

Sentenza del 26/05/2023 n. 14824 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La CTP di Cagliari accoglieva i ricorsi proposti da B.B. e A.A. avverso distinti avvisi di accertamento, per imposte dirette, anno 2007, annullandoli, per mancanza di delega del Capo dell'Ufficio al funzionario che li aveva sottoscritti, avendo rilevato che la copia della delega allegata agli atti dei procedimenti non corrispondeva a quella indicata dall'Ufficio a conferma della legittimità della sottoscrizione apposta dal funzionario delegato.

Con la sentenza in epigrafe indicata, la CTR della Sardegna accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate rilevando, per quanto ancora qui interessa, che:

- con riferimento alla contestazione riguardante la mancanza della delega al funzionario che aveva sottoscritto gli avvisi di accertamento impugnati, l'Ufficio aveva prodotto in appello D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 58 la delega corretta;
- gli altri motivi del ricorso introduttivo, non esaminati dal primo giudice, erano infondati;
- in particolare, la questione relativa al pagamento dell'aggio era infondata, in quanto l'attività dell'agente della riscossione è prevista da specifiche previsioni normative ed è riscontrabile in ogni caso nella fase esecutiva, anche nel caso di versamenti spontanei o rateizzati;
- la questione sul difetto di motivazione degli atti impositivi era infondata, potendo gli stessi essere motivati anche per relationem e considerato che, nella specie, vi era riportato uno stralcio del PVC redatto nei confronti della società;
- i contribuenti non avevano in ogni caso indicato, in relazione alla motivazione degli atti impositivi, quali fossero i documenti non conosciuti;
- nel merito la pretesa fiscale era legittima, in quanto derivava da una verifica eseguita per l'anno 2007 nei confronti della società B.B. Srl di cui i contribuenti erano soci (il B.B. al 90% e la A.A. al 10%), oltre che coniugi, all'esito della quale era emerso che la predetta società aveva stipulato nel 2007 un contratto di vendita avente ad oggetto la cessione di un fabbricato di sua proprietà per un importo pari a Euro 500.000,00; la vendita non era stata regolarmente contabilizzata e non risultava emessa alcuna fattura, non vi erano annotazioni nel registro IVA nè variazioni sul registro dei cespiti; in occasione della stipula dell'atto, la società aveva contabilizzato versamenti sul suo conto corrente per Euro 470.000,00; poichè in data 31/12/2007 era stata annotata la movimentazione del conto "finanziamento soci non onerosi", con prelievo per cassa contanti per Euro 544.000,00, senza nessuna documentazione a supporto, l'Ufficio aveva ritenuto

correttamente che i soci avessero incassato il corrispettivo spettante alla società, deducendone una distribuzione occulta di utili, ai sensi dell'art. 47 TUIR, anche per la sua ristretta base sociale e tenuto conto che al questionario notificato ai contribuenti non era stata fornita alcuna risposta.

Contro la suddetta decisione proponevano ricorso per cassazione i contribuenti, affidato a sei motivi, illustrati con memoria.

L'Agenzia resisteva con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, i contribuenti deducono la nullità della sentenza impugnata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 non avendo la CTR dichiarato inammissibile l'appello, in quanto carente di specifici motivi di impugnazione.

1.1 Il motivo è infondato, posto che nel processo tributario, ove l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni ed argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato, come già dedotto in primo grado, in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimità dell'avviso di accertamento annullato, è da ritenersi assolto l'onere d'impugnazione specifica previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 (Cass. 6302 del 25/02/2022).

1.2 Nella specie, l'Ufficio aveva incentrato la motivazione dell'impugnazione sulla delega di firma, rinviando per il resto a quanto aveva già dedotto in primo grado, in quanto era rimasto soccombente solo con riferimento alla predetta censura, essendo le altre rimaste assorbite.

Con l'atto di appello, peraltro, l'Amministrazione finanziaria aveva ribadito la legittimità del proprio operato e chiesto espressamente, in riforma della sentenza di primo grado, la conferma degli atti impugnati, come risulta dalle parti dell'atto di appello, riportate nel testo del ricorso per cassazione.

2. Con il secondo motivo, lamentano la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 23, 53 e 57 e L. n. 212 del 2000, art. 7 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente consentito all'Agenzia delle entrate di ampliare ed integrare, con le proprie controdeduzioni in primo grado e con l'atto di appello, la motivazione degli avvisi di accertamento impugnati dai contribuenti, avendo l'Ufficio solo nel giudizio di primo grado dedotto che i soci avrebbero prelevato in contanti una somma coincidente con il corrispettivo di vendita dell'immobile della società.

2.1 Il motivo è infondato.

2.2 Dall'esame degli avvisi di accertamento, riportati nel testo del ricorso, si evince che la specificazione, contenuta solo nelle controdeduzioni di primo grado, sulla movimentazione del conto "finanziamento soci non onerosi" con prelievo per cassa contanti di Euro 544.000,00 al 31.12.2007, non costituiva di per sé un elemento determinante nell'ambito della motivazione complessiva della pretesa per giustificare la presunzione di distribuzione degli utili extrabilancio

ai soci, dimostrata già sulla base della prova di percezione di detti utili da parte della B.B. Srl , trattandosi di società a ristretta base partecipativa.

3. Con il terzo motivo, deducono la nullità della sentenza impugnata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 56 e 1 e art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia in relazione alla dedotta violazione del divieto di doppia imposizione di cui agli artt. 44 e 45 e art. 47, comma 1, del TUIR, non avendo l'Agenzia epurato l'extra reddito attribuito ai soci delle imposte già accertate in capo alla B.B. Srl in relazione al corrispettivo della cessione del fabbricato di sua proprietà.

4. Con il quarto motivo, deducono la nullità della sentenza impugnata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 56 e 1 e art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia in relazione alla dedotta violazione e falsa applicazione dell'art. 47, comma 1, del TUIR, in relazione all'omessa applicazione del limite del 40% per le partecipazioni qualificate (B.B.) e del limite del 12,5% per le partecipazioni non qualificate (A.A.), entro i quali gli utili anche extracontabili concorrono alla formazione della base imponibile.

4.1 I motivi vanno esaminati unitariamente, in quanto connessi, e sono entrambi infondati.

4.2 Occorre premettere che, secondo l'indirizzo ormai costante di questa Corte, a cui questo Collegio intende dare continuità, "Alla luce dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell'art. 111 Cost., comma 2, nonché di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c. ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di gravame, la Suprema Corte può omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorquando la questione di diritto posta con quel motivo risulti infondata, di modo che la statuizione da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza di appello (determinando l'inutilità di un ritorno della causa in fase di merito), sempre che si tratti di questione che non richiede ulteriori accertamenti di fatto" (ex plurimis, Cass. 28.06.2017, n. 16171);

4.3 Ciò posto, con riferimento alla ritenuta violazione del divieto di doppia imposizione e dei limiti di imponibilità degli utili, questa Corte (Cass. 23.12.2019, n. 34282; Cass. 19.11.2020, n. 26317 e Cass. 12.09.2022, n. 26758) ha più volte affermato che, quando viene contestata, in caso di società a ristretta base partecipativa, la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, non è in alcun modo applicabile il disposto di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 47, che attiene alla tassazione degli utili distribuiti ai soci, con delibere formali dell'assemblea e, pertanto, non trova applicazione per i redditi extracontabili, non menzionati nella contabilità societaria; invero, si è precisato che l'art. 47 Tuir, laddove dispone che, "salvi i casi di cui all'art. 3, comma 3, lett. a), gli utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle società..., anche in occasione della liquidazione, concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo limitatamente al 40 per cento del loro ammontare", riguarda la modifica attuata al TUIR con il D.Lgs. n. 344 del 2003, sicchè il sistema impositivo degli utili da partecipazione è 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 già tassati in capo alla società che

li ha prodotti. Al contrario, nel caso in esame, trattandosi di utili "in nero", mai pervenuti nella contabilità societaria, è chiaro che non vi è alcun obbligo di mitigare una doppia imposizione che non v'è mai stata, non avendo la società mai dichiarato tali utili extracontabili".

5. Con il quinto motivo, lamentano la violazione del D.Lgs. n. 112 del 1999, art. 17 e del D.M. 21 novembre 2000 Tabelle A e B, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente ritenuto legittimo l'importo dell'aggio che gli avvisi di accertamento ponevano a carico dei contribuenti nella misura del 9% degli asseriti crediti erariali, sebbene gli atti impositivi costituissero di per sè titolo esecutivo e non vi fosse alcuna giustificazione per il riconoscimento di un credito così rilevante in favore dell'agente della riscossione, che era rimasto estraneo alla fase di formazione e di notifica del titolo esecutivo, essendo la sua attività in ogni caso remunerata a norma del D.M. 21 novembre 2000.

5.1 Il motivo è infondato.

5.2 Questa Corte ha chiarito che l'aggio imposto per la riscossione non ha natura sanzionatoria, ma retributiva, derivante dalla sua funzione di compenso per l'attività esattoriale del soggetto incaricato (ex plurimis, Cass. 14.2.2018, n. 3524; Cass. 19.1.2018, n. 1311), e che "a seguito della sostituzione della concessione esattoriale con l'attribuzione ex lege del servizio di riscossione dei tributi a società a prevalente partecipazione pubblica, strumentale all'Agenzia delle entrate, permane la giustificazione alla imposizione normativa di un corrispettivo per lo svolgimento dell'attività esattoriale, e la percentuale fissata dal D.L. n. 95 del 2012, art. 5, comma 1, conv. in L. n. 135 del 2012 non costituisce un limite quantitativo massimo, non avendo l'aggio natura di compenso modulabile proporzionalmente all'entità dell'attività di volta in volta espletata dall'esattore" (Cass. 3.12.2020, n. 27650). Peraltro, la stessa Corte Costituzionale ha di recente confermato che "sono inammissibili le questioni di legittimità costituzionale - sollevate... in riferimento agli artt. 3, 23, 24, 53, 76 e 97 Cost. - del D.Lgs. n. 112 del 1999, art. 17, comma 1, come sostituito dal D.L. n. 185 del 2008, art. 32, comma 1, lett. a), conv., con modif., nella L. n. 2 del 2009 che, con riguardo alla remunerazione del servizio di riscossione, impone a carico del debitore un aggio in percentuale fissa, integrale o ridotta, anzichè riferito all'effettivo costo del servizio. Le esigenze prospettate dal rimettente, pur meritevoli di considerazione, implicano una modifica rientrante nell'ambito delle scelte riservate alla discrezionalità del legislatore" (Corte Cost. 10.6.2021, n. 120).

5.3 Attesa la portata puramente remuneratoria dell'aggio, la sua determinazione è sottratta ai limiti imposti dal principio della capacità contributiva, rientrando nella discrezionalità del legislatore la fissazione, nel rispetto dei canoni di non arbitrarietà e non irrazionalità della scelta legislativa, tanto dei criteri di quantificazione, quanto dei presupposti di erogazione degli importi a tale titolo dovuti.

5.4 Il sistema di quantificazione dell'aggio, delineato dal D.Lgs. n. 112 del 1999, art. 17 (recante disposizioni sul "Riordino del servizio nazionale della riscossione, in attuazione della delega prevista dalla L. 28 settembre 1998, n. 337"), nella versione applicabile *ratione temporis* nel testo risultante dalle modifiche apportate dal D.L. n. 262 del 2006, conv. dalla L. n. 286 del 2006 e dal D.L. n. 185 del 2008, conv. dalla L. n. 2 del 2009, venendo in rilievo l'impugnazione di avvisi di accertamento notificati il 6.12.2012, persegue l'interesse pubblicistico al corretto, effettivo ed

efficace funzionamento del servizio di riscossione dei tributi in ossequio al principio di cui all'art. 97 Cost. e contempera in maniera non irragionevole, nè arbitraria l'interesse suddetto con quello imprenditoriale dei soggetti incaricati della riscossione ad ottenere il giusto compenso per il servizio espletato (v. Cons. Stato Sez. IV, 29/1/2008, n. 272).

In particolare, come ha già osservato questa Corte, la previsione legale di un aggio risponde alla finalità della copertura finanziaria del servizio di riscossione e tale connotazione funzionale è rimasta invariata nel tempo, nonostante i mutamenti che hanno interessato la configurazione del sistema di gestione della riscossione dei tributi, atteso che l'imposizione di un corrispettivo esattoriale è storicamente correlata all'esigenza di compensare la traslazione del rischio connessa all'affidamento del servizio di riscossione a soggetti privati nelle forme della concessione di pubblico servizio, per cui non può ravvisarsi un vincolo di correlazione biunivoca tra il quantum del corrispettivo dovuto e l'attività esattoriale specificamente prestata, ed essendo l'aggio finalizzato non tanto a remunerare le singole attività compiute dal soggetto incaricato della riscossione, ma a coprire i costi complessivi del servizio, nell'ottica di una gestione dello stesso secondo criteri di economicità e di efficienza (Cass. 3.12.2020, n. 27650).

5.5 Alla luce dei suindicati principi, appare del tutto inconferente invocare l'indebita imposizione dell'aggio nel caso di atti impositivi esecutivi, trattandosi di un compenso destinato a remunerare l'attività esecutiva vera e propria, distinta da quella della formazione e della notificazione del titolo.

5.6 Anche il richiamo al D.M. 21 novembre 2000 è fuorviante, in quanto le disposizioni contenute in detto decreto si limitano a fissare solo la misura del rimborso delle spese relative alle procedure esecutive, spettante ai concessionari del servizio nazionale della riscossione mediante ruolo, ma non disciplinano la remunerazione del servizio.

Quest'ultima voce di costo viene, invece, stabilita dal D.Lgs. n. 112 del 1999, art. 17, comma 1, (nella versione *ratione temporis* applicabile), in modo distinto rispetto al rimborso delle spese relative alle procedure esecutive, per la cui determinazione del medesimo art. 17, il comma 6 rinvia ad una tabella approvata, appunto, con decreto del Ministero delle finanze, che costituisce, quindi, solo una delle voci del costo complessivo della riscossione delle imposte.

6. Con il sesto motivo, deducono la nullità della sentenza impugnata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56, art. 36, comma 2, n. 4, art. 61, n. 1, art. 112 c.p.c., per motivazione apparente in relazione alla dedotta violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 con riferimento alla mancata allegazione, agli avvisi di accertamento relativi ai soci, del PVC emesso nei confronti della società e dei documenti allo stesso allegati, che non erano stati resi altrimenti disponibili.

6.1 Il motivo è infondato.

6.2 Come è stato più volte affermato da questa Corte, "la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante 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).

6.3 La motivazione della sentenza impugnata, con riferimento alla censura relativa al difetto di motivazione degli atti impositivi, non rientra affatto nei paradigmi invalidanti indicati nel citato, consolidato e condivisibile, arresto giurisprudenziale, in quanto ha argomentato in modo sufficiente in ordine alla motivazione per relationem, dovendosi ritenere che il giudice tributario di appello abbia assolto, per detta parte, il proprio obbligo motivazionale al di sopra del "minimo costituzionale" (cfr. Sez. U. 7.04.2014, n. 8053).

7. In conclusione, il ricorso va rigettato e i ricorrenti devono essere condannati, in solido, al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese relative al presente giudizio di legittimità, che si liquidano come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso;

condanna B.B. e A.A., in solido, al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese del giudizio, che liquida in Euro 7.000,00, oltre alle spese prenotate a debito;

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

Conclusione

Così deciso in Roma, il 26 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 26 maggio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza