Sentenza del 22/12/2022 n. 37607 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate, a seguito di verifica, emetteva avviso di accertamento per l'anno 1999 ai fini Iva e delle imposte dirette nei confronti della società già E.E. C. di D.D. & C. Sas , poi C. Srl , con cui chiedeva le maggiori imposte dovute a seguito di rideterminazione del reddito d'impresa, essendo emersa una differenza tra le giacenze delle merci e le relative risultanze contabili.

Analoghi avvisi venivano emessi nei confronti dei soci, A.A., B.B., D.D. e C.C., cui era imputato, per tra Spa renza, il maggior reddito ai fini Irpef.

Proposti separati ricorsi, la CTP di Caltanissetta non ne disponeva la trattazione congiunta ed accoglieva quello della società e dei soci A.A., D.D. e C.C., mentre rigettava quello della socia B.B..

Sull'appello dell'Agenzia delle Entrate e di quest'ultima socia, la CTR, previa riunione di tutte le impugnazioni, confermava la decisione di primo grado favorevole ai contribuenti, annullando anche l'avviso emesso nei confronti di B.B..

L'Agenzia delle entrate ricorre per cassazione con sette motivi, cui resistono con controricorso i contribuenti A.A. e B.B..

Nelle more del giudizio A.A., C.C. e B.B. presentavano, ai sensi del D.L. n. 119 del 2018, art. 6, comma 10, istanza di definizione agevolata.

C.C. si è costituito per chiedere la sospensione del giudizio in adesione alla definizione agevolata D.L. n. 119 del 2018, ex art. 6.

La società e D.D. si sono costituiti con controricorso in esito al rinnovo della notifica per l'integrazione del contraddittorio.

Motivi della decisione

1. Va dichiarata l'inammissibilità del controricorso della società C. Srl in quanto presentato da soggetto estinto, da cui l'inesistenza della relativa procura per mancanza del mandante (v. in generale, da ultimo, Cass. n. 16225 del 19/05/2022 nonchè, specificamente sul controricorso, Cass. n. 15177 del 22/07/2016).

1.1. Sempre in via preliminare va dato atto che i soci A.A., C.C. e B.B. hanno presentato regolare istanza di definizione agevolata D.L. n. 119 del 2018, ex art. 6, comma 10.

La procedura deve ritenersi andata a buon fine atteso il decorso del termine del 31 dicembre 2020 in assenza di contestazioni da parte dell'Ufficio.

2. Il ricorso va invece esaminato con riguardo alla posizione del residuo socio D.D., anche con riguardo all'originaria pretesa nei confronti della società ora estinta.

Va infatti escluso che gli effetti della procedura di definizione agevolata chiesta da (alcuni) soci si estendano al socio che non vi ha espressamente aderito e alla società.

Il D.L. n. 119 del 2018, art. 6, comma 14, infatti, prevede sì che "La definizione perfezionata dal coobbligato giova in favore degli altri, inclusi quelli per i quali la controversia non sia più pendente, (...)"; tuttavia, la posizione dei singoli soci è mutualmente autonoma ed indipendente, rispondendo ognuno per la maggiore imposta (Irpef) ad essi imputata pro-quota rispetto agli utili extrabilancio accertati.

Analogamente quanto al rapporto tra società di persone e soci poichè tra l'imposta a carico della società e quella a carico del socio - pur traendo la seconda il suo presupposto dal medesimo imponibile su cui si fonda la prima - non sussiste nè identità (in fatto e diritto), nè rapporto di coobbligazione, che postula l'unitarietà della obbligazione, come avviene nel caso della solidarietà dei coeredi D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 65, ovvero con riguardo al rapporto tra sostituto e sostituito (v. da ultimo Cass. n. 6854 del 11/03/2021), mentre la società ed il socio restano titolari di posizioni fiscali distinte e indipendenti.

2.1. La citata norma, d'altra parte, costituisce la riproposizione di quanto già previsto dal D.L. n. 289 del 2002, art. 16, comma 10 (espressamente richiamata pure dal D.L. n. 98 del 2011, art. 39, comma 12), secondo il quale "La definizione di cui al comma 1 effettuata da parte di uno dei coobbligati esplica efficacia a favore degli altri, inclusi quelli per i quali la lite non sia più pendente, (...)".

E' dunque validamente richiamabile la giurisprudenza di questa Corte che si è formata sulle precedenti disposizioni, che ha più volte precisato che "in tema di condono fiscale, la definizione della lite pendente, ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 16, da parte di una società di persone non estende automaticamente i suoi effetti nei confronti dei singoli soci, trattandosi di beneficio lasciato al libero e personale apprezzamento di ciascun contribuente, sicchè non comporta alcuna preclusione all'esercizio del potere dovere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, la quale non è tenuta ad adeguare il reddito da partecipazione dei soci, che abbiano scelto di non avvalersi di tale istituto, a quello - ricalcolato in base al condono - della società" (v. Cass. n. 14858 del 20/07/2016; Cass. n. 7134 del 26/03/2014; v. anche Cass. n. 29503 del 24/12/2020 e Cass. n. 17009 del 16/06/2021).

3. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., per non aver la CTR pronunciato sull'eccezione di giudicato esterno dedotta in appello.

3.1. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, l'intervenuto giudicato esterno avuto riguardo alla decisione della CTR n. 42/02/07 del 31 maggio 2007, relativa a rilievi di

identico contenuto nei confronti della società per l'anno 1998.

3.2. I motivi, che possono essere esaminati unitariamente in quanto logicamente connessi, sono infondati.

Da un lato, infatti, la CTR, nel prendere in esame il merito delle contestazioni e rigettando l'appello dell'Ufficio, ha, implicitamente, pronunciato, ritenendo, in evidenza, l'eccezione infondata.

Dall'altro, l'eccezione - in di Spa rte la carenza di autosufficienza della censura - è comunque infondata, ostandovi il principio della autonomia delle annualità d'imposta, nella specie rilevante attesa la natura della ripresa ancorata a elementi contingenti (le discrepanze delle giacenze di magazzino) riferiti al singolo anno (v., per tutte, Sez. U., n. 13916 del 16/06/2006; da ultimo Cass. n. 37 del 03/01/2019).

4. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 2, nonchè degli artt. 2727, 2728 e 2729 c.c., per aver la CTR ritenuto prevalente ai fini della legittimità dell'accertamento una asserita regolarità della contabilità a fronte delle minore consistenze delle giacenze di magazzino rispetto a quelle contabilizzate, di per sè idonee a fondare una presunzione legale di cessione.

4.1. Il quarto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 53, D.P.R. n. 441 del 1997, artt. 1 e 2, nonchè degli artt. 2727, 2728, 2729 e 2697 c.c. e degli artt. 115 e 116 c.p.c., per aver la CTR ritenuto di superare la rilevata discordanza tra giacenze fisiche e contabili in relazione a "diffuse pratiche commerciali di sconti e saldi di fine stagione", di cui l'Ufficio non avrebbe tenuto conto, senza considerare i limiti e le condizioni per la prova contraria, specificamente in materia di Iva, dettati dal D.P.R. n. 441 del 1997 e, comunque, sulla base delle mere asserzioni dei contribuenti, sfornite di ogni riscontro probatorio.

5. I motivi, da esaminare congiuntamente perchè logicamente connessi, sono ammissibili in quanto sufficientemente specifici e diretti a censurare esattamente l'incidenza, e il conseguente onere probatorio, delle difformità delle giacenze rilevate in sede di verifica.

Quanto all'asserita mutatio delle ragioni giustificatrici poste a fondamento della ripresa da parte dell'Agenzia delle entrate (da cui deriverebbe l'inammissibilità del quarto motivo), l'eccezione, oltre ad essere, a sua volta, carente in punto di autosufficienza, nulla avendo riprodotto il controricorrente, trova un contrario riscontro proprio nella decisione della CTR che ha fatto riferimento, quale fondamento della ripresa, alle "minori giacenze rinvenute in sede di verifica"; la censura, inoltre, è chiaramente intesa a lamentare l'errata violazione in diritto dei criteri di riparto della prova e delle regole limitative previste e non a chiedere un nuovo riesame di merito.

5.1. I motivi, oltre che ammissibili, sono fondati in quanto:

A) la discordanza tra quanto rilevato e quanto risulta sul piano contabile comporta l'insorgere, in materia di Iva, di una presunzione di cessione, cui il contribuente può opporre sì la prova contraria ma solo con le modalità e condizioni di cui al D.P.R. n. 441 del 1997, artt. 1 e 2; tale non è il riferimento a presunte "diffuse pratiche commerciali di sconti e saldi di fine stagione", neppure documentate e provate (v. Cass. n. 31273 del 04/12/2018);

B) la medesima discordanza, inoltre, assume rilievo più generale in quanto evidenzia che la contabilità non era regolare e, quindi, era legittimo l'accertamento analitico anche ai fini delle imposte dirette; spettava al contribuente fornire la prova contraria, che non può risolversi in mere asserzioni su "diffuse pratiche commerciali di sconti e saldi di fine stagione", che non sono state documentate nè in sede di verifica, nè in sede giudiziale.

6. Il quinto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, nonchè degli artt. 2697 e 2735 c.c., per non aver la CTR considerato che la percentuale di ricarico, pari all'85%, era stata espressamente dichiarata dalla società in occasione della verifica, sì da giustificare la rettifica operata.

6.1. Il sesto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 4, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 1, 2 e 7 e art. 112 c.p.c., per aver la CTR annullato l'avviso, mentre avrebbe dovuto rideterminare la maggiore imposta dovuta.

6.2. Entrambi i motivi restano assorbiti dall'accoglimento delle precedenti censure.

7. Il settimo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 2, modificato dal D.Lgs. n. 32 del 2001, art. 1, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 5, aggiunto dal D.Lgs. n. 32 del 2001, art. 2, comma 1, L. n. 212 del 2000, art. 7 e L. n. 241 del 1990, art. 3, con riguardo all'annullamento dell'avviso emesso nei confronti di B.B..

7.1. Il motivo è inammissibile per sopravvenuta carenza d'interesse in ragione della declaratoria di estinzione per l'intervenuta definizione agevolata da parte della contribuente.

8. In conclusione, quanto al ricorso nei confronti di D.D., anche quale successore della società, vanno accolti i motivi terzo e quarto, infondati il primo e il secondo, assorbiti il quinto e il sesto ed inammissibile il settimo; la sentenza va conseguentemente cassata con rinvio, anche per le spese, al giudice competente in diversa composizione.

Per gli altri soci, invece, il giudizio va dichiarato estinto per l'intervenuta definizione agevolata, con spese a carico di coloro che le hanno anticipate.

P.Q.M.

La Corte dichiara estinto il giudizio con riguardo ai soci A.A., C.C. e B.B..

In accoglimento del terzo e il quarto motivo di ricorso nei confronti di D.D., anche quale successore della C. Srl , infondati i primi due, assorbiti il quinto e il sesto ed inammissibile il

settimo, cassa la sentenza e rinvia, anche per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 25 ottobre 2022.

Depositato in Cancelleria il 22 dicembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza