

# Sentenza del 20/12/2022 n. 37320 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

1. Con plurimi avvisi tutti notificati il 4 maggio 2011, l'Agenzia accertava maggiori imposte nei confronti dei ricorrenti nell'ambito di accertamenti svolti nei confronti del Gruppo M., asseritamente dedito all'ottenimento di minusvalenze e a realizzare operazioni simulate in modo da far conseguire benefici fiscali ed evasione a vantaggio delle società del gruppo e di numerosi clienti.

2. Gli accertamenti riguardavano, quanto ai contribuenti, le annualità d'imposta 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 e ulteriore avviso relativo all'anno 2008. Di essi, quelli relativi agli anni 2006 e 2007 venivano notificati anche alla contribuente B.B., qual responsabile in solido con il A.A..

3. A seguito delle istanze di accertamento con adesione, in data 11 ottobre 2011, l'Agenzia annullava parzialmente gli avvisi relativi agli anni d'imposta 2003 e 2007, e totalmente quello relativo all'anno 2008. Avverso i residui assunti debiti fiscali i contribuenti presentavano separati ricorsi che venivano riuniti dalla CTP e respinti.

4. I contribuenti proponevano così ricorso in appello, che la CTR rigettava.

Gli stessi propongono ricorso in cassazione, affidato a nove motivi. L'Agenzia si è costituita con controricorso per resistere all'impugnativa.

Con memoria depositata in data 1 novembre 2022 la parte controricorrente deduceva sulle difese dell'Agenzia, e chiedeva, in estremo subordine, l'applicazione della norma più favorevole, frattanto entrata in vigore, in relazione alle sanzioni irrogate.

### Motivi della decisione

1. Con il primo motivo il solo A.A. denuncia violazione e tassa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Ritiene in proposito il contribuente che per gli avvisi che riguardano le annualità d'imposta da 2002 a 2005, sia intervenuta la decadenza della potestà accertatrice, non potendosi fare applicazione del disposto dell'art. 43 in rubrica, posto che non esiste riscontro dei presupposti circa la commissione dei reati di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, solo in presenza dei quali è consentito il raddoppio dei termini in parola.

In particolare, poi, il riscontro non sarebbe stato operato quantomeno con riguardo alle annualità 2002 e 2003, non contemplate dall'oggetto della sentenza penale, pronunciata all'esito delle indagini svolte con riferimento ai fatti di cui in premessa.

1.1. Il motivo è infondato. Come ben chiarisce già la sent. Corte Cost. n. 247 del 2011, il raddoppio dei termini non dipende dalla verifica dei presupposti di reato, ma di quelli per l'obbligo di denuncia. A tal proposito si è avuta una sentenza penale, preceduta dalle verifiche precedenti, il che porta a dare per scontata la sussistenza dei suddetti obblighi. Il fatto poi che nella sentenza penale si accerti come gli indizi di reato siano presenti solo per il periodo 2004-2006 (con esclusione quindi delle annualità 2002-2003), non esclude che l'obbligo di denuncia riguardasse anche quelle annualità, in cui analoghe operazioni erano poste in essere. Come premesso, dalla verifica dei presupposti per gli obblighi di denuncia di cui all'art. 331 c.p.p., fuoriescono infatti gli esiti degli accertamenti svolti sia in sede di indagini che poi di giudizio.

2. Con il secondo motivo, entrambi i ricorrenti si dolgono della violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 1, e del principio generale del contraddittorio in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Invero ad avviso dei contribuenti, il previo contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario costituisce ormai *jus receptum*, come discende dagli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, dal principio del giusto procedimento amministrativo di cui all'art. 97, Cost., da quanto del resto affermato da questa stessa Corte (Cass. Sez. U. 18/09/2014, n. 19668), dall'impianto dello Statuto del contribuente.

A fronte di ciò ritenere, come fa la CTR, che a soddisfare il rispetto di tale principio sia sufficiente l'invio di un questionario, risulterebbe del tutto inappropriato, visto che quest'ultimo costituirebbe una forma di attuazione dell'istruttoria con partecipazione dell'interessato, ma non attuazione del contraddittorio finale, che invece presupporrebbe la conclusione dell'istruttoria.

Nè varrebbe far riferimento all'istanza di adesione, visto che rispetto alla stessa non vi sarebbe alcun obbligo di provvedere motivatamente.

Tantomeno il contraddittorio avrebbe potuto ritenersi instaurato a causa del "clamore mediatico" che la vicenda ebbe, come detto invece dalla CTR.

2.1. Il motivo è infondato. La CTR ha essenzialmente ritenuto la sussistenza del contraddittorio nell'ambito del procedimento tributario in quanto ai contribuenti venne inviato il previsto questionario.

Premesso che per i tributi "non armonizzati" non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un generalizzato obbligo di contraddittorio nella fase amministrativa, sussistente solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito, così come non sussiste per gli accertamenti condotti "a tavolino", nella specie (in cui appunto si tratta di tributi non armonizzati), da un lato l'amministrazione ha inviato il questionario, con ciò realizzando la partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento, dall'altro in ogni caso il contribuente non ha

neppure indicato quelle concrete ragioni che si sarebbero potute far valere in ipotesi di un contraddittorio, si ripete realizzato e comunque non prescritto nella specie.

Quanto alla mancata convocazione della B.B. in sede di accertamento con adesione, non solo tale aspetto non è sufficientemente chiarito nel ricorso, ma in ogni caso non sussisteva alcun obbligo dell'amministrazione di convocare la stessa, e d'altronde vale quanto già detto circa l'insussistenza di una necessità di contraddittorio nella specie.

3. Con il terzo motivo, relativamente alle sole annualità 2006 e 2007, la sola B.B. denuncia violazione dell'art. 2697, c.c., D.P.R. 4 settembre 1992, n. 39, art. 15; D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7; art. 210 c.p.c.; D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 39; artt. 2700 e 2702 c.c.; in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

La stessa infatti allega di non aver mai sottoscritto le dichiarazioni in base alle quali venne ricostruita la sua responsabilità solidale, di non aver mai esibito il frontespizio della dichiarazione stessa e che dunque, per cui l'onere della prova circa la riferibilità a sé della dichiarazione stessa andava assolto dall'Agenzia, benché addirittura essa avesse, nelle fasi di merito, chiesto inutilmente l'ordine di acquisizione della relativa documentazione.

3.1. Anche tale motivo è infondato. L'amministrazione non aveva nessun onere di esibizione della copia sottoscritta della dichiarazione, che infatti rimane presso il dichiarante. Spetta dunque a chi ritiene la difformità tra la copia a disposizione dell'amministrazione (che potrebbe essere sottoscritta solo se l'impegno alla consegna all'Agenzia sia stato assunto direttamente dal contribuente) e quella che egli detiene, di dimostrare la difformità di quest'ultima dall'originale sottoscritto, onere che certo non può dirsi soddisfatto a mezzo dell'istanza di esibizione di un documento che dovrebbe infatti essere nella disponibilità del contribuente.

4. Con il quarto motivo, entrambi i contribuenti denunciano violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, dell'art. 1, TUIR, e della L. 28 dicembre n. 448, n. 2001, art. 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

In particolare, i contribuenti allegano l'erroneità della sentenza, la quale non sarebbe sorretta da idonea motivazione, laddove non ha considerato che i versamenti rilevati come reddito o non erano esistenti, o erano oggetto di reddito già tassato, come dimostrato dalle movimentazioni prodotte.

4.1. Il motivo è inammissibile. Con esso in realtà non si vuole proporre una censura di violazione di legge sostanziale, ma si tende piuttosto a censurare un vizio motivazionale. Come noto il vizio di motivazione rilevante in sede di legittimità ricorre solo quando il giudice, in violazione di un obbligo di legge, costituzionalmente imposto (art. 111 Cost., comma 6), ossia dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4 e (in materia di processo tributario) del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, omette di illustrare l'iter logico seguito per pervenire alla decisione assunta, cioè di chiarire su quali prove ha fondato il proprio convincimento e sulla base di quali argomentazioni è pervenuto alla propria determinazione.

La sanzione di nullità colpisce, pertanto, non solo le sentenze che siano del tutto prive di motivazione da punto di vista grafico o quelle che presentano un "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e che presentano "una motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile" (Cass. Sez. U., n. 8053 del 07/04/2014), ma anche quelle che contengono una motivazione meramente apparente, perchè dietro la parvenza di una giustificazione della decisione assunta, la motivazione non consente di "comprendere le ragioni e, quindi, le basi della sua genesi e l'iter logico seguito per pervenire da essi al risultato enunciato", non assolvendo in tal modo alla finalità di esternare un "ragionamento che, partendo da determinate premesse pervenga con un certo procedimento enunciativo", logico e consequenziale, "a spiegare il risultato cui si perviene sulla res decidendi" (Cass. Sez. U., n. 22232 del 03/11/2016).

In altre parole, si è ritenuta la nullità della sentenza quando essa contenga argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. U. 3/11/2016, n. 22232).

Premesso dunque che in nulla il vizio denunciato in rubrica coincide col contenuto del motivo, la motivazione della sentenza impugnata non è inquadrabile nelle gravi anomalie argomentative sopra individuate e non integra, di conseguenza, un'ipotesi di motivazione apparente, poichè non si pone al di sotto del "minimo costituzionale" (Cass. Sez. U. 7/4/2014, n. 8053). Infatti la stessa da un lato richiama pur sommariamente le operazioni consistenti in accredito ricevute da società del gruppo M. "Le operazioni oggetto di contestazione non possono considerarsi effettive in quanto hanno quale presupposto la distribuzione di utili fittizi, comportano l'interposizione di società esistenti solo sulla carta e prive cioè di uno scopo reale (...)", come del resto si evince dalle premesse relative alla descrizione delle operazioni poste in essere dal Gruppo M., nel quale "il ricorrente ha assunto la veste di amministratore di diverse società". Dall'altro la sentenza precisa che "nessuna credibilità sostanziale può essere data alla difesa del ricorrente e del coniuge sulla effettività delle operazioni", osservando che per esse "non è affatto provata la provenienza quale reddito esente o soggetto a ritenuta alla fonte, per cui le somme rivenienti dai versamenti (...) e non giustificate per il fatto che i ricorrenti non svolgevano attività di lavoro autonomo o d'impresa ma solo di lavoro dipendente, devono essere considerate redditi tassabili non dichiarati".

Con ciò il secondo giudice ha esplicitato le ragioni della decisione, mentre eventuali profili di apoditticità e insufficienza delle stesse, anche ove fossero ritenuti sussistenti, non determinano un vizio rilevabile in sede di legittimità (Cass. 17/3/2015, n. 5315).

5. Con il quinto motivo, spiegato in via subordinata da entrambi i contribuenti, si denuncia violazione dell'art. 132, c.p.c., per motivazione inesistente o apparente, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

A parere dei contribuenti la sentenza d'appello sarebbe infatti del tutto priva di motivazione, o avrebbe una motivazione abnorme e irrimediabilmente contraddittoria, avendo ritenuto che, poichè il Gruppo Mythos aiutava i clienti ad evadere ed eludere il fisco, e poichè alcuni dei versamenti sui conti correnti del A.A. pervenivano da società facenti parte di tale Gruppo, le giustificazioni fornite relativamente ai vari versamenti sarebbero irrilevanti.

### 5.1. Il motivo è inammissibile.

Evidente infatti la sua contraddittorietà, poichè lo stesso censura, pur in via subordinata, lo stesso vizio come attingente allo stesso tempo un aspetto sostanziale (la violazione di legge ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) e quello formale del difetto di motivazione.

Il precedente motivo, infatti, nonostante la sua intitolazione, ha consistenza di denuncia del vizio di inidonea/insufficiente motivazione, e ciò è in contraddizione con la deduzione in subordine del vizio di apparenza della motivazione.

In ogni caso, in base a quanto osservato a proposito del quarto motivo, il motivo in esame risulta assorbito.

6. Con il sesto motivo i contribuenti denunciano, in subordine, relativamente alle annualità 2006 e 2007 entrambi, relativamente alle annualità da 2002 a 2005 il solo A.A., violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

La sentenza, a parere loro, non terrebbe conto degli elementi normativi previsti per la determinazione dell'entità delle sanzioni applicate, e cioè la condotta e la personalità dell'autore, ma si sarebbe incentrata solo sul coinvolgimento e collaborazione del A.A. con i soggetti del procedimento penale M., facendone derivare l'applicazione della misura massima.

### 6.1. Anche questo motivo è inammissibile.

Premesso che in tema di sindacato in cassazione circa la scelta della misura della sanzione amministrativa tra il minimo ed il massimo edittale vale il principio per cui "spetta al potere discrezionale del giudice determinarne l'entità entro tali limiti, allo scopo di commisurarla alla gravità del fatto concreto, globalmente desunta dai suoi elementi oggettivi e soggettivi. Peraltro, il giudice non è tenuto a specificare nella sentenza i criteri adottati nel procedere a detta determinazione, nè la Corte di cassazione può censurare la statuizione adottata, ove tali limiti siano stati rispettati e dal complesso della motivazione risulti che quella valutazione è stata compiuta" (Cass. 23/02/2021, n. 4844), appare evidente come ancora una volta la censura sia appuntata su una pretesa insufficienza della motivazione, la quale sul punto è basata espressamente sulla gravità delle violazioni commesse (dalla ricostruzione di cui allo "svolgimento del processo" della sentenza d'appello risultano redditi non dichiarati per oltre un milione di Euro) e sulla specifica condotta dell'agente in relazione al coinvolgimento con i soggetti del procedimento penale Mythos (si ricordi che la sentenza di appello ricordava la funzione di amministratore del A.A. di varie società del gruppo).

7. Con il settimo motivo, proposto dalla sola B.B. si denuncia violazione dell'art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia sulla domanda di annullamento delle sanzioni, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

In particolare, la motivazione non accennava, nel giustificare le sanzioni, alla posizione della B.B. ed alla relativa, autonoma posizione.

### 7.1. Il motivo è infondato.

In effetti più che di omessa pronuncia o di sua rejezione implicita, si può in proposito parlare di assorbimento, dal momento che avendo la sentenza impugnata ricondotto la dichiarazione (anche) alla B.B., tanto bastava a configurarne la responsabilità. Ed infatti la CTR a chiusura delle proprie motivazioni indicava che "Per le considerazioni suesposte ed ogni altra eccezione disattesa restando assorbita da quanto prefato...".

8. Con l'ottavo motivo, in subordine rispetto al precedente, sempre la sola B.B. denuncia violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per discriminazione nei riguardi della stessa, che si vedrebbe applicata la sanzione per parametri che non la concernono, ma che riguardano altro soggetto, cioè il co-dichiarante.

8.1. Anche tale motivo è infondato, dal momento che la corresponsabilità per la sanzione determinata in riferimento al comportamento del co-dichiarante discende dalla natura solidale dell'obbligazione, come configurata dalla L. n. 114 del 1977, art. 17, e la co-dichiarazione costituisce del resto l'effetto di una libera scelta da parte dell'altro co-dichiarante stesso.

9. Con il nono ed ultimo motivo, spiegato in ulteriore subordine dalla stessa B.B., si denuncia questione di non manifesta infondatezza della legittimità costituzionale del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 34, e L. 13 aprile 1977, n. 114, art. 17, per configurata responsabilità della moglie in relazione alle violazioni dolose ascrivibili al marito.

Il motivo risulta assorbito da quanto già indicato con riferimento al motivo precedente, in ordine alla dipendenza della sanzione, quindi della stessa corresponsabilità configurata dalla norma, da una libera scelta del co-dichiarante.

10. I contribuenti hanno infine richiesto in estremo subordine, con la memoria del 1 novembre 2002, l'applicazione della norma più favorevole, in relazione alle sanzioni ad essi irrogate, in esito all'entrata in vigore del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

In proposito va ricordato che "In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 158 del 2015 non operano in maniera generalizzata il "favor rei", rendendo la sanzione irrogata illegale, sicchè deve escludersi che la mera deduzione, in sede di legittimità, di uno "ius superveniens" più favorevole, senza specifiche allegazioni rispetto al caso concreto idonee ad influire sui parametri di commisurazione della sanzione, imponga la cassazione con rinvio della sentenza impugnata" (Cass. 30/11/2018, n. 31062; Cass. 16/09/20, n. 19286).

Nella specie tale deduzione di rilevanza per la concreta fattispecie risulta presente, collegata in particolare al fatto che è stata applicata la sanzione massima con allegazione dei nuovi massimi edittali (massimo edittale precedente 200%; nuovo massimo edittale 180%).

11. Conseguentemente sul punto occorre annullare la sentenza e disporre il rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado, che provvederà altresì alla determinazione delle spese.

P.Q.M.

La Corte:

Rigetta i motivi di ricorso; pronunciando in merito alio ius superveniens sulle sanzioni, cassa la sentenza impugnata, rinviando alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, per la quantificazione delle stesse oltre che per provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 8 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 20 dicembre 2022

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza