

Ordinanza del 24/05/2024 n. 14618 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Sentenza penale e processo tributario

Massima:

Nel processo tributario, la sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, emessa con la formula perché il fatto non sussiste, non spiega automaticamente efficacia di giudicato, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente, ma può essere presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario, il quale nell'esercizio dei propri poteri di valutazione, deve verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui detta sentenza è destinata ad operare. Infatti, stante l'autonomia del giudizio tributario rispetto a quello penale, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza penale definitiva in materia di reati fiscali, recependone acriticamente le conclusioni assolutorie ma, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti deve procedere ad un suo apprezzamento del contenuto della decisione, ponendolo a confronto con gli altri elementi di prova acquisiti nel giudizio. Pertanto, vige il principio secondo cui gli accertamenti compiuti in sede tributaria e penale sono binari paralleli: l'art. 20, d.lgs. 74/2000, insieme con gli artt. 3 e 479 c.p.p., postula la regola del doppio binario tale per cui, in presenza di fatti analoghi, l'accertamento condotto dall'Amministrazione finanziaria e l'eventuale processo tributario non devono sospendersi in ragione della contestuale litispendenza di un processo penale.

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

Testo:

Rilevato che

1. In data 18 settembre 2013, A.A. riceveva notifica di un avviso di accertamento ai fini IRPEF, n. (Omissis), relativo all'anno d'imposta 2008; in data 20 settembre 2013 anche la consorte del suddetto, B.B., riceveva notifica di un avviso di accertamento ai fini IRPEF, n. (Omissis), per lo stesso anno d'imposta. L'Agenzia delle Entrate - direzione provinciale di Barletta - Andria - Trani - determinava, ex artt. 67, comma primo, lett. b, e 68 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.

), una plusvalenza di Euro 147.220,00, derivante dalla cessione di terreno edificabile in agro di C. del 19 marzo 2008, e accertava, ai sensi dell' art. 41 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , un reddito diverso da sottoporre a tassazione separata, per entrambi i detti contribuenti, nella misura di Euro 73.610,00 per l'anno 2008; la rettifica originava dal riscontro, operato dall'ufficio, del prezzo di cessione del terreno in oggetto pari a Euro 150.000,00 e del costo di acquisizione dello stesso rivalutato a marzo 2008 pari a Euro 2.780,00.

2. Avverso gli avvisi di accertamento i contribuenti proponevano distinti ricorsi dinanzi alla C.t.p. di Bari; si costituiva in giudizio anche l'ufficio, contestando i motivi di ricorso e chiedendo la conferma del proprio operato.

3. La C.t.p., previa riunione dei ricorsi, con sentenza n. 2145/01/2014 , rigettava il ricorso dei contribuenti, compensando tra le parti le spese di lite.

4. Contro tale decisione proponevano appello i contribuenti dinanzi la C.t.r. della Puglia; si costituiva anche l'Agenzia delle Entrate, ribadendo la piena legittimità del proprio operato.

5. Con sentenza n. 1968/13/2016, depositata in data 21 luglio 2016, la C.t.r. adita rigettava il gravame dei contribuenti, condannandoli al pagamento delle spese di giudizio.

6. Avverso la sentenza della C.t.r. della Puglia, i contribuenti hanno proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi.

L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

La causa è stata trattata nella camera di consiglio del 19 marzo 2024 per la quale i contribuenti hanno depositato memoria.

Considerato che

1. Con il primo motivo di ricorso, così rubricato: "Nullità della gravata sentenza per motivazione inesistente su fatto storico decisivo, nonché violazione di legge con riferimento al combinato disposto degli artt. 67 e 68 del D.P.R. n. 917/1986 e art. 360, primo comma, nn. 3 e 5, cod. proc. civ. " i contribuenti lamentano l'error in iudicando e l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. ha omesso di motivare sul fatto decisivo del mancato incasso di effettive somme per la vendita del terreno, incasso che solo avrebbe reso la plusvalenza imponibile: i contribuenti erano stati vittima di una truffa ad opera dell'acquirente C.C., così come accertato in sede penale dal Tribunale di Trani con sentenza n. 2395/2016.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso, così rubricato: "Violazione di legge con riferimento agli artt. 116 cod. proc. civ. e 19 D.Lgs. 546/1992 ; violazione di legge con riferimento all' art. 654 cod. proc. pen. , con riferimento all' art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. " i contribuenti lamentano l'error in iudicando nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. non ha utilizzato né il decreto di citazione a giudizio di C.C., dal quale emergeva la pendenza di procedimento penale per truffa che si sarebbe concluso con sentenza di condanna a suo carico, né gli atti del procedimento civile in cui è stato concesso sequestro conservativo sul presupposto

della condotta ingannevole dell'acquirente, da tutto ciò dovendosi poi trarre la mancanza di onerosità della cessione e, dunque, del presupposto impositivo.

2. Il primo motivo di ricorso, con cui i contribuenti censurano l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio costituito dal mancato incasso delle somme effettivamente pattuite, è infondato.

I ricorrenti, invero, assumono di essere stati vittima di una truffa, accertata in sede penale con sentenza n. 2395/2016 del Tribunale di Trani; assumono, in particolare, di non aver incassato alcuna "maggiore somma" dalla vendita del terreno edificabile al sig. C.C., atteso l'investimento della medesima, pari ad Euro 150.000,00, nella commissione allo stesso per l'edificazione di una villa di cui i coniugi sarebbero poi divenuti proprietari, villa, tuttavia, mai consegnata e, quindi, mai passata nel patrimonio dei contribuenti.

2.1. Le circostanze allegate dai ricorrenti a sostegno dell'illegittimità della pretesa impositiva esulano, tuttavia, dal presupposto impositivo, ossia la maggiore forza economica (plusvalenza) ad essi astrattamente derivante dalla vendita di un terreno suscettibile di edificazione ad un prezzo molto superiore rispetto a quello d'acquisto (nel caso di specie, Euro 150.000,00 contro il prezzo d'acquisto pari ad Euro 2.780,00). Le vicende personali sopravvenute, seppure accertate dal Tribunale di Trani, costituiscono un evento indipendente rispetto a quello impositivo, circostanze, oltretutto, che si sono rese possibili anche grazie alla percezione della plusvalenza. Invero, la somma pattuita per la costruzione della villa veniva finanziata proprio a mezzo della plusvalenza realizzata, come risulta dall'assegno circolare di pari importo prima incassato dai coniugi e successivamente girato al sig. C.C.

2.2. Non ricorre alcuna ipotesi di motivazione apparente, illogica o contraddittoria perché i fatti costitutivi della plusvalenza sono stati ben considerati nella sentenza impugnata allorquando i giudici di appello così opinavano: "La sentenza di primo grado appare corretta e rispettosa del disposto normativo dell'art. 67, comma 1, lett. b), seconda parte del TUIR n. 917/86 che prevede in ogni caso il realizzo di una plusvalenza per effetto della vendita di un suolo suscettibile di destinazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. Nel caso di specie, la cessione è avvenuta per effetto dell'atto pubblico stipulato il 19/3/2008, regolarmente registrato, con il quale i coniugi A.A. - B.B. hanno ceduto il suolo al Sig. C.C. ed incassato il corrispettivo di Euro 150.000,00. Dunque, in tale momento, si è avuto il realizzo della plusvalenza".

2.3. Costituisce principio giurisprudenziale pacifico quello secondo cui la plusvalenza derivante dalla cessione a titolo oneroso di immobili, contemplata nell' art. 81 del D.P.R. n. 917 del 1986 (applicabile "ratione temporis"), è di regola imponibile secondo il principio di cassa in virtù dell'art. 82, comma 1, dello stesso decreto, trovando applicazione il principio di competenza previsto dall' art. 76 del D.P.R. n. 597 del 1973 per le sole plusvalenze conseguite mediante operazioni aventi finalità speculative (Cass. 12/07/2018, n. 18389). Ancora, le plusvalenze "immobiliari" di cui all' art. 67, comma 1, lett. a) e b), del D.P.R. n. 917 del 1986 , sono di regola imponibili secondo il principio di cassa, ai sensi dell'art. 68, comma 1, dello stesso decreto, in quanto il principio di competenza opera, a norma dell' art. 76 del D.P.R. n. 597 del 1973 , per le sole plusvalenze aventi finalità speculative: ne deriva che il momento rilevante ai fini

dell'imposizione è, nel primo caso, quello in cui il corrispettivo è percepito, e, nel secondo caso, quello in cui lo stesso corrispettivo è dichiarato nell'atto di cessione (Cass. 25/09/2019, n. 23893 ; Cass. 02/10/2020, n. 21115).

2.4. Vieppiù che l' Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 138/E del 29 maggio 2009 e con la Circolare n. 38/E del 23 giugno 2010 , ha chiarito che i ricavi pagati mediante assegno devono considerarsi percepiti nel momento in cui il titolo di credito entra nella disponibilità dell'imprenditore individuale o della società di persone che adottano il regime di cassa, momento che si realizza con la consegna del titolo dall'emittente al ricevente. Non rileva, dunque, il fatto che l'assegno viene versato in banca in un momento successivo al ricevimento o in un diverso periodo d'imposta (tanto più se l'assegno, come nel caso di specie, è circolare, dotato di maggior grado di garanzia, perché è la banca stessa che si impegna a pagare la somma indicata sull'assegno al soggetto beneficiario). Nel caso di specie, poi, neppure i ricorrenti lamentano che l'importo di cui all'assegno non sia entrato nel loro patrimonio, sostenendo piuttosto che ne era successivamente uscito, con altro assegno per altra operazione, per quanto collegata.

L'esistenza dell'incasso, e quindi della plusvalenza, pertanto, è incontrovertibile; come tale, essa sconta la tassazione prevista per legge dagli artt. 67 e 68 del D.P.R. n. 917/1986 .

3. Il secondo motivo di ricorso, con cui i ricorrenti censurano l'operato della C.t.r. per non aver utilizzato né il decreto di citazione a giudizio di C.C., dal quale emergeva la pendenza di procedimento penale per truffa che si sarebbe concluso con sentenza di condanna a suo carico, né gli atti del procedimento civile in cui è stato concesso sequestro conservativo sul presupposto della condotta ingannevole dell'acquirente, è parimenti infondato.

3.1. In materia, Vanno ribaditi i seguenti principi di diritto:

- che "Nel processo tributario, la sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, emessa con la formula "perché il fatto non sussiste", non spiega automaticamente efficacia di giudicato, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente, ma può essere presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario, il quale nell'esercizio dei propri poteri di valutazione, deve verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui detta sentenza è destinata ad operare" (Cass. 22/05/2015, n. 10578);

- che "Nel contenzioso tributario, la sentenza penale irrevocabile intervenuta per reati attinenti ai medesimi fatti su cui si fonda l'accertamento degli uffici finanziari rappresenta un semplice elemento di prova, liberamente valutabile in rapporto alle ulteriori risultanze istruttorie, anche di natura presuntiva" (Cass. 13/02/2015, n. 2938);

- che "In materia di contenzioso tributario, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorché 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 materia di prova posti dall' art. 7, comma quarto , del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , e trovano ingresso, invece,

anche presunzioni semplici, di per sé 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 perché il fatto non sussiste, può essere ritenuto responsabile fiscalmente qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario" (Cass. 23/05/2012, n. 8129). Pertanto, stante l'evidenziata autonomia del giudizio tributario rispetto a quello penale, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza penale definitiva in materia di reati fiscali, recependone acriticamente le conclusioni assolutorie ma, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 cod. proc. deve procedere ad un suo apprezzamento del contenuto della decisione, ponendolo a confronto con gli altri elementi di prova acquisiti nel giudizio." (Cass. 19/04/2017, n. 16262).

3.2. L'operato della C.t.r., tuttavia, non è orientato nel senso di negare efficacia e piena valenza probatoria alla sentenza penale, i cui fatti accertati sono utilizzabili nel giudizio tributario, essendo piuttosto indirizzata al negare che l'evento truffa, accertato sul piano penale, possa eliminare il presupposto impositivo (la plusvalenza) realizzato dai contribuenti sul piano fiscale. Correttamente, difatti, la C.t.r. ha ritenuto che "Appare evidente che l'azione intrapresa in sede civile e penale dai coniugi A.A. - B.B. nei confronti del C.C. non è sufficiente a giustificare l'insussistenza della plusvalenza. Inoltre, per effetto della reciproca autonomia dei suddetti procedimenti rispetto a quello fiscale; essi non costituiscono presupposto valido per sospendere gli effetti del giudizio di primo grado ovvero per il rinvio della decisione di questo giudice all'epoca della conclusione dei procedimenti stessi".

3.3. Vige, invero, il principio secondo cui gli accertamenti compiuti in sede tributaria e penale, notoriamente, siano binari paralleli: l' art. 20 , D.Lgs. 74/2000 , insieme con gli artt. 3 e 479 c.p.p. , postula la regola del doppio binario tale per cui, in presenza di fatti analoghi, l'accertamento condotto dall'Amministrazione finanziaria e l'eventuale processo tributario non devono sospendersi in ragione della contestuale litispendenza di un processo penale.

3.4. Inoltre, per ciò che più rileva, anche a prescindere da ogni considerazione sulla correlazione tra i due procedimenti (quello tributario e quello penale), è la stessa successione logica dei fatti che colloca l'incasso del prezzo di cessione da parte dei contribuenti, e quindi il perfezionamento della plusvalenza, a monte della successiva traslazione delle somme al terzo assunto autore del reato.

4. In conclusione il ricorso va rigettato.

Le spese seguono il criterio della soccombenza e si liquidano come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna i ricorrenti alla rifusione delle spese processuali in favore dell'Agenzia delle Entrate che liquida in Euro 2.300,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell' art. 13, comma 1-quater, D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, nella misura pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis del medesimo art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma il 19 marzo 2024.

Depositata in Cancelleria il 24 maggio 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza