Ordinanza del 07/12/2020 n. 27982 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Presunzioni - Soggetti interposti.

Massima:

Ai sensi dell'articolo 37, comma 3, DPR n. 600/1973, devono essere imputati al contribuente i redditi formalmente intestati a un altro soggetto quando, in base a presunzioni gravi, precise e concordanti, egli ne risulti l'effettivo titolare, tramite simulazione relativa per interposizione fittizia di persona, non presupponendo necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale proprio dell'operazione economica sostanziale programmata e realizzata. Inoltre, proprio poiché detta fattispecie non presuppone un comportamento fraudolento, il fenomeno della simulazione relativa non esaurisce l'ambito applicativo della norma, ben potendo attuarsi lo scopo elusivo mediante operazioni effettive e reali nelle quali difetti del tutto l'elemento caratteristico dei negozi simulati costituito dalla divergenza tra la dichiarazione esterna e l'effettiva volontà dei contraenti o meglio dalla relazione funzionale, integrante la causa unitaria, che intercorre tra il negozio apparentemente stipulato (simulato) e quello effettivamente concluso dalle parti (dissimulato).

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

Testo:

RILEVATO

che:

La vicenda oggetto della presente controversia, cosi' come narrata nella sentenza impugnata dinanzi a questa corte di legittimita', trae origine dagli avvisi di accertamento emessi, per l'anno 2008, dall'Agenzia delle entrate nei confronti degli eredi di (------) Vittorio - (------), (------) e (------) nonche' di (------), con i quali veniva sottoposto a tassazione, quale reddito diverso Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ex articolo 67, comma 1, lettera a), la

quota parte della plusvalenza di Euro 850.000,00 derivante da una doppia cessione immobiliare di un area edificabile sita in Treviso.

La verifica fiscale a monte degli avvisi di accertamento aveva appurato che con compravendita del luglio 2008, (------), (------), (------), (------) e (------) trasferivano alla societa' (------) s.r.l., un terreno edificabile sito nel comune di Treviso per l'importo di Euro 2.400.000,00; con compravendita coeva - intervenuta per il tramite dello stesso notaio e nella stessa giornata - la societa' acquirente, (------) s.r.l., trasferiva lo stesso terreno alla societa' (------) s.r.l. per il prezzo complessivo di Euro 3.350.000,00. Risultava dalla verifica che, l'allora legale rappresentante di (------) s.r.l., (------), era dipendente di una societa' appartenente alla famiglia (------), mentre al momento della verifica, il legale rappresentante di (------) s.r.l. risultava essere (------), moglie di (------) e madre di (------).

L'Agenzia delle entrate, in considerazione degli stretti legami tra i primi cedenti (famiglia (------)) e la (------) s.r.l., ipotizzava che la societa' (------) s.r.l. fosse soggetto interposto tra loro ed il reale acquirente ((------) s.r.l.) e cio' al fine di conseguire il risparmio fiscale della plusvalenza di Euro 850.000,00 realizzata con la doppia compravendita del terreno nella stessa giornata. Di conseguenza, l'Agenzia delle entrate riteneva applicabile il Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 37, comma 3 e procedeva al recupero delle imposte non pagate sull'imponibile non dichiarato di Euro 850.000,00 nei confronti di tutti gli originari comproprietari in proporzione delle rispettive quote e, quindi, nei confronti degli attuali ricorrenti.

Tali avvisi di accertamento venivano impugnati con distinti ricorsi innanzi alla Commissione provinciale di Treviso che, con sentenza n. 115/02/2012, accoglieva integralmente i ricorsi.

In particolare, i primi giudici annullavano gli avvisi di accertamento ritenendo che, con riferimento al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37, il comportamento "truffaldino" potesse essere attribuito solo ad (------) e non agli altri.

La Commissione tributaria regionale del Veneto, cui l'Agenzia delle entrate presentava appello, con la sentenza n. 671/29/2014, qui impugnata, riformava integralmente la sentenza dei primi giudici dichiarando legittimi gli avvisi di accertamento.

(------), (------) e (------) e (------) hanno presentato ricorso per cassazione affidato a cinque motivi.

L'Agenzia delle entrate e' rimasta intimata.

I ricorrenti hanno presentato memoria ex articolo 380-bisl c.p.c.

CONSIDERATO

che:

Preliminarmente va dato atto della tempestivita' del ricorso. Come si evince dagli atti di causa, la sentenza impugnata e' stata depositata il 22 aprile 2014 ed il ricorso per cassazione e' stato spedito in notifica il 9 dicembre 2014, ossia nell'ultimo giorno utile del termine di sei mesi dalla

pubblicazione della sentenza stabilito dall'articolo 327 c.p.c., nella formulazione come modificata dalla L. 18 giugno 2009, n. 69, articolo 46, applicabile, ai sensi della stessa legge, articolo 58, ai giudizi instaurati - come quello di specie - a decorrere dal 04/07/2009. Nella specie, va tenuto conto, altresi', del periodo di sospensione feriale che, secondo la disciplina applicabile al caso di specie (antecedente alla riforma introdotta dal Decreto Legge 10 novembre 2014, n. 132, articolo 16, comma 1, conv., con modif., dalla L. 9 febbraio 2014, n. 162, che l'ha fissato dall'1 al 31 agosto), ha durata di 46 giorni.

2. Con il primo motivo di gravame i ricorrenti deducono, la violazione del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 37, comma 3, articoli 2697 e 2727 c.c., per aver i secondi giudici ritenuto che

l'Agenzia delle entrate avesse assolto all'onere probatorio su di essa incombente circa il possesso del reddito di plusvalenza derivante dalla doppia vendita in capo alla famiglia (------) per essere la prima acquirente, (la societa' (------)), una mera prestanome). Richiamano all'uopo i documenti allegati ad entrambi gli avvisi notificati (p.v. di contraddittorio - dichiarazioni rilasciate dal legali rappresentanti della Faicom s.r.l., seconda acquirente, allegati al ricorso, sub doc. 3 e 4) deducendo l'insussistenza di indizi gravi precisi e concordanti circa la stretta correlazione tra le quote societari ed i rapporti di parentela intercorsi tra gli originari proprietari ed i successivi acquirenti.

2.1. Con il secondo motivo di ricorso lamentano, la violazione e

falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 37, comma 3, articolo 2697 c.c., articolo 116 c.p.c., Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 7, comma 4, articolo 654 c.p.p., per aver i secondi giudici ritenuto che in mancanza d una sentenza penale di condanna che avesse accertato il comportamento costituente truffa aggravata ai danni dei ricorrenti, impedisce che quei fatti possano costituire principio di prova idoneo a determinare il convincimento del giudice.

3. Entrambi i motivi sono inammissibili.

E' opinione unanime della giurisprudenza di questa Corte che non rientra nell'ambito applicativo dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa, in quanto tale ricognizione e' esterna al tipico vizio di sussunzione di cui allo specifico parametro di censura inerendo, in realta', ad una valutazione del giudice di merito sottratta al sindacato di legittimita'.

In tal senso e' stato chiarito che la ricognizione erronea, censurabile con il vizio di violazione di legge, riguarda un'erronea sussunzione della fattispecie concreta alla fattispecie astratta recata da una norma di legge e implica necessariamente un problema interpretativo della stessa; l'errore ricognitivo puo' altresi' determinare la falsa applicazione della legge, laddove, pur se nel provvedimento impugnato e' esattamente individuata la norma da applicare, ne e' poi derivata una qualificazione giuridica impropria (perche' la fattispecie astratta da essa prevista non e' idonea a regolarla) oppure una decisione che ne contraddice la corretta interpretazione (cfr. Sez. 1, Ordinanza n. 24155del 13/10/2017,Rv. 645538-03;Sez. 3, Ordinanza n. 10320del 30/04/2018,Rv.

648593-01;Sez. 5, Sentenza n. 23851del 25/09/2019,Rv. 655150-02;Sez. 1, Ordinanza n. 640del 14/01/2019,Rv. 652398-01;Sez. 1, Ordinanza n. 3340del 05/02/2019,Rv. 652549-02).

Ora, risulta dagli atti, che la pretesa tributaria dell'Amministrazione erariale trova fondamento nel Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 37, comma 3, norma che regola la disciplina antielusiva dell'interposizione prevedendo l'imputabilita' al contribuente dei redditi di cui appaiono titolari altri soggetti (cd. simulazione relativa per interposizione fittizia di persona), sempre che sia dimostrato "anche sulla base di presunzioni, gravi, precise e concordanti, che egli ne e' l'effettivo possessore per interposta persona".

In base a tale previsione, i secondi giudici hanno ritenuto che la stretta correlazione tra quote societarie ed i rapporti di parentela intercorsi con gli originari proprietari dell'area ed i successivi acquirenti, riconducibili alla famiglia (------) - cosi' come risultante dal p.v. di contraddittorio e dalle dichiarazioni rilasciate dai soci e dal legale rappresentante della (------) s.r.l. costituissero presunzioni gravi, precise e concordanti per affermare la responsabilita' fiscale dei contribuenti-interposti; tale verifica inferenziale, riguardando il tipico giudizio di merito, risulta incensurabile in questa sede.

Va evidenziato che, con riferimento alla disciplina di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37, comma 3, questa Corte ha chiarito che essa non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale proprio dell'operazione economica sostanziale programmata e realizzata (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 21952 del 28/10/2015, Rv. 637004-01; Sez. 5, Sentenza n. 25671 del 15/11/2013, Rv. 628458-01); e' stato soggiunto che, proprio in quanto non presuppone un comportamento fraudolento, il fenomeno della simulazione relativa non esaurisce l'ambito di applicazione della norma, ben potendo attuarsi lo scopo elusivo anche mediante operazioni effettive e reali (cfr. Sez. 5, Ordinanza n. 17128 del 28/06/2018, Rv. 649608-01) nelle quali "difetta del tutto l'elemento caratteristico dei negozi simulati costituito dalla divergenza tra la dichiarazione esterna e l'effettiva volonta' dei contraenti o meglio dalla relazione funzionale, integrante la causa unitaria, che intercorre tra il negozio apparentemente stipulato (simulato) e quello effettivamente concluso dalle parti (dissimulato)" (cfr. Sez. 5, Ordinanza 05/12/2018, n. 31452).

In sintesi di tali esiti, puo' dunque concludersi che il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37, comma 3, imputa al contribuente i redditi formalmente intestati ad un altro soggetto quando, in base a presunzioni gravi, precise e concordanti, egli ne risulti l'effettivo

titolare (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 15830 del 29/07/2016, Rv. 640621-01), sicche' il ragionamento dei secondi giudici appare immune dalle censure prospettate.

3.1. Ne' in senso contrario valgono le argomentazioni difensive sviluppate dai ricorrenti nella memoria difensiva, circa la violazione, in parte qua, del cd. divieto di doppie presunzioni, per cui il fatto noto non puo' essere il frutto di un'altra presunzione.

In disparte la considerazione che tale questione non e' parte del compendio impugnatorio di cui al ricorso, in contrario, si osserva che il divieto di praesumptum de praesumpto (che limiterebbe l'impiego delle presunzioni semplici ai casi nei quali il fatto noto e' dimostrato con prove diverse dalle presunzioni o e' percepito direttamente dal giudice ed escludendo le presunzioni di secondo grado), sembra scontare un approccio piu' teso a limitare, in via generale, l'inferenza presuntiva che non a cogliere la logica che in ogni caso deve caratterizzare il ragionamento presuntivo.

In altri termini, laddove la prova inferenziale sia caratterizzata da una serie "lineare" di inferenze, ove cioe' per ogni singola inferenza il giudice apprezza, secondo i criteri di gravita', precisione e concordanza, che il fatto "noto" sia in grado di attribuire un adeguato grado di attendibilita' al fatto "ignorato", quest'ultimo secondo logica - cessa di essere fatto "ignorato" divenendo un fatto "noto", smontando cosi' l'equivoco logico che si cela dietro il divieto di doppia presunzioni.

Si tratta, d'altronde, di conclusioni che trovano riscontro nella dottrina piu' attenta ai profili logici della prova indiziaria e in diffusa giurisprudenza sezionale (cfr., Sez. 5, Sentenza, n. 15003 del 16/06/2017, Rv. 644693-01; Sez. 5, Ordinanza n. 20748 del 01/08/2019, Rv. 655040-01; Sez. 5., Sentenza, n. 5798 del 03/03/2020, in motiv. par. 12.1; conf. Sez. 5, Ordinanza, n. 33961 del 19/12/2019; Sez. 5, Ordinanza, n. 33042 del 16/12/19; Sez 5, Ordinanza, n. 7758 del 20/03/2019; Sez. 5, Ordinanza, n. 32458 e n. 32454 del 14/12/18; Sez. 5, Ordinanza, n. 25445 del 12/10/18).

4. Con il terzo motivo, i ricorrenti deducono il vizio di motivazione, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per aver i secondi giudici omesso di considerare il fatto decisivo e controverso, risultante dal verbale di contraddittorio, e che cioe' le trattative per la doppia vendita non furono instaurate con tutti i componenti della famiglia (------) - come erroneamente affermato in sentenza - ma solo con (------). Richiamano, quindi, le risultanze dei verbali di contraddittorio, le dichiarazioni ivi rilasciate e le argomentazioni difensive dei giudizi di merito circa la valenza indiziaria, a favore dei ricorrenti, in essi contenute.

4.1. Con il quarto motivo di ricorso i ricorrenti tornano a denunciare l'omesso esame di fatti decisivi e controversi quali alcuni atti relativi ai procedimenti penali a carico di (------) e (------) (alleg. doc. 14 e 15, richiesta di archiviazione del 29/11/ del pubblico ministero ed ordinanza del Gip del Tribunale di Treviso del 10/02/2012) che, se la CTR avesse considerato come aventi valore fortemente indiziario, avrebbero escluso la responsabilita' dei ricorrenti.

4.2. Anche con il quinto motivo di ricorso denunciano l'omesso esame di un fatto decisivo e controverso riguardante la circostanza che al momento della doppia vendita il capitale sociale della societa' (------) s.r.l. (soggetto considerato interposto), era interamente posseduto da (------).

5. Tutti e tre tali motivi di ricorso sono inammissibili.

E' principio consolidato di questa Corte che e' inammissibile il ricorso per cassazione che, sotto l'apparente deduzione del vizio di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio (ovvero di violazione o falsa applicazione di legge, di mancanza assoluta di motivazione) miri, in realta', ad una rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito.

Nella specie con i tre motivi di ricorso, pur prospettandosi l'omesso esame di risultanze documentali, in realta' si tende ad una diversa ricostruzione del merito degli accadimenti gia' presi in considerazione dai secondi giudici (Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014, Rv. 629829-01; Sez. U., Sentenza n. 34476 del 27/12/2019, Rv. 656492-03; Sez. 6 L, Ordinanza n. 28887 del 08/11/2019, Rv. 655596-01).

6. In conclusione, il ricorso va dichiarato inammissibile.

7. Nulla per le spese poiche' l'Agenzia delle entrate e' rimasta intimata.

P.Q.M.

Dichiara il ricorso inammissibile.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, si da' atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte dei ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza