

Sentenza del 29/03/2025 n. 8292 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Fatti di causa

Con avviso di accertamento notificato il 5/12/2013, l'Agenzia delle Entrate rettificò, ai sensi degli artt. 39 e 40 del D.P.R. n. 600 del 1973 , la dichiarazione dei redditi per l'anno 2008, presentata per il primo periodo d'imposta, dal 12/12/2007 al 31/12/2008, dalla società N. C. T. Srl, esercente l'attività di commercio di tessuti, determinando un maggior reddito ai fini Ires e Iva, un minore credito derivante dall'anno precedente ed una indebita detrazione di iva.

In particolare, l'Ufficio rideterminò il reddito per l'anno 2008 con il recupero a tassazione dell'importo delle due fatture di acquisto di tessuti, comprensive di iva, emesse dalla società C. T. Srl, la prima, n. 70545 del 31/12/2007, per un imponibile di Euro 3.500.000, oltre ad iva per 750.000; la seconda fattura, n. 80015 del 4/9/2008 per un imponibile di Euro 98.204, oltre ad iva 19.640. Con separati ed ulteriori avvisi di accertamento, l'Agenzia delle Entrate rideterminò in capo ai soci della New Com. Tes Srl il reddito per l'anno 2008, ai sensi dell' art. 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 , attribuendo ad essi l'intero importo dei maggiori utili accertati alla società, ciascuno in misura pari alla loro quota di partecipazione, oltre alle sanzioni.

La società e i soci (A.A., B.B., D.D., C.C.) proposero distinti ricorsi alla C.T.P. di Roma che, dopo averli riuniti, li accolse.

La C.T.R. del Lazio, su appello dell'ufficio, nel contraddittorio con tutti i contribuenti, riformò integralmente la sentenza di primo grado in favore dell'erario.

La società, A.A. e B.B. hanno proposto ricorso per cassazione, affidato a sette motivi.

Resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

C.C. ha proposto un successivo ricorso per cassazione avverso la stessa sentenza, affidato a due motivi.

L'Agenzia delle Entrate non resiste al ricorso di C.C.

C.C. ha depositato anche una memoria difensiva ai sensi dell' art. 378 c.p.c.

Ragioni della decisione

Innanzitutto, i ricorsi proposti, rispettivamente, dalla società, da A.A. e B.B., da un lato, e da C.C. dall'altro, debbono essere riuniti, essendo stati proposti avverso la stessa sentenza, ai sensi dell'

art. 335 c.p.c.

D.D., anch'egli socio della N. C. T. Srl, è uscito dal processo: la sentenza d'appello non è stata impugnata nei suoi confronti né egli l'ha impugnata entro il termine lungo di decadenza, con la conseguenza che, trattandosi di cause scindibili ex art. 332 c.p.c., la sentenza della C.T.R. è passata in giudicato nei suoi confronti.

Si può ora passare all'esame del ricorso proposto dalla società, da A.A. e da B.B.

1. Con il primo motivo di ricorso, rubricato "Violazione o falsa applicazione delle norme di diritto tributario in materia di detrazione iva sugli acquisti, in particolare degli artt. 19 e 54 del D.P.R. n. 633/1972, dell' art. 2909 c.c. e art. 56 del D.Lgs. n. 546/1992 in riferimento all' art. 360 n. 3 c.p.c.", la società, A.A. e B.B. (anche "i contribuenti" o "i ricorrenti") hanno dedotto che il giudice di appello ha accertato la concreta esistenza della operazione di compravendita di tessuti, dal che sarebbe dovuto conseguire il riconoscimento del diritto alla detrazione dell'iva addebitata sulle fatture dell'anno 2007. Rilevano i ricorrenti che la detrazione dell'imposta per l'acquisto di beni e servizi postula che i contribuenti siano in possesso della relativa fattura e che l'abbiano annotata nell'apposito registro e che risulti provata l'inerenza del bene acquistato rispetto all'attività imprenditoriale esercitata. Il giudice di appello, inoltre, avrebbe ignorato il giudicato intervenuto sul punto della detraibilità dell'iva dell'anno 2007, conseguente alla mancata impugnazione di una parte della sentenza di primo grado da parte dell'Agenzia delle Entrate, incorrendo così nella violazione dell' art. 2909 c.c.

1.1. Il motivo è inammissibile.

La questione della detraibilità dell'iva anche in caso di omessa dichiarazione per il periodo in cui il relativo credito è maturato (in presenza delle condizioni sostanziali per la detrazione) è stata oggetto di un precedente giudizio di cassazione avverso la sentenza n. 2366/14/2016 della C.T.R. del Lazio, all'esito del quale questa Corte (con pronuncia n. 3066/2023) ha cassato la sentenza d'appello sfavorevole alla società con rinvio alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Lazio.

Non vi è, dunque, allo stato, alcun giudicato sulla questione della detraibilità dell'iva in relazione all'anno d'imposta per il quale non vi era stata la dichiarazione.

Peraltro, la questione della detrazione dell'iva relativa all'anno 2007, oggetto di ripresa fondata sulla inesistenza oggettiva della operazione negoziale sottostante, è stata correttamente devoluta alla cognizione della C.T.R. a qua da parte dell'Agenzia delle Entrate, il cui atto di appello avverso la sentenza di primo grado, che aveva visto soccombente l'amministrazione, ha avuto ad oggetto, come risulta dallo stesso ricorso, depositato in atti, l'intero thema decidendum sottoposto alla cognizione della C.T.P., compresa, dunque, la questione della detraibilità dell'iva presupponente, a sua volta e a monte, la questione della inesistenza oggettiva dell'operazione negoziale dalla quale il credito iva sarebbe scaturito. 2. Con il secondo motivo di ricorso, rubricato "Violazione o falsa applicazione delle norme di diritto tributario per insussistenza o errata interpretazione dei presupposti della rettifica ai sensi dell'art. 39 lett. D) e dell' art. 40 del D.P.R. n. 600/1973 e sulla determinazione del reddito imponibile ai sensi dell' art. 83 del D.P.R. n.

917/1986 in riferimento all' art. 360 n. 3 c.p.c.", i contribuenti censurano la sentenza impugnata nella parte in cui, dopo aver richiamato la disposizione sulla rettifica dei redditi di cui all' art. 39 , comma 1, lett. d) del D.P.R. n. 600 del 1973 , ha affermato che non vi era stata contestazione sui presupposti in base ai quali l'Agenzia delle Entrate aveva dato avvio all'attività di accertamento.

Il giudice di appello non avrebbe specificato nessun indizio volto a dimostrare che l'operazione di compravendita di giacenze

fosse stata sostanzialmente "fittizia", avendo invece ritenuto che l'operazione negoziale era stata effettivamente posta in essere,

ancorché con l'unico scopo dell'elusione fiscale.

Non vi sarebbe stato, dunque, a leggere la sentenza impugnata, alcuno "scollamento" tra rappresentazione contabile ed effettività della operazione negoziale posta in essere, tale da giustificare la rettifica degli imponibili operata dall'amministrazione.

Nel caso di specie, le scritture contabili della società ricorrente esistevano ed erano state correttamente formate, sicché l'accertamento induttivo richiesto dalla società si sarebbe dovuto condurre in base ad esse e non avrebbe potuto fondare la ripresa fiscale compendiata nell'avviso di accertamento impugnato in prime cure.

3.Con il quarto motivo di ricorso, rubricato "Violazione e falsa applicazione dell' art. 36 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , in riferimento all' art. 360 n. 3 c.p.c.", i contribuenti censurano la sentenza impugnata per non avere indicato i motivi di fatto e di diritto sulla base dei quali hanno ritenuto che l'operazione negoziale posta in essere sarebbe stata sostanzialmente fittizia o comunque posta in essere con l'unico scopo di elusione fiscale.

La società ricorrente avrebbe acquistato le rimanenze di magazzino dalla società che cessava l'attività (la C. T. Srl), e la C.T.R. non avrebbe spiegato i motivi per i quali questo contratto di compravendita avrebbe procurato alla società subentrante/acquirente esclusivamente vantaggi fiscali.

3.1. Il secondo e il quarto motivo di ricorso, che per la loro stretta connessione possono essere esaminati e decisi congiuntamente, sono fondati.

Innanzitutto, è pacifico che l'accertamento induttivo ai sensi dell' art. 39 , lett. d), primo comma del D.P.R. n. 600 del 1973 , sia stato chiesto dalla stessa società, che non aveva presentato tempestivamente la dichiarazione iva relativa all'anno d'imposta 2007.

Orbene, nella sua parte motiva, che inizia a svilupparsi dalla metà della pag. 5, la sentenza impugnata omette di indicare gli elementi di fatto dai quali si ricaverebbe la "sostanziale fittizietà" dell'operazione negoziale posta in essere dalla società odierna ricorrente.

Si evoca "il contesto del ruolo svolto dalle due società succedutesi nella conduzione della stessa azienda", ma tale evocazione appare generica e retorica, rappresentando una tipica apparenza motivazionale: se a una società ne subentra un'altra nella conduzione dell'azienda, è normale

che la subentrante acquisti il magazzino della uscente, sicché non è il ruolo svolto dalle due società a poter fondare un giudizio di sostanziale fittizietà dell'operazione negoziale posta in essere.

Né per sostenere il giudizio di "sostanziale fittizietà" dell'operazione negoziale posta in essere è idonea la circostanza che "gli odierni appellati" (cioè gli odierni ricorrenti) "non hanno contestato la riconducibilità agli stessi soggetti economici sostanziali delle due Srl"

La libertà d'impresa, infatti, implica anche la libertà delle forme organizzative dello svolgimento dell'attività economica, essendo consentito agli stessi soggetti di costituire plurime società di capitali, anche per l'esercizio della medesima attività economica, purché tale libertà organizzativa non sfoci nell'abuso degli strumenti giuridici, al quale l'ordinamento tributario reagisce disconoscendo i vantaggi fiscali delle attività che abbiano come unico scopo quello del conseguimento di vantaggi fiscali.

Tanto chiarito, deve affermarsi che l'affermazione secondo la quale due società, rispettivamente venditrice e acquirente, che si avvicinano nella conduzione di un'azienda, hanno gli stessi soci, facenti capo allo stesso gruppo familiare, non è, di per sé, un elemento che può condurre a ritenere che l'operazione negoziale posta in essere tra le due società sia fittizia.

Deve, inoltre, rilevarsi che la sentenza impugnata sposta "il fuoco" del suo apparato motivazionale dalla inesistenza oggettiva dell'operazione negoziale posta in essere tra le società e la frode iva commessa secondo la prospettazione dell'avviso di accertamento alla sussistenza di un comportamento elusivo da parte dei ricorrenti. Si tratta, a ben vedere, di una immutazione non consentita della causa petendi: la ripresa fiscale fondata su una supposta evasione fiscale tramite una immutatio veri è, infatti, incompatibile e alternativa rispetto alla prospettazione di un comportamento elusivo: quest'ultimo presuppone che gli atti negoziali posti in essere siano reali ed effettivi (e dunque non inesistenti o fittizi) ma posti in essere al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale. Orbene, la sentenza impugnata si fonda su una motivazione che, da un lato, parla di "sostanziale fittizietà" (dunque di inesistenza) dell'operazione negoziale posta in essere senza dar conto di elementi concreti idonei a sostenere tale giudizio;

dall'altro (seconda metà di pag. 5 e 6) si fonda su una motivazione imperniata sull'esistenza di un comportamento elusivo (non contestato nell'avviso di accertamento) o comunque tesa a qualificare l'operazione negoziale posta in essere sia come elusiva (dunque reale) che come "sostanzialmente fittizia" (dunque inesistente), sovrapponendo piani logici e giuridici incompatibili ed alternativi.

4. Con il terzo motivo di ricorso, rubricato "Violazione o falsa applicazione degli artt. 112 c.p.c. e delle norme di diritto tributario in materia di elusione fiscale ex art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 e di quelle sul contenuto della sentenza e art. 36 D.Lgs. n. 546/1992 in riferimento all' art. 360 n. 3 c.p.c.", i contribuenti censurano la sentenza impugnata per aver violato il principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato: l'avviso di accertamento ha posto a base della ripresa la inesistenza della operazione negoziale posta in essere tra le società; la sentenza di primo grado ha accolto il ricorso dei contribuenti ritenendo non provata l'inesistenza oggettiva

dell'operazione negoziale; la sentenza d'appello ha spostato l'asse motivazionale sull'esistenza di un comportamento elusivo, non contestato dall'amministrazione.

5. Con il sesto motivo di ricorso, rubricato "Violazione o falsa applicazione dell' art. 36 del D.Lgs. n. 546 del 1992 in riferimento all' art. 360 n. 3 c.p.c.", i soci della società contribuente si lamentano della apoditticità della motivazione della sentenza impugnata lì dove dall'accoglimento dell'appello dell'Agenzia delle Entrate nei confronti della società ha fatto conseguire ex se l'accoglimento dell'appello anche nei confronti dei soci, con il recupero pro quota, nei loro confronti, delle imposte sui dividendi distribuiti.

6. Con il settimo motivo di ricorso, rubricato "Violazione o falsa applicazione dell' art. 45 D.P.R. n. 917 del 1986 in riferimento all' art. 360 n. 3 c.p.c.", i soci della società ricorrente censurano la sentenza impugnata per aver accolto l'appello anche nei confronti dei soci sulla sola base della ristretta base sociale, senza esaminare se effettivamente il potere gestionale della società sia mai stato operativamente e direttamente in capo ai soci.

7. Il terzo, sesto e settimo motivo sono assorbiti dall'accoglimento del secondo e del quarto motivo, relativi al difetto e alla perplessità della motivazione della sentenza impugnata.

8. Con il quinto motivo di ricorso, rubricato "Violazione o falsa applicazione dell' art. 295 c.p.c. in riferimento all' art. 360 n. 3 c.p.c.", i soci ricorrenti si lamentano della mancata sospensione del giudizio relativo alla loro posizione in attesa della definizione, con sentenza passata in giudicato, del ricorso della società.

8.1. Il motivo è infondato.

Questa Corte, con orientamento consolidato, ha circoscritto la necessità di sospensione del giudizio relativo alla percezione di utili extracontabili da parte dei soci di società a ristretta base al caso in cui esso si svolga separatamente rispetto a quello relativo alla produzione di utili extracontabili in capo alla società (ex coeteris, Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 1574 del 26/01/2021 , Rv. 660244 - 01: Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 23323 del 31/10/2014 , Rv 633099 - 01).

Nel caso di specie, i giudizi erano riuniti sin dal primo grado, sicché non era necessaria la sospensione del giudizio relativo ai soci ai sensi dell' art. 295 c.p.c.

Si passa ora all'esame del ricorso proposto da C.C. o C.C.

1. Con il primo motivo di ricorso, rubricato "Violazione e falsa applicazione degli artt. 41-bis e 39 del D.P.R. n. 600/73 , ex art. 360 n. 3 c.p.c.", il ricorrente censura la sentenza impugnata sia nella parte in cui ha riformato la sentenza di primo grado, che aveva escluso la inesistenza oggettiva dell'operazione negoziale di compravendita di tessuti, presupposto della ripresa fiscale a carico della società e dei soci, sia nella parte in cui non ha esaminato le doglianze del contribuente, che sin dal primo grado di giudizio aveva dedotto di essere intestatario fiduciario dell'1% del capitale sociale della società e di esercitare le prerogative legate alla sua qualità formale di socio solo in base alle direttive degli altri soci, appartenenti alla famiglia (Omissis).

Egli, dunque, non avrebbe avuto quella posizione di controllo e quel ruolo gestorio che sono, secondo la giurisprudenza di questa Corte, il presupposto per l'applicazione della presunzione di distribuzione degli utili extracontabili accertati nei confronti della società a ristretta base partecipativa.

1.1. Il motivo è fondato.

Benché il motivo avrebbe dovuto essere proposto ex art. 360, comma 1, n. 5, e non ex art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., con esso, nella sostanza, il contribuente deduce che egli era semplicemente un intestatario fiduciario di una minima quota del capitale sociale, che non aveva potere decisionale e di controllo sulla società, limitandosi a votare secondo le direttive dei Bassetti, ai quali andavano i proventi della gestione sociale. Orbene, se questa Corte, con orientamento consolidato, ha statuito che la previsione di cui all' art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600 del 1973, legittima la presunzione di attribuzione pro quota ai soci degli utili extra bilancio prodotti da società di capitali a ristretta base azionaria, con la conseguente inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale non può limitarsi a denunciare la propria estraneità alla gestione e conduzione societaria, ma deve dimostrare - eventualmente anche ricorrendo alla prova presuntiva - che i maggiori ricavi non sono stati effettivamente realizzati dalla società e che quest'ultima non li ha distribuiti, ma accantonati o reinvestiti, ovvero che degli stessi se ne è appropriato altro soggetto (Cass., Sez. 5 -, Sentenza n. 21158 del 29/07/2024, Rv. 671650 -01), lo ha fatto con riferimento a fattispecie in cui il soggetto detentore di una quota del capitale sociale era socio effettivo della società, con tutti i poteri connessi a tale qualità. C.C., invece, non era un socio come gli altri, ma aveva dedotto, sia in primo che in secondo grado, di essere un mero fiduciario della famiglia Bassetti, di cui eseguiva pedissequamente le direttive e a cui rendeva conto dell'esercizio dei suoi poteri di socio. La C.T.R. non ha tenuto conto delle sue difese, con la conseguenza che il giudice del rinvio, qualora dovesse accertare l'inesistenza della compravendita delle rimanenze e, dunque, il conseguimento di un maggior utile extracontabile in capo alla società, dovrà analizzare gli atti e i documenti prodotti dall'odierno ricorrente e verificare se essi siano in grado di vincere la presunzione di distribuzione in suo favore degli utili extracontabili accertati in capo alla società di capitali a ristretta base partecipativa, presunzione che si fonda sulla regola di esperienza che in un ente commerciale a scopo di lucro con una ristretta base di partecipazione i soci sono i soggetti normalmente in grado di condizionare la vita e la gestione economica dell'azienda e sono anche, normalmente, i beneficiari ultimi dei risultati positivi di gestione nascosti al fisco.

2. Con il secondo motivo di ricorso, rubricato "Omesso esame da parte della sentenza impugnata circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, rappresentato dalle censure sollevate dal ricorrente in ordine al vizio della determinazione dell'imposta che ha visto imputata l'intera quota, peraltro errata nel conteggio, a lui attribuibile. Motivo di impugnazione ex art. 360 n. 5 c.p.c.", il contribuente censura la sentenza impugnata per non aver esaminato la sua difesa secondo la quale l'Ufficio avrebbe errato nel calcolo dell'imponibile da assoggettare a tassazione, ex art. 47 Tuir, e dunque nella determinazione dell'imposta asseritamente evasa.

2.1. Il motivo è infondato.

Il fatto di cui la C.T.R. ha omesso l'esame non era decisivo ai fini della definizione del giudizio in senso favorevole all'odierno ricorrente.

Infatti, se la C.T.R. avesse considerato la posizione di mero fiduciario del ricorrente e l'avesse comunque considerato investito in pieno dei poteri connessi alla qualità di socio, ed avesse di conseguenza ritenuto applicabile anche nei suoi confronti la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili accertati in capo alla società, non avrebbe comunque dovuto limitare la base imponibile al 40% del reddito a lui imputato in base all' art. 47 Tuir , in quanto, come ha statuito questa Corte, nel caso di società a ristretta base, non opera la presunzione ex art. 47 TUIR di attribuzione ai soci degli utili extracontabili in quanto, essendo conseguiti "in nero" e non essendo mai pervenuti nella contabilità societaria, non vi è alcun obbligo di mitigare una doppia imposizione che non v'è stata, non avendoli la società mai dichiarati (Cass., Sez. 5-, Ordinanza n. 26317 del 19/11/2020, Rv. 659878 - 01).

3.In conclusione, il ricorso della società, di A.A. e di B.B. è fondato con riferimento al secondo e al quarto motivo, con assorbimento del terzo, del sesto e del settimo, rigettato il quinto e inammissibile il primo.

Il ricorso di C.C. è fondato con riferimento al primo motivo, rigettato il secondo.

La sentenza è cassata in relazione ai motivi accolti e la causa è rinviata alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Lazio che, in diversa composizione, regolerà anche le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso della società, di A.A. e di B.B. con riferimento al secondo e al quarto motivo, con assorbimento del terzo, del sesto e del settimo, rigettato il quinto e inammissibile il primo.

Accoglie il ricorso di C.C. con riferimento al primo motivo, rigettato il secondo.

Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Lazio che, in diversa composizione, regolerà anche le spese del presente giudizio.

Così deciso, in Roma, il 24 gennaio 2025.

Depositato in Cancelleria il 29 marzo 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza