Sentenza del 22/11/2021 n. 36003 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. A.F. impugnò l'avviso di accertamento, ai fini Irpef, per il 2007, che gli era stato notificato il 22/07/2016, che recuperava a tassazione "redditi diversi" derivanti da proventi illeciti, all'esito di verifiche fiscali, nei confronti di Wisper S.r.l. e di Winning Trade S.r.l., scaturite da un procedimento penale della Procura di S.M.C.V. che contestava al signor A. il ruolo di dominus di un'articolata frode fiscale, attuata tramite l'interposizione fittizia di una rete di società "cartiere" (comprese le anzidette "missing traders"), intestate a prestanome, ma gestite di fatto dall'indagato, costituite per emettere fatture per operazioni inesistenti nel settore della compravendita di supporti informatici con la correlata evasione delle imposte dirette, dell'Iva e dei diritti SIAE. La ripresa fiscale a carico del contribuente era d'importo pari al debito Iva sulle fatture attive di Wisper S.r.l. e di Winning Trade S.r.l.

2. La Commissione tributaria provinciale ("C.T.P.") di Caserta accolse il ricorso con sentenza (n. 2443/04/2017) avverso la quale l'ufficio ha interposto appello principale e il contribuente ha interposto appello incidentale (sollevando le medesime questioni articolate in primo grado). La Commissione tributaria regionale ("C.T.R.") della Campania ha rigettato l'appello dell'ufficio sul rilievo che (cfr. pagg. 2, 3 della sentenza) "L'Ufficio ha ritenuto di procedere all'accertamento fiscale, nei confronti di A.F., sulla base del solo rapporto della Guardia di Finanza di Capua del 30/11/2015, senza che la sua responsabilità sia mai stata accertata con sentenza del giudice penale. Pertanto, va condivisa la valutazione eseguita dalla CTP, la quale ha considerato che non sono stati indicati elementi concreti e specifici, a carico di A.F..". Da un diverso angolo visuale, la sentenza impugnata rileva che l'Amministrazione è decaduta dal potere di accertamento poichè non operava il raddoppio del relativo termine previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, nella formulazione anteriore alla riforma di cui alla L. n. 208 del 2015 (in vigore dal 1/01/2016), non essendo stata presentata alcuna denuncia per uno dei reati fiscali di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, prima della scadenza del termine ordinario di accertamento.

3. L'Agenzia ricorre con quattro motivi e il contribuente resiste con controricorso. La ricorrente ha depositato due memorie.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso ("1. Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, nella formulazione applicabile ratione temporis, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3"), l'Agenzia censura la sentenza impugnata che ha erroneamente ritenuto l'Amministrazione finanziaria ("A.F.") decaduta dal potere di accertamento, per scadenza del termine di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, poichè, trattandosi di avviso per il 2007 notificato il 22/07/2016, non operava il

raddoppio del termine previsto dall'art. 43, comma 3, in mancanza di presentazione di una denuncia per uno dei reati fiscali di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, prima della scadenza del termine ordinario di accertamento. L'ufficio ascrive alla C.T.R. di avere ravvisato la decadenza sulla base della disciplina dettata dalla L. n. 208 del 2015, non applicabile alla fattispecie, perchè ad essa successiva, mentre i termini di accertamento previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, (per l'Irpef), dal D.P.R. n. 633 del 1973, art. 57, (per l'Iva), secondo le versioni delle stesse norme applicabili ratione temporis, erano raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facessero insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale.

2. Con il secondo motivo ("2. Violazione e falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4"), si censura la radicale carenza di motivazione della sentenza impugnata, che ha escluso che operasse il raddoppio del termine di accertamento a causa dell'assenza di una denuncia penale, trascurando di esaminare l'atto impositivo secondo cui le riprese fiscali si basavano sulle indagini della Guardia di Finanza che avevano portato all'apertura di due procedimenti penali nei confronti del signor A., sicchè non solo vi era stata una denuncia penale, ma addirittura erano in corso i relativi procedimenti penali.

3. Con il terzo motivo ("3. Violazione e falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4"), l'Agenzia censura la sentenza impugnata che, là dove ha condiviso la valutazione del giudice a quo secondo cui non erano stati indicati elementi concreti e specifici a carico del contribuente, la cui responsabilità non era mai stata accertata in sede penale, si è limitata ad aderire acriticamente alla decisione della Commissione provinciale senza confrontarsi con le puntuali critiche ad essa rivolte dall'A.F. nell'atto di appello.

4. Con il quarto motivo ("4. Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41 bis e degli artt. 2697 e 2729 c.c., con riferimento all'art. 654 c.p.p., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3"), l'Agenzia censura l'errore di diritto della sentenza impugnata che, nel passo in cui afferma che alla base dell'accertamento nei confronti del signor A. avrebbe dovuto esserci una condanna penale che ne accertasse la responsabilità, si pone in netto contrasto con il regime del c.d. doppio binario tra giudizio penale e giudizio tributario ed è quindi del tutto inidonea a motivare l'illegittimità dell'accertamento fiscale.

5. Il quattro motivi di ricorso, suscettibili d'esame congiunto per connessione, sono fondati.

5.1. Innanzitutto, va data continuità alla giurisprudenza sezionale (così Cass. 28/04/2021, n. 11156; in termini Cass. 13/02/2019, n. 4205) secondo cui "In tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, e dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 3, nei testi applicabili "ratione temporis", presuppone unicamente l'obbligo di denuncia penale, ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, e non anche la sua effettiva presentazione, come chiarito dalla Corte Cost. nella sentenza n. 247 del 2011, sicchè, ove il contribuente denunci il superamento dei termini di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, deve contestare la carenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, non potendo mettere in discussione la sussistenza del reato il cui accertamento è precluso al giudice tributario. (Cass. 02/07/2020, n. 13481).". Si è anche precisato che detti termini - D.P.R. n. 600 del 1973 ex art. 43, per l'IRPEF, D.P.R. n. 633 del 1972 ex art. 57, per l'IVA - sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di

presentazione di denuncia penale, anche se archiviata o tardiva, senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento già notificati, relativi a periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016 (ed è il caso in esame), incidano le modifiche introdotte dalla L. n. 208 del 2015, art. 1, commi da 130 a 132, attesa la disposizione transitoria, ivi introdotta, che richiama l'applicazione del D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2, nella parte in cui fa salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni e degli inviti a comparire D.Lgs. n. 218 del 1997 ex art. 5, già notificati, dimostrando un "favor" del legislatore per il raddoppio dei termini se non incidente su diritti fondamentali del contribuente, quale il diritto di difesa, in ossequio ai principi costituzionali di cui agli artt. 53 e 112, Cost. (Cass. 19/12/2019, n. 33793; 14/05/2018, n. 11620).

5.2. In secondo luogo, per la Corte "In tema di processo tributario è nulla, per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 36 e 61, nonchè dell'art. 118 disp. att. c.p.c., la sentenza della commissione tributaria regionale completamente priva dell'illustrazione delle censure mosse dall'appellante alla decisione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la commissione a disattenderle e che si sia limitata a motivare "per relationem" alla sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa, poichè, in tal modo, resta impossibile l'individuazione del "thema decidendum" e delle ragioni poste a fondamento della decisione e non può ritenersi che la condivisione della motivazione impugnata sia stata raggiunta attraverso l'esame e la valutazione dell'infondatezza dei motivi di gravame."; (Cass. 05/10/2018, n. 24452; conf.: ex multis: 11/11/2020, n. 25325; 14/02/2020, n. 3819; 25/10/2018, n. 27112; 05/11/2018, n. 28139, la quale ha stabilito che "La sentenza d'appello può essere motivata "per relationem", purchè il giudice del gravame dia conto, sia pur sinteticamente, delle ragioni della conferma in relazione ai motivi di impugnazione ovvero della identità delle questioni prospettate in appello rispetto a quelle già esaminate in primo grado, sicchè dalla lettura della parte motiva di entrambe le sentenze possa ricavarsi un percorso argomentativo esaustivo e coerente, mentre va cassata la decisione con cui la corte territoriale si sia limitata ad aderire alla pronunzia di primo grado in modo acritico senza alcuna valutazione di infondatezza dei motivi di gravame"). Nel caso in esame la C.T.R. ha condiviso in maniera acritica il passo della pronuncia di primo grado che negava che il fisco avesse indicato "elementi specifici, a carico di A.F.". Da questo punto di vista, premesso che la materia delle imposte sui redditi, per effetto del D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 19, è regolata dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36, è utile sottolineare che, in via presuntiva, e secondo l'id quod plerumque accidit, può ritenersi che l'amministratore di fatto di una "cartiera" abbia direttamente incamerato i proventi dell'evasione addebitabile alla società e che, conseguentemente, spetti all'amministratore stesso fornire la prova contraria. Con la precisazione che in simili ipotesi è ben possibile l'assenza di evidenze contabili dell'evasione, analogamente a quanto chiarito dalla Corte a proposito dei ricavi occulti di società di capitali a ristretta base, distribuiti ai soci (cfr. Cass. 17/12/2020, n. 28955 (p. 6.), in connessione con Cass. 20/06/2019, n. 16546 (p. 3.8.); 04/12/2020, n. 27791 (p. 5.2.)).

5.3. Da una diversa angolazione giuridica, infine, va riaffermata l'autonomia del processo tributario rispetto al processo penale, nel senso che, come enunciato ex multis da Cass. 21/02/2020, n. 4645, il giudice tributario non è vincolato alle imputazioni e alle emergenze istruttorie del processo penale, ma è tenuto a valutare per proprio conto se le prove acquisite in

quella sede siano idonee a fondare il proprio convincimento circa la sussistenza dei fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria.

6. In conclusione, accolto il ricorso nei termini sopra indicati, la sentenza è cassata, con rinvio al giudice a quo, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata, e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 10 novembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 22 novembre 2021

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza