Sentenza del 22/09/2022 n. 27708 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. O.M.P. Officine M. P. s.r.l. ha proposto ricorso per cassazione, iscritto al n. 18605/2018 R.G., affidato a quattro motivi, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna n. 3345/13/17, depositata il 13/12/2017, che ha rigettato il suo appello avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Bologna, che aveva rigettato il ricorso della stessa contribuente contro l'atto di contestazione ed irrogazione della sanzione per il mancato versamento, nell'anno d'imposta 2007, della ritenuta sugli utili occulti distribuiti alla socia non qualificata M.A.M..

L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso.

2. La medesima O.M.P. Officine M. P. s.r.l. ha proposto ricorso per cassazione, iscritto al n. 18611/2018 R.G., affidato a quattro motivi, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna n. 3347/13/17, depositata il 13/12/2017, che ha rigettato il suo appello avverso la sentenza della Commissione tributava provinciale di Bologna, che aveva rigettato il ricorso della stessa contribuente contro l'avviso di accertamento in materia di Ires, Irap ed Iva, di cui all'anno d'imposta 2007, con il quale, all'esito di un processo verbale di constatazione, erano state escluse la deducibilità e la detraibilità delle spese di sponsorizzazione di gare automobilistiche, che trovavano titolo nel contratto concluso tra la contribuente e la Super Racing s.r.l., attesa la ritenuta inesistenza parziale oggettiva delle relative operazioni; ed era stata inoltre contestata la mancata effettuazione di ritenuta sulla quota dei conseguenti maggiori ricavi che si è presunto fosse stata distribuita alla socia non qualificata M.A.M., sul presupposto della ristretta base sociale della s.r.l..

Si sosteneva, in sintesi, nell'atto impositivo che il contratto di sponsorizzazione in questione avesse un contenuto assolutamente generico, che non consentiva di individuarne con certezza le prestazioni dovute dalla Super Racing s.r.l. e non permetteva quindi, in radice, alla contribuente, che pure pagava un ragguardevole corrispettivo alla controparte, di poterne in alcun modo individuare e verificare l'adempimento. Tale circostanza, secondo l'ufficio, palesando un disinteresse della contribuente rispetto all'effettiva operazione, era di per sè indiziante dell'inesistenza oggettiva di quest'ultima. Inoltre i pagamenti della contribuente, diretti alla Super Racing s.r.l., sarebbero stati girati poi da quest'ultima alla International Competition di C.A., evasore totale, che prelevava il denaro in contante e ne consegnava parte al pilota automobilistico E., restituendone altra parte alla stessa O.M.P. s.r.l..

L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso.

Motivi della decisione

1. Rileva preliminarmente il Collegio l'opportunità di riunire i due ricorsi, attesa la loro connessione oggettiva e la coincidenza soggettiva.

Pertanto il ricorso iscritto al n. 18611/2018 R.G. viene riunito a quello iscritto al n. 18605/2018 R.G..

Per necessaria priorità logica, appare altresì opportuno trattare anticipatamente il ricorso iscritto al n. 18611/2018 R.G., che ha ad oggetto l'avviso d'accertamento, presupposto dell'atto di contestazione ed irrogazione della sanzione controverso nel ricorso n. 18605/2018 R.G..

1.1. Con il primo motivo del ricorso iscritto al n. 18611/2018, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente denuncia la violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, commi 2 e 3, e L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, per avere il giudice a quo ritenuto che l'atto impositivo non fosse nullo per carenza della sua motivazione, a causa della mancata allegazione di atti in esso richiamati, ed in particolare l'interrogatorio del pilota automobilistico E., le fatture emesse dalla International s.r.l. a carico della Super Racing s.r.l., gli estratti conto dei prelevamenti effettuati dalla International s.r.l., il p.v.c. elevato a carico della stessa Super Racing s.r.l. e le intercettazioni telefoniche.

Il motivo, che è circoscritto all'aspetto della validità formale dell'atto impositivo, per vizio della parte motiva dello stesso, è infondato.

Invero, come ha argomentato la sentenza impugnata, occorre distinguere l'aspetto della motivazione dell'atto impositivo da quello istruttorio, avendo questa Corte già evidenziato che, in tema di contenzioso tributario, l'avviso di accertamento soddisfa l'obbligo di motivazione 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, sicchè lo stesso è correttamente motivato quando fa riferimento ad un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza regolarmente notificato o consegnato all'intimato (come è pacifico sia avvenuto, nel caso di specie, con riferimento all'avviso emesso nei confronti della stessa ricorrente), senza che l'Amministrazione sia tenuta ad includervi notizia delle prove poste a fondamento del verificarsi di taluni fatti o a riportarne, sia pur sinteticamente, il contenuto (Cass. 30/10/2019, n. 27800). Fermo restando poi che i documenti, ai quali sia lo stesso p.v.c. a fare riferimento, non sono oggetto dell'obbligo di allegazione all'avviso, ma devono eventualmente essere prodotti in giudizio al fine di provare la legittimità della pretesa impositiva (Cass. 28/09/2020, n. 20428).

Invero gli elementi dei quali la ricorrente lamenta l'omessa allegazione all'accertamento impugnato risultano, nell'economia della motivazione dell'accertamento (come riprodotto nel ricorso), di possibile rilevanza istruttoria ("elementi istruttori" li definisce la stessa ricorrente nel successivo motivo di ricorso, a pag. 36), piuttosto che finalizzati alla ricostruzione della pretesa tributaria nel suo complesso. La quale trova comunque un diretto ed immediato fondamento indiziario già nel contenuto del contratto, e del conseguente rapporto, concluso tra la contribuente e la terza Super Racing s.r.l., basandosi quindi la ripresa su un elemento oggettivo

che era necessariamente a conoscenza della ricorrente, parte di quel titolo negoziale. Non è un caso, del resto, che, come infra si dirà, la motivazione resa dalla CTR individua come nucleo indiziante dell'inesistenza oggettiva dell'operazione, presupposto dell'imposizione, proprio il contenuto del rapporto contrattuale in questione, anche dichiaratamente a prescindere dall'intervento e dal ruolo di terzi e dai relativi ulteriori elementi indiziari che possano riguardare tale ultima circostanza.

Va poi aggiunto che, comunque, nell'avviso d'accertamento non manca neppure la riproduzione della parte essenziale degli elementi istruttori in questione, da intendersi assolta non necessariamente attraverso la loro riproduzione fotostatica o integrale trascrizione, ma anche con il sintetico riferimento al loro contenuto, come avvenuto riguardo alle dichiarazioni, alle conversazioni intercettate ed al complesso dei prelevamenti e delle fatturazioni.

In particolare, poi, con riferimento al p.v.c. elevato a carico della Super Racing s.r.l., controparte contrattuale diretta della O.M.P. s.r.l. nell'operazione assunta come oggettivamente inesistente, è proprio la ricorrente a dare atto che esso era allegato in stralcio al p.v.c. emesso nei confronti della stessa O.M.P..

1.2. Con il secondo motivo del ricorso iscritto al n. 18611/2018, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la contribuente ricorrente denuncia la violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 39 e 40, per avere il giudice a quo ritenuto che l'atto impositivo non fosse illegittimo, benchè l'Amministrazione non avesse esaminato e valutato i medesimi elementi istruttori di cui al primo motivo, poichè non ne era in possesso, come aveva comunicato alla contribuente, che aveva richiesto di accedere agli atti.

In sintesi, la ricorrente lamenta che gli elementi istruttori in questione, raccolti da "altri organi alla stessa (Agenzia) estranei", quali la Guardia di finanza, la polizia giudiziaria e l'autorità inquirente penale, non sarebbero stati valutati autonomamente dall'Agenzia con conseguente illegittimità dell'atto impugnato.

Il motivo è infondato.

Invero la motivazione dell'accertamento si apre con il rinvio al p.v.c. redatto nei confronti della ricorrente, a quest'ultima noto (così come era noto quello nei confronti della Super Racing s.r.l., allegato per stralcio a quello relativo alla contribuente).

Come questa Corte ha già avuto modo di chiarire, in tema di avviso di accertamento, la motivazione per relationem, con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura (cfr. Cass. 20/12/2018, n. 32957).

Inoltre lo stesso p.v.c. è dotato, ex se, di rilevanza istruttoria, per quanto differenziata, a seconda delle possibili fattispecie (cfr. Cass. 20/05/2020, n. 9316, a proposito delle dichiarazioni rese, anche se non in contraddittorio con il contribuente, da un terzo ed inserite, anche per riassunto,

nel processo verbale di constatazione e recepite nell'avviso di accertamento; Cass. 25/02/2020, n. 4982, in materia di prove raccolte nel giudizio penale e riportate nel processo verbale di constatazione; Cass. 05/10/2018, n. 24461, in generale sul valore probatorio diverso attribuito al p.v.c., a seconda della natura dei fatti da esso attestati).

Nella sostanza, quindi, anche la circostanza che l'Agenzia non fosse in possesso della copia integrale di uno o più degli atti di indagine non equivale, comunque, ad escludere necessariamente, come pretende la ricorrente, che essa abbia omesso ogni valutazione del materiale istruttorio (che peraltro riassume sinteticamente nello stesso accertamento).

Deve poi ribadirsi, come già nella trattazione del primo motivo, che, in ogni caso, il nucleo essenziale dell'accertamento si fonda sulla rilevanza indiziaria delle caratteristiche dello stesso rapporto contrattuale ritenuto oggettivamente inesistente, noto alla contribuente, che ne era parte, ed ampiamente soppesato, criticamente, direttamente dall'ufficio nella motivazione dell'atto impositivo.

1.3. Con il terzo motivo del ricorso iscritto al n. 18611/2018, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la contribuente ricorrente denuncia la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), e degli artt. 2727 e 2729 c.p.c., per avere il giudice a quo ritenuto che l'atto impositivo non fosse illegittimo, benchè l'Amministrazione non avesse esaminato e valutato i medesimi elementi istruttori di cui al primo motivo.

Nell'articolato motivo, la ricorrente censura, nella sostanza, il ragionamento inferenziale attraverso il quale la CTR ha ritenuto provata, in via indiziaria, l'inesistenza oggettiva delle prestazioni in questione, innanzitutto perchè difetterebbe la valutazione della rilevanza indiziaria di elementi istruttori a discarico, rappresentati da atti di procedimenti e processi penali: una sentenza penale di assoluzione ed una richiesta di archiviazione nei confronti del legale rappresentante della contribuente.

Il motivo è infondato.

Invero esso non attinge l'effettiva ratio decidendi della sentenza impugnata che, dopo aver esaminato ulteriori elementi (ed in particolare il rapporto contrattuale controverso), ha ritenuto che essi fossero sufficienti all'accertamento indiziario, anche a prescindere dalle ulteriori risultanze emerse dall'indagine e dal procedimento penale, che comunque ha esaminato puntualmente, con specifico riferimento anche alla sentenza di assoluzione del g.i.p. di Bologna menzionata dalla ricorrente.

Quanto poi alla richiesta di archiviazione, non si tratta di elemento dotato di rilevanza decisiva, neppure sotto il profilo indiziarlo, ove si consideri che lo stesso P.M. (come da trascrizione nel ricorso), espressamente premette che la sua valutazione prescinde dalla rilevanza presuntiva, in ambito fiscale, degli elementi raccolti in sede penale, ed è fondata sul parametro della certezza necessaria al fine dell'affermazione della responsabilità penale, e quindi per poter utilmente sostenere l'accusa. Non si tratta, quindi, di un elemento indiziario a discarico che possa inficiare l'articolato ragionamento indiziario espresso dal giudice del merito. Nè, comunque, può essere censurata in sede di legittimità, se sorretta da motivazione immune da vizi logici o giuridici, la

scelta operata dal giudice del merito in ordine all'individuazione degli elementi ritenuti significativi e da ricomprendere nell'articolata e globale valutazione degli elementi presuntivi idonei a consentire inferenze (Cass. 16/05/2017, n. 12002).

Quanto poi alla censura relativa alla pretesa carenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, degli elementi indiziari valutati dal giudice del merito, invero la critica della ricorrente si sostanzia nella riproposizione dell'asserita rilevanza indiziaria della predetta sentenza e della richiesta di archiviazione, per cui vanno richiamate le argomentazioni già esposte sul punto, aggiungendo che è peraltro incensurabile, in sede di legittimità, l'apprezzamento del giudice del merito circa la valutazione della ricorrenza dei requisiti di precisione, gravità e concordanza richiesti dalla legge per valorizzare elementi di fatto come fonti di presunzione (Cass. 17/01/2019, n. 1234).

Nella sostanza, quindi, deve ritenersi che la CTR abbia correttamente argomentato il ragionamento inferenziale relativo all'inesistenza oggettiva delle operazioni, valutando, nel complessivo quadro istruttorio, innanzitutto la rilevanza indiziaria essenziale dello stesso contratto de quo, ritenuto totalmente carente (specie se confrontato con altro concluso con altra scuderia ed altro pilota) nella determinazione delle prestazioni della controparte, sotto il profilo dell'individuazione delle gare automobilistiche cui partecipare e della dimensione e della collocazione del marchio della contribuente sulle autovetture, a loro volta non identificate a sufficienza, sebbene a fronte di un corrispettivo rilevante pagato dalla contribuente. Inoltre la CTR ha considerato puntualmente la pregnanza anche delle modalità del rapporto che da tale titolo è conseguito, con riferimento all'esecuzione dovuta dalla controparte, priva di riscontri effettivi ed attendibili (se non nella misura minima ritenuta dalla stessa Agenzia e, pertanto, valutata espressamente non sindacabile dal giudice a quo, anche per difetto di interesse della ricorrente a contestare sul punto) in ordine alla partecipazione a delle gare ed alla rilevanza delle stesse; oltre che in generale carente della possibilità stessa, e comunque della prova, di un effettivo controllo, da parte della contribuente, in ordine all'adempimento effettivo delle prestazioni, già in radice generiche, in questione.

A fronte della rilevanza indiziante di tali circostanze, ritenute idonee ad integrare la prova, che può essere anche indiziaria, da parte dell'Amministrazione, dell'inesistenza oggettiva delle prestazioni contrattuali in questione, la CTR ha poi escluso che allegazioni e prove della contribuente fossero idonee a fornire la prova contraria dell'effettiva sussistenza delle stesse operazioni.

In tal modo il giudice a quo si è allineato a principi consolidati in materia, in quanto nell'ipotesi di contestazione formulata dall'Ufficio in ordine alla inesistenza, o parziale inesistenza, delle operazioni commerciali fatturate, la giurisprudenza di legittimità (ex plurimis, Cass. 16/06/2020, n. 11624, in motivazione) ha reiteratamente affermato in tema di Iva (ma i principi valgono per tutte le imposte accertabili mediante la contestazione della veridicità delle fatturazioni) che qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, in quanto relative ad operazioni inesistenti, spetta all'Ufficio fornire la prova che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, non è mai stata posta in essere, indicando gli elementi anche indiziari sui quali si fonda la contestazione, mentre è onere del contribuente dimostrare la

fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibile, non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, in quanto si tratta di dati e circostanze facilmente falsificabili (Cass., sent. n. 19352 del 2018; n. 29002 del 2017; n. 428 del 2015; n. 17977 del 2013; Cass. nn. 21953/07, 9784/10, 9108/12, 15741/12, 23560/12; 27718/13, 20059/2014, 26486/14, 9363/15; sull'ammissibilità dell'accertamento indiziario anche in tema di i.v.a. cfr. altresì C. Giust. 6 luglio 2006, C-439/04; 21 febbraio 2006, C-255/02; 21 giugno 2012, C-80/11; 6 dicembre 2012, C-285/11; 31 novembre 2013, C-642/11; sulla necessità della prova che il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale cfr. anche, ex plurimis, Cass. 07/06/2017, n. 14232).

1.4. Con il quarto motivo del ricorso iscritto al n. 18611/2018, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la contribuente ricorrente denuncia la violazione dell'art. 112 c.p.c., per avere il giudice a quo omesso di pronunciarsi sul motivo d'appello con il quale la contribuente, a proposito del rilievo di omesso versamento della ritenuta, aveva sostenuto che l'accertamento fosse erroneamente motivato e fondato sulla presunzione di distribuzione dei dividendi occulti alla socia, che violerebbe i criteri di cui agli artt. 2727 e 2729 c.c., essendo priva dei caratteri di precisione, gravità e concordanza e non essendo corrispondente al principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost..

Il motivo è infondato.

Invero parte ricorrente non deduce di aver impugnato l'accertamento controverso e la sentenza di primo grado contestando l'esistenza del presupposto della presunzione di distribuzione ai soci dei ricavi non dichiarati dalla società, ovvero la ristretta base societaria, "con vincoli di solidarietà e reciproco controllo tra i soci", come si legge nell'accertamento.

Tanto meno la ricorrente assume, nel motivo, di aver fornito la prova contraria in ordine alla conseguente presunzione di distribuzione pro quota degli utili occulti, in generale e con riferimento alla socia de qua.

Piuttosto, la contribuente deduce di aver contestato, a monte, la legittimità stessa della presunzione, che costituirebbe un mero "assioma".

Tuttavia, nella giurisprudenza assolutamente consolidata di questa Corte, nel caso di società di capitali a ristretta base partecipativa, opera la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, ma siano stati, invece, accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti (cfr., ex multis, Cass. 15/05/2003, n. 7564; Cass. 26/03/2007, n. 7260; Cass. 22/11/2017, n. 27778; Cass. 20/12/2018, n. 32959; Cass. 24/01/2019, n. 1947).

Considerata pertanto l'assenza di contestazioni della contribuente in ordine alla ristretta base societaria o alla prova contraria circa un diverso impiego degli utili, nel caso di specie all'accertamento di ricavi della società non dichiarati conseguiva direttamente, per effetto della presunzione de qua, quello della loro distribuzione alla socia, per quanto qui rileva, ovvero ai fini dell'omessa ritenuta sugli utili occulti dovuta dalla società ricorrente.

Pertanto il rigetto integrale dell'appello, con la conseguente conferma totale dell'atto impugnato, ha comportato implicitamente, ma necessariamente, anche il necessario rigetto implicito del motivo d'appello, relativo al rilievo in ordine all'omessa ritenuta dovuta dalla società ricorrente, con il quale si contestava la legittimità della presunzione di distribuzione degli utili occulti. Tanto premesso, giova comunque aggiungere che il motivo d'appello in questione (sul quale questa Corte, per economia processuale, potrebbe comunque decidere anche in caso di omessa pronuncia del giudice a quo: Cass. 28/10/2015, n. 21968) era infondato in diritto, in ragione della consolidata giurisprudenza già citata in ordine alla legittimità della presunzione relativa di distribuzione degli utili occulti nelle società a ristretta base sociale.

2. Venendo quindi al ricorso iscritto al n. 18605/2018 R.G., con il primo motivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la contribuente ricorrente denuncia la violazione dell'art. 295 c.p.c., per la mancata sospensione del giudizio, avente ad oggetto la contestazione della sanzione per l'omessa ritenuta a titolo d'imposta sui maggiori utili occulti distribuiti alla socia non qualificata M.A.M. nel 2007, in attesa della definizione del giudizio introdotto dalla medesima s.r.l. avverso l'avviso d'accertamento che, per lo sesso anno d'imposta, aveva disconosciuto la deducibilità e la detraibilità di costi relativi ad operazioni inesistenti, imputando alla società le maggiori imposte Ires ed Iva, oltre all'omessa effettuazione delle ritenute sui conseguenti utili occulti, che, in ragione della ristretta base sociale, presumeva distribuiti ai soci.

Il motivo è infondato.

Infatti, secondo questa Corte, quando due giudizi tra cui sussiste pregiudizialità risultino pendenti davanti al medesimo ufficio giudiziario (fattispecie che, tanto in primo quanto in secondo grado, si è realizzata nel caso di specie, secondo la stessa ricostruzione della ricorrente), non deve disporsi la sospensione di quello pregiudicato ai sensi dell'art. 295 c.p.c., invocato dalla ricorrente, potendo piuttosto ipotizzarsi l'eventuale riunione dei processi ai sensi dell'art. 274 c.p.c. (Cass. 16/06/2020, n. 11634; Cass. 26/11/2021, n. 36916).

Riunione che può comunque, nel caso di specie, utilmente realizzarsi in questa sede, atteso che " L'istituto della riunione di procedimenti relativi a cause connesse, previsto dall'art. 274 c.p.c., in quanto volto a garantire l'economia ed il minor costo dei giudizi, oltre alla certezza del diritto, risulta applicabile anche in sede di legittimità, in relazione a ricorsi proposti contro sentenze diverse pronunciate in separati giudizi, in ossequio al precetto costituzionale della ragionevole durata del processo, cui è funzionale ogni opzione semplificatoria ed acceleratoria delle situazioni processuali che conducono alla risposta finale sulla domanda idi giustizia, ed in conformità dal ruolo istituzionale della Corte di cassazione, che, quale organo supremo di giustizia, è preposta proprio ad assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, nonchè l'unità del diritto oggettivo nazionale" (Cass. Sez. U., 13/09/2005, n. 18125).

2.1. Con il secondo motivo del ricorso iscritto al n. 18605/2018 R.G., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente denuncia la violazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 16, per avere la CTR implicitamente rigettato il motivo d'appello con il quale la contribuente assumeva l'illegittimità dell'atto di contestazione perchè, essendo la sanzione collegata al tributo, avrebbe dovuto essere necessariamente irrogata contestualmente all'accertamento delle maggiori imposte dovute dalla società, a norma dello stesso D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 17.

Il motivo è inammissibile, per la sua indeterminatezza e, comunque, per la carenza d'interesse della contribuente. Invero, come questa Corte ha già chiarito, l'atto di contestazione, quale quello sub iudice, si inserisce nel contesto del procedimento per l'irrogazione di sanzioni amministrative tributarie disciplinato nel D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 16, e caratterizzato dal rafforzamento delle garanzie concesse al contribuente, in genere, nel procedimento che conduce all'emissione dell'avviso d'accertamento (cfr., anche in motivazione, Cass. 18/03/2021, n. 7620; sulla specificità del procedimento di contestazione e sulla maggior tutela del contribuente cfr. altresì Cass. 09/05/2017, n. 11391; Cass., 17/03/2020, n. 7380; Cass. 22/07/2020, n. 15581, in motivazione; Cass. 15/07/2015, n. 14848, in motivazione; Cass. 02/02/2021, n. 2243).

Tanto premesso, deve rilevarsi che nel caso di specie - nel quale difetta una specifica previsione di nullità dell'atto per la violazione censurata - la contribuente non ha allegato quale sarebbe stato il pregiudizio concreto sofferto in conseguenza dell'adozione, da parte dell'Amministrazione, del procedimento sanzionatorio (ordinario e dotato di maggiori garanzie) di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 16, piuttosto che di quello (senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo) ammesso, solo in deroga, dal successivo art. 17.

2.2. Con il terzo motivo del ricorso iscritto al n. 18605/2018 R.G., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente denuncia la violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, commi 1 e 3, per avere la CTR rigettato il motivo d'appello con il quale la contribuente assumeva "l'illegittimità dell'avviso d'accertamento" per assunta carenza di potere del funzionario delegato che lo ha sottoscritto, essendo la delega priva di limitazione temporale e di indicazione delle ragioni che l'hanno resa necessaria.

Il motivo è inammissibile, atteso che la censura attinge la validità formale dell'avviso d'accertamento, che, come risulta dalla sentenza impugnata, oltre che dal ricorso n. 18605/2018 R.G. e dal relativo controricorso, non era oggetto della controversia ora in esame, nella quale è stato ab origine impugnato l'atto di contestazione della sanzione, ed è stato invece oggetto del distinto ricorso della stessa contribuente, unica sede ammissibile della denunciata invalidità dell'atto impositivo.

Peraltro il motivo è pure infondato, atteso che, nel caso di specie, si tratterebbe di delega non di funzioni, ma di firma, alla quale non si riconnettono pertanto gli oneri formali ai quali si riferisce la ricorrente (cfr. Cass. 29/03/2019, n. 8814, anche in motivazione, ex plurimis).

Inoltre, lo stesso atto di delega, riprodotto nel ricorso, evidenzia comunque, come dedotto anche dal P.G. nella sua requisitoria scritta, le ragioni organizzative dell'esercizio del potere di delegare e la delimitazione cronologica della delega conferita.

2.3. Con il quarto motivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente denuncia la violazione degli artt. 2727 e 2729 c.c., per avere la CTR rigettato il motivo d'appello con il quale la contribuente si doleva dell'utilizzo, da parte dell'Amministrazione, della c.d. doppia presunzione, essendo stato prima presunto il conseguimento, da parte della s.r.l., di utili occulti, e

successivamente presunta la distribuzione degli stessi utili, quali dividendi "in nero", pro quota, ai soci, in ragione della ristretta base sociale.

Il motivo è inammissibile nella parte in cui si estende a censurare l'accertamento dell'esistenza degli utili societari occulti, ovvero l'avviso d'accertamento, che, come risulta dalla sentenza impugnata, oltre che dal ricorso stesso e dal controricorso, non è oggetto di questa controversia (nella quale è stato ab origine impugnato l'atto di contestazione della sanzione) ed è stato invece oggetto di distinto ricorso dello stesso contribuente, unica sede ammissibile della relativa contestazione.

Comunque, nella sua globalità, e quindi anche con specifico riferimento alla condotta contestata alla contribuente, ovvero il mancato versamento della ritenuta relativa agli utili occulti distribuiti alla socia de qua, il motivo è (anche) infondato.

Infatti "Nel sistema processuale non esiste il divieto delle presunzioni di secondo grado, in quanto lo stesso non è riconducibile nè agli artt. 2729 e 2697 c.c., nè a qualsiasi altra norma e ben potendo il fatto noto, accertato in via presuntiva, costituire la premessa di un'ulteriore presunzione idonea, in quanto a sua volta adeguata, a fondare l'accertamento del fatto ignoto" (Cass. 01/08/2019, n. 20748; conformi Cass. 07/12/2020, n. 27982; Cass. 29/10/2020, n. 23860).

3. Le spese di ciascuno dei ricorsi seguono la soccombenza.

P.Q.M.

Rigetta i ricorsi riuniti e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida per il ricorso n. 18605/2018 R.G. in Euro 1.415,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito; e per il ricorso n. 18611/2018 R.G. in Euro 5.600,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per ciascuno dei ricorsi riuniti, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 9 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 22 settembre 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza