Sentenza del 02/02/2023 n. 3238 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Violazione norme tributarie - artt. 2 ed 11 del D.Lgs., n. 472 del 1997 - principio di personalizzazione della sanzione - applicabilità alle violazioni commesse dopo l'entrata in vigore della nuova disciplina (1 aprile 1998).

Massima:

In materia di violazione di norme tributarie per ritardato e omesso versamento di ritenute alla fonte, il principio di personalizzazione della sanzione, introdotto dagli artt. 2 ed 11 del D.Lgs., n. 472 del 1997, in virtù del quale le persone fisiche che hanno la rappresentanza di un soggetto passivo di imposta sono direttamente responsabili delle sanzioni per violazione delle norme tributarie commesse ad opera o nell'interesse della parte rappresentata o amministrata (quest'ultima comunque gravata da obbligazione solidale al pagamento di una somma pari alla sanzione erogata, ai sensi del citato art. 11, comma 1), si applica alle sole violazioni commesse dopo l'entrata in vigore della nuova disciplina (1 aprile 1998), così come sancito dall'art. 27 del D.Lgs. n. 472/1997; per le violazioni di periodo precedente continuano a rispondere la società, l'associazione o l'ente, con permanenza della responsabilità solidale della persona fisica al pagamento, già prevista dall'abrogato art. 98, comma 5, DPR n. 602 del 1973, non ricorrendo il principio del "favor rei", poiché detta abrogazione non ha avuto alcun effetto sulla norma incriminatrice.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Intitolazione:

Sanzioni amministrative tributarie - sanzione collegata al tributo cui si riferisce - ammissibilità motivazione per relationem alla pretesa fiscale.

Massima:

In tema di sanzioni amministrative tributarie, nel caso in cui la sanzione, collegata al tributo cui si riferisce, sia irrogata - ai sensi dell'art. 17 (Irrogazione immediata) del D.Lgs. n. 472 del 1997 -

con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, essa è da intendersi motivata per relationem alla pretesa fiscale che sia definita nei suoi elementi essenziali, sì da giustificare la sanzione per essa irrogata e contenuta nel medesimo atto.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

1. Previo p.v.c. della Guardia di Finanza del 30.7.1998 nei confronti di "Centro Allevamenti Selezionati Srl ", l'Agenzia delle entrate, Ufficio di Spoleto, notificava nei confronti della detta società e dell'amministratore della società, A.A., quale responsabile in solido per le sanzioni, l'avviso di accertamento n. (------), ai fini Irpeg e Ilor, per l'anno 1993, oltre sanzioni, l'avviso di rettifica parziale n. (------), ai fini Iva, per il 1993 con il quale veniva anche disconosciuto un credito di imposta e irrogate relative sanzioni, nonchè l'avviso di accertamento n. (------) ai fini Irpeg e Ilor per l'anno 1992.

La verifica della polizia tributaria riproduceva sostanzialmente il contenuto dell'accertamento svolto in sede di indagine penale dalla Procura della Repubblica di Perugia - in particolare la ricostruzione delle operazioni eseguita dal consulente del PM - che aveva accertato fatti di falsa fatturazione in relazione a un complesso meccanismo di operazioni inesistenti di compravendita di capi di bestiame.

2. La società e A.A. impugnavano i suddetti avvisi con separati ricorsi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Perugia che, previa riunione, con sentenza n. 10/07/2011, li rigettava.

3. Avverso la sentenza di primo grado, la società e A.A. proponevano appello dinnanzi alla Commissione tributaria regionale dell'Umbria che, con sentenza n. 451/03/2015 depositata il 27 luglio 2015, lo accoglieva limitatamente all'Iva nei termini di cui in motivazione.

5. Avverso la suddetta sentenza A.A., in proprio e in qualità di legale rappresentante pro tempore del Centro Allevamenti Selezionati Srl , propone ricorso per cassazione affidato a dieci motivi cui resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

6. Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Vitiello Mauro ha fatto pervenire le sue conclusioni scritte, ed ha domandato il rigetto del ricorso.

7. I ricorrenti hanno depositato memoria ex art. 378 c.p.c., insistendo per l'accoglimento del ricorso proposto dalla società e per la declaratoria di estinzione del giudizio o cessazione della materia del contendere con riguardo al ricorso proposto da A.A. prima fallito e poi deceduto in data (------).

Ragioni della decisione

1. Va preliminarmente osservato che l'intervenuto decesso del ricorrente A.A. di cui dà conto la difesa dello stesso nella memoria ex art. 378 c.p.c., non ha rilevanza in sede di legittimità; infatti,

nel giudizio di cassazione in considerazione della particolare struttura e della disciplina del procedimento di legittimità, non è applicabile l'istituto della interruzione del processo con la conseguenza che la morte di una delle parti non assume alcun rilievo nè consente agli eredi di tale parte l'ingresso nel processo (Cass. n. 1757 del 2016; Cass. n. 22194 del 2021); pertanto, la dedotta intrasmissibilità agli eredi delle sanzioni tributarie è una questione da fare valere sul piano esecutivo.

Quanto poi alla questione dedotta nella memoria relativa alla definizione agevolata dei carichi rientranti nell'ambito applicativo di cui al D.L. n. 148 del 2017, art. 1, comma 4, convertito con modificazioni dalla L. n. 172 del 2017, e dunque alla c.d. rottamazione del ruolo effettuata dal Curatore del Fallimento del A.A. quale socio di fatto di altra società (la Consul Service Sas), la stessa rimane un problema all'interno della procedura concorsuale non rilevando nel presente giudizio.

2. Con il primo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c., per non avere la CTR pronunciato su una serie di censure formulate in sede di appello.

2.1. Il motivo è infondato.

2.2.Quanto al primo motivo di appello di "omessa pronuncia della CTP in merito ai motivi di ricorso relativi al recupero a tassazione, ai fini Iva, per l'anno 1993 operato mediante l'avviso di rettifica n. (------)", la CTR- dopo avere fatto riferimento allo stesso ("quale primo motivo, gli appellanti deducono l'omessa pronuncia riguardo alla dedotta violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 5, per avere l'Ufficio notificato un avviso di rettifica parziale in mancanza dei presupposti di legge ossia in assenza di nuovi elementi probatori di particolare semplicità pervenuti all'Ufficio") ha affermato che "il primo giudice motivò sul punto rilevando che non si era proceduto a rettifica ma solo a nuova notifica del medesimo avviso"; con ciò, avendo il giudice di appello sostanzialmente risposto ad altra censura concernente " la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, per avere l'Ufficio notificato ulteriore avviso d'accertamento in sostituzione del primo in assenza di nuovi elementi", lo stesso è incorso in omessa pronuncia sul pur richiamato primo motivo di appello.

Va fatta, al riguardo, applicazione del principio di diritto secondo cui "nel giudizio di legittimità, alla luce dei principi di economia processuale e della ragionevole durata del processo di cui all'art. 111 Cost., nonchè di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c., una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di appello, la Corte di cassazione può evitare la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito sempre che si tratti di questione di diritto che non richiede ulteriori accertamenti di fatto" (ex multis, Sez. 5, n. 21968 del 28/10/2015; Cass. n. 9487 del 2017).

Nella specie, avendo gli appellanti - con il motivo di censura in rilievo-sostanzialmente lamentato il difetto dei presupposti di legge per l'emissione di un avviso di rettifica parziale considerando l'origine dell'accertamento in "una fattispecie di elevata complessità" che trovava il proprio fondamento su una perizia del consulente tecnico del P.M. resa nell'ambito di un procedimento penale (v. pagg. 11 e 12 del ricorso), trattasi di questione la cui risoluzione non richiede ulteriori

accertamenti in fatto, con conseguente possibile integrazione della motivazione anche a fronte di un error in procedendo, quale la motivazione omessa, nei termini di seguito indicati.

Invero, secondo l'orientamento di questa Corte, l'accertamento parziale ai fini IVA, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 5, 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, sicchè può essere fondato pure su una verifica generale, che abbia dato luogo ad un unico processo verbale di constatazione, in quanto la segnalazione degli organi indicati costituisce un semplice atto di comunicazione, distinto dall'attività istruttoria, da esso necessariamente presupposti (Cass. 28/10/2015, n. 21992; Cass. 05/02/2009, n. 2761; Cass. sez. 5, 2019, n. 22237). Da qui la legittimità dell'avviso di rettifica parziale n. (------)/98 emesso sulla base di una verifica generale che aveva dato luogo ad un unico processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza riproducente il contenuto della relazione del consulente del P.M. svolta in sede penale.

2.3. Quanto al motivo di appello con il quale si lamentava "carenza di motivazione della CTP in merito al vizio denunciato nei ricorsi introduttivi relativo alla carenza motivazionale e probatoria degli atti impugnati per violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, con riguardo agli avvisi n. (------) e n. (------) del D.P.R. n. 633 del 1972, con riguardo all'avviso di accertamento n. (------)", la CTR ha pronunciato in merito osservando che "l'obbligo motivazionale dell'Ufficio può essere correttamente adempiuto accogliendo in toto il contenuto - le valutazioni e gli elementi di fatto - di altri atti, il cui richiamo nell'accertamento manifesta la condivisione da parte dell'Ufficio delle valutazioni richiamate".

2.4. In ordine alla censura degli appellanti di "carenza di motivazione della sentenza impugnata in merito alla denunciata violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, con riguardo all'avviso di accertamento n. (------), per essere stato emesso un ulteriore avviso di accertamento in mancanza della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi", il giudice di appello - pur erroneamente riferendosi al primo motivo di gravame - ha affermato, in risposta allo stesso, che "il primo giudice motivò sul punto rilevando che non si era proceduto a rettifica ma solo a nuova notifica del medesimo avviso".

2.5. Quanto ai motivi quarto e ottavo di appello concernenti "l'omessa pronuncia della sentenza impugnata in merito al difetto di legittimazione passiva di A.A. evidenziata in ricorso avverso gli avvisi di accertamento in questione" e "l'omessa pronuncia della CTP in relazione alla denunciata illegittima applicazione della disposizione di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 98, con riguardo all'avviso n. (------)", il giudice di appello - nel ritenere, rigettando sostanzialmente entrambe le censure, il legale rappresentante responsabile in solido con la società per il pagamento delle sanzioni irrogate con gli avvisi in questione - ha osservato che "vertendosi in materia di illeciti anteriori al 1 aprile 1998, doveva farsi applicazione del principio di diritto esposto dalla Corte di cassazione con la sentenza n. 23333/2013 secondo cui "In materia di violazione di norme tributarie (nella specie, relative a ritardato ed omesso versamento di ritenute alla fonte) il principio di personalizzazione della sanzione, introdotto dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, artt. 2 ed 11, in virtù del quale le persone fisiche che hanno la rappresentanza di un soggetto passivo di imposta sono direttamente responsabili delle sanzioni per violazione delle norme

tributarie commesse ad opera o nell'interesse della parte rappresentata o amministrata (quest'ultima comunque gravata da obbligazione solidale al pagamento di una somma pari alla sanzione erogata, ai sensi del citato art. 11, comma 1), si applica alle sole violazioni commesse dopo l'entrata in vigore della nuova disciplina (1 aprile 1998), così come sancito dall'art. 27 del D.Lgs. cit., mentre per le violazioni di epoca precedente continuano a rispondere la società, l'associazione o l'ente, con permanenza della responsabilità solidale della persona fisica al pagamento, già prevista dall'abrogato il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 98, comma 5, non ricorrendo il principio del "favor rei", poichè detta abrogazione non ha avuto alcun effetto sulla norma incriminatrice".

2.6. Quanto ai motivi di appello quinto e nono con i quali si lamentavano rispettivamente "l'omessa pronuncia della sentenza impugnata in merito alla assunta illegittimità del recupero a tassazione (ai fini Iva) a titolo di sopravvenienze attive dei debiti inesistenti verso fornitori relativi agli anni 1990-1991 in quanto prescritti" e "l'illegittimità della sentenza della CTP in merito alla condanna alle spese di giudizio in capo ai ricorrenti per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 15", la CTR ha accolto il quinto motivo rilevando, con riguardo al disconoscimento del credito d'imposta maturato negli anni 1991-1992 ed evidenziato nella dichiarazione del 1993, la decadenza dal potere di rettifica dell'Ufficio e ha pronunciato sull'ottavo motivo affermando che "stante il parziale accoglimento del ricorso andavano compensate integralmente tra le parti (le spese) per entrambi i gradi di giudizio".

2.7. In ordine al sesto motivo di gravame con cui si denunciava "l'omessa pronuncia della CTP in relazione alla infondatezza, nel merito, dei recuperi a tassazione operati con gli avvisi n. (------) e n. (------)", e, in particolare, in relazione alla illegittimità della ripresa a tassazione degli imponibili afferenti alla vendita, ritenuta fittizia, di 1.068 capi bovini nell'anno 1993 nonchè alle vendite del 1992 relative a Federconsorzi (pag. 17 del ricorso), la CTR, ha ritenuto "inammissibile" la censura in quanto gli appellanti, da un lato, avevano richiamato difese contenute in atti precedenti all'atto di gravame e, dall'altro, avevano fatto riferimento genericamente una "documentazione" (relativa alla liquidazione di Federconsorzi) senza neanche indicare la sua collocazione nel fascicolo processuale.

2.8. Infine, il giudice di appello ha anche pronunciato in ordine al settimo motivo di appello concernente "l'omessa pronuncia della CTP in relazione alla denunciata violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 17" osservando che "il provvedimento è motivato sia con l'indicazione delle norme che permette(vano) di determinare la misura delle sanzioni sia con l'assunto del dolo nella sottrazione della materia imponibile".

3. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4), art. 118 disp. att. c.p.c. nonchè art. 111 Cost., comma 6, per non avere la CTR spiegato l'iter logico-giuridico sotteso alla decisione, contenendo la sentenza soltanto alcune argomentazioni inidonee a disvelare la ratio decidendi.

3.1. Il motivo è infondato.

3.2. Invero, si è in presenza di una tipica fattispecie di "motivazione apparente", allorquando la motivazione della sentenza impugnata, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente e, talora, anche contenutisticamente sovrabbondante, risulta, tuttavia, essere stata costruita in modo tale da rendere impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento decisorio, e quindi tale da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111 Cost., comma 6, (tra le tante: Cass., Sez. 1", 30 giugno 2020, n. 13248; Cass., Sez. 6"-5, 25 marzo 2021, n. 8400; Cass., Sez. 6"-5, 7 aprile 2021, n. 9288; Cass., Sez. 5", 13 aprile 2021, n. 9627; Cass., sez. 6-5, 28829 del 2021).

3.3. Nella specie, tuttavia, ancorchè l'illustrazione delle argomentazioni giustificative della decisione (al di là della loro fondatezza), risulti stringata e concisa non si può ritenere che la sentenza impugnata sia carente o incoerente sul piano della logica giuridica, contenendo una sufficiente esposizione delle ragioni sottese alla conferma delle riprese tributarie (ad eccezione del disconoscimento del credito Iva di cui all'avviso n. (------) per il quale è stata accolta l'eccezione di decadenza dell'Amministrazione dal potere di rettifica).

In particolare, il giudice di appello ha affermato che: 1) era infondata la censura relativa all'assunta illegittimità dell'accertamento per motivazione consistente in un acritico recepimento della verifica della G.d.F. che, a sua volta, riproduceva la relazione del consulente del P.M. in quanto l'obbligo motivazionale poteva essere correttamente adempiuto accogliendo in toto il contenuto di altri atti, il cui richiamo nell'accertamento manifestava la condivisione da parte dell'Ufficio delle valutazioni richiamate; 2) era "inammissibile" il motivo con il quale gli appellanti avevano contestato la fondatezza delle valutazioni del CTU del P.M. in quanto: a) la sentenza della Corte di cassazione non aveva sconfessato la commissione dei fatti di false fatturazioni stante l'assoluzione degli imputati dal reato di falso in bilancio a seguito della modifica normativa relativa al reato e alla conseguente carenza dell'imputazione formulata in epoca precedente; b) gli appellanti avevano richiamato le diverse relazioni tecniche svolte in sede penale "senza addurre i fatti e le valutazioni" che avrebbero potuto portare alla condivisione della tesi difensiva; 3) quanto alla ritenuta responsabilità dell'amministratore della società in ordine alle sanzioni irrogate con gli atti impositivi, trattandosi di violazioni anteriori al 1 aprile 1998, non trovava applicazione il principio di personalizzazione della sanzione introdotto dal D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 2 e 11 e permaneva la responsabilità della persona fisica in solido con la società, già prevista dall'abrogato il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 98, comma 5, non ricorrendo il principio del "favor rei" in quanto detta abrogazione non aveva avuto alcun effetto sulla norma incriminatrice; 4) era "inammissibile" il motivo con il quale era stata contestata la ripresa a tassazione degli imponibili afferenti alla vendita, ritenuta fittizia, di 1.068 capi bovini nell'anno 1993 nonchè alle vendite del 1992 relative a Federconsorzi in quanto gli appellanti, da un lato, avevano richiamato difese contenute in atti precedenti all'atto di gravame e, dall'altro, avevano fatto riferimento genericamente a una "documentazione" senza neanche indicare la sua collocazione nel fascicolo processuale; 5) era infondato il motivo concernente l'omessa pronuncia relativamente alla censura di nullità della irrogazione delle sanzioni per difetto di motivazione atteso che il provvedimento "(era) motivato sia con l'indicazione delle norme che permette(vano) di determinare la misura delle sanzioni che con l'assunto del dolo nella sottrazione della materia imponibile". Risulta, quindi, chiaro l'iter logico posto a fondamento della decisione di appello e le ragioni che hanno indotto la CTR a rigettare (ad eccezione del

disconoscimento del credito Iva di cui all'avviso n. (------)) la tesi degli appellanti e ad aderire alla prospettazione dell'Ufficio (fondata sulla ricostruzione della fittizietà delle operazioni di compravendita di capi di bestiame eseguita dal consulente del P.M. il contenuto della cui relazione era stato riportato nel p.v.c della Guardia di finanza al quale facevano rinvio per relationem gli avvisi in questione), così rendendo possibile il controllo sull'esattezza e logicità del suo ragionamento.

4. Con il terzo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 5, per avere la CTR- ove si ritenga che il Collegio abbia rigettato la suddetta censura- confermato la legittimità dei recuperi a tassazione ai fini Iva per l'anno 1993 di cui all'avviso n. (------) in assenza dei presupposti legittimanti la rettifica parziale, trattandosi di accertamento avente avuto origine in una fattispecie di elevata complessità con fondamento nella perizia del consulente tecnico del PM resa nell'ambito di procedimento penale.

4.1. Il rigetto del primo motivo di ricorso, con integrazione della motivazione ai sensi dell'art. 384 c.p.c., quanto all'assunta omessa pronuncia della CTR, per quanto di interesse, sul primo motivo di appello ("l'omessa pronuncia della CTP in merito ai motivi di ricorso relativi al recupero a tassazione, ai fini Iva, per l'anno 1993 operato mediante l'avviso di rettifica n. (------)") comporta l'assorbimento del terzo motivo.

5. Con il quarto motivo si denuncia in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, per avere la CTR ritenuto insussistente il vizio di motivazione degli atti impugnati ancorchè, nella specie, gli avvisi di accertamento fossero stati motivati per relationem con il mero richiamo al p.v.c. della G.d.F. il quale, a sua volta, aveva richiamato le risultanze della perizia (del Dott. 2Mancinelli, consulente del PM) senza alcun vaglio critico da parte dell'Ufficio pur essendo stata quest'ultima oggetto di una serie di contestazioni anche alla luce di altre perizie svolte, anche su incarico del GIP, in sede di incidente probatorio.

5.1. Il motivo è infondato.

5.2.La giurisprudenza di legittimità è ferma nel ritenere che "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 che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio". (Nella specie, la S.C. ha ritenuto adeguatamente motivato l'avviso di accertamento che, richiamando il processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza, evidenziava che la società contribuente aveva annotato fatture per operazioni soggettivamente inesistenti emesse da altra società "cartiera", così registrando costi indebiti)"(Cass., sez. 5, 20/12/2018, n. 32957; Cass., 20 dicembre 2017, n. 30560; Cass., 30 aprile 2014, n. 9452; da ultimo ex multis, Cass. sez. 5, n. 19381 del 2020; Sez. 5, Cass. n. 26635 del 2022). Si è in particolare affermato che tale principio può trovare applicazione anche con riguardo alla asserita mancanza di una rivalutazione

autonoma in sede tributaria degli elementi valutati in sede penale dal consulente del PM: richiamare nel p.v.c. gli elementi già valutati dal consulente e/o le conclusioni della consulenza, o anche riportare le suddette conclusioni eventualmente perfino con una identità di formule espositive non significa che sia mancata una autonoma valutazione in sede tributaria (insita invece proprio nella riferibilità del p.v.c. alla G.d.F. e nell'assunzione delle relative responsabilità), significa invece, salvo espressa prova contraria, che si è autonomamente ritenuto di condividere i risultati raggiunti dalla consulenza citata nonchè il relativo percorso logico sulla valutazione della documentazione (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 25211 del 2010).

5.3. E' ancora da precisare che è destituito di fondamento l'assunto secondo il quale, quando aderisce alle ricostruzioni, impostazioni, argomentazioni della G.d.F., l'ufficio deve poi necessariamente motivare le ragioni per cui non accoglie quelle della parte. L'adesione alle valutazioni dell'organo verificatore non impone che, in una sorta di circolo vizioso, siano esposti anche i motivi per i quali non sono accolte quelle contrarie, posto che esse, se valide, sono idonee di per sè a sostenere la motivazione, senza che ne sia necessaria un'altra confutativa che nulla di più potrebbe apportare: del resto, "in tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, è valido l'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni del contribuente la L. n. 212 del 2000, ex art. 12, comma 7, atteso che, da un lato, la nullità consegue solo alle irregolarità per le quali sia espressamente prevista dalla legge oppure da cui derivi una lesione di specifici diritti o garanzie tale da impedire la produzione di ogni effetto e, dall'altro lato, l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare tali osservazioni, ma non di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo" (Cass. Sez. 5, n. 26635 del 2022; Cass. sez. 5, n. 19381 del 2020; Cass. n. 8378 del 2017, n. 3583 del 2016).

5.4. Nella sentenza impugnata, la CTR si è attenuta ai suddetti principi nel ritenere gli atti impositivi in questione non affetti da vizio di motivazione (sotto il profilo contestato della adozione acritica delle altrui valutazioni) in quanto il richiamo in essi al p.v.c. della G.d.F. che, a sua volta, richiamava le risultanze della perizia del consulente del PM svolta in sede penale, era indice della condivisione da parte dell'Ufficio delle valutazioni richiamate.

6. Con il quinto motivo si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 per avere la CTR dichiarato erroneamente inammissibili, per difetto di specificità, il secondo e il sesto motivo di impugnazione, con quali i ricorrenti avevano lamentato la carenza di motivazione della CTP in merito al denunciato vizio di carenza motivazionale e probatoria degli atti impugnati per violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56 (secondo motivo) e la omessa pronuncia della CTP in relazione alla infondatezza, nel merito, dei recuperi a tassazione operati con gli avvisi n. (------) e n. (------) (sesto motivo).

6.1. Il motivo è infondato in quanto muove da un erroneo presupposto interpretativo avendo la CTR, pur dichiarando "inammissibili" i suddetti motivi, deciso nel merito degli stessi, affermando: 1) quanto alla contestazione della fondatezza delle valutazioni del CTU del P.M. stante la intervenuta assoluzione degli imputati in sede penale con sentenza della Corte di cassazione e l'esistenza di ulteriori diverse relazioni tecniche svolte nel procedimento penale (secondo motivo), che: a) la sentenza della Corte di cassazione non aveva sconfessato la commissione dei

fatti di false fatturazioni essendo intervenuta l'assoluzione degli imputati dal reato di falso in bilancio a seguito della modifica normativa relativa al reato e alla conseguente carenza dell'imputazione formulata in epoca precedente; b) gli appellanti avevano richiamato le diverse relazioni tecniche svolte in sede penale "senza addurre i fatti e le valutazioni" che avrebbero potuto portare alla condivisione della tesi difensiva, con ciò intendendo non addotta dai contribuenti valida prova circa l'effettività delle operazioni contestate; 2) quanto alla contestazione della ripresa a tassazione degli imponibili afferenti alla vendita, ritenuta fittizia, di 1.068 capi bovini nell'anno 1993 nonchè alle vendite del 1992 relative a Federconsorzi (sesto motivo) che era stata dai contribuenti richiamata genericamente una "documentazione" (senza neanche indicare la sua collocazione nel fascicolo processuale), con ciò ugualmente intendendo una carenza probatoria in merito alla assunta effettività degli acquisti di capi di bestiame da parte del Centro Allevamenti Selezionati Srl .

7. Con il sesto motivo si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., artt. 115 e art. 116 c.p.c., del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33 e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 63, per avere la CTR utilizzato un criterio di valutazione delle prove erroneo attribuendo alla perizia del Dott. B.B. un valore di prova legale che, in realtà, non rivestiva atteso che: 1) si trattava di consulenza di parte svolta senza garanzie del contraddittorio; 2) si fondava su presunzioni e su una valutazione parziale della documentazione; 3) le sue conclusioni erano state palesemente smentite da altre perizie (prima tra tutte quella svolta, su incarico del GIP, dai Dott. C.C. e D.D.).

8. Con il settimo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame da parte della CTR di fatto decisivo e controverso per il giudizio, consistente nell'invocata inattendibilità della perizia del Dott. B.B. e nella sua inidoneità a fondare le riprese in contestazione.

9. Con l'ottavo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., art. 115 c.p.c. e art. 2729 c.c. per avere la CTR fondato la decisione su indizi privi dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, peraltro, valorizzando, presunzioni fondate su altre presunzioni (ad es. la mera ipotesi secondo la quale i capi di bestiame " verosimilmente.. appaiono inesistenti... fondata, a sua volta, su un'altra ipotesi... "in quanto ignoto e forse inesistente è il relativo fornitore").

9. I motivi sesto e ottavo - da trattare congiuntamente per connessione- si profilano inammissibili.

9.1. Va premesso che "ai fini della identificazione del soggetto onerato della prova, nella ipotesi di contestazione formulata dall'Ufficio in ordine alla inesistenza, o parziale inesistenza, delle operazioni commerciali fatturate, la giurisprudenza di legittimità 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. 19352 del 2018; n. 29002 del 2017; n. 428 del 2015; n. 17977 del 2013); in particolare, questa Corte, nelle ipotesi di operazioni oggettivamente inesistenti, ha affermato che "ove la fattura costituisce in tutto o in parte mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere da alcuno, l'amministrazione ha l'onere di fornire elementi probatori, anche in forma indiziaria e presuntiva (Cass. nn. 21953/07, 9784/10, 9108/12, 15741/12, 23560/12; 27718/13, 20059/2014, 26486/14, 9363/15; nello stesso senso 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), del fatto che l'operazione fatturata non è stata effettuata, dopo di che spetta al contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate; tale prova, tuttavia, non può consistere nella esibizione della fattura o nella dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento, poichè questi sono facilmente falsificabili e vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass. nn. 26790 del 2020; 11624 del 2020; 28572 del 2017; 5406 del 2016, 28683 del 2015, 428 del 2015, 12802 del 2011, 15228 del 2001); e comunque, una volta accertata l'assenza dell'operazione, è escluso che possa configurarsi la buona fede del cessionario o committente (rilevante invece nella diversa ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti), il quale ovviamente sa bene se ed in quale misura ha effettivamente ricevuto il bene o la prestazione per la quale ha versato il prezzo o corrispettivo" (Cass. n. 18118 del 2016, in motivazione; Cass. n. 16473 del 2018); quanto alla prova di cui è onerata l'Amministrazione, e che già dal principio appena riportato si desume possa avere anche solo natura indiziaria, la Corte ha affermato che ai fini dell'accertamento tributario relativo sia all'imposizione diretta che all'IVA, la legge - rispettivamente il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, (richiamato dal successivo art. 40 per quanto riguarda la rettifica delle dichiarazioni di soggetti diversi dalle persone fisiche) ed il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, - dispone che l'inesistenza di passività dichiarate, nel primo caso, o le false indicazioni, nel secondo, possono essere desunte anche sulla base di presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti, senza necessità che l'Ufficio fornisca prove "certe". Pertanto, il giudice tributario di merito, investito della controversia sulla legittimità e fondatezza dell'atto impositivo, è tenuto a valutare, singolarmente e complessivamente, gli elementi presuntivi forniti dall'Amministrazione, dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio (impugnabile in cassazione non per il merito, ma esclusivamente per inadeguatezza o incongruità logica dei motivi che lo sorreggono) e solo in un secondo momento, ove ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, deve dare ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, che ne è onerato ai sensi degli artt. 2727 e ss. e art. 2697 c.c., comma 2, (Cass., ord. n. 14237 del 2017; Cass. n. 11624 del 2020).

9.2.Quanto al censurato malgoverno del materiale probatorio da parte del giudice di merito, è pacifico che competa alla Corte di cassazione, nell'esercizio della funzione nomofilattica, il controllo della corretta applicazione dei principi contenuti nell'art. 2729 c.c., alla fattispecie concreta, poichè se è devoluta al giudice di merito la valutazione della ricorrenza dei requisiti enucleabili dagli artt. 2727 e 2729 c.c., per valorizzare gli elementi di fatto quale fonte di presunzione, tale giudizio è soggetto al controllo di legittimità se risulti che, violando i criteri

giuridici in tema di formazione della prova critica, il giudice non abbia fatto buon uso del materiale indiziario disponibile, negando o attribuendo valore a singoli elementi, senza una valutazione di sintesi (cfr. Cass., sez. 5, ord. 19352 del 2018, Cass., sez. 6-5, n. 10973/2017, Cass., sez. 5, n. 1715/2007). Infatti, qualora il giudice di merito sussuma erroneamente sotto i tre caratteri individuatori della presunzione (gravità, precisione e concordanza) fatti concreti che non sono invece rispondenti a quei requisiti, il relativo ragionamento è censurabile in base all'art. 360 c.p.c., n. 3 (e non già alla stregua del n. 5 dello stesso art. 360), competendo alla Corte di cassazione, nell'esercizio della funzione di nomofilachia, controllare se la norma dell'art. 2729 c.c., oltre ad essere applicata esattamente a livello di proclamazione astratta, lo sia stata anche sotto il profilo dell'applicazione a fattispecie concrete che effettivamente risultino ascrivibili alla fattispecie astratta (Sez. 3, Sentenza n. 19485 del 04/08/2017; Sez. 3, Sentenza n. 17535 del 26/06/2008). Ebbene, in ordine all'utilizzo degli indizi, mentre la gravità, precisione e concordanza degli stessi permette di acquisire una prova presuntiva che, anche sola, è sufficiente nel processo tributario a sostenere i fatti fiscalmente rilevanti, accertarti dalla amministrazione (Cass., sent. n. 1575/2007), quando manca tale convergenza qualificante è necessario disporre di ulteriori elementi per la costituzione della prova. La giurisprudenza di legittimità ha tracciato il corretto procedimento logico del giudice di merito nella valutazione degli indizi, affermando che la gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge vanno ricavati dal loro complessivo esame, in un giudizio globale e non atomistico di essi (ciascuno dei quali può essere insufficiente), ancorchè preceduto dalla considerazione di ognuno per individuare quelli significativi, perchè è necessaria la loro collocazione in un contesto articolato, nel quale un indizio rafforza e ad un tempo trae vigore dall'altro in vicendevole completamento (tra le più recenti cfr. Cass., sent. n. 12002/2017; Cass., ord. n. 5374/2017). Ciò che dunque rileva, in base a deduzioni logiche di ragionevole probabilità, non necessariamente certe, è che dalla valutazione complessiva emerga la sufficienza degli indizi, o anche di un solo significativo indizio, a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa, salvo l'ampio diritto del contribuente a fornire la prova contraria.

9.3. Va poi ribadito il principio secondo cui nel processo tributario, il giudice può legittimamente fondare il proprio convincimento anche sulle prove acquisite nel processo penale, pure se questo è destinato a concludersi con una pronuncia non opponibile alle parti del giudizio civile, purchè tali prove vengano dal giudice tributario sottoposte ad una propria ed autonoma valutazione (Cass. 12577/00, 2409/05, 22200/10; Cass. n. 6918 del 2013; Cass. 9442 del 2017).

Del resto, già con la sentenza 4306/2010, la Corte di cassazione aveva rilevato che "un atto legittimamente assunto in sede penale... e trasmesso all'amministrazione tributaria..., entra a far parte a pieno titolo del materiale probatorio e indiziario che il giudice tributario di merito deve valutare, dal momento che i suoi poteri d'indagine e di giudizio, definiti dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, non incontrano i limiti posti al giudice penale, nella specie, dall'art. 270 c.p.p.".

9.4. Quanto in generale alla valenza probatoria delle conclusioni tratte dal consulente PM, questa corte ha affermato che "devono ritenersi assistite da una sostanziale priorità rispetto a quelle tratte dal consulente tecnico della difesa"... "non può prescindersi dal ruolo precipuo rivestito dall'organo dell'accusa e dal suo diritto/dovere di ricercare anche le prove a favore

dell'indagato, come stabilito dall'art. 358 c.p.p.: "se è vero che il consulente viene nominato ed opera sulla base di una scelta sostanzialmente insindacabile del pubblico ministero, in assenza di contraddittorio e soprattutto in assenza di terzietà, è tuttavia altrettanto vero che il pubblico ministero ha per proprio obiettivo quello della ricerca della verità - concretamente raggiungibile attraverso una indagine completa in fatto e corredata da indicazioni tecnico scientifiche espressive di competenza e imparzialità - dovendosi necessariamente ritenere che il consulente dallo stesso nominato operi in sintonia con tali indicazioni" (Sez. 2, n. 42937 del 24/9/2014, non massimata). E' del resto dallo stesso ruolo di ausiliario dell'organo che lo ha nominato che discende la qualifica di pubblico ufficiale del consulente nominato dal PM nel corso delle indagini preliminari, il cui elaborato, pur non potendo essere equiparato alla perizia disposta dal giudice del dibattimento, è pur sempre il frutto di un'attività di natura giurisdizionale che perciò non corrisponde appieno a quella del consulente tecnico della parte privata. Gli esiti degli accertamenti e delle valutazioni del consulente nominato ai sensi dell'art. 359 c.p.p. rivestono perciò, proprio in ragione della funzione ricoperta dal Pubblico Ministero che, sia pur nell'ambito della dialettica processuale, non è portatore di interessi di parte, una valenza probatoria non comparabile a quella dei consulenti delle altre parti del giudizio" (Cass., pen. 16458 del 2020).

9.5. Nella specie, i motivi sesto e ottavo, pur prospettando una violazione di legge, in realtà, tendono inammissibilmente ad una nuova interpretazione di questioni di merito, avendo la CTR, in ossequio ai principi di diritto in tema di operazioni oggettivamente inesistenti e di formazione della prova presuntiva, ritenuto - con apprezzamento in fatto non sindacabile dinanzi al giudice di legittimità - che la contestazione dell'Ufficio di falsa fatturazione in relazione a un complesso sistema di operazioni inesistenti di compravendita di capi di bestiame fosse basata su un significativo elemento indiziario - stimato grave, preciso e concordante - qual era la relazione tecnica svolta dal CTU del P.M. nel procedimento penale, recepita nel p.v.c. della G.d.F., e posta a fondamento dell'accertamento in questione (" la verifica della polizia tributaria riproduceva sostanzialmente il contenuto dell'accertamento svolto in sede d'indagine penale dalla Procura della Repubblica di Perugia- e in particolare la ricostruzione delle operazioni eseguite dal consulente del PM- che aveva accertato l'utilizzo e l'emissione di fatture per operazioni inesistenti per miliardi di lire"); a fronte di tale presunzione semplice, dotata dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, la CTR ha poi escluso - con una valutazione del pari insindacabile in questa sede - che i contribuenti avessero fornito una valida prova (a contrario) circa l'effettività delle operazioni contestate, non avendo addotto, in relazione alle richiamate ulteriori perizie svolte nel procedimento penale, "i fatti e le valutazioni che (avrebbero potuto) portare a condividere la tesi difensiva" contrastando le conclusioni del consulente PM nè avendo prodotto, quanto l'assunta effettività degli acquisti dei capi di bestiame da Federconsorzi, una specifica documentazione (relativa alla liquidazione Federconsorzi) ma "genericamente una documentazione", senza neanche indicarne la collocazione nel fascicolo processuale. Va, al riguardo, ribadito l'orientamento di questa Corte secondo cui "E' inammissibile il ricorso per cassazione con cui si deduca, apparentemente, una violazione di norme di legge mirando, in realtà, alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito" (Cass. Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 8758 del 04/04/2017; Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 18721 del 13/07/2018; Cass. 5, Sentenza n. 11261 del 2022).

9.6. Peraltro, come affermato da questa Corte (Sez. U, n. 20867 del 30/09/2020; Sez. 5, Ordinanza n. 16016 del 09/06/2021), da un lato "In tema di ricorso per cassazione, per dedurre la violazione dell'art. 115 c.p.c., occorre denunciare che il giudice, in contraddizione espressa o implicita con la prescrizione della norma, abbia posto a fondamento della decisione prove non introdotte dalle parti, ma disposte di sua iniziativa fuori dei poteri officiosi riconosciutigli (salvo il dovere di considerare i fatti non contestati e la possibilità di ricorrere al notorio), mentre è inammissibile la diversa doglianza che egli, nel valutare le prove proposte dalle parti, abbia attribuito maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre, essendo tale attività valutativa consentita dall'art. 116 c.p.c." e, dall'altro, "la doglianza circa la violazione dell'art. 116 c.p.c. è ammissibile solo ove si alleghi che il giudice, nel valutare una prova o, comunque, una risultanza probatoria, non abbia operato - in assenza di diversa indicazione normativa - secondo il suo "prudente apprezzamento", pretendendo di attribuirle un altro e diverso valore oppure il valore che il legislatore attribuisce ad una differente risultanza probatoria (come, ad esempio, valore di prova legale), oppure, qualora la prova sia soggetta ad una specifica regola di valutazione, abbia dichiarato di valutare la stessa secondo il suo prudente apprezzamento, mentre, ove si deduca che il giudice ha solamente male esercitato il proprio prudente apprezzamento della prova, la censura è ammissibile, ai sensi del novellato art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, solo nei rigorosi limiti in cui esso ancora consente il sindacato di legittimità sui vizi di motivazione". Si tratta di condizioni, nella specie, in evidenza assenti.

10. Ugualmente inammissibile è il settimo motivo.

10.1. Va ribadito che il vizio specifico denunciabile per cassazione in base alla nuova formulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (come modificato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, applicabile ratione temporis nella specie, per essere stata la sentenza di appello depositata in data 27 luglio 2015) concerne l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6 e dell'art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4, il ricorrente deve indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività", fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sè, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Cass., sez. un., n. 8053 e n. 8054 del 2014; Cass. n. 14324 del 2015 Cass. n. 1451 del 2022).

10.2. Nella specie, il motivo è inammissibile, in quanto i ricorrenti non hanno assolto il suddetto onere, essendo stato, peraltro, dedotto l'omesso esame non già di un "fatto storico", ma bensì di profili attinenti alle risultanze probatorie (circa la ritenuta idoneità delle risultanze della relazione tecnica del CTU del PM, richiamate nel p.v.c. della G.d.f., a fondare l'accertamento in questione), la rivalutazione delle quali è preclusa a questa Corte.

11. Con il nono motivo si denuncia in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 17, per avere la CTR ritenuto motivati i provvedimenti di irrogazione di sanzioni contenuti negli atti impositivi impugnati ancorchè questi ultimi- rinviando ad un p.v.c. che, a sua volta, faceva rinvio ad una relazione tecnica del consulente del PM - fossero privi di motivazione anche nella parte relativa alle sanzioni.

11.1. Il motivo è infondato.

La nozione di irrogazione immediata trova un diretto riferimento normativo nel D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 17, comma 1, secondo il quale "le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono sono irrogate, senza previa contestazione... con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità".

Pur in assenza di un'esplicita definizione, dalla norma si ricavano alcune utili indicazioni atteso che le violazioni sono direttamente riferibili a un tributo quando, per il recupero di quest'ultimo, viene emesso, in contestualità, un avviso di accertamento o di rettifica. La violazione, quindi, presuppone che la condotta abbia dato luogo, in concreto, ad una evasione d'imposta o, comunque, abbia arrecato un pregiudizio per l'imposizione.

Se la condotta, invece, si sia limitata a cagionare un pregiudizio per le azioni di controllo da parte dell'Ufficio, l'illecito non si associa ad una ripresa dell'imponibile, nè, in ogni caso, produce un danno per l'erario (ulteriore rispetto all'inosservanza dell'adempimento) e ciò anche se la violazione sia idonea, in potenza, ad arrecare un simile sostanziale pregiudizio. In altri termini, assumono rilievo, ai fini della nozione in esame, le violazioni che incidono sulla determinazione ovvero sul pagamento del tributo, ossia le violazioni sostanziali e non quelle di natura formale (Cass. n. 10643 del 2022).

Se è vero, infatti, che il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 16, comma 2, prevede, a pena di nullità, la necessità della motivazione dell'atto di contestazione, è pur vero che tale requisito di validità opera quando le sanzioni vengono irrogate con atto separato e non quando le stesse siano irrogate contestualmente e unitamente all'accertamento del maggior reddito rispetto a quello dichiarato e contestato. A tal proposito, s'intende ribadire e far proprio il principio affermato da questa Corte in fattispecie analoghe (cfr., in materia di ICI, Cass., 05/08/2016, n. 16484; in materia di imposte indirette, cfr. Cass., 01/08/2019 n. 20733, non massimata e Cass., 18/02/2020 n. 4070, non massimata), secondo cui: "In tema di sanzioni amministrative tributarie, nel caso in cui la sanzione, collegata al tributo cui si riferisce, sia irrogata - ai sensi dell'art. 17 (Irrogazione immediata) del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 - con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, essa è da intendersi motivata per relationem alla pretesa fiscale che sia definita nei suoi elementi essenziali, sì da giustificare la sanzione per essa irrogata e contenuta nel medesimo atto". (Cfr. Cass., V, 11610/2021; Cass. n. 5509 del 2022).

11.2. Nella specie, la CTR si è attenuta ai suddetti principi nel ritenere i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni contenuti negli atti impositivi in questione sostanzialmente motivati per relationem alla pretesa fiscale concernente l'utilizzo di falsa fatturazione per operazioni inesistenti nell'affermare che gli stessi erano motivati "sia con l'indicazione delle norme che

permettono di determinare la misura delle sanzioni sia con l'assunto del dolo nella sottrazione della materia imponibile".

12. Con il decimo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 98, (con riguardo all'avviso n. (------)) per avere la CTR ritenuto - per le violazioni di norme tributarie, come nella specie, anteriori al 1 aprile 1998 - la permanenza della responsabilità solidale nel pagamento delle sanzioni, tra società e amministratore-persona fisica, già prevista dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 98, comma 5, ancorchè detta solidarietà potesse operare soltanto gli omessi e tardivi versamenti di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 92.

12.1. Il motivo è infondato.

12.2. Al riguardo appare utile riepilogare le normative che si sono succedute nel tempo.

Il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 98, comma 1, concernente "disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito" (e, quindi, rilevante nel caso di specie), prevede, per quanto riguarda la fattispecie in esame, la responsabilità diretta della società contribuente, alla quale si aggiunge, in base alla espressa previsione del comma 6 dello stesso articolo, la responsabilità solidale della persona fisica che ne ha la rappresentanza, obbligata "in solido con il soggetto passivo o con il soggetto inadempiente".

Il D.Lgs. n. 472 del 1997, applicabile solo per le violazioni commesse successivamente al 1 aprile 1998 (come espressamente precisato dall'art. 27 del D.Lgs. n. citato), introducendo il diverso principio della personalizzazione delle sanzioni, prevede all'art. 2 la responsabilità diretta della persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione, alla quale si aggiunge, in base a quanto disposto dall'art. 11 D.Lgs. n. citato, la responsabilità solidale della società, "obbligata solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso...".

Il D.L. n. 269 del 2003, art. 7, comma 1, convertito in L. n. 326 del 2003 (applicabile, in base a quanto disposto dal comma 2 del detto articolo, solo per le violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data - 2/10/2003 - di entrata in vigore del detto D.L.), prevede, infine, la responsabilità esclusiva a carico della persona giuridica.

Ciò posto, e precisato che le violazioni per cui è causa sono riferite al periodo 1992-1993, va ribadito il principio, già espresso da questa Corte, secondo cui "in tema di sanzioni amministrative per violazione delle norme tributarie, il c.d. principio di personalizzazione della sanzione, introdotto dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, artt. 2 ed 11 - in virtù del quale le persone fisiche che hanno la rappresentanza di un soggetto passivo d'imposta o di un inadempiente all'obbligo tributario sono divenute direttamente responsabili delle sanzioni connesse alle violazioni delle norme (formali e sostanziali) tributarie commesse ad opera e/o nell'interesse della parte rappresentata (legalmente e/o negozialmente) e/o amministrata, mentre tale parte è obbligata al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata -, si applica, ai sensi dell'art. 27 del medesimo D.Lgs., alle sole violazioni commesse dopo l'entrata in vigore della nuova disciplina, mentre quelle commesse in epoca precedente continuano ad

essere riferite alla società, all'associazione o all'ente, con permanenza della responsabilità solidale della persona fisica prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 98, senza che possa trovare applicazione il principio del "favor rei", in quanto l'abrogazione della disciplina previgente non ha avuto alcun effetto sulla norma incriminatrice" (Cass. 5714/2013; conf. Cass. 2233/2013, Cass. Sez.5, Sentenza n. 25096 del 2014).

12.3. La CTR ha fatto corretta applicazione del suddetto principio nel ritenere, trattandosi di illeciti anteriori al 1 aprile 1998, sussistente la responsabilità solidale del legale rappresentante A.A. nel pagamento delle sanzioni.

13. In conclusione, il ricorso va rigettato.

14. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna i ricorrenti al pagamento in solido delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in Euro 30.000,00 per compensi oltre spese prenotate a debito.

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

Così deciso in Roma, il 26 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 2 febbraio 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza