Ordinanza del 02/10/2020 n. 21126 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Processo tributario - Processo penale - Indipendenza.

Massima:

Non è possibile attribuire in via automatica l'autorità di cosa giudicata alla sentenza penale irrevocabile emessa nell'ambito dei reati fiscali, anche se ha ad oggetto i medesimi fatti. La ragione risiede nelle sostanziali differenze in ordine alla disciplina delle prove, in virtù delle quali in sede tributaria la responsabilità può essere desunta anche sulla base di semplici indizi, di fatto insufficienti per decretare la responsabilità penale. Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate notificava ad un contribuente, in qualità di socio di una società, un avviso di accertamento per recuperare a tassazione le maggiori imposte evase per la partecipazione dell'ente a frodi carosello e in sede penale veniva assolto. Tale pronuncia di assoluzione in sede penale, anche con formula piena o per non aver commesso il fatto, non comporta il venir meno della responsabilità fiscale qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati nel processo tributario.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. (------) riceveva dall'Agenzia delle entrate, il 15 febbraio 2010, la notifica dell'avviso di accertamento n. (------), concernente il recupero di Irpef ed accessori, emesso in riferimento all'anno d'imposta 2005. A base della contestazione erano poste le verifiche effettuate dalla Guardia di finanza di Viterbo, che aveva ritenuto accertata la partecipazione a c.d. frodi carosello della (------) Srl, societa' che dichiarava di esercitare l'attivita' di commercio all'ingrosso di apparecchi per la telefonia mobile, ritenuta dagli accertatori una mera "cartiera" ed avente una ristretta base partecipativa, detenendone quote soltanto due soci, ciascuno titolare del 50%. L'Agenzia delle entrate ha condiviso le conclusioni dei militari. Essendo state ritenute inesistenti tutte le operazioni effettuate dalla societa', e' stato accertato un reddito da capitale non dichiarato pari ad Euro 3.334.984,00 applicandosi la presunzione di integrale redistribuzione proporzionale degli utili ai soci, tra cui l'odierno ricorrente.

Il contribuente impugnava l'avviso d'accertamento contestando, per quanto ancora d'interesse, il vizio di motivazione dell'avviso di accertamento, fondato per relationem sull'avviso di accertamento redatto nei confronti dalla societa' e non allegato, e l'illegittima applicazione della ricordata presunzione. La Commissione tributaria provinciale di Roma osservava che il Pvc, su cui l'avviso di accertamento emesso nei confronti della societa' risultava fondato, era stato portato a conoscenza del ricorrente, che ne aveva ricevuto notifica il 9.4.2008 (in mani proprie, cfr. sent. CTR, p. IV) ed aveva compiutamente articolato le proprie difese. Inoltre, il contribuente nulla eccepiva circa l'inesistenza delle operazioni poste in essere dalla societa'. La CTP ha quindi ritenuto legittima la presunzione di distribuzione degli utili ai soci, vertendosi in ipotesi di societa' a ristretta base partecipativa, ed ha rigettato il ricorso.

2. (------) ha gravato la decisione di appello innanzi alla Commissione tributaria regionale del Lazio, rinnovando le proprie censure. In corso di giudizio ha altresi' prodotto sentenza 1 penale di assoluzione dall'imputazione di avere partecipato all'evasione fiscale posta in essere dalla (-----) Srl mediante l'emissione di fatture per operazioni inesistenti. La CTR ha osservato che il processo verbale di costatazione e' stato notificato in mani proprie al contribuente. Ha quindi ritenuto irrilevante l'omessa allegazione all'atto di accertamento del diverso avviso notificato alla societa', stante l'autonomia, nelle societa' di capitali, della posizione fiscale del socio rispetto a quella della societa'. Ha poi ritenuto ricorrere le condizioni per l'applicazione della presunzione di distribuzione degli utili occultati ai soci, che importa l'inversione dell'onere della prova, e pure la non rilevanza della sentenza penale che aveva assolto il contribuente dai reato di concorso nelle false fatturazioni contestate alla societa', stante l'autonomia del giudizio tributario rispetto a quello penale.

3. Avverso la decisione assunta dalla CTR del Lazio ha proposto impugnazione per cassazione il contribuente, affidandosi a quattro motivi di ricorso. L'Agenzia delle entrate resiste mediante controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di gravame, proposto ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il contribuente lamenta la violazione o falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 3, nonche' degli articoli 2727, 2729 e 2697 c.c., in cui e' incorsa l'impugnata CTR, per aver ritenuto applicabile la presunzione di distribuzione degli utili extrabilancio conseguiti dalla societa', avente ristretta base partecipativa, senza accertare la sussistenza di un valido accertamento nei confronti della societa', da intendersi come accertamento definitivo sul dato presupposto (ric., p. 19).

2. Mediante il secondo motivo di impugnazione, anch'esso introdotto ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il ricorrente contesta la violazione o falsa applicazione degli articoli 2727 e 2729 c.c., e dell'articolo 2697 c.c., in cui e' incorsa la CTR per aver ritenuto operante l'inversione dell'onere della prova, per il sol fatto che la societa' (------) Srl presentava una ristretta base partecipativa, gravando il contribuente della dimostrazione di non aver conseguito la redistribuzione degli utili.

3. Con il terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, l'impugnante afferma la nullita' della sentenza, e comunque lamenta la violazione degli articoli 115 e 116, c.p.c., per avere la CTR impugnata omesso di esaminare, ai fini probatori, la sentenza penale di assoluzione del contribuente dall'imputazione di essere stato partecipe di evasioni fiscali commesse dalla (------) Srl che non vi e' prova siano state effettivamente realizzate.

4. Mediante il quarto motivo di impugnazione, introdotto ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il ricorrente lamenta la violazione della L. n. 212 del 2000, articoli 6 e 7, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42, comma 2, nonche' dell'articolo 2697 c.c., commessa nella sentenza pronunciata dalla CTR in conseguenza della omessa allegazione dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della societa' all'avviso di accertamento consequenziale notificato a titolo personale al socio, sebbene il primo costituisca presupposto necessario del secondo.

5. Il primo ed il quarto motivo di ricorso possono essere trattati congiuntamente poiche' propongono la medesima questione di diritto, se cioe' sia possibile ritenere operante la presunzione della distribuzione in favore dei soci degli utili extrabilancio conseguiti dalla societa' di capitali a ristretta base partecipativa, qualora non vi sia prova dell'esistenza di un valido accertamento tributario nei confronti della societa' - peraltro non allegato all'avviso di accertamento - e tantomeno che l'accertamento eventualmente emesso nei confronti della societa' sia divenuto definitivo.

Occorre premettere che il contribuente era ben a conoscenza delle verifiche tributarie effettuate nei confronti della (------) Srl, avendo ricevuto regolare notifica del processo verbale di costatazione redatto dalla Guardia di finanza (cfr. sentt. CTP e CTR), unico in relazione a piu' annualita' (2004-2007), dato neppure contestato dal contribuente nel suo ricorso introduttivo (cfr. sintesi dei motivi di ricorso in primo grado, ric., p. 5).

Invero, l'accertamento del reddito sottratto alla tassazione da parte della societa' costituisce un presupposto dell'azione di accertamento posta in essere nei confronti dei soci, ma non si richiede che lo stesso sia definitivo, come sostiene il ricorrente, discendendo dalla mancata definitivita' dell'accertamento conseguenze, in primo luogo processuali, diverse. Questa Corte ha gia' avuto modo di chiarire, infatti, che "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", Cass. sez. VI-V, 7.3.2016, n. 4485.

Nel suo ricorso per cassazione il contribuente prospetta anche l'ipotesi che l'accertamento del maggior reddito nei confronti della societa' non solo non sia divenuto definitivo, non solo non possa essere considerato "valido", ma potrebbe persino non esistere affatto. In contrario puo' evidenziarsi che, nel suo ricorso introduttivo del giudizio di primo grado, era stato proprio il

contribuente ad evidenziare che l'accertamento notificato nei suoi confronti era conseguenza di quello effettuato nei confronti della societa'. Non solo, aveva pure provveduto ad indicare lo stesso numero dell'accertamento emesso nei confronti della (------) Srl ((------)), di cui era evidentemente a conoscenza. Ancor piu' importa rilevare in questa sede, peraltro, che il contribuente non aveva contestato, nel suo atto introduttivo del giudizio, l'inesistenza dell'avviso di accertamento presupposto, quello emesso nei confronti della societa'. Neppure deve trascurarsi, del resto, come questa Corte di legittimita' abbia avuto recentemente occasione di confermare che "in tema di imposte sui redditi, l'obbligo di motivazione degli atti tributari, come disciplinato dalla L. n. 212 del 2000, articolo 7, e dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42, e' soddisfatto dall'avviso di accertamento dei redditi del socio che rinvii per relationem a quello riguardante i redditi della societa', ancorche' solo a quest'ultima notificato, giacche' il socio, ex articolo 2261 c.c., ha il potere di consultare la documentazione relativa alla societa' e, quindi, di prendere visione dell'accertamento presupposto e dei suoi documenti giustificativi", Cass. sez. VI-V, ord. 4.6.2018, n. 14275, esprimendosi, in materia di societa' di persone, un principio che merita di essere esteso, per identita' di ratio, anche alle societa' di capitali, nel caso in esame una societa' a responsabilita' limitata, che presentano una ristretta componente partecipativa (in senso conforme cfr. Cass. sez. V, 21.11.2018, n. 30069). Puo' quindi affermarsi il principio di diritto secondo cui "in materia di accertamento tributario di un maggior reddito nei confronti di una societa' di capitali, organizzata nella forma della societa' a responsabilita' limitata ed avente ristretta base partecipativa, e di accertamento conseguenziale nei confronti dei soci, l'obbligo di motivazione degli atti impositivi notificati ai soci, come disciplinato dalla L. n. 212 del 2000, articolo 7, e dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42, e' soddisfatto anche mediante rinvio per relationem alla motivazione dell'avviso di accertamento riguardante i maggiori redditi percepiti dalla societa' a responsabilita' limitata, ancorche' solo a quest'ultima notificato, giacche' il socio, ex articolo 2476 c.c., ha il potere di consultare la documentazione relativa alla societa' e, quindi, di prendere visione dell'accertamento presupposto e dei suoi documenti giustificativi".

5.1. Tanto premesso, occorre ribadire che l'accertamento operato dall'Amministrazione finanziaria nei confronti della societa' ai fini Iva ed Irpeg, e quello conseguenziale operato nei confronti del socio ai fini Irpef, costituiscono atti distinti e separati, ma sono legati da vincolo di pregiudizialita'. In conseguenza, come ha gia' avuto modo di chiarire questa Corte di legittimita', per escludere l'operativita' della presunzione di distribuzione degli utili extracontabili, conseguiti e non dichiarati da una societa' di capitali avente ristretta base partecipativa, non e' sufficiente che il socio si limiti ad allegare genericamente la mancanza di prova di un valido e definitivo accertamento nei confronti della societa', ma deve contestare lo stesso effettivo conseguimento, da parte della societa', di tali utili, ove non sia in grado di dimostrare la mancata distribuzione degli stessi, stante l'autonomia dei giudizi nei confronti della societa' e del socio e il rapporto di pregiudizialita' dell'accertamento nei confronti del primo rispetto a quello verso il secondo (Cfr. Cass. sez. V, 19.12.2019, n. 33976). Nel caso di specie, ne' dal ricorso introduttivo, ne' dalla decisione assunta dalla Commissione tributaria regionale, emerge che il contribuente avesse contestato nel merito l'avviso di accertamento notificato alla societa', impegnandosi a provare l'infondatezza dell'accertamento del maggior reddito conseguenziale da lui percepito.

Il primo ed il quarto motivo di ricorso devono pertanto essere rigettati.

6. Il contribuente critica, con il suo secondo motivo di ricorso, la violazione di legge in cui sarebbe incorsa la impugnata CTR, per aver ritenuto operante il principio dell'inversione dell'onere della prova, di cui ha reputato dovesse essere gravato il contribuente, in materia di intervenuta redistribuzione degli utili extrabilancio conseguiti dalla societa', soltanto in considerazione della ristretta base sociale.

In proposito questa Suprema Corte, confermando un orientamento da lungo tempo consolidato, ha di recente avuto occasione di ribadire che "l'accertamento del maggior reddito nei confronti di societa' di capitali a ristretta base partecipativa legittima... la presunzione di distribuzione degli utili tra i soci, in quanto la stessa ha origine nella partecipazione e pertanto prescinde dalle modalita' di accertamento, ferma restando la possibilita' per i soci di fornire prova contraria rispetto alla pretesa dell'Amministrazione finanziaria dimostranti che i maggiori ricavi dell'ente sono stati accantonati o reinvestiti", Cass. sez. V, 20.12.2018, n. 32959 (conf. Cass. sez. V, 22.11.2017, n. 27778).

Anche il secondo motivo di ricorso risulta pertanto infondato e deve essere respinto.

7. Mediante il terzo motivo di impugnazione il contribuente lamenta la nullita' della sentenza, e comunque la violazione di legge, per non avere la CTR valutato la decisione di assoluzione dall'imputazione di essere stato partecipe di evasioni fiscali di cui si sarebbe resa responsabile la (------) Srl.

Invero la CTR ha osservato in proposito, sinteticamente ma con chiarezza, che l'accertamento posto in essere in sede penale, anche quando riguardi gli stessi fatti posti a fondamento dell'accertamento tributario, non vincola il giudice del procedimento civilistico, stante l'autonomia dei giudizi da esprimersi nei due processi. Questa valutazione non si discosta dall'orientamento di questa Suprema Corte, la quale ha recentemente avuto occasione di confermare che "in materia di contenzioso tributario, nessuna automatica autorita' di cosa giudicata puo' attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorche' i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari, dal momento che nel processo tributario vigono i limiti in tema di prova posti dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 7, comma 4, e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per se' inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. Ne consegue che l'imputato assolto in sede penale, anche con formula piena, per non aver commesso il fatto o perche' il fatto non sussiste, puo' essere ritenuto responsabile fiscalmente qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilita' penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario", Cass. sez. V, 28.6.2017, n. 16262.

La questione e' stata pertanto esaminata dal giudice dell'appello, che ha espressamente pronunciato in materia, peraltro adeguandosi a quanto statuito in materia dalla Corte di legittimita'.

Solo per completezza puo' pertanto aggiungersi che il ricorrente non ha neppure illustrato perche' ritenga che la decisione favorevole conseguita in sede penale risulti idonea ad inficiare l'intero accertamento tributario emesso nei suoi confronti, non spiegando neanche se la stessa

abbia avuto ad oggetto l'intero compendio di fatture contestate alla societa' (------) ed ai suoi soci ed amministratori, oppure soltanto una porzione di tali documenti contabili, piu' o meno grande. Il motivo di ricorso presenta pertanto evidenti limiti anche in ordine alla illustrazione della sua decisivita'.

Pure il terzo motivo di ricorso deve pertanto essere respinto.

8. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato.

Le spese di lite seguono la soccombenza, e sono liquidate come in dispositivo. Deve inoltre darsi atto che ricorrono le condizioni perche' sia dovuto dal ricorrente il versamento degli oneri relativi al raddoppio del contributo unificato.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso proposto da (------), che condanna al pagamento delle spese di lite in favore dell'Agenzia delle Entrate, e le liquida in complessivi Euro 15.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, articolo 13, comma 1-quater, 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 da corrispondere per il ricorso a norma del cit. articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza