Sentenza del 18/01/2022 n. 1451 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza 754/02/2014, depositata il 12 giugno 2014, notificata il 7 ottobre 2014, la Commissione tributaria regionale della Liguria, rigettava l'appello proposto da P.L. - già amministratore di Titta s.n.c. nei confronti dell'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, avverso la sentenza n. 105/03/2012 della Commissione tributaria provinciale di Savona che aveva rigettato il ricorso proposto dal suddetto contribuente, avverso l'avviso di n. TL920100668 con il quale - previ p.v.c. della Direzione regionale della Liguria e della Guardia di Finanza, inerenti a una verifica fiscale effettuata nei confronti della società Titta s.n.c. - l'Ufficio, per l'anno di imposta 2006, aveva contestato a quest'ultimo, nella qualità di amministratore della detta società, una maggiore Iva, per un importo complessivo di Euro 1.820.000,00, oltre interessi, in relazione ad una assunta frode Iva commessa, con interposizione fittizia della società tra persone fisiche e soggetti passivi Iva, nella compravendita di beni immobili. 2.In punto di fatto, il giudice di appello premette che: 1) previ p.v.c. della Direzione regionale della Liguria e della G.d.F., Polizia tributaria di Savona, redatti a seguito di una verifica fiscale per gli anni 2006-2007, nei confronti della società Titta s.n.c., con avviso di accertamento n. (--), l'Ufficio aveva recuperato, per l'anno 2006, maggiore Iva nei confronti di P.L., quale legale rappresentante della detta società, essendo emersa una frode fiscale inerente l'omesso versamento di Iva in relazione ad operazioni cartolari di compravendita di due immobili, adibiti ad alberghi (Hotel Marina e Hotel Villa Adele siti in (---)), nelle quali la società figurava come soggetto fittizio interposto, che, dopo avere acquistato da privati (sorelle S., costituenti la medesima società Titta s.n.c. nel 2005) i due complessi alberghieri, nel marzo e nel novembre del 2006 (con assoggettamento di tali operazioni ad imposta di registro, e definizione con adesione dei due avvisi di accertamento che erano stati notificati al P.) aveva ceduto, nelle stesse date, gli stessi immobili (peraltro, ad un prezzo ingiustificatamente più elevato)a due società di leasing, al fine di rendere imponibile ai fini Iva gli atti di cessione de quibus e consentire l'effettivo incameramento da parte di Po.Al., amministratore di fatto della società e vero dominus del disegno frodatorio, dell'imposta versata dalle società di leasing acquirenti nonchè del prezzo corrisposto (in misura maggiore rispetto al reale valore degli immobili); 2) avverso l'avviso di accertamento in questione, P.L., già amministratore della società Titta s.n.c., aveva proposto ricorso dinanzi alla CTP di Savona che, con sentenza n. 105/3/12, aveva rigettato il ricorso; 3) avverso la sentenza di primo grado, il contribuente aveva proposto appello dinanzi alla CTR della Liguria, deducendo: a) l'erroneità della pronuncia nella parte in cui aveva assunto, a fondamento dell'avviso, fatti giuridicamente non rilevanti e motivazioni contrastanti con quelle contenute nell'accertamento; b) la mancata motivazione della sentenza circa la violazione della L. n. 2248 del 1865, art. 4, all. E; c) la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 1 e 4;

d) l'illegittimità dell'avviso di accertamento per inesistenza della responsabilità dell'amministratore - apparente; e) l'illegittimità dell'atto di accertamento per inesistenza del debito tributario; 4) aveva controdedotto l'Ufficio chiedendo la conferma della sentenza di primo grado.

3. In punto di diritto, nella sentenza impugnata, il giudice di appello ha osservato che: 1) dagli atti risultavano prove certe della responsabilità di P.L., quale coautore delle violazioni contestate:a) in quanto lo stesso era stato legale rappresentante e amministratore della società Titta s.n.c. nel momento in cui erano stati redatti gli atti di compravendita con i quali era stata realizzata la frode e, quindi, era stato a conoscenza delle operazioni che l'avevano generata (cedendo poi la partecipazione nella società a L.P.B., quale mero prestanome, nel momento in cui la società aveva cessato la sua funzione strumentale alla frode); b) era persona stimata dalle banche e dalle società di leasing; c) aveva la possibilità di operare sui conti della società; d) aveva ricevuto un compenso per l'attività posta in essere; 2) per quanto concerneva l'assunta violazione della L. n. 2248 del 1865, art. 4, all. E, premesso che non sussisteva alcun obbligo da parte del giudice tributario di conformarsi alla sentenza penale, nella specie, il procedimento penale aveva ad oggetto un fatto (reato di calunnia a carico di Po. nei confronti di P.) estraneo all'accertamento in questione; 3) alla luce di quanto sopra esposto, andavano disattese le ulteriori eccezioni sostenute dall'appellante in merito all'insussistenza della propria responsabilità nonchè alla pretesa illegittimità dell'atto impositivo per inesistenza del debito tributario;

4. Avverso la sentenza della CTR, la società propone ricorso per cassazione affidato a cinque motivi, cui resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso.

5. Il ricorrente ha depositato istanza per la trattazione anticipata del ricorso.

6. In data 4 novembre 2021, il ricorrente ha depositato memoria contenente istanza di differimento dell'udienza e di sospensione del giudizio ex art. 295 c.p.c. fino alla definizione di quello penale RG 17667-2019 incardicato dinanzi alla settima sezione della Corte di cassazione avverso la sentenza della Corte di appello di Genova, sez. pen. II, 18 ottobre 2018, n. 3020;

7. Il ricorso è stato fissato per la trattazione in pubblica udienza ai sensi del D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8bis, come convertito, con mod., dalla L. 18 dicembre 2020, n. 176.

Motivi della decisione

1. Va preliminarmente disattesa l'istanza formulata dal ricorrente di differimento dell'udienza e sospensione del giudizio ex art. 295 c.p.c. fino alla definizione di quello penale RG 17667-2019 asseritamente incardinato dinanzi alla settima sezione della Corte di cassazione avente ad oggetto, ad avviso del contribuente, la medesima fattispecie di cui al presente ricorso; invero, la sentenza penale della Corte di appello di Genova, sez. pen. II, 18 ottobre 2018, n. 3020 confermativa quella di condanna di primo grado del Trib. Savona, sez. pen. 2 agosto 2017, n. 749 (allegate alla memoria), impugnata dinanzi alla settima sezione penale di questa Corte, è stata emessa unicamente nei confronti di M.D., quale notaio rogante, per i reati di falso materiale commesso da pubblico ufficiale (art. 476 c.p.) e di falsa attestazione in atto pubblico (art. 479

c.p.), in occasione, tra l'altro, della redazione e della sottoscrizione del rogito notarile relativo alla compravendita immobiliare e alla locazione finanziaria dell'albergo denominato "Hotel Marina" di (---) tra la società Titta di P.L. s.n.c. (venditore), la società di leasing (Selmabipiemme s.p.a. (acquirente) e la Settima 80 s.r.l. (utilizzatore); pertanto, per quanto i fatti storici oggetto di tale controversia possano (in parte) coincidere con quelli che hanno costituito oggetto di indagine tributaria, trattandosi di terzo estraneo al presente giudizio, imputato di reati commessi nell'esercizio della professione di notaio rogante, non risulta configurabile alcuna pregiudizialità del predetto giudizio penale rispetto a quello in esame.

2. Con il primo motivo, si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame circa un fatto decisivo e controverso, per avere la CTR ritenuto legittimo l'avviso di accertamento stante la asserita responsabilità di P.L., quale coautore delle violazioni, in quanto amministratore e legale rappresentante della società Titta s.n.c. senza considerare che dalla descrizione dei fatti contenuta negli atti impositivi e dal corredo probatorio acquisito in sede giudiziale, era emerso che il P. non avesse assunto alcun ruolo attivo nella organizzazione ed esecuzione della frode fiscale contestata, essendo stato, al contrario, interamente "manovrato" da Po.Al. quale vero dominus dell'intera operazione (unico gestore sia delle transazioni con le venditrici sorelle S. che delle successive operazioni di vendita; delegato alla firma sul conto corrente della società) con totale estraneità del contribuente alla frode Iva contestata.

2.1. Il motivo si profila inammissibile, posto che il vizio specifico denunciabile per cassazione in base alla nuova formulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (come modificato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, applicabile ratione temporis nella specie, per essere stata la sentenza di appello depositata in data 12 giugno 2014) concerne l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, e dell'art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4, il ricorrente deve indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività", fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sè, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Cass., sez. un., n. 8053 e n. 8054 del 2014; Cass. n. 14324 del 2015); nella specie, il ricorrente non ha assolto il suddetto onere, non avendo dedotto l'omesso esame di "fatti storici", ma, peraltro, di profili attinenti alle risultanze probatorie, la rivalutazione delle quali è preclusa a questa Corte; in particolare, la CTR - a fronte della contestazione dell'Ufficio, fondata sui rilievi di cui ai p.v.c. della Direzione regionale della Liguria e della G.d.f., di una frode Iva commessa attraverso l'interposizione fittizia tra persone fisiche e soggetti passivi Iva del soggetto non operativo Titta s.n.c. che, dopo avere "acquistato" cartolarmente da privati (le sorelle S., costituenti la medesima società nel 2005) due immobili adibiti ad alberghi (operazioni soggette ad imposta di registro, con definizione, in adesione, dei relativi avvisi di accertamento, da parte del P.), li aveva, nelle stesse date, "rivenduti", sempre cartolarmente, a due società di leasing, evadendo, il pagamento dell'Iva dovuta e incassando quella versata dalle società di

leasing acquirenti, oltre il prezzo corrisposto da queste ultime (in misura ingiustificatamente maggiorato) - ha ravvisato, oltre al ruolo di dominus del disegno fraudolento in capo a Po.Al., la responsabilità in capo a P.L., quale coautore delle suddette violazioni: a) in quanto lo stesso era stato legale rappresentante e amministratore della società Titta s.n.c. nel momento in cui erano stati redatti gli atti di compravendita con i quali era stata realizzata la frode e, quindi, era stato a conoscenza delle operazioni che l'avevano generata (cedendo poi la partecipazione nella società a L.P.B., quale mero prestanome, nel momento in cui la società aveva cessato la sua funzione strumentale alla frode); b) era persona stimata dalle banche e dalle società di leasing; c) aveva la possibilità di operare sui conti della società; d) aveva ricevuto un compenso per l'attività posta in essere. Da qui la ritenuta legittimità dell'avviso di accertamento in questione notificato a P.L., già amministratore di Titta s.n.c., avendo quest'ultimo rivestito, alla luce delle risultanze probatorie, un asserito "ruolo attivo" nella realizzazione del contestato disegno fraudatorio.

3. Con il secondo motivo, si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione della L. n. 2248 del 1865, art. 4, all. E, per avere la CTR - peraltro, mal interpretando il motivo di appello nel senso che, con esso, si sarebbe eccepito l'obbligo, per l'organo giudicante, di conformarsi al giudicato penale-erroneamente rigettato la doglianza dell'appellante circa l'obbligo dell'Ufficio impositore di conformarsi all'accertamento dei fatti operato con giudicato penale (nella specie, con sentenza resa nell'ambito del procedimento penale a carico di Po.Al., era stata accertata la responsabilità di quest'ultimo per il reato di calunnia quale conseguenza dei fatti relativi all'omesso versamento dell'Iva, con insussistenza di qualsiasi coinvolgimento nella frode del P.; inoltre, con decreto del GIP del Tribunale di Savona, era disposta, su richiesta del PM, l'archiviazione della notizia di reato nei confronti di P., essendo quest'ultimo risultato estraneo ai fatti contestati).

3.1. Il motivo si profila inammissibile.

Quanto alla assunta erronea interpretazione da parte del giudice di appello del contenuto della doglianza proposta dal contribuente di violazione della L. n. 2248 del 1985, art. 4, all. E, questa Corte ha chiarito che "nel giudizio di legittimità va tenuta distinta l'ipotesi in cui si lamenti l'omesso esame di una domanda da quella in cui si censuri l'interpretazione che ne ha dato il giudice del merito. Nel primo caso, si verte in tema di violazione dell'art. 112 c.p.c. e si pone un problema di natura processuale, per la soluzione del quale la S.C. ha il potere-dovere di procedere all'esame diretto degli atti onde acquisire gli elementi di giudizio necessari ai fini della pronuncia richiesta. Nel secondo caso, invece, poichè l'interpretazione della domanda e l'individuazione del suo contenuto integrano un tipico accertamento di fatto riservato, come tale, al giudice del merito, in sede di legittimità va solo effettuato il controllo della correttezza della motivazione che sorregge sul punto la decisione impugnata (ex plurimis, Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 30684 del 21/12/2017).

Quanto alla denunciata violazione e falsa applicazione della L. n. 2248 del 1865, art. 4, all. E. premesso che come affermato che da questa Corte "in forza del principio contenuto dalla L. 20 marzo 1865, n. 2248, art. 4, all. E.... Il dovere della pubblica amministrazione di adeguarsi al giudicato, infatti, sussiste soltanto nei limiti soggettivi posti dall'ordinamento, al di fuori dei quali non può ammettersi alcun vincolo giuridico, anche se di minore intensità. L'impostazione qui

criticata confonde i vincoli che, come il giudicato, riguardano le statuizioni contenute nella sentenza, col dovere di riconoscere la stessa come fatto giuridico (c.d. Tatbestandswirkung, effetto di fattispecie)" Cass. Sez. 5, Sentenza n. 516 del 2002 - nella specie, il ricorrente non coglie la ratio decidendi, avendo la CTR - dopo avere fatto riferimento, in via di principio, alla mancanza di obbligo del giudice tributario di conformarsi alla sentenza penale, stante l'autonomia del processo tributario rispetto a quello penale (in ossequio a giurisprudenza consolidata di legittimità, v., ex plurimis, Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 16262 del 28/06/2017)- fondato il rigetto della doglianza sul rilievo con un apprezzamento di fatto non sindacabile in questa sede - che "nella specie, il procedimento penale (avesse) ad oggetto una fattispecie concernente una vicenda privata tra il sig. Po. e il sig. P., relativamente ad un reato di calunnia a carico del primo, per cui non (rilevasse) nel presente giudizio"; con ciò accertando, in punto di fatto, che il procedimento penale avesse ad oggetto una vicenda (reato di calunnia a carico di Po. nei confronti di P.) estranea all'accertamento in questione.

4. Con il terzo motivo, si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. nonchè del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, per avere la CTR: 1) omesso di pronunciarsi sul motivo di doglianza con cui il contribuente aveva contestato la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 1 e 4, in considerazione della effettività delle operazioni di cessione degli immobili da Titta s.n.c. alle società di leasing, trattandosi di operazioni imponibili ai fini Iva (per essere intercorse a titolo oneroso tra la società commerciale Titta s.n.c., da un lato, e le società di leasing, dall'altro, con riguardo a beni immobili situati nel territorio dello Stato); 2) con una motivazione apparente, senza indicare le ragioni logico-giuridiche seguite, ritenuto legittima la pretesa impositiva nei confronti del P. fondata su una asserita fittizietà degli atti di vendita dei beni immobili intercorsi tra Titta s.n.c. e le società di leasing.

4.1. Il motivo - che consta di due sub censure - è infondato. Quanto all'assunto vizio di omessa pronuncia, va premesso che "costituisce violazione della corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato e configura il vizio di cui all'art. 112 c.p.c., l'omesso esame di specifiche richieste o eccezioni fatte valere dalla parte e rilevanti ai fini della definizione del giudizio, che va fatto valere ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4" (Cass. n. 22759 del 2014; n. 6835 del 2017); in particolare, "il vizio di omessa pronuncia ricorre quando vi sia omissione di qualsiasi decisione su un capo della domanda, intendendosi per capo di domanda ogni richiesta delle parti che abbia un contenuto concreto formulato in conclusione specifica, sulla quale deve essere emessa pronuncia di accoglimento o di rigetto (Cass. n. 27566 del 2018; n. 28308 del 2017; n. 7653 del 2012); nella specie, la CTR, dopo avere richiamato nella parte in fatto il motivo di doglianza relativo all'assunta violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 1 e 4 - ha rigettato l'appello del contribuente, essendo emerso, come contestato dall'Ufficio nell'avviso di accertamento in questione, a seguito delle indagini condotte dalla Direzione regionale della Liguria e dalla GdF, l'utilizzo della società Titta s.n.c. quale soggetto interposto fittizio tra persone fisiche e soggetti passivi Iva, allo scopo di porre in essere una frode fiscale, omettendo il versamento dell'Iva, in relazione alla rivendita cartolare di due beni immobili a società di leasing, con incameramento dell'imposta versata da queste ultime nonchè del relativo prezzo (peraltro, ingiustificatamente maggiorato, essendo la rivendita avvenuta nelle stesse date dell'acquisto, sempre cartolare, da parte della società dei beni da privati).

Quanto all'assunto vizio di motivazione apparente, premesso che "ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta ivi di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento" (Cass. n. 9105 del 07/04/2017; Cass. 25456 del 2018; n. 26766 del 2020), nella specie, alla luce delle sopra richiamate considerazioni svolte dal giudice di appello, sono chiare le ragioni del rigetto (tra l'altro) del motivo di censura concernente la assunta violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 1 e 4, nonchè il ragionamento logico-giuridico seguito dallo stesso per la formazione del proprio convincimento.

5. Con il quarto motivo, si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. avendo la CTR omesso di pronunciare in ordine al motivo di doglianza con cui era stata denunciata l'erroneità della ripresa a tassazione relativa all'omesso versamento Iva nei confronti di P. potendo l'imposta de qua gravare esclusivamente in capo alla società.

5.1. Il motivo si profila infondato.

Nella sentenza impugnata, la CTR ha, infatti, espressamente disatteso, in base a quanto esposto nella parte motiva, "le ulteriori eccezioni in merito all'insussistenza della responsabilità (del P.) e, quindi, alla sostenuta inesistenza dell'atto di accertamento in quanto inesistente il debito tributario". In merito, la CTR, come sopra esposto, ha ritenuto, infatti, legittimo l'avviso di accertamento notificato a P.L., quale coautore delle contestate violazioni, in quanto amministratore e rappresentante legale della società nel periodo in cui erano stati redatti gli atti di compravendita con i quali era stata realizzata la frode Iva nonchè persona stimata dalle banche e dalle società di leasing, con possibilità di operare sui conti della società e appositamente remunerata per l'attività posta in essere.

6. Con il quinto motivo, si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. avendo la CTR omesso di pronunciare in ordine al motivo di doglianza con cui era stata denunciata la violazione del principio di alternatività tra l'Iva e l'imposta di registro, avendo l'Agenzia delle entrate notificato al P., con riferimento alle medesime operazioni di compravendita dei due immobili in questione, due atti impositivi a titolo di imposta di registro, oggetto di definizione in adesione da parte del contribuente, e un avviso di accertamento - oggetto del giudizio in esame - con cui era stato contestato l'omesso versamento dell'Iva.

6.1. Il motivo è inammissibile.

Al riguardo, si è precisato che, se è vero che la Corte di cassazione, allorquando debba accertare se il giudice di merito sia incorso in "error in procedendo" è anche giudice del fatto ed ha il potere di esaminare direttamente gli atti di causa, non è meno vero che, non essendo il predetto vizio rilevabile "ex officio", nè potendo la Corte ricercare e verificare autonomamente i documenti interessati dall'accertamento, è necessario che la parte ricorrente non solo indichi gli elementi individuanti e caratterizzanti il "fatto processuale" di cui richiede il riesame, ma anche che illustri la corretta soluzione rispetto a quella erronea praticata dai giudici di merito, in modo

da consentire alla Corte investita della questione, secondo la prospettazione alternativa del ricorrente, la verifica della sua esistenza e l'emenda dell'errore denunciato" (Sez. U, Sentenza n. 20181 del 2019; sez. U n. 157 del 2020); nel caso di specie, il contribuente non ha, in difetto del principio di autosufficienza, riportato nel ricorso per cassazione gli esatti termini della dedotta doglianza di merito (riproducendo ivi, per quanto di interesse, il contenuto dell'atto di appello, o allegandolo), impedendo a questa Corte di verificare la sussistenza dell'error in procedendo denunciato. Peraltro, dal ricorso introduttivo e dall'atto di appello allegati al controricorso (alleg. n. 4 e n. 7), emerge che trattavasi di doglianza che, sebbene proposta in primo grado, non era stata riproposta dal contribuente quale motivo di impugnazione in sede di gravame;

7. In conclusione, il ricorso va complessivamente rigettato.

8. Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso. Condanna il ricorrente al pagamento in favore dell'Agenzia delle entrate delle spese processuali che liquida in Euro 13.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Dà inoltre atto, ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello, ove dovuto, per il ricorso a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma, il 11 novembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 18 gennaio 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza