

Sentenza del 29/05/2023 n. 15032 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle entrate ha emesso nel 2013 avvisi di accertamento nei confronti della S. Sud Srl per gli anni dal (---) con i quali erano stati contestati ricavi non dichiarati e indebita deduzione di costi, in parte riconducibili ad operazioni oggettivamente inesistenti, con recupero anche di IVA indebitamente detratta.
2. Conseguentemente ha emesso anche avvisi di accertamento nei confronti dei soci per i maggiori redditi da partecipazione nei confronti di A.A., per gli anni (---), e di , per l'anno (---).
3. Tanto la società quanto i soci hanno proposto ricorso e la Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Salerno ha rigettato i ricorsi riuniti.
4. I contribuenti hanno proposto separati appelli, che la Commissione Tributaria Regionale (CTR) della Campania ha riunito e accolto parzialmente, ritenendo insussistenti i presupposti per il raddoppio dei termini con riguardo alle annualità (---).
5. Propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate affidato ad un motivo.
6. Resistono i contribuenti con controricorso con cui propongono anche ricorso incidentale affidato a sei motivi.
7. L'Agenzia resiste al ricorso incidentale con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo l'Agenzia deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57 nonché dell'art. 2697 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in quanto la CTR aveva errato, con riguardo agli accertamenti per gli anni (---), nel ritenere che per il raddoppio dei termini si dovesse presentare denuncia penale prima della scadenza del termine ordinario di accertamento.

Il motivo è fondato.

1.1. Il raddoppio dei termini previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, comma 3, e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57, comma 3, (come modificati dal D.L. n. 223 del 2006, art. 37, comma 24), nel testo applicabile *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 costituzionale nella sentenza n.

247 del 2011 (Cass., n. 11171 del 2016, Cass., n. 20043 del 2015; Cass., n. 9974 del 2015; Cass., n. 26037 del 2016).

Giova osservare che, sugli avvisi di accertamento già notificati, relativi a periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, non incidono 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 ex art. 5 d. lgs. n. 218 del 1997 già notificati (Cass. n. 33793 del 2019; Cass. 1318 del 2021).

Il raddoppio deriva, quindi, dal mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia (Cass. n. 25476 del 2022; Cass. n. 13481 del 2020; Cass. n. 17586 del 2019) - la cui presentazione dopo la scadenza del termine ordinario di decadenza, quindi, non esclude il raddoppio dei termini (Cass. n. 36474 del 2021) -, dall'inizio dell'azione penale e dall'accertamento penale del reato, restando irrilevante, in particolare, che l'azione penale non sia proseguita o sia intervenuta una decisione penale di proscioglimento, di assoluzione o di condanna, dato il regime del cosiddetto "doppio binario" tra giudizio penale e processo tributario, evidenziato dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 20 (Cass., n. 9322 del 2017; Cass. n. 27250 del 2022).

Il giudice tributario deve, dunque, controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione dell'atto impositivo o di contestazione delle sanzioni, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo al riguardo una valutazione ora per allora (cosiddetta "prognosi postuma") circa la loro ricorrenza (cioè circa la sussistenza di una *notitia criminis* dotata di *fumus*) ed accertando, quindi, se l'amministrazione finanziaria abbia fatto un uso pretestuoso e strumentale delle menzionate disposizioni al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento. In presenza di una contestazione sollevata dal contribuente, l'onere di provare i presupposti dell'obbligo di denuncia penale (non certo l'esistenza del reato) è a carico dell'amministrazione finanziaria, dovendo questa giustificare il più ampio potere accertativo (Corte Cost. n. 247 del 2011).

2. Passando al ricorso incidentale, con il primo motivo si deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 43 e 57 e della L. n. 212 del 2000, art. 7 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nonché nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, perchè la CTR aveva omesso di pronunciare sull'eccezione di mancata allegazione della denuncia penale all'avviso di accertamento.

2.1. Non ricorre omessa pronunzia trattandosi di rigetto implicito e, comunque, la questione è infondata, alla luce di quanto sopra osservato sui presupposti del raddoppio dei termini: secondo la norma applicabile *ratione temporis*, non è richiesta la presentazione effettiva della denuncia penale ma solo la ricorrenza di elementi oggettivi che la giustificano, cosicchè non rileva la mancata allegazione della denuncia all'avviso di accertamento.

3. Con il secondo motivo si deduce, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per

omessa pronuncia sul motivo d'appello n. 4 relativo alla mancata informazione del contribuente sulle ragioni della verifica e dell'oggetto di essa nonché violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 2, in quanto la CTR si era limitata a rinviare al pvc ("nel pvc redatto il 30.5.2013 sono evidenziate le ragioni e le finalità del controllo eseguite nel pieno rispetto delle garanzie dettate dalla L. n. 212 del 2000, art. 12"), con una motivazione meramente apparente perché il pvc, trascritto per autosufficienza, non riportava in maniera specifica le ragioni e l'oggetto della verifica.

3.1. La doglianza deve essere disattesa perché il preteso scrutinio delle informazioni contenute nell'avviso non trova ragione d'essere, atteso che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, il dovere di fornire le sopra indicate informazioni è, in ogni caso, privo di sanzioni (Cass. n. 13501 del 2018; Cass. n. 19524 del 2011; Cass. n. 15318 del 2013).

4. Con il terzo motivo si deduce nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa pronuncia sull'errata applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41 bis e violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 39 e 41 bis in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, perché la CTR aveva reso una motivazione apparente sul motivo (n. 5) relativo all'inapplicabilità dell'art. 41 bis, riguardante l'accertamento parziale che, secondo i ricorrenti, è consentito soltanto in caso di segnalazioni provenienti da altri Uffici e non in caso di verifica, come quello in questione in cui trova applicazione, invece, l'art. 39 cit.

4.1. Emergono profili di inammissibilità perché ricorre una motivazione sul motivo ("Infondato è il 5 motivo di appello, atteso che il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 41 bis è una norma procedimentale che non esclude la possibilità di emissione di ulteriore azione accertatrice") e i ricorrenti si sono limitati ad una esposizione meramente riassuntiva della ragione di gravame, mentre la verifica del vizio denunciato ex art. 112 c.p.c. richiede che l'istanza non esaminata sia puntualmente riportata nel ricorso per cassazione nei suoi esatti termini, con l'indicazione specifica, altresì, dell'atto difensivo e/o del verbale di udienza nei quali è stata proposta (per questi requisiti di ammissibilità della doglianza ex art. 112 c.p.c., v. Cass. n. 28072 del 2021).

4.2. Inoltre, è destituito di fondamento l'assunto dei ricorrenti secondo cui in caso di verifica fiscale sarebbe precluso l'accertamento parziale ex art. 41 bis cit., dovendosi ricorrere all'accertamento ex art. 39 cit.; l'accertamento parziale, infatti, è uno strumento diretto a perseguire la sollecita emersione della materia imponibile, laddove le attività istruttorie non richiedano, per la loro oggettiva consistenza, ulteriori valutazioni, sicché esso può essere fondato pure su una verifica generale, che abbia dato luogo ad un processo verbale di constatazione, in quanto la segnalazione degli organi indicati costituisce un semplice atto di comunicazione, distinto dall'attività istruttoria, da esso necessariamente presupposta (Cass. n. 6243 del 2020; Cass. n. 21992 del 2015).

Del resto, l'accertamento parziale non costituisce un metodo di accertamento autonomo rispetto a quello previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 38 e 39 e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 54 e 55, bensì una modalità procedurale che ne segue le medesime regole, sicché la questione si riduce ad un fatto nominalistico che non ha alcuna conseguenza sulla validità dell'atto (Cass. n. 8406 del 2018).

5. Con il quarto motivo si deduce violazione o falsa applicazione del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 2 conv. con L. n. 44 del 2012 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

5.1. In particolare, sub a), i ricorrenti lamentano che la CTR, pur riconoscendo costi fittizi, non aveva corrispondentemente ridotto i ricavi accertati per pari importo.

La doglianza è infondata perchè il D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, comma 2, convertito dalla L. 26 aprile 2012, n. 44, laddove prevede che "Non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati", richiede la prova della diretta afferenza dei ricavi che non concorrono alla formazione del reddito con i costi relativi ad operazioni oggettivamente inesistenti, il cui onere di prova incombe sul contribuente (Cass. n. 33915 del 2019), non essendovi simmetria, nè automatismo biunivoco tra costi per acquisti inesistenti e ricavi dichiarati (Cass. n. 19000 del 2018).

Non si tratta, quindi, di una questione che si risolve sul piano contabile, dovendosi specificamente indicare - e provare - i ricavi di diretta afferenza.

5.2. Sempre sotto il quarto motivo, inoltre, si contesta, sub b), la violazione della normativa IRES di cui al D.P.R. n. 917 del 1986 e, in particolare, della L. n. 22 del 2012, art. 8, comma 2 con errato calcolo dell'IRES, come dedotto in appello.

Il motivo è inammissibile per assoluta genericità, in quanto si limita ad indicare importi differenti da quelli riportati negli avvisi di accertamento ma senza una precisa esplicazione della violazione di legge in cui sarebbe incorso l'accertamento.

5.3. Sub c), infine, si contesta l'indeducibilità di quei costi, considerati "da reato", in mancanza di azione penale.

La doglianza è infondata perchè si tratta di costi ritenuti fittizi che, per un verso, costituiscono illecito tributario e, per altro verso, sono astrattamente riconducibili ad attività penalmente rilevanti; secondo il principio del "doppio binario", quindi, il mancato accertamento del reato non implica la loro deducibilità trattandosi, comunque, di costi non effettivi secondo la normativa tributaria.

6. Con il quinto motivo si deduce violazione dell'art. 2697 c.c. con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3., lamentando (sub d) l'erronea ripartizione dell'onere della prova con riguardo ad operazioni documentate da fatture, quali quelle emesse dalla ditta G&G Pubblicità di C.C., e l'assenza di accertamenti su quanto indicato dal legale rappresentante della Seri Sud Srl, circa i rapporti intrattenuti con i signori D.D. e E.E., incaricati della ditta C.C..

6.1. Il motivo è inammissibile, in quanto sotto il paradigma della violazione di legge si tenta, in realtà, di rimettere in discussione l'accertamento in fatto svolto dal giudice di merito, incensurabile nel giudizio di legittimità se correttamente ed adeguatamente motivato, in quanto la valutazione delle prove raccolte, anche se si tratta di presunzioni, costituisce un'attività riservata in via esclusiva all'apprezzamento discrezionale del giudice di merito, le cui conclusioni

in ordine alla ricostruzione della vicenda fattuale non sono sindacabili in cassazione (Cass. n. 20553 del 2021; Cass. n. 1234 del 2019).

In ogni caso il motivo è infondato perchè la CTR ha seguito i canoni fissati da questa Corte, secondo cui una volta che l'Amministrazione finanziaria dimostri, anche mediante presunzioni semplici, l'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA e/o della deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, non potendo tale onere ritenersi assolto con l'esibizione della fattura, ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, in quanto essi vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass. n. 28628 del 2021; Cass. n. 17619 del 2018; Cass. n. 33915 del 2019).

Come si desume dalla lettura della sentenza impugnata, nel caso di specie, vi erano innumerevoli elementi indiziari a carico della società, sulla quale quindi incombeva l'onere di dimostrare l'effettività di quelle operazioni.

Non solo ricorrevano diverse irregolarità o anomalie contabili (indicazione di un indirizzo dell'emittente diverso da quello risultante dall'Anagrafe Tributaria, registrazione quasi sempre l'ultimo giorno del mese con numero di protocollo bis per importi tali da fare in modo che l'IVA a debito del mese coincidesse o fosse di poco inferiore con l'IVA a credito, pagamenti sempre per contanti senza esibizione di quietanze), ma emergevano ulteriori elementi sostanziali dall'indubbio valore indiziario: in particolare, lo stesso signor C.C. aveva dichiarato che tra il (---) si trovava in stato di detenzione in varie case circondariali e non aveva quindi svolto alcuna attività, aggiungendo di non conoscere la Seri Sud Srl e disconoscendo le fatture in questione.

6.2. Sub e), infine, si è dedotta la violazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 109 perchè quegli stessi costi ritenuti fittizi soddisfacevano, comunque, i requisiti di competenza e inerenza.

Anche questo motivo è inammissibile, in quanto assolutamente generico, e comunque infondato perchè l'inesistenza del costo assorbe le questioni relative all'inerenza o alla competenza.

7. Con il sesto motivo si deduce violazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 56 e L. n. 241 del 1990, art. 3 e il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, perchè l'Ufficio si era limitato a far proprie, pedissequamente e acriticamente, le risultanze del pvc senza preventiva e argomentata verifica e valutazione delle loro risultanze.

7.1. Il motivo è inammissibile in quanto generico e carente di autosufficienza: la doglianza avrebbe richiesto la puntuale esposizione tanto del pvc e dell'avviso, così da consentire il confronto tra i due atti e la decisione sul merito della doglianza, senza dover scrutinare autonomamente gli atti di causa (sui requisiti di specificità ed autosufficienza, Cass. n. 8117 del 2022; Cass. sez. un. 8950 del 2022).

8. Conclusivamente, accolto il ricorso principale e rigettato quello incidentale, la sentenza deve essere cassata di conseguenza con rinvio alla corte di giustizia tributaria di secondo grado della

Campania, in diversa composizione, che deciderà anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il ricorso principale; rigetta il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità;

ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte dei ricorrenti incidentali dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello da corrispondere per il ricorso incidentale a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 24 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 29 maggio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza