Sentenza del 05/02/2021 n. 2766 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A seguito di accertamento a carico della societa' (---) s.r.l., veniva riscontrato dall'Agenzia delle entrate di Verona, per l'anno 2004, l'utilizzo di fatture, relative a operazioni ritenute inesistenti, emesse da una societa' di diritto inglese ((---) l.td.).

Il capitale sociale della (---) risultava posseduto, per il 33% ciascuna, da tre societa' di diritto lussemburghese ((---); (---) e (---)) il cui capitale sociale era posseduto da altre societa', con sedi in paradisi fiscali.

L'Ufficio, a seguito di ulteriori indagini, riteneva provato il fatto che dietro le societa' si celassero due persone fisiche, tra le quali, per quello che qui rileva, (---), per cui, con l'avviso di accertamento oggetto di questo giudizio, ritenutolo unico socio occulto della Farm Int.sa e della (---), gli venivano imputati, ai fini dell'Irpef, utili extracontabili nella misura del 66% del reddito accertato a carico della (---).

Il ricorso proposto da (---) avverso l'atto impositivo venne accolto dalla Commissione tributaria provinciale ma la decisione, appellata dall'Agenzia delle entrate, e' stata riformata, con la sentenza indicata in epigrafe, dalla Commissione tributaria regionale del Veneto-Sezione distaccata di Verona che ha rideterminato in Euro 363.351 il reddito non dichiarato e ridotto nel minimo le sanzioni.

Il Giudice di appello, accertava incidentalmente la fittizieta' delle operazioni poste in essere tra la (---) e la societa' di diritto inglese e riteneva fosse onere dei soci dimostrare che gli utili, derivanti dal maggior reddito a carico della societa', non fossero stati distribuiti.

Sulla base degli elementi forniti dall'Ufficio, la Commissione tributaria regionale (d'ora in poi, per brevita', C.T.R.) accertava la qualita' di socio occulto del (---) della Farm sa, ma riteneva che non vi fosse prova adeguata che lo stesso fosse socio occulto anche della (---).

Conseguentemente, il Giudice di appello riteneva che gli utili derivanti dall'operazione fittizia compiuta dalla (---) potessero essere imputati al (---), quale socio indiretto della (---) (per il tramite della Farm) solo nella misura di Euro 363.351. Rideterminava, infine, nel minimo le sanzioni.

Avverso la sentenza (---) propone ricorso, fondato su sette motivi, cui resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.Con il primo motivo -rubricato: violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articoli 38, 39, 40 e 41 bis, degli articoli 2697, 2727 e 2729 c.c. in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - il ricorrente censura la sentenza impugnata per avere, il Giudice di appello, ritenuto fondato l'accertamento, in ordine all'inesistenza delle operazioni fatturate, sulla base di elementi che, non solo divergevano da quanto accertato da due sentenze penali (con le quali il legale rappresentante della (---) s.r.l. era stato assolto dal reato di falsa fatturazione in riferimento allo stesso anno di imposta), ma non erano, neanche rivestiti dai necessari caratteri della gravita', precisione e concordanza.

2.Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio, concernenti gli elementi sulla base dei quali si sarebbero dovute ritenere esistenti le operazioni intercorse tra (---) e (---). In particolare, secondo la prospettazione difensiva, il Giudice di appello non avrebbe esaminato gli elementi fattuali ritenuti provati dal Giudice penale, deponenti per l'effettivita' delle operazioni intervenute tra la (---) s.r.l. e la societa' di diritto inglese (---) ltd.

3.Le censure che, vertendo sulla questione, possono trattarsi congiuntamente sono infondate.

La C.T.R. ha osservato, e congruamente motivato, che l'accertamento posto in essere in sede penale, anche quando riguardi gli stessi fatti posti a fondamento dell'accertamento tributario, non vincola il giudice del procedimento civilistico, stante l'autonomia dei giudizi da esprimersi nei due processi.

Questa valutazione non si discosta dall'orientamento di questa Suprema Corte, la quale ha, anche recentemente, avuto occasione di confermare che "in materia di contenzioso tributario, nessuna automatica autorita' di cosa giudicata puo' attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorche' 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 tema di prova posti dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 7, comma 4, e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per se' 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 perche' il fatto non sussiste, puo' essere ritenuto responsabile fiscalmente qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilita' penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario" (Cass. sez. V, 28.6.2017, n. 16262).

Cio' posto devono, anche, escludersi i dedotti vizi motivazionali essendo evidente, dalla diffusa argomentazione della sentenza impugnata, che il Giudice di appello ha preso in esame tutti gli elementi fattuali allo stesso sottoposti e ne ha tratto la sua incensurabile valutazione, laddove, peraltro, sotto tale profilo, il secondo motivo tende a una inammissibile rivisitazione dell'accertamento in fatto compiuto dal giudice di merito.

Costituisce, invero, principio fermo di questa Corte (cfr., tra le altre, di recente Cass. n. 5279 del 26/02/2020) che "in tema di giudizio di cassazione, la censura per vizio di motivazione in ordine all'utilizzo o meno del ragionamento presuntivo non puo' limitarsi ad affermare un convincimento diverso da quello espresso dal giudice di merito, ma deve fare emergere

l'assoluta illogicita' e contraddittorieta' del ragionamento decisorio, restando peraltro escluso che la sola mancata valutazione di un elemento indiziario possa dare luogo al vizio di omesso esame di un punto decisivo".

4.Con il terzo motivo - rubricato: violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articoli 38, 39, 40 e 41 bis, degli articoli 2697, 2727 e 2729, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - il ricorrente censura il capo della motivazione con cui la C.T.R. aveva ritenuto gli elementi forniti dall'Ufficio idonei a provare la qualita' in capo al (---) di socio occulto della (---) s.a., laddove, secondo la prospettazione difensiva, non solo tali elementi non erano gravi ma, soprattutto, mancava, nel ragionamento presuntivo adottato dal giudice di merito, il requisito della concordanza.

5.Con il quarto motivo si deduce, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame di fatti decisivi concernenti gli elementi sulla base dei quali si doveva ritenere estraneo il ricorrente alle societa' straniere che detenevano le quote (---). In particolare, secondo la prospettazione difensiva, il Giudice di appello non avrebbe esaminato le seguenti circostanze: il ruolo professionale del ricorrente; la figura di socio della (---) di Giacon sino al momento in cui lo stesso aveva ceduto le proprie quote proprio a (---); la domiciliazione della stessa societa' presso lo studio del Giacon; l'esistenza di numerose mail inviate agli amministratori stranieri della (---) per fornire indicazioni gestionali, mai inviate dal (---); la qualita' di amministratore di (---) per gli anni dal 2000 al 2008 del (---)).

6. I mezzi di impugnazione, vertenti sulla medesima questione, possono trattarsi congiuntamente e sono infondati per le stesse ragioni che hanno condotto al rigetto dei primi due motivi di ricorso.

La C.T.R., infatti, ha diffusamente motivato in ordine agli elementi forniti dall'Ufficio idonei, secondo il suo giudizio, a fornire la prova che il (---), fosse l'effettivo dominus della (---) s.a. e, quindi, socio occulto, per il tramite di quello schermo societario, della (---) s.r.l..

Ribadito il principio gia' sopra esposto, in ordine ai limiti, nel giudizio di cassazione, della censura al ragionamento presuntivo del Giudice di merito, va, ulteriormente, rilevato che i fatti, il cui esame risulterebbe omesso dal Giudice di appello secondo la prospettazione difensiva, non solo risultano tenuti presenti dalla C.T.R. ma, soprattutto, non rivestono il carattere di decisivita' nell'accezione di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

7. Con il quinto motivo, articolato ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e concernente la violazione di plurime norme, il ricorrente censura il passo motivazionale con il quale la C.T.R. aveva posto, a fondamento della presunzione di distribuzione di utili extracontabili, il fatto che la (---) fosse una societa' a ristretta base. Secondo la prospettazione difensiva, nel caso in esame, al contrario, tale fattispecie non poteva ritenersi dimostrata per il semplice fatto che i tre soci della (---) erano tre societa' di capitali di diritto straniero la cui compagine sociale non era stata individuata, con riguardo alla (---) s.a. neppure dal giudice di merito. Ne discendeva che, nella specie, la presunzione di distribuzioni di utili era stata, illegittimamente, fondata su un'altra presunzione, con cio' violando il divieto di doppia presunzione.

La censura e' inammissibile. Nel silenzio sul punto della sentenza impugnata e in base all'indicazione dei motivi del ricorso introduttivo (come riportata in seno al ricorso per cassazione) la questione appare nuova e come tale inammissibile.

8 Con il sesto motivo di ricorso si deduce, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articoli 44 e 47 laddove la C.T.R. aveva escluso che l'utile distribuito dalle societa' di capitali potesse costituire reddito solo nella misura del 40%.

La censura e' infondata alla luce del principio, costantemente ribadito da questa Corte, secondo cui la tassazione ridotta al 40% presuppone che si tratti di utili regolarmente contabilizzati in bilancio, derivanti da una gestione contabile fisiologica della societa' e sottoposti a tassazione secondo le regole fiscali ordinarie (v., di recente, Cass. n. 34282 del 23.12.2019). Il Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1988, articolo 47 ("salvi i casi di cui all'articolo 3, comma 3, lettera a), gli utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle societa'..., anche in occasione della liquidazione, concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo limitatamente al 40 per cento del loro ammontare") riguarda, infatti, la modifica attuata al TUIR con il Decreto Legislativo n. 344 del 2003, sicche' il sistema impositivo degli utili da partecipazione e' stato caratterizzato dall'abrogazione del metodo del credito d'imposta sui dividendi e del sistema di imputazione e dall'adozione di un sistema di parziale esclusione della tassazione degli utili, al fine di mitigare gli effetti della doppia imposizione economica, in quanto gli utili distribuiti sono stati gia' tassati in capo alla societa' che li ha prodotti.

Al contrario, nel caso in esame, trattandosi di utili extrabilancio, mai pervenuti nella contabilita' societaria, e' chiaro che non vi e' alcun obbligo di mitigare una doppia imposizione che non v'e' mai stata.

9 Infine, con il settimo motivo, il ricorrente eccepisce il principio del ne bis in idem, come statuto dalla CEDU con la sentenza n. 4.3.14 emessa nel ricorso n. 18640/10 e, premesso di essere gia' stato assolto dal reato di infedele dichiarazione perche' il fatto non sussiste e di avere avuto irrogata, con l'avviso impugnato, una sanzione che, per la sua rilevanza economica (Euro 654.032,00) assume rilevanza penale, chiede che venga dichiarata l'illegittimita' della pretesa nel suo complesso o, quanto meno, della sanzione irrogata e la sua inapplicabilita' in forza del principio di cui all'articolo 4 Protocollo n. 7 adottato a Strasburgo il 22.11.1984 e ratificato e reso esecutivo in Italia con L. 9 aprile 1990, n. 98.

La censura e' inammissibile alla luce dei condivisi principi sanciti da questa Corte (Cass., n. 7131 del 13/03/2019) la quale ha statuito che "in tema di sanzioni tributarle, allorche' gli elementi fattuali evidenzino una stretta connessione, sul piano sostanziale oltre che cronologico, tra l'accertamento in sede tributaria ed il procedimento penale, l'irrogazione di sanzioni tributarie e penali non comporta la violazione del ne bis in idem quando alla sanzione amministrativa debba riconoscersi natura sostanzialmente penale" In particolare, e' stata ritenuta corretta la statuizione del giudice tributario d'appello in punto d'inammissibilita', quale questione nuova dedotta per la prima volta con il ricorso in appello, dell'eccezione del contribuente riferita all'inammissibilita' delle sanzioni tributarie irrogate con gli avvisi di accertamento impugnati per violazione del divieto del bis in idem, con riferimento alla sanzione penale, riferita al medesimo

fatto, comminata nel processo penale su richiesta dell'imputato medesimo ex articolo 444 c.p.p. Si e', infatti, condivisibilmente ribadito il principio di diritto affermato da questa Corte secondo cui "In materia tributaria, alla sanzione della nullita' comminata dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42, comma 3, o da altre disposizioni non si applica il regime di diritto amministrativo di cui alla L. n. 241 del 1990, articolo 21 septies e Decreto Legislativo n. 104 del 2010, articolo 31, comma 4, che risulta incompatibile con la specificita' degli atti tributari relativamente ai quali il legislatore, nella sua discrezionalita', ha configurato una categoria unitaria d'invalidita' - annullabilita', sicche' il contribuente ha l'onere della tempestiva impugnazione nel termine decadenziale di cui al Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 21 onde evitare il definitivo consolidarsi della pretesa tributaria, senza che alcun vizio possa, poi, essere invocato nel giudizio avverso l'atto consequenziale o, emergendo dagli atti processuali, possa essere rilevato di ufficio dal giudice" (cfr. Cass. sez. 5, 18 settembre 2015, n. 18448: tra le altre, in senso conforme, Cass. sez. 5, 13 gennaio 2016, n. 381).

Nel caso, in esame, tale eccezione risulta introdotta, nel silenzio sul punto della sentenza impugnata e a fronte della specifica contestazione sollevata dall'Agenzia delle entrate in controricorso, solo in questo giudizio.

10. In conclusione, alla luce delle complessive considerazioni sin qui svolte, il ricorso va rigettato.

11.Il ricorrente, soccombente, va condannato al pagamento in favore dell'Agenzia delle entrate delle spese processuali nella misura liquidata in dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente alla refusione in favore dell'Agenzia delle entrate delle spese processuali liquidate in complessivi Euro 7.300, oltre spese prenotate a debito.

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

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza