) "i pagamenti effettuati dalla Junior Glass a favore della Arte Vetro venivano effettuati quasi contemporaneamente alle date di scadenza dei pagamenti della Arte Vetro a favore del proprio fornitore (S. Gxxxxx Gxxxx Spa) nonchè - per le forniture dirette dalla S. Gxxxxxx Gxxxx alla J. G. - alle scadenze stabilite tra queste due società";

c) "la società J.G. Spa utilizzava la triangolazione delle operazioni commerciali per una politica di bilancio, variando il prezzo di vendita della società A. V. S.A. a seconda delle sue esigenze";

d) "era la J. G. s.p.a. a curare e gestire i reclami relativi agli acquisti di materia prima presso la S. G. Spa effettuati dalla A. V. S.a.".

Secondo la ricorrente, la CTR avrebbe altresì omesso di esaminare, "nella sostanza", anche "il rilevantissimo dato indiziario costituito dalla circostanza che la Junior Glass deteneva informazioni patrimoniali fondamentali, "strategiche", relative a un soggetto che apparentemente risultava essere un semplice fornitore", nonchè "il fatto storico secondario che l'attività commerciale della Axxx Vxxxx era rappresentata esclusivamente dall'acquisto di materie prime dalla S. Gxxxxxx Gxxxx e nella rivendita delle stesse alla Jxxx Gxxx".

4. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, per avere la CTR ritenuto l'infondatezza della ripresa a tassazione nei confronti di Axxx Vxxxx S.A. "sul solo presupposto dell'insussistenza di presunzioni gravi, precise e concordanti", laddove "l'Ufficio, una volta accertata l'esterovestizione della Axxx Vxxxx s.a., e constatata la mancata presentazione della dichiarazione fiscale, ben poteva determinare il reddito della società anche sulla base di presunzioni non gravi, precise e concordanti".

5. Con il quarto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41-bis, e del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 41, per avere la CTR affermato che l'amministrazine finanziaria aveva violato il divieto di cosiddetta doppia presunzione, laddove "l'Ufficio non ha operato una doppia presunzione, ma, con distinti procedimenti logici, ha dapprima validamente presunto che l'unico socio della società Axxx Vxxxx fosse il signor V.A., e poi ha applicato la presunzione di distribuzione degli utili in caso di società a ristretta compagine sociale".

6. E' pregiudiziale il rilievo che, successivamente al deposito delle sentenze impugnate (l'11 marzo 2014) e alla proposizione dei ricorsi per cassazione avverso le stesse (il 6 e il 5 novembre 2014), sono intervenute le ordinanze di questa Corte 03/11/2020, n. 24301, 05/11/2020, n. 24735 e 03/11/2020, n. 24300, con le quali sono stati rigettati i ricorsi per cassazione proposti dall'Agenzia delle Entrate avverso le sentenze della Commissione Tributaria Regionale delle Marche n. 63/1/2012, n. 65/1/2012 e n. 64/1/2012, depositate il 26 aprile 2012, che avevano confermato le sentenze della Commissione Tributaria Provinciale di Pesaro che avevano accolto i ricorsi proposti da Axxx Vxxxx s.d.f. contro gli avvisi di accertamento, emessi nei confronti della stessa società per i periodi d'imposta 2004, 2006 e 2005, dai quali sono scaturiti gli avvisi di accertamento nei confronti del socio V.A. per cui è causa.

In particolare, con le suddette sentenze n. 63/1/2012, n. 65/1/2012 e n. 64/1/2012 - passate in giudicato in seguito alle ordinanze di questa Corte, rispettivamente, n. 24301 del 2020, n. 24735 del 2020 e n. 24300 del 2020 - la Commissione Tributaria Regionale delle Marche "concludeva(...) in modo conforme all(e) sentenz(e) della CTP, la quale - accogliendo i(...) ricors(i) - aveva ritenuto che, contrariamente a quanto prospettato dai verificatori, la Axxx Vxxxx non fosse una società "esterovestita" e cioè una società costituita all'estero (nella specie, Repubblica di (XXXXX)) ma, di fatto, amministrata in Italia ed avente l'oggetto principale dell'attività in Italia" (così le ordinanze n. 24301 del 2020, n. 24735 del 2020 e n. 24300 del 2020; dagli ampi stralci delle sentenze n. 63/1/2012, n. 65/1/2012 e n. 64/1/2012 trascritti nelle sentenze qui impugnate risulta che la Commissione Tributaria Regionale delle Marche motivò, tra l'altro, che:

a) "non sussist(o)no i presupposti per dichiarare che la J. G. SpA e la Axxx Vxxxx abbiano entrambe sede nel territorio italiano e siano di fatto amministrate dalla stessa persona fisica, individuata dall'Ufficio nel Signor V.A.. In sostanza si è giunti al convincimento che le due Società siano in realtà distinte ed abbiano l'una, la J. G. SpA, la sede nel territorio nazionale e l'altra, la Arte Vetro, effettivamente sede nella Repubblica di (XXXXX) e quindi non soggetto fiscale in Italia";

b) "(n)on sussiste altresì alcuna prova concreta che possa far ritenere plausibile la tesi dell'Ufficio secondo cui l'effettiva attività di amministrazione e gestione della Società Arte Vetro si svolgesse al di fuori del territorio sanmarinese";

c) "(o)ccorre aggiungere infine che per quanto concerne la determinazione del maggior reddito imponibile effettuata dalla Agenzia delle Entrate, questo Collegio ritiene comunque il rilievo infondato in quanto il riferimento ad un indice nazionale di settore (...) non può essere preso quale punto di riferimento su cui fondare presunzioni gravi, precise e concordanti relative ad attività evasiva; risulta in atti che la percentuale di ricarico operata dalla Società nei vari esercizi è stata in linea di massima costante di talchè è da escludere che il meccanismo rilevato dall'Ufficio (presunzione di estero vestizione) sia stato posto in essere dalla J. G. SpA per l'utilizzo di politiche di bilancio";

d) "(i)n altri termini, nel caso de quo, non si ravvisano i presupposti a che si sia determinata la creazione di un nuovo soggetto giuridico (Axxx Vxxxx Sdf) operante nel territorio italiano e quindi assoggettato alla imposizione tributaria di questo Stato").

6.1. Ciò rilevato, si deve rammentare che è stato ormai chiarito che, nel giudizio di cassazione, l'esistenza del giudicato esterno (al pari di quella del giudicato interno) è rilevabile d'ufficio non solo qualora emerga da atti comunque prodotti nel giudizio di merito ma anche quando il giudicato si sia formato - come nella specie successivamente alla pronuncia della sentenza impugnata (Cass., S.U., 16/06/2006, n. 13916, Cass., 23/12/2010, n. 26041).

Inoltre, quando lo stesso giudicato si sia formato - come è pure accaduto nel caso concreto - in seguito a una sentenza di questa Corte, essa può pervenire a conoscere la propria precedente pronuncia anche mediante quell'attività d'istituto (relazioni, massime ufficiali, consultazione del CED) che costituisce corredo della ricerca del collegio giudicante, nell'adempimento del duplice dovere della Corte di prevenire il contrasto di giudicati, in armonia con il divieto di bis in idem, e di conoscere i propri precedenti, nell'adempimento della funzione nomofilattica a essa assegnata dall'art. 65 ord. giud., comma 1 (Cass., 30/12/2011, n. 30780, 04/12/2015, n. 24740, 27/07/2017, n. 18634).

6.2. Inoltre, relativamente agli effetti del giudicato, in particolare, nella materia tributaria, questa Corte ha più volte chiarito che, "(i)n tema di contenzioso tributario, la sentenza, passata in giudicato, di accertamento negativo dell'utile extracontabile sociale, emessa nel giudizio tra una società di capitali a ristretta base sociale e l'Amministrazione finanziaria, fa stato, anche nei confronti del socio, in virtù dell'efficacia riflessa del giudicato, estesa ai soggetti estranei al processo, ma titolari di diritti dipendenti o subordinati alla situazione giuridica in esso definita, sicchè risulta giustificato l'annullamento dell'avviso di accertamento verso quest'ultimo, di cui è

venuto meno il presupposto" (Cass., 24/11/2015, n. 23899; nello stesso senso, Cass., 04/12/2015, n. 24793, 07/06/2016, n. 11680, 19/01/2021, n. 752) (con la precisazione che tale efficacia riflessa del giudicato non lede il diritto di difesa dell'Agenzia delle Entrate, atteso che essa ha partecipato al giudizio - o è stata messa nella condizione di parteciparvi - nel quale si è formato il giudicato a lei sfavorevole; Cass. n. 23899 del 2015, n. 24793 del 2015).

6.3. Ritornando al caso in esame, come si è visto, le sentenze della Commissione Tributaria Regionale delle Marche n. 63/1/2012, n. 65/1/2012 e n. 64/1/2012 hanno confermato l'annullamento degli avvisi di accertamento emessi nei confronti di Axxx Vxxxx s.d.f. dai quali sono scaturiti gli avvisi di accertamento nei confronti di V.A. per cui è causa non per vizi di legittimità formale di detti avvisi "societari" o del relativo procedimento ma per vizi che attengono al merito della pretesa fiscale (l'insussistenza della cosiddetta "esterovestizione" e, quindi, della soggettività passiva all'IRES e, comunque, l'inattendibilità della ricostruzione del reddito d'impresa operata dall'amministrazione finanziaria), sicchè tali sentenze, passate in giudicato, hanno evidentemente operato un accertamento negativo dell'utile extracontabile della suddetta società.

Il giudicato sostanziale di dette sentenze della Commissione Tributaria Regionale delle Marche n. 63/1/2012, n. 65/1/2012 e n. 64/1/2012 - il quale, alla luce dei principi esposti al punto 6.1., in quanto formatosi successivamente alla proposizione dei ricorsi per cassazione e in seguito alle sentenze di questa Corte n. 24301 del 2020, n. 24735 del 2020 e n. 24300 del 2020, è conoscibile e rilevabile d'ufficio - fa dunque stato tra le parti di questo giudizio, nel senso, in particolare, che l'accertamento negativo dei maggiori redditi d'impresa della società Axxx Vxxxx implica l'accertamento negativo dei redditi di capitale conseguentemente ascritti al socio V.A. con gli atti impositivi per cui è causa.

6.4. Da ciò discende che l'annullamento di tali atti, deciso dalla CTR con le sentenze impugnate, confermative di quelle di primo grado, risulta conforme a diritto, con la conseguenza che i ricorsi per cassazione proposti dall'Agenzia delle Entrate devono essere rigettati.

7. Le spese del giudizio di legittimità R.G.N. (XXXXX) seguono la soccombenza, ai sensi dell'art. 91 c.p.c., comma 1, e sono liquidate come indicato in dispositivo.

Poichè V.A. non ha svolto attività difensiva nei giudizi di legittimità R.G.N. (XXXXX) e R.G.N. (XXXXX), non occorre provvedere sulle spese degli stessi.

8. Non si applica il D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, inserito dalla L. 24 dicembre 2012, n. 288, art. 1, comma 17, in quanto la soccombente ricorrente è istituzionalmente esentata dal materiale versamento del contributo unificato, mediante il meccanismo della prenotazione a debito.

P.Q.M.

riuniti i ricorsi, li rigetta e condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese del giudizio di legittimità R.G.N. (XXXXX), che liquida in Euro 3.000,00, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi di Euro 200,00, e agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 29 aprile 2021.

Depositato in Cancelleria il 22 giugno 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza