Sentenza del 20/12/2018 n. 32957 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A seguito di processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, l'Agenzia delle Entrate emetteva avviso di accertamento nei confronti della società T. CARNI di T.G. & C. s.a.s., recuperando a tassazione, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, in relazione all'anno d'imposta 1997, un maggior reddito ai fini Ilor, nonchè ulteriori avvisi per trasparenza in capo ai quattro soci T.A., T.G., T.G. e Z.R., ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 5, ai fini Irpef, avendo rilevato che la società aveva annotato in contabilità n. 14 fatture relative ad operazioni ritenute fittizie, emesse dalla società Ber.Carni s.a.s., registrando costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti, e che la società Ber. Carni s.a.s. aveva assolto la funzione di società "cartiera".

Avverso i suddetti avvisi di accertamento venivano proposte separate impugnazioni dalla società e dai soci dinanzi alla Commissione Tributaria provinciale, la quale, con distinte pronunce, le accoglieva.

Interposto appello dall'Ufficio con separati ricorsi, la Commissione tributaria regionale, con distinte pronunce, riformando le sentenze di primo grado, confermava l'accertamento effettuato a carico della società e dei soci.

La società T. CARNI di T.G. & C. s.a.s. ed i soci ricorrono per cassazione, con separati ricorsi.

La società ha formulato tre motivi, i soci T.A., T.G. e T.G. due motivi e la socia Z.R. cinque motivi.

L'Agenzia delle Entrate ha depositato controricorso in relazione ai ricorsi proposti da T.A., dalla società T. CARNI di T.G. & C. s.a.s. e da T.G.; non ha svolto attività difensiva in relazione al ricorso proposto da T.G. ed ha depositato atto di costituzione in relazione al ricorso proposto da Z.R..

La società ed i soci hanno depositato separate memorie ex art. 378 cod. proc. civ. con le quali insistono nella richiesta di riunione dei processi; la società invoca, altresì, l'applicazione, ai fini delle imposte dirette, dello ius superveniens costituito dal D.L. n. 16 del 12l, art. 8, comma 1.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente, va disposta la riunione dei ricorsi iscritti ai nn. 8850/11 r.g., 8851/11 R.G., 8852/11 R.G. e 19504/11 R.G. al ricorso n. 4982/11 R.G., di iscrizione più risalente, atteso che, pur avendo tali ricorsi ad oggetto l'impugnazione di diverse sentenze, essi scaturiscono dal medesimo accertamento svolto a carico della società di persone T. CARNI di T.G. & C. s.a. e dei soci in relazione all'anno d'imposta 1997.

Sussistono, infatti, tra i giudizi ragioni di connessione determinate dal titolo, essendo comune il fatto (produzione di reddito) assunto dalle norme tributarie a presupposto delle rispettive obbligazioni tributarie della società (ai fini Ilor) e dei singoli soci (ai fini Irpef), trovando fondamento la comunanza delle cause nella disposizione del t.u.i.r., art. 5, comma 1, del che prevede la diretta imputabilità, pro quota, a ciascun socio indipendentemente dalla effettiva percezione ed in relazione alla misura della partecipazione agli utili - dei redditi prodotti dalla società di persone, con la conseguenza che l'accertamento concernente l'esatta determinazione del reddito societario viene immediatamente a spiegare efficacia sulla base imponibile relativa ai rapporti tributari di cui sono titolari i singoli soci.

2. Va disattesa la eccezione di inammissibilità del controricorso depositato nel ricorso iscritto al n. 8850/11 R.G., sollevata dalla società contribuente con la memoria ex art. 378 c.p.c., considerato che l'Ufficio ha ritualmente notificato il controricorso, che fa espresso riferimento alla sentenza oggetto di impugnazione n. 37/34/2010, nei confronti della società contribuente.

3. Va, invece, dichiarata la inammissibilità del controricorso depositato dall'Agenzia delle Entrate in relazione al ricorso proposto dal socio T.G., in quanto notificato alla società contribuente, anzichè al socio.

4. Passando all'esame dei ricorsi, va precisato che i motivi dedotti con ricorsi iscritti ai nn. 4982/11 R.G., 8851/11 R.G. e 8852/11 R.G ed il quarto ed il quinto motivo formulati nel ricorso iscritto al n. 19504/11 R.G. sono identici.

5. Ricorsi nn. 4982/11 R.G., 8851/11 R.G. e 8852/11 R.G.: Con il primo motivo, i soci T.A., T.G. e T.G. - deducendo violazione e falsa applicazione dell'art. 111 Cost. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 1, 2 e 36, per assoluta insufficienza della motivazione della sentenza impugnata - lamentano che la Commissione tributaria regionale ha motivato la propria decisione mediante mero rinvio ad altra decisione, non definitiva, pronunciata nei confronti della società T. CARNI di T.G. & C. s.a.s.

6. Con il secondo motivo, i predetti soci deducono nullità della sentenza impugnata in relazione all'art. 112 c.p.c. e si lamentano del fatto che il giudice d'appello ha totalmente omesso di prendere in esame le contestazioni eccepite in ricorso avverso l'avviso di accertamento.

7. Ricorso n. 8850/11 R.G.: Con il primo motivo, la società contribuente - deducendo violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 c.c. per intervenuto giudicato esterno relativo all'anno di imposta 1996 evidenzia che dal processo verbale di constatazione del 28.4.1998 sono scaturiti due distinti avvisi di accertamento relativi agli anni di imposta 1996 e 1997 e che il contenzioso relativo all'anno di imposta 1996 si è concluso in modo favorevole sia per la società che per i soci, avendo la C.T.R. con sentenza n. 51/32/06, pronunciata il 28/4/1996, annullato l'accertamento; sostiene, quindi, che la sentenza da ultimo citata, decidendo sulla medesima questione che costituisce il presupposto della pretesa erariale oggetto del presente giudizio, abbia forza di giudicato, con la conseguenza che la sentenza impugnata è illegittima per violazione del giudicato esterno ex art. 2909 c.c..

8. Con il secondo motivo - deducendo carenza di motivazione dell'avviso di accertamento e violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42,

come modificato dal D.L. n. 32 del 2001, art. 1 - la ricorrente sostiene che dalla motivazione dell'avviso di accertamento (di cui è stato trascritto uno stralcio) e del richiamato processo verbale di constatazione non emerge alcun elemento dal quale possa desumersi che le transazioni da essa poste in essere siano relative ad operazioni "soggettivamente fittizie".

9. Con il terzo motivo la ricorrente - censurando la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, come modificato dal D.P.R. n. 695 del 1996, art. 5 - lamenta che il giudice d'appello, pur essendo pacifico che le fatture emesse dalla Ber.Carni s.a.s. ed annotate tra i costi dalla contribuente per l'anno d'imposta 1997 afferiscano ad operazioni soggettivamente inesistenti, non ha ritenuto deducibili i relativi costi.

10. Ricorso n. 19504/11 R.G.: Con il primo motivo, Z.R. deducendo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, violazione e falsa applicazione dell'art. 324 c.p.c., nonchè insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia - lamenta che la Commissione tributaria regionale, in assenza di impugnazione da parte dell'Ufficio, ha riformato la sentenza di primo grado nella parte in cui statuiva che era stato provato, attraverso la documentazione versata in atti, che la contribuente aveva inviato, con raccomandata del 27/7/1998, al Centro Servizi di Salerno la dichiarazione dei redditi relativa al 1997.

11. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia omessa o insufficiente motivazione della sentenza per mancata o erronea valutazione delle risultanze probatorie, ribadendo che nel giudizio di primo grado aveva dimostrato, in fatto, l'inoltro della dichiarazione dei redditi, per cui l'esame di detta documentazione avrebbe dovuto comportare la definitiva esclusione del rilievo di omessa dichiarazione contestato dall'Agenzia delle Entrate.

12. Con il terzo motivo, censura nuovamente la sentenza impugnata per contraddittoria motivazione, sottolineando che, sebbene la Commissione regionale abbia confermato il rilievo concernente la omessa dichiarazione, nel dispositivo ha totalmente omesso qualsiasi riferimento al reddito da fabbricato, pure evidenziato in sede di accertamento.

13. Con il quarto motivo - rubricato: violazione e falsa applicazione dell'art. 111 Cost., del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 1, 2 e 36 per assoluta insufficienza della motivazione della sentenza impugnata - lamenta che la C.T.R. ha motivato la propria decisione mediante mero rinvio ad altra decisione, non definitiva, pronunciata nei confronti della società T. CARNI di T.G. & C. s.a.s.

14. Con il quinto motivo, deduce nullità della sentenza impugnata in relazione all'art. 112 c.p.c. e si duole del fatto che il giudice d'appello ha totalmente omesso di prendere in esame le specifiche contestazioni riguardanti l'avviso di accertamento dedotte con i motivi di appello.

15. Procedendo all'esame dei mezzi di ricorso proposti dalla società contribuente (iscritto al n. 8850/11 R.G.), il primo motivo è infondato.

15.1. La sentenza del giudice tributario che definitivamente accerti il contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato periodo d'imposta fa stato, quanto ai tributi dello stesso tipo da questi dovuti per gli anni successivi, solo per gli elementi che abbiano un valore "condizionante" inderogabile rispetto alla disciplina della fattispecie esaminata, sicchè, laddove

risolva una situazione fattuale riferita ad uno specifico periodo d'imposta, essa non può estendere i suoi effetti automaticamente ad un'altra annualità, ancorchè, siano coinvolti tratti storici comuni (Cass. n. 1837 del 29/01/2014).

15.2. Sebbene con gli avvisi di accertamento relativi agli anni di imposta 1996 e 1997, notificati alla società contribuente, sia stato rideterminato il reddito d'impresa sulla base delle risultanze dei medesimi controlli eseguiti dalla Guardia di Finanza, la definitività dell'accertamento relativo all'anno d'imposta 1996 non può essere automaticamente esteso all'anno di imposta successivo, di cui si controverte nel presente giudizio, in quanto la situazione fattuale riferita a ciascuno dei periodi di imposta non è identica, ma si fonda su elementi diversi 16. Anche la censura svolta dalla società contribuente con il secondo motivo del ricorso è infondata.

16.1. Dalla lettura dello stralcio dell'avviso di accertamento, riprodotto testualmente nel ricorso per cassazione, che richiama il processo verbale di constatazione notificato in data 28/4/1998 dalla Guardia di Finanza, si evince che l'Amministrazione ha chiaramente evidenziato che la società contribuente ha annotato n. 14 fatture passive concernenti operazioni soggettivamente inesistenti emesse dalla Ber.Carni s.a.s., registrando costi indebiti per Lire 380.128.329, essendo emerso, sulla base della verifica eseguita nei confronti della Ber.Carni, che quest'ultima ha svolto le funzioni di società "cartiera", inserendosi fittiziamente tra i fornitori comunitari ed i reali destinatari nazionali delle merci.

La motivazione posta a base dell'accertamento è adeguata in quanto consente di ricostruire le operazioni in frode al fisco poste in essere dalla contribuente.

16.2. Secondo il consolidato orientamento di questa Corte, in tema di atto amministrativo finale di imposizione tributaria, la motivazione "per re/ationem", con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima, per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio (Cass. n. 30560 del 20/12/2017; Cass. n. 29002 del 5/12/2017).

16.3. Tale motivazione è quindi sufficiente ad individuare la causa giustificativa del recupero a tassazione in relazione al contenuto dell'atto richiamato ed a porre la società in grado di adeguatamente spiegare le proprie difese, sia negando i fatti costitutivi della pretesa fiscale, sia contrastando le risultanze dell'atto impositivo mediante acquisizione di ulteriore documentazione e di altri elementi probatori idonei a dimostrare la insussistenza della pretesa fiscale, dovendosi, al riguardo, distinguere nettamente la questione relativa all'esistenza della motivazione dell'atto impositivo, quale "requisito formale di validità" dell'avviso di accertamento (L. n. 212 del 2000, art. 7), dalla questione attinente, invece, alla indicazione ed effettiva sussistenza di elementi dimostrativi dei fatti costitutivi della pretesa tributaria (Cass. 17/1/1997, n. 459; n. 5/6/1998 n. 5544), indicazione che non è richiesta quale elemento costitutivo della validità dell'atto impositivo, e che rimane disciplinata dalle regole processuali proprie della istruzione probatoria che trovano applicazione nello svolgimento del giudizio introdotto dal contribuente con il ricorso di opposizione all'atto impositivo (Cass. n. 8399 del 5/4/2013).

Nell'ambito degli oneri di deduzione probatoria, e non dei requisiti di validità della motivazione dell'atto impositivo, assumono, quindi, rilevanza i processi verbali di constatazione redatti dalla Guardia di Finanza a carico della stessa contribuente e della società Ber.Carni, dai quali i giudici di appello hanno tratto il convincimento che le predette società hanno posto in essere operazioni bancarie volte ad occultare operazioni in frode al fisco che sono state realizzate facendo transitare merce acquistata da Paesi non facenti parte della Comunità europea attraverso società "cartiere", prive di struttura.

17. Il terzo motivo del ricorso della società contribuente è fondato nei termini che di seguito si espongono.

17.1. L'accertata fittizietà delle operazioni non esclude la deducibilità dei costi ai fini delle imposte dirette, in quanto occorre tenere conto della modifica apportata alla disposizione di cui alla L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4-bis, dal D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, comma 1, , in forza della quale sono deducibili per l'acquirente dei beni i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti (inserite, o meno, in una frode carosello) per il solo fatto che essi sono sostenuti, anche per l'ipotesi che l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi che, a norma del t.u.i.r., siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità (Cass. 24426 del 30/10/13; Cass. n. 13800 del 2014; Cass. n. 26461 del 2014; n. 1564 del 2014).

17.2. A norma del D.L. n. 16 del 2012, art. 3 e art. 8, "le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano, un luogo di quanto disposto dalla L. 24 dicembre 1993, n. 53, art. 14, comma 4-bis, previgente, anche per fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore degli stessi commi 1 e 2, ove più favorevoli, tenuto conto anche degli effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute, salvo che i provvedimenti emessi in base al comma 4-bis previgente non siano resi definitivi; resta ferma l'applicabilità delle previsioni di cui al periodo precedente ed ai commi 1 e 2 anche per la determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive".

La relazione al disegno di legge di conversione del decreto all'esame del Parlamento spiega che la ratio della norma è quella di "inibire in modo inequivoco la deducibilià dei componenti negativi di reddito direttamente connessi al compimento delle fattispecie di reato più gravi, evitando che tale indeducibilità possa essere letta come una sanzione impropria, venendo invece la stessa inquadrata come regola generale nell'ambito della determinazione del reddito imponibile".

In applicazione della norma sopravvenuta, dunque, ai soggetti coinvolti in operazioni soggettivamente inesistenti non è più contestabile la deducibilità dei costi, in quanto i beni acquistati non sono stati utilizzati direttamente per commettere il reato, ma, nella maggior parte dei casi, per essere commercializzati e venduti, sicchè non è più sufficiente il coinvolgimento, anche consapevole, dell'acquirente in operazioni che siano fatturate da soggetto diverso dall'effettivo venditore perchè non siano deducibili, ai fini delle imposte dirette, i costi relativi alle predette operazioni.

17.3. All'accoglimento del terzo motivo consegue, dunque, la cassazione della sentenza impugnata pronunciata nei confronti della società, con rinvio al giudice di merito perchè esamini nuovamente la questione concernente la deducibilità dei costi alla luce dello ius superveniens, verificando, in particolare, se si tratti di costi che, a norma del t.u.i.r., siano concretamente rispettosi dei principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabiltà, trattandosi di verifica impossibile in sede di legittimità e devoluta al giudice di merito.

18. Il primo ed il secondo motivo dei ricorsi iscritti ai nn. 4982/11, 8851/11 e 8852/11 R.G. ed il quarto ed il quinto motivo del ricorso iscritto al n. 19504/11 R.G., che possono essere trattati congiuntamente in quanto vertenti sulle medesime questioni, sono infondati e vanno rigettati.

18.1. Questa Corte ha affermato che, nella specifica materia tributaria, quando il medesimo organo giudicante si trovi a pronunciare contestualmente più decisioni in cui siano affrontate questioni legate fra di loro con un vincolo di consequenzialià necessaria, è consentito che la motivazione di una decisione consista in un rinvio alle argomentazioni svolte nell'altra in virtù della considerazione che in tale caso non si ha tanto la motivazione di una sentenza per relationem, cioè mediante rinvio agli argomenti contenuti in altra sentenza, ma piuttosto la constatazione che la decisione in un certo senso di una delle controversie comporta necessariamente un'identica conclusione per l'altra (Cass. 1634 del 4/2/2003; Cass. n. 10140 del 21/10/98; Cass. n. 3923 del 1/4/1992; Cass. n. 7654 del 10/7/2001).

18.2. Il vincolo di consequenzialità necessaria rende dunque legittima la motivazione per relationem, in quanto, constatata l'esistenza del vincolo stesso, la decisione condizionata ne deriva di conseguenza e non vi sono margini per un diverso percorso argomentativo; la decisione condizionata può dunque legittimamente esaurirsi nella mera constatazione della sussistenza del vincolo di pregiudizialità, del tenore della decisione condizionante e delle conseguenze che ne derivano.

In applicazione dei principi richiamati, non è, pertanto, configurabile nelle sentenze impugnate dai soci nè difetto assoluto di motivazione, nè nullità delle sentenze per omessa pronuncia sui motivi di gravame dagli stessi formulati avverso le sentenze di primo grado.

19. Il primo motivo del ricorso proposto da Z.R. è infondato.

19.1. Con l'atto di appello la Agenzia delle Entrate, pur non facendo espresso riferimento al capo della sentenza di primo grado che aveva ritenuto provata la presentazione della dichiarazione dei redditi del 1997, ha chiesto la totale riforma della sentenza impugnata e, conseguentemente, non può ritenersi che, essendosi formato il giudicato interno su quel capo della sentenza, fosse precluso alla Commissione regionale esaminare la questione.

19.2. Neppure è ravvisabile il denunciato vizio di motivazione, considerato che i giudici di merito, a fondamento della riforma della sentenza di primo grado, hanno posto in rilievo che nella sentenza della Commissione provinciale non si fa alcun riferimento ai rilevati otto immobili di proprietà al 50% della contribuente, emergenti dall'avviso di accertamento, e che la presentazione della dichiarazione dei redditi non risultava documentata, essendosi i giudici di

primo grado basati sulla sola affermazione della contribuente, non riscontrata da idonea documentazione.

20. Anche il secondo ed il terzo motivo del ricorso proposto da Z.R. sono infondati.

20.1. La C.T.R. ha ritenuto non provata la presentazione della dichiarazione dei redditi, affermando che i giudici di primo grado hanno erroneamente fondato la decisione sulla sola "affermazione" della contribuente, priva di qualsiasi riscontro documentale; la motivazione resa, seppure sintetica, è immune da vizi logici e non può dirsi nè insufficiente, nè tanto meno inidonea ad esplicitare le ragioni che hanno condotto i giudici d'appello a quella decisione, sicchè l'accertamento in fatto compiuto non è sindacabile in sede di legittimità.

20.2. Peraltro, anche se il dispostivo non contiene un esplicito riferimento al reddito da fabbricato, risulta evidente che la Commissione regionale, accogliendo l'appello dell'Ufficio, ha riformato totalmente la sentenza di primo grado, confermando l'avviso di accertamento anche nella parte in cui si contestava la omessa presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno 1997.

21. L'accoglimento del terzo motivo del ricorso proposto dalla società e la unitarietà della fattispecie fiscale, imputata per trasparenza ai soci ai sensi dell'art. 5 del t.u.i.r., impongono la cassazione delle sentenze impugnate dalla società e dai soci nei limiti di cui in motivazione con rinvio alla Commissione tributaria della Campania che, in diversa composizione, deciderà attenendosi ai principi di diritto sopra enunciati (p. 15.1, 15.2, 15.3) e regolerà anche le spese dei giudizi di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, riuniti al presente ricorso i ricorsi iscritti ai nn. 8850/11 R.G., 8851/11 R.G., 8852/11 R.G. e 19504/11 R.G., rigetta i motivi dei ricorsi iscritti ai nn. 4982/11 R.G., 8851/11 R.G., 8852/11 R.G. e 19504/11 R.G. e rigetta il primo ed il secondo motivo del ricorso iscritto al n. 8850/11 R.G.; accoglie il terzo motivo del ricorso iscritto al n. 8850/11 R.G. nei limiti di cui in motivazione, cassa le sentenze impugnate e rinvia le cause alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese dei giudizi di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 16 novembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 20 dicembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza