Sentenza del 18/01/2022 n. 1314 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle entrate notificava alla società S. s.n.c. di G. e Ga. & C., e ai suoi due soci, G.G. e Ga.Ma., 14 avvisi di accertamento, in relazione agli anni d'imposta 2006, 2007, 2008 e 2009, con i quali venivano recuperati a tassazione, per la società, maggiori Irap ed Iva e, per i soci, maggiore reddito di partecipazione. L'accertamento scaturiva da una verifica dell'Ufficio di Treviso che aveva ipotizzato che la S. s.n.c. fosse una società di comodo e quindi assoggettabile alla disciplina di cui alla L. 23 dicembre 1994, n. 724, art. 30; di qui, venivano spiccati i primi quattro avvisi di accertamento, per imposte dirette, nei confronti della società per gli anni dal 2006 al 2009, cui derivavano dieci accertamenti ulteriori, di cui due nei confronti della società ed otto nei confronti dei suoi soci (v., per la ricostruzione dei 14 accertamenti prospetto allegato alla pagina 4 e 5 del ricorso).

2. La Commissione tributaria provinciale di Treviso, riuniti i ricorsi presentati dai soci e dalla società, li accoglieva tutti sul presupposto che negli avvisi di accertamento emessi nei confronti della società non erano stati indicati elementi di fatto tali da legittimare l'applicazione della L. 23 dicembre 1994, n. 724, art. 30, riguardante le cd. società di comodo.

3. L'Agenzia delle entrate proponeva appello innanzi alla Commissione tributaria regionale del veneto (di seguito, CTR), che, con la sentenza qui impugnata ha accolto integralmente l'appello dell'Ufficio.

5. Avverso tale sentenza la società S. s.n.c. ed i soci, G.G. e Ga.Ma., hanno presentato autonomi ricorsi per cassazione. L'Agenzia delle entrate ha presentato, per ciascun ricorso, atto di costituzione ai soli fini della sua partecipazione all'udienza pubblica.

6. In data 18/12/2020, l'Avv.to Gianmarco Tardella, difensore dei ricorrenti, ha presentato, telematicamente, istanza di trattazione parziale della controversia deducendo che per dieci dei quattordici avvisi di accertamento oggetto di lite, i soci e la società avevano presentato domande di definizione agevolata D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, ex art. 6, come convertito nella L. 17 dicembre 2018, n. 136. Dava atto, altresì, del mancato diniego da parte dell'Agenzia dell'entrate a tale definizione nonchè l'avvenuto pagamento del dovuto. Con il prospetto inserito nel corpo dell'istanza di trattazione parziale, ha indicato specificamente i dieci accertamenti tributari definiti per condono, riguardanti soci e società, specificando che gli ulteriori quattro non condonati riguardano la società e non i soci che, invece, hanno condonato tutti gli avvisi di accertamento oggetto di lite. Nell'allegato prospetto risulta che i quattro avvisi di accertamento per i quali la difesa dei ricorrenti ha formulato istanza di trattazione parziale sono i seguenti:

- avviso di accertamento n. (---), II.DD. ed IVA 2006, emesso nei confronti della società;

- avviso di accertamento (---) II.DD., IVA, IRAP 2007, emesso nei confronti della società;

- avviso di accertamento (---) II.DD., IVA, IRAP 2008, emesso nei confronti della società;

- avviso di accertamento (---) II.DD., IVA, IRAP 2009, emesso nei confronti della società.

8. L'Agenzia delle entrate, con memoria del 2/07/2020, ha aderito alla richiesta di estinzione parziale del giudizio formulata dai ricorrenti, limitatamente agli accertamenti condonati di cui all'allegato prospetto, circoscrivendo l'interesse alla decisione del ricorso agli ulteriori non condonati.

9. Successivamente, con memoria del 16 settembre 2021, I'avv.to Gianmarco Tardella ha dedotto che per le quattro controversie sopra indicate, che non hanno formato oggetto di definizione agevolata, la società contribuente aveva presentato, in data 25/04/2019, ai sensi del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, art. 3, come convertito, con modificazioni, nella L. 17 dicembre 2018, n. 136, la dichiarazione di definizione agevolata limitatamente ai carichi per maggiore IRAP e sanzioni amministrative affidate all'Agente di riscossione, con contestuale rinuncia ai giudizi pendenti di cui ai carichi in oggetto. Ha allegato, oltre che la dichiarazione di rottamazione contenente la rinuncia ai giudizi, anche la comunicazione dell'Agenzia dell'entrate del 14 giugno 2019 avente ad oggetto il debito da pagare per la definizione dei carichi, pari ad Euro 6.606,77, nonchè le corrispondenti ricevute di pagamento dei relativi bollettini RAV. Con tale, memoria, l'avv.to T. ha rassegnato le conclusioni riportate in epigrafe.

10. Con memoria del 22 settembre 2021, Ga.Ma. ha ribadito l'intervenuta definizione agevolata della lite rispetto a tutti gli avvisi emessi nei suoi confronti, concludendo per la declaratoria di estinzione del presente processo per cessata materia del contendere nei suoi confronti a seguito di definizione agevolata delle n. 4 controversie per IRPEF anni 2006- 2007-2008 2009, ai sensi del D.L. n. 119 del 2018, art. 6, comma 13, allegando documentazione comprovante l'intervenuto condono.

11. Con memoria del 22 settembre 2021, G.G. ha anch'egli concluso per la declaratoria di estinzione del presente processo per cessata materia del contendere nei suoi confronti a seguito di definizione agevolata delle n. 4 controversie per IRPEF anni 2006-2007-2008 2009, ai sensi del D.L. n. 119 del 2018, art. 6, comma 13, allegando i documenti relativi al condono.

12. Con nota di deposito del 27 settembre 2021 l'Agenzia delle entrate ha depositato "nota di trasmissione" del 14 settembre 2021 relativa all'atto di rinuncia parziale al ricorso per Cassazione effettuata dalla società Spinnaker s.n.c. di G. e Ga. & C., dando atto che tale rinuncia "è relativa a carichi oggetto di quattro avvisi di accertamento societari impugnati nel presente giudizio per i quali è stata presentata dichiarazione di adesione alla definizione agevolata di cui al D.L. n. 119 del 2018, art. 3"; ha, inoltre, trasmesso comunicazione di regolarità del condono del 24/04/2020 con cui parte ricorrente ha richiesto l'estinzione parziale del giudizio, D.L. n. 119 del 2018, ex art. 6.

Motivi della decisione

1. La società ed i soci hanno presentato coevi ricorsi contro la stessa sentenza n. 1497/06/15 della Commissione tributaria regionale del Veneto, di cui risulta proposto per primo quello di S. s.n.c. di G. e Ga. & C. e, successivamente, quello dei due soci, G.G. e Ga.Ma.; la conoscenza, ex actis, che questa Corte ha avuto delle successive impugnazioni principali proposte separatamente contro la stessa sentenza, determina, ex art. 335 c.p.c., il simultaneus processus di tutte le impugnazioni qui proposte (cfr., Cass., 06/07/2020, n. 13849), comprese quelle per le quali è cessata la materia del contendere in conseguenza dell'intervenuto condono. In particolare, l'ordine cronologico della proposizione di ricorsi successivi nel rispetto dei requisiti temporali dell'impugnazione, qualifica la società ricorrente principale ed i soci ricorrenti incidentali (sul principio di unità dell'impugnazione, v. Cass., Sez. U, Sentenza, 20/03/2017, n. 7074; id. Cass., 27/11/2019, n. 30775).

2. In considerazione delle varie istanze di condono sopravvenute in corso di causa, occorre, preliminarmente, perimetrare la parte della lite che risulta estinta a seguito delle domande di definizione agevolata avanzate dalla società Spinnaker s.n.c. di G. e Ga. & C., in liquidazione e dai suoi soci, G.G. e Ga.Ma..

2.1. Questa Corte, con l'ordinanza n. 14147 depositata in data 24 maggio 2021, compendiaria di numerosi procedenti precedenti sul punto, ha ribadito che la definizione agevolata delle liti pendenti da parte della società di persone non può stendere i suoi effetti sugli accertamenti notificati ai soci, in quanto l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società e quello formulato nei confronti dei soci conservano ciascuno la propria autonomia, contrariamente a quanto si verifica nell'accertamento con adesione a istanza della società, che costituisce titolo per effettuare un accertamento nei confronti dei soci in ordine al maggior reddito da partecipazione.

2.2. Pertanto, poichè le richieste di condono presentate dai soci e dalla società non hanno effetti cumulativi tra loro, l'adesione che l'Agenzia delle entrate ha formulato con la memoria del 2/07/2020 alla richiesta di estinzione parziale del giudizio formulata dai ricorrenti e di cui all'allegato prospetto, determina l'estinzione parziale del presente giudizio per definizione della lite, D.L. n. 119 del 2018, ex art. 6, comma 13, come convertito con modificazione della L. n. 136 del 2018, limitatamente ai seguenti avvisi di accertamento:

1) avviso di accertamento n. (---), IRPEF anno 2006, emesso nei confronti di G.G.;

2) avviso di accertamento n. (---), IRPEF anno 2006 emesso nei confronti di Ga.Ma.;

3) avviso di accertamento n. (---), IVA anno 2007, emesso nei confronti di Spinnaker s.n.c.;

4) avviso di accertamento n. (---), IRPEF anno 2007 emesso nei confronti di G.G.;

5) avviso di accertamento n. (---), IRPEF anno 2007, emesso nei confronti di Ga.Ma.;

6) avviso di accertamento n. (---), IVA anno 2008, emesso nei confronti della società;

7) avviso di accertamento n. (---), IRPEF anno 2008, emesso nei confronti di G.G.;

8) avviso di accertamento n. (---), IRPEF anno 2008, emesso nei confronti di Ga.Ma.;

9) avviso di accertamento n. (---), IRPEF anno 2009 emesso nei confronti di G.G., 10) avviso di accertamento n. (---), IRPEF anno 2009, emesso nei confronti di Ga.Ma..

2.3. In parte qua, le spese di lite rimangono a carico della parte che le ha anticipate (D.L. n. 119 del 2018, art. 6, comma 13). Stante l'adesione dei contribuenti alla definizione agevolata non sussistono i presupposti per la condanna al pagamento del cd. "doppio contributo unificato", di cui al D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, essendo il condono sopravvenuto rispetto alla proposizione dei ricorsi (ex plurimis, cfr. Cass., 07/06/2018, n. 14782).

2.4. In considerazione dell'estinzione parziale nei termini appena riferiti, il presente giudizio di cassazione risulta, dunque, limitato alla sola posizione della società relativamente ai seguenti quattro avvisi di accertamento: 1) n. (---), II.DD. ed IVA 2006; 2) n. (---) II.DD., IVA, IRAP 2007; 3) n. (---) II.DD., IVA, IRAP 2008; 4) n. (---) II.DD., IVA, IRAP 2009.

2.5. Tuttavia, in relazione a quest'ultimi, con memoria depositata a ridosso dell'udienza, l'avvocato T. ha documentato la definizione agevolata, ai sensi del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, art. 3, come convertito, con modificazioni, nella legge del 17/12/2018 n. 136, limitatamente ai carichi per maggiore IRAP e sanzioni amministrative affidate all'Agente di riscossione, con contestuale rinuncia ai giudizi pendenti di cui ai carichi in oggetto.

2.6. L'adesione dell'Agenzia delle entrate anche a tale definizione (v. nota di trasmissione del 14 settembre 2021), determina l'estinzione per cessata materia del contendere a seguito di rinuncia parziale della società Spinnaker s.n.c. al ricorso derivante dalla "rottamazione dei carichi in riscossione" (cd. rottamazione ter), riguardante la maggiore IRAP e le sanzioni amministrative dovute in base ai quattro avvisi di accertamento di cui sopra (p. 2.3), relativi agli anni 2006-2007-2008 e 2009. Per tale definizione, operante nei confronti della società, le spese di giudizio rimangono a carico della parte che le ha anticipate, senza pagamento del cd. "doppio contributo unificato" essendo il condono sopravvenuto rispetto alla proposizione dei ricorsi (v., sopra p. 2.3.)

3. La ricorrente principale, per la parte in cui residua l'interesse (crediti IVA di cui ai quattro avvisi di accertamento sopra indicati, per le annualità 2006-2007-2008 e 2009) ha affidato il gravame a due motivi di ricorso.

3.1. Con il primo deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione di legge (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 2, L. n. 212 del 2000, art. 7, D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62), per non aver la CTR considerato la carenza di motivazione degli avvisi di accertamento che non riportavano le risultanze del cd. "test di operatività" e per aver ritenuto che fosse sufficiente la loro trascrizione nelle controdeduzioni ai ricorsi presentate dall'Agenzia delle entrate. Assume la società ricorrente che in nessuno degli avvisi accertamento impugnati, nonostante riguardassero diverse annualità, l'Ufficio ha esposto i dati relativi al test di operatività effettuato in contrapposizione a quello esposto in dichiarazione dalla società, nè ha riportato i relativi criteri di calcolo ed il relativo risultato finale che per risalire alla contrapposizione dell'importo dei ricavi "effettivi" rispetto a quelli "presunti".

3.2. La CTR, anch'essa chiamata a pronunciarsi sulla questione, ha escluso ogni carenza di motivazione degli avvisi di accertamento ritenendo che la motivazione in essi contenuta fosse idonea a rappresentare chiaramente "i riferimenti giuridici e fattuali atti a far comprendere le ragioni che hanno indotto l'Ufficio a ritenere la società come non operativa essendo espressamente richiamato la L. n. 724 del 1994, art. 30, che determina i criteri per i test di operatività"; ha soggiunto che in essi "risultano riportati precisi dati numerici che portano alla rideterminazione degli imponibili calcolato e le motivazioni giuridiche che giustificano la pretesa"; ha, dunque, affermato la conformità di detti avvisi al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, in quanto in essi sono indicati "gli imponibili accertati, le aliquote impositive e le imposte liquidate", nonchè all'art. 7 Statuto del contribuente, in quanto tramite la motivazione dell'avviso il contribuente aveva conosciuto l'an ed il quantum della pretesa e predisposto un'idonea difesa, vieppiù considerando che "nelle controdeduzioni ai ricorsi di prime cure l'Ufficio aveva riportato i calcoli effettuati al fine di esplicare la dedotta non operatività della società".

3.3. Il mezzo è infondato.

La decisione della CTR risulta conforme ai principi costantemente affermati dalla giurisprudenza di questa Corte, secondo cui l'obbligo di motivazione è soddisfatto, com'è logico, ogni qualvolta l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali, e, quindi, di contestarne efficacemente ran" ed il "quantum debeatur" (ex plurimis, cfr. Cass. Sez. 5, 25/05/2011 n. 11466; Sez. 5, 18/01/2018 n. 1111; Sez. 65, 11/10/2018, n. 25343,). Che la società contribuente sia stata messa in condizioni di conoscere l'oggetto e le causali della pretesa tributaria e di frapporre ad essa specifiche difese, è dimostrato dalle deduzioni difensive della società, azionate sia in fase precontenziosa (v. pagine 41 e ss. del ricorso ove è continuo il riferimento al test di operatività effettuato dalla società in sede di dichiarazione) che in quella conteziosa (v. pagina 49 del ricorso, ove la ricorrente afferma, tra l'altro, che: "nei propri ricorsi introduttivi, ha minuziosamente indicato i dati contabili estratti dai propri bilanci e riversati nel prospetto allegato alle singole dichiarazioni di imposta").

3.5. Inoltre, contrariamente a quanto dedotto dal contribuente, il quale nel ricorso ha riportato per stralci, e non integralmente, le motivazioni degli avvisi di accertamento oggetto di causa, la CTR ha espressamente affermato che nelle relative motivazioni risultano riportati precisi dati numerici per rideterminazione degli imponibili calcolati nonchè che, in conformità al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, in esse sono indicati "gli imponibili accertati, le aliquote impositive e le imposte liquidate", con ciò configurando gli elementi essenziali della pretesa fiscale azionata nei confronti della società contribuente.

4. Con il secondo mezzo, la ricorrente società censura la sentenza impugnata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per "omesso esame di un punto decisivo della presente controversia afferente alla "correttezza" o meno del test di operatività L. 23 dicembre 1994, n. 724, ex art. 30, comma 1, come ricalcolato dall'Ufficio anno per anno". In particolare, la società deduce il vizio motivazionale della sentenza impugnata per aver omesso l'esame del "fatto", decisivo e controverso, riguardante la correttezza "giuridica e numerica" (v. pag. 60 del ricorso) del test di operatività esposto dalla società contribuente nelle proprie dichiarazioni dei redditi per gli anni 2006, 2007, 2008 e 2009, correttezza che, se valutata dalla CTR, avrebbe determinato un esito

diverso della controversia. Nei paragrafi da sub 2A) a sub 2F) (v. pagine 64-103 del ricorso) espone, anche attraverso prospetti di calcolo, le ragioni per le quali la CTR avrebbe dovuto considerare "corretto" il test di operatività effettuato dalla società e "scorretto" quello effettuato dall'Ufficio.

4.1. Il mezzo è inammissibile.

Come esposto al paragrafo 3.2., la CTR del Veneto ha confermato la legittimità degli avvisi di accertamento impugnati dalla società sulla base di una serie di considerazioni quali, in primo luogo, la sussistenza dello schema elusivo di cui alla L. n. 724 del 1997, art. 30, quale risultante dagli elementi giuridici e fattuali descritti nella motivazione degli avvisi di accertamento, quindi evidenziando, in contrapposizione alla sentenza dei primi giudici, che la società, negli anni 2007 e 2008, aveva "realizzato ricavi per noleggi in buona parte nei confronti dell'associazione sportiva dilettantistica Maraventi, tra l'altro cessata in data 30/12/2010, il cui legale rappresentante risultava la sig. C.V., coniuge del socio Ga.Ma. evidenziando ulteriormente la non operatività della medesima e le motivazioni sottese alla sua costituzione".

4.2. Il ricorrente adduce una serie di elementi che, a suo dire, non sarebbero stati presi in considerazione dai secondi giudici e che, se presi in considerazione, avrebbero rivelato l'illegittimità della pretesa fiscale, soprattutto con riguardo al test di operatività effettuato dall'Ufficio ed al "comportamento" tenuto dalla S. s.n.c. negli anni oggetto di accertamento e successivamente alla stipula del contratto di cessione di quota (70%) del contratto di leasing 4.3. Sul controllo del giudice di legittimità sui poteri del giudice di merito, la giurisprudenza di questa Corte afferma che il giudice di merito è libero di attingere il proprio convincimento da quelle prove o risultanze di prove che ritenga più attendibili ed idonee alla formazione dello stesso (ex plurimis, cfr. Sez. 5, 21/01/2015, n. 961): egli non è tenuto a prendere in considerazione tutti gli elementi di fatto portati al suo esame ma può senz'altro limitarsi a porre in luce quelli che, in base al giudizio effettuato, risultano gli elementi essenziali ai fini del decidere, purchè tale valutazione risulti logicamente coerente.

4.4. Sotto tale profilo, dunque, le odierne censure del ricorrente secondo cui gli elementi, i dati e le notizie poste a sostegno delle impugnazioni originarie degli avvisi di accertamento, se presi in esame, avrebbero determinato una decisione favorevole al contribuente, costituisce una censura del merito della decisione, che esula dai poteri di controllo del giudice di legittimità e rende il ricorso inammissibile (adde, Cass., Sez. 3, 01/06/2021, n. 15276 secondo cui esula dal vizio di legittimità ex art. 360 c.p.c., n. 5 qualsiasi contestazione volta a criticare il "convincimento" che il giudice di merito si è formato, anche ex art. 116 c.p.c., commi 1 e 2, in esito all'esame del materiale probatorio ed al conseguente giudizio di prevalenza degli elementi di fatto, operato in relazione al materiale probatorio a sua disposizione, essendo esclusa, in ogni caso, una nuova rivalutazione dei fatti da parte della Corte di legittimità).

5. Le spese del giudizio residuato in seguito alla intervenuta definizione agevolata, vengono interamente compensate in quanto l'Agenzia dell'entrate si è costituita ai soli fini dell'udienza pubblica senza svolgere conclusioni di merito riguardanti la parte residua della lite.

P.Q.M.

Dichiara l'estinzione parziale del giudizio e cessata parzialmente la materia del contendere per intervenuta definizione agevolata della lite, del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, ex artt. 3 e 6, conv. in L. 17 dicembre 2018, n. 136, nei limiti indicati ai paragrafi n. 2.2 e n. 2.6. della motivazione, con spese a carico della parte che le ha anticipate.

Rigetta il ricorso di S. s.n.c. di G. e Ga. & C. nella parte non oggetto di definizione agevolata.

Compensa interamente le spese di lite tra la società ricorrente e l'Agenzia delle entrate.

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

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della V sezione civile della Corte di Cassazione, il 28 settembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 18 gennaio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza