Sentenza del 14/05/2020 n. 8915 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IRPEF - Società a ristretta base sociale - Utili - Presunzione di attribuzione ai soci - Ammissibilità - Presunzione di secondo grado - Esclusione.

Massima:

Nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale (o a base familiare), è ammessa la presunzione di attribuzione ai soci degli utili extracontabili, che vanno imputati al socio nell'anno in cui sono conseguiti, e sempre che il socio non dimostri che gli utili extracontabili non sono stati distribuiti perchè accantonati e reinvestiti nella società. Tale presunzione non si pone in contrasto con il divieto di presunzione di secondo grado, in quanto il fatto noto non è dato dalla sussistenza di maggiori redditi accertati induttivamente nei confronti della società, bensì dalla ristrettezza dell'assetto societario, che implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale, con la conseguenza che, una volta ritenuta operante detta presunzione, spetta poi al contribuente fornire la prova contraria.

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

Testo:

Svolgimento del processo

A seguito di verifica fiscale l'Agenzia delle entrate accertava un maggior reddito di impresa a fronte dell'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi da parte della società lussemburghese V. S.A., società ritenuta di fatto operante in Italia, essendo titolare del 30% delle azioni della S. s.p.a. di cui erano soci ed amministratori L.G., L.E. e L.C.; tale verifica portava all'emissione di n. 44 avvisi di accertamento nei confronti dei soci, con i quali venivano recuperati a tassazione ai fini Irpeg, Irpef e Irap, per gli anni dal 2002 al 2006, i loro redditi di partecipazione.

L.G., L.E. e L.C. proponevano distinti ricorsi avverso gli avvisi di accertamento ed avverso le conseguenziali cartelle di pagamento ed iscrizioni ipotecarie emesse da Equitalia Nord S.p.a. (al tempo, Equitalia Nomos s.p.a.).

La Commissione tributaria provinciale di Mantova, disposta la riunione dei vari procedimenti proposti distintamente, con sentenza n. 220/02/2011, depositata il 6 luglio 2011, respingeva i ricorsi riuniti.

L.G., L.E. e L.C. appellavano la decisione di primo grado innanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia che, con la sentenza in epigrafe, confermava integralmente la decisone di primo grado rigettando l'appello.

L.G., L.E. e L.C. hanno presentato ricorso per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale, affidandosi a vari motivi di ricorso raggruppati sub "A", "in relazione agli avvisi di accertamento ed ai relativi atti di contestazione emessi nei confronti di V." (v. A.1., A.2., A.3., A.4., A.5., pagg. 41 e ss. del ricorso); sub "B", "sulla violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 2, 3, 4, 5, 7 e 10 e della L. n. 212 del 2000, artt. 7, 10 e 12 e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42" (v. B.1., B.2., B.3., B.4., B.5., pagg. 61 e ss. del ricorso); sub "C", "in relazione agli avvisi di accertamento emessi nei confronti dei sigg. L. per i redditi di partecipazione" (v. C.1., C.2. pagg. 76 e ss. del ricorso); sub "D", "in relazione agli avvisi di accertamento emessi nei confronti dei sigg. L. a seguito di indagini bancarie" (v. D.1., D.2., D.3., D.4. pagg. 84 e ss. del ricorso); sub "E", in relazione alle iscrizioni a ruolo nn. 2010/252 e 2010/000602 ed alle relative cartelle di pagamento (v. E.1., E.2., pagg. 105 e ss. del ricorso); sub "F", "in relazione alle iscrizioni ipotecarie" (v. F.1., F.2., pagg. 109 e ss. del ricorso).

Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Resiste con controricorso Equitalia Nord s.p.a., la quale eccepisce la propria carenza di legittimazione passiva relativamente alle censure sub "A", "B", "C", "D", "E" del ricorso e l'infondatezza delle censure proposte sub "F".

In prossimità dell'udienza, L.G. ed L.E. hanno presentato, ai sensi dell'art. 390 c.p.c., atto di "rinuncia al ricorso", dichiarando di non aver più interesse alla prosecuzione del ricorso stante l'adesione alla definizione agevolata di cui al D.L. n. 193 del 2016, conv. in L. n. 225 del 2016.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente va dichiarata l'estinzione del presente giudizio, ex art. 391 c.p.c., nei confronti di L.G. e L.E., avendo gli stessi dichiarato di voler rinunciare al ricorso per Cassazione ai sensi del D.L., 22 ottobre 2016, n. 193, art. 6, conv. con modif. in L. 1 dicembre 2016, n. 225 (cfr. Cass. Sez. 6, 03/10/2018 n. 24083, Rv. 650607-01). All'udienza del 3 dicembre 2019, l'Agenzia delle Entrate ed Equitalia Nord nulla hanno opposto a tale rinuncia, aderendo alla dichiarazione di estinzione del presente giudizio nei confronti di L.G. ed L.E..

1.1. Sempre in via preliminare, in ordine all'eccezione di carenza di legittimazione passiva formulata di Equitalia Nord s.p.a., va rilevato che correttamente i secondi giudici hanno limitato la legittimazione passiva dell'agente della riscossione "a eventuali vizi formali degli atti dalla stessa e quindi alla fase di riscossione" (v. ultima pagina, terzo e quarto rigo, della sentenza impugnata), dando così sostanzialmente seguito al consolidato orientamento di questa Corte inaugurato dalla pronuncia delle Sezioni Unite n. 16412 del 25/07/2007, Rv. 598269-01 - secondo

cui il contribuente che impugni una cartella esattoriale emessa dal concessionario della riscossione per motivi che attengono alla mancata notificazione, ovvero anche alla invalidità degli atti impositivi presupposti, può agire indifferentemente nei confronti tanto dell'ente impositore quanto del concessionario, senza che sia tra i due soggetti configurabile alcun litisconsorzio necessario (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 9762 del 07/05/2014, Rv. 630633-01; Sez. 5, Sentenza n. 8370 del 24/04/2015, Rv. 635173-01;Sez. 5, Ordinanza n. 10528 del 28/04/2017, Rv. 644101-01; Sez. 5, Sentenza n. 8295 del 04/05/2018, non massimata; cfr., altresì, Sez. 5, Ordinanza n. 26433 del 08/11/2017, Rv. 646163-01, che precisa che il litisconsorzio sussiste solo laddove si tratti di cause inscindibili o tra loro dipendenti, ex art. 331 c.p.c.). Nella specie, dunque, i motivi di ricorso che attengono ai vizi propri degli atti formati dall'Agenzia dell'entrate (avviso di accertamento, vizi di contenuto della cartella di pagamento) e non dall'agente di riscossione vedono legittimata passivamente la sola Agenzia delle entrate, mentre le censure riguardanti gli atti di riscossione (e, quindi, atti di iscrizione a ruolo) vedono legittimata passivamente Equitalia Nord s.p.a..

2. Passando all'esame dei motivi di ricorso, essi sono tutti infondati per i motivi qui di seguito esposti.

2.1. Con il primo motivo di ricorso (v. pag. 41 del ricorso sub "A"), il ricorrente articola diverse censure (v. pag. 41-60, A.1., A.2., A.3., A.4., A.5.1.2.3.) tutte riguardanti gli avvisi di accertamento ed i relativi atti di contestazione e, segnatamente, deduce il vizio di contraddittoria motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 e di violazione di legge, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per contraddittorietà della motivazione della gravata sentenza laddove, nonostante gli atti di accertamento erano stati emessi nei confronti della società V. S.A. (estinta), sono stati poi imputati e notificati ai soci (A.1.); per violazione di legge ed in particolare dell'art. 2945 c.c., in quanto la cancellazione della società V. dal registro delle imprese avrebbe imposto ai secondi giudici di rilevare l'inesistenza degli avvisi di accertamento nei confronti dei soci privi del tutto di legittimazione sostanziale e processuale (A.2.); per ulteriore vizio di motivazione nella parte in cui i secondi giudici hanno ritenuto assolto l'obbligo motivazionale degli avvisi che rinviano al processo verbale di constatazione (A.3.); per illegittima compressione del diritto di difesa del contribuente e segnatamente del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, artt. 24 e 97 Cost. nella parte in cui i secondi giudici hanno ritenuto che la motivazione "per relationem" degli avvisi di accertamento avrebbe comunque consentito al ricorrente di svolgere le proprie difese con l'instaurazione del giudizio di primo grado (A.4.); deduce, altresì, che la sentenza gravata avrebbe violato le regole di riparto dell'onere probatorio (A.5.1.) trascurando di considerare che l'Agenzia delle entrate non ha allegato tutti i documenti menzionati negli avvisi di accertamento (A5.2.) e non ha provato i fatti posti a fondamento della pretesa (A5.3.).

2.3. Contrariamente a quanto assume il ricorrente nell'articolato e complesso motivo di ricorso, alcuna contraddittorietà della motivazione della sentenza impugnata sussiste, avendo i secondi giudici ritenuto che, benchè la verifica fiscale e l'azione impositiva riguardassero la società avente sede formale in Lussemburgo V. S.A. ma di fatto operante in Italia presso la S. s.p.a. di cui deteneva il 30% delle azioni, la successiva cancellazione della stessa dal registro dell'imprese giustificava comunque, ai sensi dell'art. 2495 c.c., comma 2, l'azione del fisco creditore nei confronti dei suoi soci e la notifica degli avvisi presso l'ultima sede della società (v. sentenza

impugnata, pagina 2 della motivazione). Tali motivazioni appaiono in linea con i principi affermati da questa Corte dopo la riforma del diritto societario secondo cui, qualora all'estinzione della società (sia di persone o di capitali) conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, non corrisponde il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio in virtù del quale l'obbligazione della società non si estingue ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, pendente societate, fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali (cfr. Sez. U., Sentenza n. 6070 del 12/03/2013, Rv. 625323-01). In tal senso è stata ritenuta la validità della notifica effettuata a mani dei soci della società di persone dopo la sua estinzione a seguito di cancellazione dal registro delle imprese, in quanto - analogamente a quanto previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 65, comma 4, per il caso di morte del debitore e di notifica effettuata impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio dello stesso, con effetti valevoli nei confronti degli eredi - essa trova fondamento nel fenomeno successorio che si realizza con riferimento alle situazioni debitorie gravanti sul dante causa, con ciò realizzandosi comunque lo scopo della citata disciplina, che è quello di rendere edotti almeno uno dei successori della pretesa azionata nei confronti della società (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 31037 del 28/12/2017, Rv. 64668502). Sulla base di tali considerazioni è stato dunque affermato il seguente principio di diritto: "in tema di imposte sui redditi, l'avviso di accertamento per redditi imputati per trasparenza al socio, in seguito ad infruttuosa notifica di un precedente atto impositivo ad una società estinta in data antecedente, non è affetto da nullità derivata in conseguenza dell'invalidità della notifica alla società stessa, in quanto in tal caso si realizza un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale le obbligazioni facenti capo alla società si trasferiscono ai singoli soci che ne rispondono illimitatamente o nei limiti di quanto riscosso in seguito alla liquidazione a seconda che, "pendente societate", fossero illimitatamente o limitatamente responsabili per i debiti sociali" (cfr., Sez. 6-5, Ordinanza n. 23534 del 20/09/2019, Rv. 655164-01).

2.4. In conclusione, alla luce di tali principi, deve ritenersi non solo che la Commissione regionale abbia adeguatamente motivato sul punto, ma che la decisione è immune dal vizio di violazione di legge non sussistendo alcun vizio di invalidità di notificazione, neanche derivata, in relazione al pregresso avviso notificato inutilmente alla società.

2.5. Le ulteriori censure sub "A" afferenti al vizio di motivazione ed alla violazione di legge per aver la Commissione tributaria regionale ritenuto legittimo l'avviso motivato con rinvio al p.v.c. (da A.3. ad A5.1.2.3.), si risolvono alla luce dei principi costantemente affermati da questa Corte, secondo cui l'obbligo di motivazione è soddisfatto, com'è logico, ogni qualvolta l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali, e, quindi, di contestarne efficacemente l'"an" ed il "quantum debeatur" (ex plurimis, cfr. Cass. Sez. 5, 25/05/2011 n. 11466, Rv. 618080-01; Cass., Sez. 5, 18/01/2018 n. 1111, Rv. 646697-01; Cass. Sez. 6-5, 11/10/2018 n. 25343, Rv. 651432-01). Nella specie, le difese azionate dalla società, sia in sede giurisdizionale che in sede di autotutela (i cui contenuti sono stati ampiamente esposti nel ricorso in cassazione e non contestati dalle controricorrenti), non lasciano dubbi sul fatto che la società abbia avuto modo di ben conoscere l'oggetto e le causali della pretesa tributaria e di frapporre ad essa specifiche difese, con conseguente infondatezza del relativo motivo di ricorso (sub "A").

3. Con il secondo motivo di ricorso (v. pag. 61 del ricorso sub "B"), il ricorrente articola diverse censure (B.1, B.2, B.3, B.4, B.5.1.2.3) riguardanti la legittimità delle sanzioni irrogate ai soci nonchè la carenza, in radice, del potere impositivo rispetto ai soci, deducendo il vizio di violazione di legge, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 nonchè di omessa pronuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4; in particolare, deduce che i secondi giudici, nel ritenere legittima l'irrogazione delle sanzioni, sarebbero incorsi nella violazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, artt. 2, 3, 4, e 5 e quindi, dei principi di personalità, legalità ed imputabilità delle sanzioni (v. pagg. 61-69 del ricorso, sub B.1, B.2., B.3 e B.4), nonchè nel vizio di radicale di nullità della sentenza e del procedimento per aver omesso di pronunciarsi, in violazione dell'art. 112 c.p.c., sulla denunciata illegittimità degli avvisi di accertamento emessi in carenza di potere (non potendosi procedere contro i soci totalmente estranei alle vicende fiscali della società V. cancellata dal registro delle imprese) nonchè sulla questione riguardante l'inapplicabilità della presunzione di residenza di cui all'art. 75 T.U.I.R., comma 5 bis, (v. sub B.5.1.2.3. da pag. 69 a 76 del ricorso).

3.1. In ordine logico, va dapprima affrontata la censura di omessa pronunzia in tema di responsabilità dei contribuenti (censura in tesi assorbente rispetto alle altre).

3.2. La censura è infondata.

La Commissione tributaria regionale, nel confermare in toto l'appellata sentenza della Commissione provinciale, non solo ha affermato (come riconosciuto dai contribuenti nell'incipit dei motivi sub "B") che deve "essere riconosciuta la legittimazione passiva degli appellanti ed altresì la loro responsabilità per le violazioni compiute dalla società, con conseguente applicazione anche delle relative sanzioni", ma ha anche motivato tali conclusioni (nel periodo immediatamente precedente) come segue: "il processo verbale di contestazione fa riferimento a una serie di e-mail atte a dimostrare che le decisioni e le istruzioni operative riguardanti la V. provenivano dalla S. s.p.a. Le risultanze di dette comunicazioni trovano conferma nella circostanza erano i sigg. L. a conferire le procure speciali ai professionisti incaricati dalla V., tra l'altro per partecipare all'assemblea dei soci della S. S.p.a., nonchè a pagare i consulenti che si occupavano della gestione della V., dando evidenza di una gestione diretta di tale società alla quale pertanto non possono essere considerati estranei ma, al contrario, effettivi titolari" (cfr. pag. 9 e 10 della sentenza impugnata).

Alla luce di tali elementi valutativi non può dirsi pertanto che, in punto di responsabilità dei contribuenti in ordine alle sanzioni irrogate, sussista l'invocato vizio di omessa pronunzia.

3.3. Con le altre censure sub "B" i contribuenti deducono la violazione dei principi di legalità, personalità, imputabilità e colpevolezza, "attesa la totale infondatezza delle contestazioni mosse al contribuente con gli avvisi di accertamento", mancando "comunque un presupposto fondamentale per l'irrogazione delle sanzioni ai Sigg. L., vale a dire la riferibilità dei comportamenti sanzionati agli stessi contribuenti", in quanto "estranei alla suddetta società".

I motivi sono inammissibili per evidente genericità delle censure che risultano disancorate da ogni riferimento non solo agli elementi contestati nell'avviso di accertamento, ma soprattutto al decisum della Commissione regionale sul punto, come sopra riportato (sub 3.2.).

Invero la sentenza impugnata, richiamando elementi probatori specifici sui comportamenti posti in essere dai sigg. L., ha chiaramente concluso per la responsabilità dei contribuenti nella "gestione diretta di tale società alla quale pertanto non possono essere considerati estranei ma, al contrario, effettivi titolari" (cfr. sentenza impugnata).

Tale ratio decidendi, che trova fondamento normativo nella perdurante vigenza (fino al 31 gennaio 2016) del principio della corresponsabilità, anche nelle società con personalità giuridica, degli autori materiali, amministratori (anche di fatto), delle violazioni punite con sanzioni amministrative tributarie attinenti al rapporto fiscale della società medesime ai sensi del D.Lgs. n. 497 del 1992, art. 5, comma 2, e art. 11, comma 1, (norme, queste ultime, evidentemente considerate dai giudici di appello "compatibili" - del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, ex art. 7, comma 3, conv. in L. 24 novembre 2003, n. 326 - con il principio introdotto dallo stesso art. 7, comma 1, secondo cui "Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica", principio che, peraltro, neppure è stato invocato dai contribuenti in questa sede), non è stata specificamente censurata, nè nei suoi presupposti di fatto, nè in diritto.

3.5. In conclusione, a prescindere dalla fondatezza o meno di tale ratio decidendi, le censure di violazione e falsa applicazione di legge formulate in punto di sanzioni si palesano inammissibili, mancando di qualsiasi elemento, in fatto ed in diritto, per individuare l'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata dalla previsione normativa che si assume violata - e/o il problema interpretativo della stessa - rispetto alla fattispecie concreta come ricostruita in sentenza dai secondi giudici (sui confini del vizio di violazione e/o falsa applicazione di legge, cfr., ex plurimis, Sez. 5, Sentenza n. 23851 del 25/09/2019, Rv. 655150-02).

4. Sub "C", il ricorrente denuncia, in primo luogo, la violazione e falsa applicazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41 bis, dell'art. 47 T.U.I.R., degli artt. 2697, 2727, 2729 c.c., per avere la Commissione regionale ritenuto operante la presunzione di distribuzione ai soci degli utili non contabilizzati senza che vi fosse la prova della ristretta base sociale e familiare. L'infondatezza di tale doglianza è evidente considerando il costante orientamento di questa Corte, dal quale non v'è motivo di discostarsi, secondo cui nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale (o a base familiare), è ammessa la presunzione di attribuzione ai soci degli utili extracontabili, che vanno imputati al socio nell'anno in cui sono conseguiti, e sempre che il socio non dimostri che gli utili extracontabili non sono stati distribuiti perchè accantonati e reinvestiti nella società. E' stato chiarito che tale presunzione "non si pone in contrasto con il divieto di presunzione di secondo grado, in quanto il fatto noto non è dato dalla sussistenza di maggiori redditi accertati induttivamente nei confronti della società, bensì dalla ristrettezza dell'assetto societario, che implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale, con la conseguenza che, una volta ritenuta operante detta presunzione, spetta poi al contribuente fornire la prova contraria" (così, Sez 6-5, Ordinanza n. 1947 del 24/01/2019, Rv. 652391-01; ex pluribus, sull'operatività della presunzione, cfr. Sez. 5, Sentenza n. 27778 del 22/11/2017, Rv. 646282-01; Sez. 5, Ordinanza n. 32959 del 2018, Rv. 652116-01; Sez. 65, Ordinanza n. 1947 del 24/01/2019, Rv. 652391-01); è stato, altresì, soggiunto che "è legittima la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili, che, attesa la

mancanza di una deliberazione ufficiale di approvazione del bilancio trattandosi di utili occulti, deve ritenersi avvenuta nello stesso periodo d'imposta in cui gli stessi sono stati conseguiti." (così, Sez. 5, Sentenza n. 25468 del 18/12/2015, Rv. 638161-01).

5. Le altre censure proposte sub "C" sono tutte infondate. Esse, in realtà, reiterano le denunce d'illegittimità della sentenza già formulate con i precedenti motivi. Ed infatti, sub C.2.2, si denuncia l'omessa pronuncia, per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, riguardante la illegittimità del procedimento di irrogazione della sanzione amministrativa unica, la cui infondatezza si ricava da quanto esposto nei paragrafi precedenti nn. 3.2 e 3.3., ai quali integralmente si rinvia.

5.1. Sub C.2.3 il ricorrente denuncia il vizio di ultrapetizione (per aver deciso una domanda diversa rispetto quella effettivamente proposta dai contribuenti) in punto di nullità degli avvisi di accertamento per apoditticità della motivazione, in violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 Tale motivo oltre ad essere superato, per inconferenza, da quanto esposto al paragrafo n. 3.4. relativamente alla motivazione implicita, è fuorviante atteso che la Commissione regionale ha deciso esattamente sugli avvisi di accertamento oggetto di contestazione, quali risultanti dall'epigrafe, dalla parte narrativa e motiva della sentenza, dal ricorso e dalle contestazioni ivi mosse, dal controricorso dell'Agenzia delle entrate e dell'Equitalia Nord s.p.a..

6. Le censure articolate nel motivo di ricorso recante la lettera "D" (v. pagg. 84 e ss.) riguardano le indagini bancarie e la legittimità delle stesse. Sub "D.1" il ricorrente si duole, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del fatto che la Commissione regionale abbia ritenuto irrilevante che all'accertamento non fosse allegata l'autorizzazione allo svolgimento delle indagini bancarie e ciò sull'erroneo rilievo che nessuna norma tributaria la prevede e che il fisco può utilizzare, a differenza dell'accertamento penale, ogni documento che risulti supportato da ragionevole attendibilità. Contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente, i secondi giudici hanno fatto buon governo dei principi e delle leggi in materia, considerato che la mancata autorizzazione, richiesta ex art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973, così come, in tema di Iva, la mancanza dell'autorizzazione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, n. 7, ai fini della richiesta di acquisizione dagli istituti di credito di copia delle movimentazioni dei conti bancari, non implica, in assenza di previsioni specifiche, l'inutilizzabilità dei dati acquisiti, a meno che dagli stessi ne derivi un concreto pregiudizio al contribuente ovvero venga in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale dello stesso, come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio; ciò in quanto in materia tributaria non vige il principio, invece sancito dal codice di procedura penale dell'inutilizzabilità della prova irritualmente acquisita ed in quanto la tutela dei diritti fondamentali prevale sempre ed in ogni caso anche rispetto all'esercizio di potere amministrativo (per l'autorizzazione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, n. 7, cfr. Sez. 6-5, Ordinanza n. 13353 del 28/05/2018, Rv. 64861901).

6.1. Sub "D.2.", il ricorrente denuncia la violazione di legge e segnatamente del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52 per mancanza del requisito soggettivo d'imprenditore che avrebbe legittimato l'accertamento bancario nei confronti dei contribuenti. Anche tale censura s'infrange contro i principi costantemente affermati da questa Corte in esito

alla sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014 secondo cui: "In tema d'imposte sui redditi, la presunzione legale (relativa) della disponibilità di maggior reddito, desumibile dalle risultanze dei conti bancari giusta il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2, non è riferibile ai soli titolari di reddito di impresa o da lavoro autonomo, ma si estende alla generalità dei contribuenti, come si ricava dal successivo art. 38, riguardante l'accertamento del reddito complessivo delle persone fisiche, che rinvia allo stesso art. 32, comma 1, n. 2; tuttavia, all'esito della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014, le operazioni bancarie di prelevamento hanno valore presuntivo nei confronti dei soli titolari di reddito di impresa, mentre quelle di versamento nei confronti di tutti i contribuenti, i quali possono contrastarne l'efficacia dimostrando che le stesse sono già incluse nel reddito soggetto ad imposta o sono irrilevanti" (cfr. Sez. 5, Ordinanza n. 29572 del 16/11/2018, Rv. 651421- 01).

6.2. Con il motivo di ricorso articolato sub "D.3." il ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, per emissione degli atti impositivi prima della scadenza del termine di sessanta giorni previsto dalla citata disposizione.

6.3. Il motivo è inammissibile, perchè generico, mancando di qualsivoglia ricognizione dei presupposti applicativi della norma che si assume violata (citata L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7).

Ed invero, nell'articolazione del motivo non v'è alcun riferimento a verifiche, ispezioni o accessi nei locali della società, modalità che, secondo il consolidato orientamento di questa Corte, rendono necessario, per la validità dell'accertamento, il rispetto del termine di legge di sessanta giorni. Questa Corte ha da tempo chiarito che la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, deve essere interpretato nel senso che il termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento, decorre dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni e solo in tali casi l'inosservanza determina di per sè, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso "ante tempus", poichè detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva.

6.4. In altri termini, il termine va rispettato laddove via sia stato accesso (cfr. Sez. U., Sentenza n. 18184 del 29/07/2013, Rv. 627474-01), anche istantaneo (cfr. Sez. 65, Ordinanza n. 10388 del 12/04/2019,Rv. 653728-01) o per acquisizione documentale (Sez.6-L, Ordinanza n. 12094 del 2012, non massimata), mentre il motivo sub "D.3", pur nella sua lunga esposizione, rimane generico con riferimento a tale presupposto applicativo; peraltro, sarebbe comunque infondato in radice, trattandosi di società (poi estinta) con sede in Lussemburgo.

7. La ricorrente denuncia, altresì, sub "D.4.", l'omessa pronuncia, in violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, sull'illegittimità degli avvisi di accertamento per difetto di motivazione riguardante le generiche e contraddittorie indicazioni della categoria reddituale delle somme accertate (D.4.1.), nonchè l'acritico recepimento delle risultanze del p.v.c. (D.4.2.) e l'incomprensibilità della motivazione riguardante l'avviso di accertamento (D.4.3). Tali

censure sono tutte manifestate infondate considerato che non sussiste il vizio di omessa motivazione della sentenza impugnata la quale ha correttamente ritenuto la legittimità degli avvisi di accertamento evidenziando la legittimità della motivazione degli stessi per relationem agli atti della procedura di accertamento già portati a legale conoscenza degli interessati (p.v.c.) e dei quali, del resto, gli stessi atti riproducono il contenuto essenziale. D'altro canto, come evidenzia la giurisprudenza di questa Corte, il vizio di nullità della sentenza per omessa motivazione censurabile in sede di legittimità (cd. motivazione apparente), potrebbe sussistere soltanto laddove la decisione si fonda esclusivamente sul mero richiamo ad atti ovvero a precedenti richiamati in modo acritico e non collegati esplicitamente, nè collegabili con il dovuto sforzo interpretativo, alla fattispecie controversa; in tali casi, infatti, il vizio rileva proprio in quanto, l'impossibilità di individuare la ratio decidendi, impedisce il controllo sul procedimento logico seguito dal giudice. Viceversa, nella specie, il richiamo al p.v.c. non ha reso criptica o inespressa la ratio decidendi della decisione impugnata, ma è valso ad integrarne la motivazione posto che, tramite il rinvio ad esso, la Commissione regionale ha risposto alle doglianze dell'appellante, svolgendo la funzione essenziale dell'appello quale revisio prioris istantiae. 8. Le censure articolate sub "E" (v. pagg. 105 e ss. del ricorso) riguardano gli atti d'iscrizione a ruolo nn. 2010/252 e n. 2010/000602 e le relative cartelle di pagamento, censurandosi la violazione e la falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68 e del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15 per non avere i giudici appello subordinato la procedura d'iscrizione a ruolo alle pronunce rese dal giudice tributario di primo e di secondo grado, essendo stato il citato D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15, sostituito il citato D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68.

Pur avendo il ricorrente rubricato la censura sotto il parametro di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, è evidente dal titolo del motivo e dall'esposizione dello stesso che abbia inteso riferirsi al diverso parametro di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 Ciò posto, non si ravvisa la violazione di legge denunciata, avendo i secondi giudici fatto retta applicazione delle norme succedetesi nel tempo, affermando, in combinato disposto tra le due norme in parola, la gradualità dell'iscrizione a ruolo, dando atto che l'Agenzia delle entrate ha iscritto a ruolo a titolo provvisorio una prima porzione di imposte in pendenza di ricorso innanzi alla commissione provinciale (v.sentenza impugnata penultima pagina), e quindi, avendo in sostanza rispettato la "ratio" della disposizione, ossia il contemperamento delle contrapposte esigenze del Fisco, di celere riscossione dei tributi e del contribuente di non anticipare il pagamento di somme che potrebbero non essere dovute in vista degli accertamenti definitivi. D'altro canto, contrariamente a quanto afferma il ricorrente, il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15, comma 1, "ratione temporis" vigente, concerne, nell'ambito della disciplina dell'iscrizione nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi, la riscossione del tributo nella fase amministrativa, laddove il sopravvenuto del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, regola, in materia di esecuzione delle sentenze delle commissioni tributarie, la riscossione frazionata del tributo nella fase relativa alla pendenza del processo tributario, per cui non esplica alcun effetto abrogativo implicito nei confronti del citato art. 15, il quale si riferisce ad un differente ambito di disciplina della riscossione dei tributi (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 1501 del 20/01/2017, Rv. 64243201).

9. Con le doglianze sub "F" (v. pagg.109 e ss. del ricorso), il ricorrente lamenta il vizio di omessa motivazione della sentenza in punto dei provvedimenti d'iscrizione ipotecaria, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (F.1.), nonchè il vizio di violazione di legge e segnatamente del D.P.R. n.

602 del 1973, art. 77, L. n. 212 del 2000, art. 7, L. n. 241 del 1990, art. 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 (F.2.), nella parte in cui i secondi giudici hanno ritenuto che l'iscrizione ipotecaria, quale atto prodromico all'esecuzione, non richieda alcuna motivazione "rispetto ad una valutazione della prevalenza dell'interesse pubblico rispetto a quello del contribuente" (v. sentenza, penultima pagina) e per non aver considerato la mancata allegazione della cartelle azionate nella procedura cautelare.

9.1. L'assunto dei secondi giudici non è censurabile nè sotto il profilo motivazionale, nè sotto l'applicazione dei principi e delle leggi che regolano l'iscrizione ipotecaria. Ed infatti, la Commissione regionale, a fronte della reiterata censura di carenza di motivazione e di mancata allegazione degli atti prodromici (le cartelle di pagamento regolarmente notificate ai contribuenti), ha correttamente motivato che l'iscrizione ipotecaria è atto prodromico e che non prevede, in alcun modo, la motivazione inerente alla prevalenza dell'interesse pubblico rispetto quello del contribuente. L'iter motivazionale seguito dai giudici di appello risulta, dunque, sufficiente e perfettamente aderente a quanto stabilito dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 77, che effettivamente non dispone alcun obbligo di motivazione sul punto richiamato dal contribuente nè di comunicazione di allegati, prevedendo che il concessionario della riscossione possa iscrivere ipoteca a garanzia del debito tributario, se decorso il termine di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento l'esecuzione non è iniziata. Peraltro, le sezioni unite di questa Corte (Sez. U, Sentenza n. 19667 del 18/09/2014, Rv. 632587-01), seguite dalla giurisprudenza successiva di tale sezione (cfr. Sez. 5, Sentenza, 21/11/2018 n. 30016 e Sez. 5, Sentenza 22/02/2017 n. 4587, entrambe non massimate), hanno affermato che l'iscrizione ipotecaria prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 77 non costituisce atto dell'espropriazione forzata (con tutti i consequenziali obbligatori adempimenti procedurali che ne derivano), ma va riferita ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria, tanto che è consentita anche senza la necessità di procedere alla notifica dell'intimazione di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 50, comma 2, la quale è prescritta per l'ipotesi in cui l'espropriazione forzata non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento.

9.2. Tale procedura alternativa risulta rettamente effettuata considerato che nella specie non è contestato (v. ricorso, controricorso di Equitalia Nord s.p.a. e memoria difensiva di L.C.) che l'agente di riscossione ha notificato ritualmente le cartelle di pagamento n. (OMISSIS) e n. (OMISSIS), dando tempestiva comunicazione ai contribuenti della procedura a loro carico, rendendoli edotti del carico iscritto a loro nome, senza che vi fosse obbligo di legge dell'allegazione della comunicazione di avvenuta iscrizione o della nota di iscrizione della conservatoria dei registri immobiliari.

10. In conclusione, il ricorso di L.C. va integralmente rigettato.

11. Le spese di giudizio seguono la soccombenza del ricorrente e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

1) dichiara l'estinzione del giudizio nei confronti di L.G. e nei confronti di L.E.;

2) rigetta il ricorso proposto da L.C. che condanna al pagamento delle spese del presente giudizio in favore dell'Agenzia delle entrate ed in favore di Equitalia Nord s.p.a., liquidate, per ciascuna, in complessivi Euro 13.300,00, oltre spese prenotate debito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V Sezione civile della Corte di Cassazione, del 3 dicembre 2019.

Depositato in cancelleria il 14 maggio 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza