Sentenza del 17/01/2020 n. 896 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

A seguito di un processo verbale di constatazione, emesso dalla Guardia di finanza di Varese con cui veniva riscontrata l'esistenza di una società di fatto denominata "s.d.f. S.R., G.M. e S.I." (di seguito s.d.f.), l'Agenzia delle entrate emetteva quattro avvisi di accertamento, relativi alle annualità 2003, 2004, 2005 e 2006, con i quali accertava maggiori imponibili ai fini IRAP e IVA ed emetteva analoghi avvisi, ai fini IRPEF, a carico dei singoli soci.

Gli accertatori avevano delineato, sulla scorta di elementi probatori documentali e testimoniali, l'esistenza di una società di fatto che, mediante l'interposizione fittizia di un'articolata struttura di imprese e cooperative, avrebbe avuto il fine dell'omesso pagamento di imposte dirette e indirette ai danni dello Stato.

In particolare, G.M., S.R. e S.I. avrebbero creato il CIS S.c.a r.l.(I. s.r.l.) e poi la GES s.r.l. (E. s.r.l.) con lo scopo di far confluire i ricavi in numerose cooperative appositamente costituite, che venivano poi sciolte prima della scadenza dei due anni (limite entro il quale tali enti dovevano essere obbligatoriamente sottoposti al controllo del Ministero del Lavoro e della previdenza sociale); sottraendosi, così, al pagamento delle imposte e dell'IVA dovute all'Erario in quanto, secondo la ricostruzione dell'Ufficio, i ricavi, confluiti nelle cooperative venivano dirottati nella disponibilità della società di fatto e, per il tramite di essa, in quella dei presunti soci.

I ricorsi proposti dalla presunta Società di fatto e dai tre soci vennero accolti dalla Commissione tributaria provinciale ma la decisione, appellata dall'Agenzia delle entrate, veniva integralmente riformata dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia (d'ora in poi, per brevità, C.T.R.) la quale, con la sentenza indicata in epigrafe, riteneva che l'Ufficio, sulla base dei numerosi elementi probatori raccolti, avesse correttamente operato nell'accertare l'esistenza di una società di fatto, tra i S. e il G., finalizzata alla gestione dei proventi dei subappalti tra le società cooperative e la GES s.r.l., di cui tali soggetti erano soci e amministratori.

Avverso detta sentenza propongono ricorso, articolato su sette motivi, la "presunta" Società di fatto nonchè S.R., S.I. e G.M..

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1 Con il primo motivo, articolato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, i ricorrenti deducono che la C.T.R. avrebbe motivato, in maniera insufficiente e contraddittoria, sulla giuridica configurabilità di una società di fatto così come delineata dall'Ente impositore. In particolare, i ricorrenti censurano il passo motivazionale con cui la C.T.R. lombarda, pur a fronte delle diverse argomentazioni delle parti, aveva affermato che la società di fatto così come appare dagli atti del fascicolo processuale era finalizzata come attività formalmente lecita alla gestione dei profitti dei sub appalti fra le società cooperative e la società GES, laddove, invece, la prospettazione dell'Ufficio, anche nel precedente grado di giudizio, era che la società di fatto avesse come esclusiva finalità l'evasione e la frode fiscale e che svolgesse, pertanto, unicamente attività illecita.

2 Con il secondo motivo, articolato ai sensi del 360 c.p.c., comma 1, n. 4 e 3, i ricorrenti censurano lo stesso passo motivazionale e deducono, sotto altro profilo, la nullità della sentenza per violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato e, inoltre, la nullità per violazione dei principi del giusto processo e, in particolare, del diritto di difesa ex artt. 24 e 113 Cost., per avere la C.T.R. introdotto un nuovo thema decidendum.

3 Con il terzo motivo, articolato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 e 3, i ricorrenti denunciano la sentenza impugnata per omessa motivazione in punto di valutazione della giuridica rilevanza dell'illiceità dell'oggetto sociale rispetto alla sussistenza della società del fatto, e per violazione e falsa applicazione degli artt. 2247, 1346 e 2332 c.c.. Si censura, in particolare, il passo motivazionale con cui la C.T.R. ha affermato che non è rilevante in senso negativo rispetto al riconoscimento della società di fatto, il sistematico perseguimento dell'evasione fiscale, da un canto, per la sua apoditticità, dall'altro, perchè sarebbe reso in violazione dei basilari principi in materia di validità del contratto sociale.

4 I primi tre motivi, siccome vertenti sulla medesima questione, possono trattarsi congiuntamente e sono, in parte, inammissibili e, in parte, infondati.

4.1 Il primo motivo è, all'evidenza, infondato. Infatti, la Commissione tributaria regionale ha ravvisato, sulla base degli elementi probatori forniti al suo esame, la sussistenza di una società di fatto, avente come attività la gestione dei profitti dei subappalti conferiti alle cooperative e tale accertamento è stato motivato in maniera logica e congrua, dovendosi evidenziare, peraltro, che il Giudice di appello riferisce l'illeceità ai profitti conseguiti (siccome non sottoposti a tassazione) e non all'attività in concreto svolta dalla ritenuta sussistente società di fatto.

Pertanto, la motivazione risponde ai canoni di sufficienza e logicità laddove, di contro, la doglianza dei ricorrenti pare tesa, inammissibilmente, a contrapporre alla ricostruzione del giudice d'appello quella svolta dal giudice di primo grado.

Secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte "il vizio di motivazione è censurabile unicamente nella misura in cui risulti dal testo della decisione gravata dal ricorso, giacchè il controllo di logicità del giudizio di fatto, consentito dall'art. 360 c.p.c., n. 5, non equivale alla revisione del "ragionamento decisorio", ossia dell'opzione che ha condotto il giudice del merito ad una determinata soluzione della questione esaminata, posto che una simile revisione, in realtà, non sarebbe altro che un giudizio di fatto e si risolverebbe sostanzialmente in una sua

nuova formulazione, contrariamente alla funzione assegnata dall'ordinamento al giudice di legittimità; ne consegue che risulta del tutto estranea all'ambito del vizio di motivazione ogni possibilità per la Corte di Cassazione di procedere ad un nuovo giudizio di merito attraverso l'autonoma, propria valutazione delle risultanze degli atti di causa" (Cass. n. 3161 del 05/03/2002).

4.2 Egualmente infondato è il secondo motivo, giacchè tutti gli elementi fattuali, sulla base dei quali la C.T.R. si è pronunciata, erano stati esplicitati negli atti impositivi, prima, e avevano formato oggetto del primo grado di giudizio, poi, con la conseguenza che nessun mutamento del thema decidendum è stato operato dal giudice d'appello.

4.3 Conseguentemente è da rigettarsi anche il terzo motivo, fondato anch'esso sulla prospettazione difensiva secondo cui, in realtà, la società di fatto avrebbe avuto, data la ricostruzione dell'Agenzia, un unico oggetto sociale costituito dall'evasione fiscale. Non si apprezza, in particolare, la decisività del fatto sul quale la C.T.R. avrebbe omesso di motivare (giacchè, in realtà si deduce il mancato esame di una asserita questione di diritto, ovvero di una eccezione sollevata in giudizio) ma, ancor prima il mezzo si rileva inammissibile, laddove nel prospettare una violazione di legge i ricorrenti non censurano, in realtà, la sentenza impugnata ma, unicamente, l'atto impositivo cui contrappongono, facendola propria, l'argomentazione svolta dal primo giudice.

Peraltro, l'argomentazione censurata (non è rilevante in senso negativo rispetto al riconoscimento della società di fatto, il sistematico perseguimento dell'evasione fiscale), non concreta la dedotta violazione di legge, la cui applicazione il Giudice di merito ha correttamente effettuato, riconoscendo quale attività della società di fatto la gestione finanziaria dei contratti affidati alle cooperative, rispetto alla quale l'ulteriore fine perseguito, ovvero l'evasione fiscale, non si pone come condizione di nullità.

5. Con il quarto motivo i ricorrenti denunziano, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata perchè del tutto priva di motivazione o con motivazione solo apparente, in punto di accertamento della sussistenza dei requisiti necessari per l'esistenza della contestata società di fatto e, in ogni caso, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo ai fini del giudizio.

5.1 La censura è infondata. Come già evidenziato con riferimento ai precedenti motivi di ricorso, i vizi motivazionali non possono consistere nella difformità dell'apprezzamento dei fatti e delle prove dato dal Giudice del merito rispetto a quello preteso dalla parte, perchè spetta solo a detto Giudice individuare le fonti del proprio convincimento, valutare le prove, controllarne l'attendibilità e la concludenza, scegliere tra le risultanze istruttorie quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione, dare prevalenza all'uno o all'altro mezzo di prova.

Dalla lettura integrale della sentenza impugnata è agevole riscontrare che il Giudice d'appello non si è limitato a recepire acriticamente la ricostruzione dei fatti come operata, prima dall'Ufficio, con gli atti impugnati e poi, dall'Agenzia delle entrate, con l'atto di appello, ma ha ritenuto, condividendone le ragioni, che gli elementi fattuali forniti dall'Amministrazione (specificamente indicati in sentenza) fossero prove sufficienti della sussistenza di una società di

fatto, preferendoli nel suo insindacabile giudizio, alla diversa prospettazione fornita dagli appellati. Non sussiste, peraltro, neppure la dedotta insufficienza di motivazione giacchè, con il mezzo di impugnazione, i ricorrenti non deducono dei fatti decisivi il cui esame sarebbe stato omesso dal Giudice di merito ovvero insufficientemente valutato, ma si limitano a riportare integralmente in seno all'illustrazione del motivo le deduzioni difensive svolte innanzi alla C.T.R.

6. Con il quinto motivo, articolato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 2247, 2697 e 2727 c.c., per avere il Giudice di appello erroneamente ritenuto sussistente tra S.M., S.I. e G.M. una società di fatto. In particolare, secondo la prospettazione difensiva, la C.T.R., nell'avere concluso che gli elementi individuati dall'Ufficio fossero idonei a dimostrare la sussistenza del vincolo sociale e che l'onere della prova fosse stato ritualmente adempiuto da parte dell'Ufficio, avrebbe violato sia la normativa che disciplina i requisiti del contratto sociale che quella in materia dell'onere della prova e, in particolare, della prova presuntiva.

6.1 Dal rigetto dei motivi precedenti consegue l'inammissibilità del quinto. Secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte, in tema di prova dell'esistenza di una società di fatto, nonostante nei rapporti interni, la costituzione del fondo comune e la c.d. affectio societatis, cioè la volontà di esercitare in comune una determinata attività economica, siano da considerarsi elementi essenziali ai sensi dell'art. 2247 c.c. nei rapporti esterni, che vengono in rilievo nella presente fattispecie (non già come riflesso del generale principio dell'affidamento dei terzi ma ai fini dell'individuazione del soggetto effettivo titolare del reddito prodotto dalla specifica attività economica), l'esistenza del vincolo sociale può desumersi dalla sua mera esteriorizzazione. In particolare, in tema di imposte sui redditi, ai fini dell'individuazione del soggetto effettivo titolare del reddito prodotto da una specifica attività economica, l'esistenza di una società di fatto può ben essere desunta da manifestazioni comportamentali rivelatrici di una struttura sovraindividuale indiscutibilmente consociativa, assunte non per una loro autonoma valenza, ma quali elementi apparenti e rivelatori, sulla base di una prova logica, dei fattori essenziali di un rapporto di società nella gestione dell'azienda, in quanto ciò che viene in considerazione non sono gli elementi essenziali del contratto di società (costituzione di un fondo comune ed "affectio societatis"), rilevanti esclusivamente nei rapporti interni, ma l'esteriorizzazione del vincolo sociale, rilevante nei rapporti esterni (cfr. Cass., Sez. 5, 1127 del 20/01/2006, Cass. 27088 del 13/11/2008).

Inoltre, l'indagine circa l'esistenza di una società non formalizzata, risolvendosi nell'apprezzamento di elementi di fatto, non è censurabile in sede di legittimità quando sia sorretta da motivazione adeguata e immune da vizi logici e giuridici. (cfr. Cass., Sez. 6-1, 8981 del 05/05/2016: "La mancanza della prova scritta del contratto di costituzione di una società di fatto o irregolare (non richiesta dalla legge ai fini della sua validità) non impedisce al giudice del merito l'accertamento "aliunde", mediante ogni mezzo di prova previsto dall'ordinamento, ivi comprese le presunzioni semplici, dell'esistenza di una struttura societaria, all'esito di una rigorosa valutazione (quanto ai rapporti tra soci) del complesso delle circostanze idonee a rivelare l'esercizio in comune di una attività imprenditoriale, quali il fondo comune costituito dai conferimenti finalizzati all'esercizio congiunto di un'attività economica, l'alea comune dei guadagni e delle perdite e l'"affectio societatis", cioè il vincolo di collaborazione in vista di detta

attività nei confronti dei terzi; peraltro, è sufficiente a far sorgere la responsabilità solidale dei soci, ai sensi dell'art. 2297 c.c., l'esteriorizzazione del vincolo sociale, ossia l'idoneità della condotta complessiva di taluno dei soci ad ingenerare all'esterno il ragionevole affidamento circa l'esistenza della società. Tali accertamenti, risolvendosi nell'apprezzamento di elementi di fatto, non sono censurabili in sede di legittimità, se sorretti da motivazioni adeguate ed immuni da vizi logici o giuridici").

6.2 Ne deriva che, nel caso in esame, l'accertamento in fatto compiuto dal Giudice di appello e la relativa sussunzione dei vari elementi individuati in quelli richiesti dall'art. 2247 c.c. appare esaustivo e giuridicamente corretto, in quanto rispettoso dei principi sopra enunciati, onde va esente da censure.

Il mezzo di impugnazione, pertanto, nei termini in cui è formulato, appare teso a contrastare inammissibilmente l'accertamento in fatto compiuto dal Giudice di merito e a suggerire una diversa ricostruzione fattuale della vicenda.

7. Con il sesto motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, i ricorrenti deducono la nullità della sentenza per motivazione apparente in punto di imputazione dei redditi formalmente appartenenti ad altre persone.

7.1 Anche tale censura è infondata. La C.T.R., ha, invero, espressamente motivato sul punto, facendo corretta applicazione del principio enunciato da questa Corte in materia di imputazione dei redditi che, evidentemente, ha condiviso e fatto proprio quale precedente autorevole, senza che ciò possa configurarsi come motivazione acritica per relationem ad altra sentenza. Dalla lettura integrale della sentenza impugnata si comprende pienamente sia il ragionamento logico giuridico effettuato dal giudice che la valutazione delle prove poste a sostegno del suo convincimento.

8 Infine, con il settimo motivo, i ricorrenti deducono, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, nn. 2, 7, e art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, nn. 2 e 7, nonchè carenza di motivazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. In particolare, secondo la prospettazione difensiva, la sentenza impugnata, oltre che resa in violazione delle norme invocate laddove aveva recepito integralmente la ricostruzione dell'Amministrazione finanziaria, era, anche, carente dal punto di vista motivazionale non avendo offerto nessuna spiegazione del perchè gli elementi indiziari addotti dall'Ufficio fossero in grado di concretare quelle presunzioni gravi, precise e concordanti da cui trarre l'inferenza che i conti bancari intestati alle Cooperative e alle altre società nonchè ai presunti soci appartenessero alla s.d.f. e che, quindi, i relativi versamenti e prelevamenti riflettessero, in realtà, operazioni commerciali eseguite dalla s.d.f. in evasione d'imposta.

Secondo la prospettazione difensiva, i soggetti cui le operazioni bancarie erano giuridicamente riferibili erano esclusivamente i soggetti titolari dei conti stressi (prima il CIS, poi il Ges s.r.l. e le cooperative) di talchè, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, solo a tali soggetti andava riconosciuta la riferibilità dei medesimi conti. Nè, sempre secondo la prospettazione difensiva, nella specie, era applicabile il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma

3, in quanto l'Ufficio nessuna prova aveva fornito sulla circostanza che la s.d.f. fosse l'effettivo possessore, per interposta persona del reddito, che le era stato attribuito.

8.1 Il motivo è infondato. Questa Corte è ferma nel ritenere che "in tema di accertamenti sui redditi di società di persone a ristretta base familiare, l'Ufficio finanziario può legittimamente utilizzare, nell'esercizio dei poteri attribuitigli dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, le risultanze di conti correnti bancari intestati ai soci, riferendo alla società le operazioni ivi riscontrate, perchè la relazione di parentela tra i soci è idonea a far presumere la sostanziale sovrapposizione tra interessi personali e societari, identificandosi gli interessi economici in concreto perseguiti dalla società con quelli propri dei soci, salva la facoltà dell'ente di dimostrare l'estraneità delle singole operazioni alla comune attività d'impresa" (cfr. Cass. Sez. 5, n. 30098 del 21/11/2018; Cass. Sez. 5, n. 7758 del 20/03/2019) e che "sono consentite, previa autorizzazione degli organi a ciò deputati, le indagini bancarie da parte degli Uffici finanziari e della Guardia di finanza, ai fini dell'accertamento dei redditi di una società a responsabilità limitata sui conti correnti dei soci, incombendo sulla prima l'onere di dimostrare che non sono a sè riconducibili gli importi rinvenuti sugli stessi" (cfr. tra le altre Cass. Sez. 6 - 5, n. 1898 del 01/02/2016).

Inoltre, 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 (cfr. tra le altre Cass. Sez. 5, n. 1519 del 20/01/2017; Cass. Sez. 5, n. 29572 del 16/11/2018).

Infine, con riferimento al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3, la costante giurisprudenza di legittimità (cfr. tra le altre Cass. Sez. 5, n. 27625 del 30/10/2018 e Cass. Sez. 5, n. 15830 del 29/07/2016) sostiene che "è valido l'accertamento con il quale il fisco imputa al contribuente i redditi che siano formalmente di un soggetto interposto, quando, in base a presunzioni gravi, precise e concordanti, risulti che il contribuente ne sia l'effettivo titolare, senza che si debba distinguere tra interposizione fittizia o reale".

8.2 Nel caso in esame, la C.T.R. ha fatto corretta applicazione di tali principi sia nel ritenere perfettamente legittimi gli accertamenti bancari, debitamente autorizzati, nei confronti delle cooperative e della società GES s.r.l. siccome riferibili alla s.d.f. sia nel ritenere, in base agli elementi probatori raccolti, la sussistenza dell'interposizione e l'attribuibilità del reddito alla s.d.f.; laddove, di contro, nessuna prova di segno contrario è stata fornita dalla società di fatto ovvero dai singoli soci.

9 Alla stregua delle considerazioni che precedono e alla luce dei principi sanciti da questa Corte a Sezioni Unite con sentenza n. 7155 del 21/03/2017, il ricorso va dichiarato inammissibile.

10 I ricorrenti, soccombenti, vanno condannati in solido al pagamento in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese processuali nella misura liquidata in dispositivo.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna i ricorrenti, in solido, alla rifusione in favore dell'Agenzia delle Entrate delle spese liquidate in complessivi Euro 17.000 oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 10 ottobre 2019.

Depositato in Cancelleria il 17 gennaio 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza