

Sentenza del 27/07/2023 n. 22911 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A seguito di indagini di polizia giudiziaria e attività di verifica svolte dalla Guardia di Finanza emergeva l'esistenza di una organizzazione criminale che aveva posto in essere un meccanismo di frode dell'Iva comunitaria (perpetrata negli anni 2004, 2005 e 2006), costruita attraverso un meccanismo di false triangolazioni di materiale informativo tra aziende (tra le quali anche Office Mania Srl) facenti capo e riconducibili a A.A., che ne aveva la gestione, in stretta collaborazione con B.B., con esclusione degli organi societari, esistenti solo formalmente.

Tenuto conto dei ricavi non dichiarati e non contabilizzati dalla società Office Mania, considerate la natura illecita dei proventi conseguiti dalla società e la gestione operata dal A.A. e dalla B.B., l'Agenzia delle Entrate riteneva che i relativi importi fossero entrati nella diretta disponibilità dei due soggetti partecipanti.

Di conseguenza, l'Ufficio, sulla base degli avvisi di accertamento già emessi nei confronti della Office Mania Srl, non avendo il A.A. presentato le dichiarazioni dei redditi, notificava al predetto, entro i termini di accertamento raddoppiati stante la configurabilità di un reato ai sensi del D.Lgs. n. 74 del 2000, tre distinti avvisi di accertamento con i quali, ai fini IRPEF, recuperava a tassazione una quota pari al 50% dei ricavi conseguiti dalla società Office Mania, in relazione rispettivamente agli anni d'imposta 2004, 2005 e 2006.

Il contribuente proponeva distinti ricorsi contro gli atti impositivi che, riuniti, venivano respinti dalla Commissione tributaria provinciale di Milano.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia, con la sentenza indicata in epigrafe, confermava la decisione impugnata.

Avverso la sentenza della CTR il contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a venti motivi.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo il contribuente deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, per avere la CTR apoditticamente affermato, ai fini del raddoppio dei termini di accertamento, che era nella specie configurabile il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5, senza motivare in merito alla sussistenza dell'elemento costitutivo del dolo specifico che caratterizza tale fattispecie di reato.

Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione del D.L. n. 223 del 2006, art. 37, commi 24 e 25 , e dell'art. 2697 c.c. , per avere la CTR ritenuto la legittimità del raddoppio dei termini di accertamento in presenza di notizia di reato non allegata agli avvisi di accertamento, comunque successiva allo spirare dei termini ordinari di decadenza, e relativamente ad anni d'imposta a cui risulta inapplicabile *ratione temporis* il raddoppio dei termini.

2. I due motivi, esaminabili congiuntamente, sono infondati.

Secondo l'orientamento di questa Corte, in tema di accertamento tributario, i termini previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 , per l'IRPEF e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57 , per l'IVA, come modificati dal D.L. n. 223 del 2006, art. 37, comma 24 , conv. con modif. dalla L. n. 248 del 2006 , nella versione applicabile *ratione temporis*, sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano sorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche con riferimento alle annualità d'imposta anteriori a quella pendente al momento dell'entrata in vigore (4 luglio 2006) del predetto decreto, tanto derivando non dalla natura retroattiva della novella, ma, secondo la lettura di tali disposizioni data dalla sentenza della Corte costituzionale n. 247 del 2011, dalla circostanza che, stabilendo il prolungamento dei termini non ancora scaduti alla data dell'entrata in vigore del detto decreto, essa incide necessariamente (protraendoli) sui termini di accertamento delle violazioni che si assumono commesse prima di tale data, nel rispetto del principio cristallizzato dall'art. 11 preleggi , comma 1 (Cass. n. 27629 del 2018; conf. Cass. n. 39416 del 2021).

Contrariamente all'assunto del ricorrente, perchè operi il raddoppio dei termini di accertamento è dunque sufficiente che sorga l'obbligo di denuncia penale, senza dover accertare la effettiva sussistenza degli elementi costitutivi del reato, non essendo inoltre necessario che all'atto impositivo sia allegata documentazione attestante la notizia di reato. La sentenza impugnata si è conformata a tali principi avendo accertato che la comunicazione di notizia di reato in relazione al delitto di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5 , è stata trasmessa all'autorità giudiziaria ex art. 331 c.p.p..

Va poi rammentato che il D.L. n. 223 del 2006 , aveva previsto che, in caso di violazione comportante l'obbligo di denuncia penale ai sensi dell'art. 331 c.p.p. , e del D.Lgs. n. 74 del 2000 , i termini di accertamento venissero raddoppiati, in modo da consentire all'Amministrazione finanziaria di disporre di un tempo maggiore per accertare fatti particolarmente complessi, sulla base dell'esito dell'attività di polizia giudiziaria attivata a seguito della notizia di reato. Il legislatore è poi intervenuto stabilendo (D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2) che il raddoppio avrebbe operato a condizione che la denuncia fosse stata presentata entro la scadenza ordinaria dei termini di accertamento, prevedendo tuttavia una sorta di clausola di salvaguardia per gli avvisi di accertamento già notificati alla data di entrata in vigore del citato D.Lgs. n. 128 del 2015 (2 settembre 2015). Successivamente, è stato definitivamente espunto dall'ordinamento (L. n. 208 del 2015, art. 1, commi 130 e segg.) il raddoppio dei termini, prevedendo che per gli accertamenti relativi ai periodi di imposta in corso al 31 dicembre 2016 termini più ampi rispetto a quelli originari, divenendo in tal modo irrilevante la circostanza che i fatti accertati abbiano o meno rilievo penale.

Al riguardo la giurisprudenza di questa Corte ha chiarito che i termini previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 , per l'IRPEF e dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57 , per l'IVA, come modificati dal D.L. n. 223 del 2006, art. 37 , conv., con modif., in L. n. 248 del 2006 , sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se archiviata o tardiva, senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento già notificati, relativi a periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, incidano 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 D.Lgs. n. 218 del 1997 , ex art. 5, già notificati, dimostrando un favor del legislatore per il raddoppio dei termini se non incidente su diritti fondamentali del contribuente, quale il diritto di difesa, in ossequio ai principi costituzionali di cui agli artt. 53 e 112 Cost. (cfr. Cass. 33793 del 2019 e Cass. 11620 del 2018).

Alla stregua dei richiamati principi deve dunque escludersi che le innovazioni introdotte dal legislatore nel 2015 incidano sugli avvisi di accertamento oggetto di giudizio.

3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56 , per avere la CTR ritenuto legittima la motivazione per relationem degli avvisi di accertamento che recepivano il processo verbale di constatazione, realizzando così una economia di scrittura.

4. Il motivo è infondato.

Invero, la sentenza impugnata è conforme all'orientamento espresso da questa Corte, secondo cui in tema di avviso di accertamento, la motivazione per relationem con rinvio alle conclusioni contenute nel processo verbale di constatazione 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 che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio (cfr. Cass. n. 32957 del 2018).

5. Con il quarto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione degli artt. 2383, 2475 e 2476 c.c.. Sostiene il ricorrente che il giudice di merito non aveva indicato in concreto gli atti di ingerenza e di gestione attribuiti al contribuente idonei a dimostrare che lo stesso fosse amministratore di fatto della Office Mania Srl .

Con il quinto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.c. , e per omessa motivazione con riguardo alle medesime questioni prospettate nel quarto motivo di ricorso.

6. I due motivi, esaminabili congiuntamente, sono inammissibili o comunque infondati.

Va, anzitutto, osservato che negli avvisi di accertamento impugnati il A.A. non è qualificato come amministratore di fatto della Office Mania Srl , ma quale socio di società a ristretta base

partecipativa rispetto alla quale opera la presunzione di distribuzione pro quota degli utili non dichiarati. La CTR ha poi rilevato che gli atti di gestione della Office Mania Srl (fraudolente triangolazioni con società prive di strutture e attività aziendali) qualificavano il A.A. come vero e proprio dominus. In particolare, la commissione regionale ha evidenziato che dalle indagini penali era emerso che il contribuente si avvaleva di un prestanome, il quale aveva indicato le società coinvolte nella frode, disvelandone le modalità operative e i mezzi utilizzati.

Orbene, a fronte dell'accertamento in fatto operato nella sentenza impugnata circa il ruolo in concreto rivestito dal A.A. nella gestione della società, il ricorrente prospetta nella sostanza, sotto lo schermo della violazione di legge, una diversa valutazione delle risultanze fattuali, il cui apprezzamento è tuttavia riservato al giudice di merito. Ed invero, con la proposizione del ricorso per cassazione, il ricorrente non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sè coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove è sottratto al sindacato di legittimità, dal momento che, nell'ambito di quest'ultimo, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione (tra le tante, Cass. n. 9097 del 2017).

7. Con il sesto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36 . Rileva il ricorrente che gli atti impugnati ritengono, di fatto, il contribuente solidalmente responsabile con la Office Mania Srl , così violando la disciplina dettata dal citato art. 36.

Con il settimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.c. , e per omessa motivazione con riguardo alle medesime questioni prospettate nel sesto motivo di ricorso.

8. I due motivi, esaminabili congiuntamente, vanno disattesi.

Le censure mosse alla sentenza impugnata non colgono nel segno. Esse, difatti, muovono dall'assunto che l'Ufficio, con gli avvisi di accertamento in questione, abbia configurato la responsabilità solidale del A.A. in qualità di amministratore e di liquidatore della società D.P.R. n. 602 del 1973 , ex art. 36, senza considerare che il contribuente - come in precedenza evidenziato - è stato sottoposto a tassazione quale socio percettore di utili extracontabili di società a ristretta base partecipativa.

9. Con l'ottavo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione dell'art. 2729 c.c. , per non avere la CTR fatto buon governo dei principi in tema di onere probatorio nel ritenere sussistenti i presupposti per imputare al contribuente i maggiori ricavi accertati in capo alla Office Mania Srl .

10. Il motivo è inammissibile.

Come già osservato con riferimento al quarto e quinto motivo, a fronte dell'accertamento in fatto operato dalla CTR in ordine all'attività svolta dalla Office Mania Srl ed al ruolo in concreto rivestito dal contribuente nella gestione della società, il ricorrente prospetta in realtà, sotto lo schermo della violazione delle norme codicistiche in tema di presunzioni, una nuova valutazione delle risultanze fattuali, il cui apprezzamento resta riservato al giudice di merito.

11. Con il nono motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, lett. d) , e dell'art. 2697 c.c. , per non avere la CTR dichiarato illegittimi gli avvisi di accertamento, i quali erano basati su presunzioni non fondate su presupposti di fatto certi e, quindi, su presunzioni di secondo grado, prive, inoltre, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Con il decimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.c. , e per omessa motivazione con riguardo alle medesime questioni prospettate nel nono motivo di ricorso.

Con l'undicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.c. , e per omessa motivazione con riguardo alla illegittimità degli avvisi di accertamento per contraddittorietà e illogicità.

Con il dodicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione dell'art. 2727 c.c. , con riguardo alla dedotta illegittimità degli avvisi di accertamento in quanto fondati su di una triplice presunzione di fatto.

Con il tredicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.c. , e per omessa motivazione con riguardo alle medesime questioni prospettate nel dodicesimo motivo di ricorso.

12. I cinque motivi, esaminabili congiuntamente, sono infondati.

Secondo l'orientamento di questa Corte, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41 , l'Ufficio può fare ricorso a presunzioni cd. supersemplici, anche prive, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, comportanti l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale può fornire elementi contrari intesi a dimostrare che il reddito non è stato prodotto o è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata induttivamente dall'Amministrazione (Cass. n. 15167 del 2020; conf. Cass. 14930 del 2017). Nella specie, non avendo il contribuente presentato la dichiarazione dei redditi, del tutto legittimamente l'Agenzia delle entrate ha determinato il reddito del ricorrente avvalendosi (anche) di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Per il resto, anche in questo caso, le censure mosse dal ricorrente si risolvono in una inammissibile richiesta di riesaminare il merito della controversia.

Con specifico riferimento all'undicesimo motivo, va poi rilevato come lo stesso si presenti carente sotto il profilo dell'autosufficienza, non avendo il ricorrente dimostrato di aver proposto la questione con l'originario ricorso e non avendo trascritto in parte qua l'avviso di

accertamento. In ogni caso, la CTR ha motivato la decisione assunta in termini che sicuramente si pongono al di sopra del minimo costituzionale.

13. Con il quattordicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. , con riferimento alla illegittimità degli avvisi di accertamento per mancata prova da parte dell'Ufficio dei ricavi, determinati senza considerare i correlati costi, nonché la sussistenza nella specie di una doppia imposizione.

Con il quindicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.c. , e per omessa motivazione con riguardo alle medesime questioni prospettate nel quattordicesimo motivo di ricorso.

14. I due motivi, esaminabili congiuntamente, sono infondati.

Premesso che dal ricorso in esame emerge che l'Agenzia delle entrate, prima della notifica degli atti impugnati, ha emesso nei confronti della Office Mania Srl i prodromici avvisi di accertamento, va richiamato il consolidato principio espresso da questa Corte, secondo cui, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti (Cass. n. 5076 del 2011; Cass. n. 8954 del 2013). Legittimamente, pertanto, la CTR ha imputato pro quota al socio, in difetto di prova contraria da parte del contribuente, gli utili extracontabili accertati nei confronti della società.

Nella specie, deve infine escludersi la ricorrenza di una doppia imposizione, trattandosi di utili extracontabili non dichiarati dalla Office Mania Srl e sottoposti a tassazione in capo al socio di società a ristretta base partecipativa.

15. Con il sedicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione dell'art. 6, comma 1, t.u.i.r. , per non avere il giudice di merito rilevato che l'ammontare relativo ad operazioni inesistenti non può costituire oggetto di materia imponibile non potendo - per definizione - considerarsi espressivo di ricavi effettivi.

Con il diciassettesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.c. , e per omessa motivazione con riguardo alle medesime questioni prospettate nel sedicesimo motivo di ricorso.

Con il diciottesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 2 , per non avere la CTR considerato che l'importo dei ricavi fino alla concorrenza dell'importo dei costi ritenuti indeducibili non rileva ai fini della determinazione della base imponibile accertata dall'Ufficio.

Con il diciannovesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.c. , e per omessa motivazione con riguardo alle medesime questioni prospettate nel diciottesimo motivo di ricorso.

16. I quattro motivi, esaminabili congiuntamente, sono infondati.

La CTR ha accertato l'emissione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti nell'ambito di fraudolente triangolazioni con società prive di strutture e attività aziendali, rilevando che non potevano assurgere a prova contraria la regolarità formale delle scritture e le evidenze contabili dei pagamenti. Ciò in conformità con il consolidato orientamento di questa Corte, secondo cui, in materia di deducibilità dei costi d'impresa, la derivazione dei costi da una attività che è espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività dell'impresa, come in caso di operazioni oggettivamente inesistenti per mancanza del rapporto sottostante, comporta il venir meno dell'indefettibile requisito dell'inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale, inerenza che è onere del contribuente provare, al pari dell'effettiva sussistenza e del preciso ammontare dei costi medesimi; tale ultima prova non può, peraltro, consistere nella esibizione della fattura, in quanto espressione cartolare di operazioni commerciali mai realizzate, nè nella sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (ex plurimis, Cass. n. 33915 del 2019).

Vertendosi in fattispecie relativa ad operazioni oggettivamente inesistenti, è esclusa la deducibilità dei relativi costi (cfr. Cass. n. 8480 del 2022; conf. Cass. n. 25249 del 2016), i quali incrementano positivamente il bilancio fiscale della società e, quindi, il riparto occulto dei soci.

17. Con il ventesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 7 e 16 , per avere la CTR implicitamente affermato l'insussistenza del vizio di motivazione degli atti impositivi con riferimento alla irrogazione delle sanzioni.

18. Il motivo è infondato, posto che, nella specie, trova applicazione il principio affermato da questa Corte, secondo cui, in tema di sanzioni amministrative tributarie, l'obbligo di motivazione dell'atto di contestazione della sanzione collegata al tributo, imposto dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 16, comma 2 , opera soltanto quando essa sia irrogata con atto separato e non contestualmente e unitamente all'atto di accertamento o di rettifica (come avvenuto nel caso in esame), in quanto, in tale ultima ipotesi, viene assolto per relationem se la pretesa fiscale è definita nei suoi elementi essenziali (Cass. n. 11610 del 2021).

19. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato.

Le spese del giudizio di legittimità, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 8.500,00 per compensi, 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 del 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.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza