

Sentenza del 27/05/2024 n. 14774 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.A., B.B. e C.C. quali presunti soci di fatto della Sele Sas di Anthologia Srl nonché B.B. e C.C. in proprio propongono ricorso per cassazione avverso la sentenza n. 4555/24/2015 della CTR della Lombardia - Milano e nei confronti della Agenzia delle Entrate.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

2. All'esito di una serie di controlli e indagini effettuate dal nucleo di polizia tributaria della Guardia di Finanza nell'ambito di un parallelo procedimento penale aperto nei confronti di rappresentanti del gruppo Mythos, l'Agenzia della Entrate tra la fine del 2011 e l'inizio del 2012, notificava ai Signori A.A., B.B. e C.C., previa rettifica delle dichiarazioni dei redditi di ciascuno, distinti atti di accertamento con i quali imputava loro, per trasparenza e per la relativa quota di partecipazione, il reddito dichiarato dalla Sele Sas di Anthologia srl. per gli anni 2004 (451.363,00 euro), 2005 (422.312,00) e 2006 (366.795,00), con conseguente applicazione di Irpef, addizionale regionale, addizionale comunale.

3. La società proponeva distinti ricorsi innanzi alla CTP di Milano chiedendo l'annullamento degli avvisi; a loro volta il socio A.A. proponeva ricorso alla CTP di Varese e i soci B.B. e C.C. proponevano ricorsi alla CTP di Como. I ricorsi venivano riuniti innanzi alla CTP di Milano che li respingeva tutti con la sentenza 2153/02/2014.

4. Avverso la pronuncia del giudice di primo grado tutti i contribuenti (la società e i soci) proponevano appello; l'adita CTR Lombardia di Milano, con sentenza 4555/24/2016 respingeva le impugnazioni.

5. Innanzi alla Corte di cassazione ricorrono A.A., B.B. e C.C. che hanno impugnato prima innanzi alle Commissioni Tributarie provinciali competenti e poi innanzi alla Commissione Tributaria Regionale di Milano gli avvisi di accertamento loro indirizzati quali presunti soci di fatto della Sele Sas di Anthologia srl. e B.B. e C.C. che hanno impugnato anche quelli loro indirizzati in proprio. La Sele Sas di Anthologia Srl, nelle more posta in liquidazione, ha impugnato gli avvisi emessi nei suoi confronti nei primi due gradi di giudizio mentre non ha proposto ricorso in Cassazione con rappresentante a tanto legittimato.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso Pier Giorgio A.A., Gianfranco B.B. e Roberto Ernesto C.C. quali presunti soci di fatto della Sele Sas di Anthologia srl. nonché Gianfranco B.B. e C.C. in proprio denunciano violazione e falsa applicazione dell' articolo 5 del d.P.R. 22/12/1986 n. 917 e dell' articolo 1344 cod. civ. in relazione all' articolo 360 , primo comma,

numero 3, cod. proc. civ.. La CTR avrebbe errato, deducono i ricorrenti, perché avrebbe ritenuto sussistente una ipotesi di interposizione fittizia, avrebbe ritenuto provata una cessione delle quote delle società a fini di frode fiscale in realtà non sussistente e nemmeno dimostrata dalla Amministrazione e avrebbe considerato una sottrazione di imponibile all'Erario sebbene non fosse stato accertato il soggetto finale al quale venisse trasferito e imputato il reddito per ciascun anno e nemmeno chiarito se fossero state avviate iniziative recuperatone nei confronti di detti soggetti finali.

1.1 Il motivo è infondato. I ricorrenti non hanno offerto nei giudizi di merito elementi che valgano a porre in contestazione la ricostruzione della fattispecie posta a fondamento degli atti di accertamento.

Il meccanismo fraudolento ipotizzato dall'Amministrazione è stato descritto negli atti di accertamento, allegati al fascicolo, trova riscontro documentale e, quanto ai singoli passaggi societari e alle quote di controllo delle società, non è stato contestato. Orbene, i ricorrenti nei giudizi di merito non hanno attinto questa ricostruzione dei fatti, non hanno contestato che questi fossero i passaggi della fattispecie e non hanno offerto alcuna spiegazione alternativa e plausibile da un punto di vista imprenditoriale ed economico dell'operazione condotta e, in ultima analisi, delle cessioni delle quote delle società gravate per trasparenza dal reddito dichiarato alla fine di ogni anno e nell'imminenza del termine per il rendiconto e del successivo riacquisto delle stesse quote dopo pochi mesi una volta depurate le società interposte dal reddito. Rimanendo ferma la fattispecie come ricostruita negli atti di accertamento, risulta corretto l'inquadramento condotto dalla sentenza impugnata nella disciplina dettata dall' art. 5 del d.P.R. 917 del 1986 e dall' articolo 1344 cod.civ.. In senso contrario non vale affermare che negli accertamenti non sarebbero individuati i destinatari finali del reddito e non sarebbe chiarito se ci siano state azioni di recupero verso questi soggetti, perché l'essenza del meccanismo era proprio quella di far evaporare il reddito imponibile attraverso plurime cessioni di quote sociali fino a determinarne la compensazione con le passività di società a tanto predestinate. In ragione della medesima ricostruzione il Signor D.D., designato quale amministratore della Anthologia Srl accomandataria della Sele Sas e appartenente al gruppo al quale i ricorrenti si erano rivolti per condurre l'operazione è stato perseguito penalmente.

2. Con il secondo motivo di ricorso sono denunciati violazione e falsa applicazione dell' articolo 43 , comma 3, d.P.R. 29/09/1973, n. 600 e dell' articolo 331 cod. proc. pen. in relazione all' articolo 360 , primo comma, cod. proc. civ. e tanto perché gli atti di accertamento sarebbero stati notificati ai ricorrenti oltre il termine ordinario di quattro anni stabilito dall' art. 43 del d.P.R. 600 del 1973 , pur in assenza dei presupposti per il raddoppio dei termini ai sensi del comma 3 della citata disposizione. Tanto perché nulla avrebbe a che fare con la condotta attribuita al Signor A.A. il fatto reato (emissione di fatture per operazioni inesistenti ai sensi dell' articolo 8 del D.Lgs. 10/3/2000, n. 74) contestato al Signor D.D., legale rappresentante della Anthologia Srl e perché con riguardo ai Signori B.B. e C.C., il reato loro contestato (dichiarazione infedele ai sensi dell' articolo 4 del D.Lgs. 10/3/2000, n. 74) sarebbe frutto di un uso pretestuoso del potere di accertamento e di un indiscriminato recupero a tassazione di importi relativi a movimenti bancari al solo fine di superare la soglia di punibilità fissata all'epoca in euro 103.291,00.

2.1 Il motivo è infondato. Gli accertamenti in questione traggono origine da una vicenda unitaria e di rilievo penale che ha trovato esito processuale nei confronti del Signor D.D. Questi era il protagonista del meccanismo diretto a sterilizzare il reddito ascrivibile ai ricorrenti che proprio per raggiungere questo obiettivo si erano rivolti al gruppo Mythos che offriva servizi di consulenza fiscale.

2.2 Si consideri in proposito che "in tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini previsto dagli artt. 43 , comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972 , nei testi applicabili *ratione temporis*, presuppone l'insorgenza dell'obbligo di denuncia penale per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000 , e non anche la sua effettiva presentazione, come chiarito dalla Corte cost. nella sentenza n. 247 del 2011 " (in tal senso si veda Cass. civ., Sez. 5, ord. 09/08/2022 n. 24576) e che "in tema di accertamento tributario, i termini sono raddoppiati ex artt. 43 , comma 3, d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, comma 3, d.P.R. n. 633 del 1972 in presenza di seri indizi, con conseguente obbligo di denuncia penale, del reato di dichiarazione infedele, integrabile anche da condotte elusive a fini fiscali (.), purché riconducibili a quelle previste dagli artt. 37 , comma 3, e 37 bis, d.P.R. n. 600 del 1973 , richiedendo la fattispecie di cui all' art. 4 , D.Lgs. n. 74 del 2000 la mera indicazione, anche senza l'uso di mezzi fraudolenti, di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo ed elementi passivi fittizi quando ricorrano le altre condizioni ivi previste e si superino le relative soglie di punibilità" (in tal senso Cass. civ., sez. 5, ord. 28/04/2021 n. 11156).

2.3. La sentenza impugnata ha fatto buon governo dell' art. 43 del d.P.R. 600 del 1973 e dei citati principi di diritto che valgono a giustificare il raddoppio dei termini;

non emerge alcun utilizzo pretestuoso del potere di accertamento atteso che le condotte di rilievo penale all'origine della vicenda non possono arbitrariamente separarsi dal meccanismo fraudolento sul quale si fondano gli accertamenti contestati ai ricorrenti.

2.4. Si consideri, infine, con riguardo alla applicabilità della disciplina vigente all'epoca delle condotte e degli accertamenti, che "in tema di accertamento tributario, i termini previsti dagli artt. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 per l'IRPEF e 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 per l'IVA, nella versione applicabile *ratione temporis*, sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se questa sia archiviata o presentata oltre i termini di decadenza, senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016 e già notificati, incidano le modifiche introdotte dall' art. 1 , commi da 130 a 132, della l. n. 208 del 2015 , attesa la disposizione transitoria ivi introdotta, che richiama l'applicazione dell' art. 2 del D.Lgs. n. 128 del 2015 , che fa salvi gli effetti degli avvisi già notificati" (orientamento costante di questa Corte espresso, tra le altre da Cass. civ., sez. 5, 09/08/2016, n. 16728).

3. Con il terzo motivo di ricorso sono denunciati violazione e falsa applicazione dell' articolo 85 del d.P.R. n. 917 del 1986 in relazione all' articolo 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ.; violazione dell' articolo 132 , n. 4, cod. proc. civ. in relazione all' articolo 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ. e violazione dell' articolo 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ. e tanto perché la CTR di Milano non avrebbe tenuto conto della illegittimità della pretesa erariale nei confronti della Sele Sas di Anthologia Srl per essere inesistenti i redditi indicati nelle dichiarazioni della

stessa società e tanto perché derivanti da prestazioni di servizio a favore della I.C.F. Srl alla quale la stessa Agenzia delle Entrate aveva contestato l'inesistenza delle operazioni fatturate procedendo al relativo recupero, non risulterebbe in altre parole mai dimostrata dall'Ufficio l'effettività di tali ricavi mentre assumerebbero rilievo, in senso contrario, le dichiarazioni confessorie, costituite da atti di adesione della I.C.F. Srl al recupero a tassazione, l'esame delle quali sarebbe stato omesso dal giudice di secondo grado.

3.1. Va premesso in proposito che "in materia di ricorso per cassazione, il fatto che un singolo motivo sia articolato in più profili di doglianza, ciascuno dei quali avrebbe potuto essere prospettato come un autonomo motivo, non costituisce, di per sé, ragione d'inammissibilità dell'impugnazione, dovendosi ritenere sufficiente, ai fini dell'ammissibilità del ricorso, che la sua formulazione permetta di cogliere con chiarezza le doglianze prospettate onde consentirne, se necessario, l'esame separato esattamente negli stessi termini in cui lo si sarebbe potuto fare se esse fossero state articolate in motivi diversi, singolarmente numerati" (Cass. Sez. U. 09/05/2015, n. 9100).

3.2. Orbene il motivo di ricorso, ammissibile sebbene articolato su tre diverse doglianze, non è meritevole di accoglimento.

3.3. La censura ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 4), cod. proc. civ. è inammissibile perché non viene indicata la violazione della norma che determina nullità del processo e comunque, ove si consideri denunciato il difetto di motivazione, deve rilevarsi come la sentenza impugnata non sia priva di motivazione sul punto, ma al contrario si diffonda circa gli argomenti che portano a sussumere la fattispecie nell' art. 85 del d.P.R. 917 del 1986 .

3.4. Parimenti inammissibile è il motivo di ricorso articolato con riguardo all'art. 360, primo comma, num. 5, cod. proc. civ. atteso che non viene indicato il fatto del quale sarebbe stato omesso l'esame e comunque assume rilievo assorbente la circostanza che le sentenze di merito succedutesi hanno posto a fondamento della decisione i medesimi fatti, quelli cioè descritti dagli accertamenti, con conseguente maturare della preclusione per doppia conforme ai sensi dell' art. 348-ter , quarto e quinto comma, cod. proc. civ..

3.5. Con riguardo alla falsa applicazione dell' art. 85 d.P.R. 917 del 1986 in relazione all' art. 360 , primo comma, numero 3), c.p.c., va osservato quanto segue. Una volta ricostruita la fattispecie nei termini di cui agli accertamenti, e tanto risulta incontestato all'esito dei giudizi di merito, va verificato se sia corretta l'applicazione dell' articolo 85 del d.P.R. 917 del 1986 .

3.6. Innanzi tutto va ricordato che ai sensi dell' art. 14 , comma 4, della legge 24/12/1993, n. 537 i proventi derivanti da attività illecita sono assoggettabili ad imposizione e va richiamato il principio di diritto, costante nella giurisprudenza di questa Corte, secondo il quale "in tema di accertamento delle imposte sui redditi, e con riguardo ad operazioni oggettivamente inesistenti, grava sul contribuente l'onere di provare la fittizietà dei componenti positivi che, ai sensi dell' art. 8 , comma 2, del d.l. 2 marzo 2012, n. 16 , convertito, con modificazioni, nella legge 26 aprile 2012, n. 44 , ove direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette

spese o altri componenti negativi" (Cass. civ. 19/12/2019, n. 33915 ; Cass. civ., ord. 17/07/2018, n. 19000).

3.7. Il passaggio fondamentale della motivazione della sentenza impugnata è conforme ai richiamati principi di diritto: i ricorrenti non hanno dimostrato l'inesistenza dei redditi che la Sele Sas di Anthologia Srl ha dichiarato; va sottolineato che i redditi non sono frutto di accertamento induttivo a carico della società ma sono redditi dichiarati e solo di seguito imputati per trasparenza ai soci. Spettava, allora, ai soci odierni ricorrenti fornire la prova rigorosa e documentale che tali redditi fossero inesistenti, ma detta dimostrazione è mancata perché - come pure osserva la sentenza impugnata - non è stata presentata alcuna dichiarazione integrativa né recata alcuna rettifica formale dei redditi dichiarati. La contestazione circa l'inesistenza dei redditi, effettuata a posteriori e solo dopo l'accertamento del reddito nei confronti dei soci per trasparenza, non vale a scalfire la ricostruzione del meccanismo fraudolento operata negli atti di accertamento, meccanismo che si fondava sulla esistenza del reddito dichiarato e sull'interposizione realizzata per neutralizzare il reddito e la conseguente imponibilità. L'emissione di false fatturazioni nel rapporto tra la Sele Sas di Anthologia Srl e una società terza, come dedotta dai ricorrenti, non determina quale conseguenza unica e necessaria l'inesistenza del reddito dichiarato dalla società;

questa è una conclusione unilaterale che propone il ricorso ma la eventuale ricorrenza di false fatturazioni rappresenta nella vicenda solo un elemento di una fattispecie più complessa e caratterizzata dal convergere di più attività poste in essere da diversi attori societari al fine di neutralizzare il reddito prodotto dalla Sele Sas di Anthologia Srl prima che potesse essere imputato ai soci ricorrenti. Si consideri, peraltro, che non vi è alcun nesso di implicazione necessaria tra costi dichiarati per operazioni inesistenti e ammontare dei ricavi dichiarati (in tal senso, in motivazione Cass. civ., sez. V, ord. 17.7.2018, n. 19000). Nessuna altra spiegazione economicamente plausibile, concreta, documentata è stata offerta dell'operazione e delle successive cessioni e riacquisti di quote societarie dai contribuenti e dai soci ricorrenti nei giudizi di merito. Il motivo di ricorso è, allora, infondato perché i fatti alla base degli accertamenti e delle due sentenze di merito, sempre i medesimi, giustificano la sussunzione della fattispecie nell' articolo 85 del d.P.R. 917 del 1986 , anche in ragione del principio esposto dall' articolo 14 , comma 4, legge 537 del 1993 .

4. Con il quarto motivo di ricorso i ricorrenti B.B. e C.C. denunciano violazione e falsa applicazione degli articoli 132 , numero 4, cod. proc. civ. e 36, comma 2, numero 4, D.Lgs. 31/12/1992 n. 546 in relazione all' articolo 360 , primo comma, numero 4, cod. proc. civ. lamentando che l'impugnata sentenza abbia ritenuto legittima la ripresa a tassazione nonostante i ricorrenti avessero giustificato le movimentazioni bancarie loro contestate e offerto copiosa documentazione e tanto in ragione di una motivazione confusa, ellittica e contraddittoria tanto da qualificarsi come apparente.

4.1. Il motivo è infondato: come affermato da costante giurisprudenza di questa Corte "in seguito alla riformulazione dell' art. 360 , comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall' art. 54 del d.l. n. 83 del 2012 , conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012 , non è più deducibile quale vizio di legittimità il semplice difetto di sufficienza della motivazione, ma i provvedimenti giudiziari non si

sottraggono all'obbligo di motivazione previsto in via generale dall' art. 111 sesto comma, Cost. e, nel processo civile, dall' art. 132 , secondo comma, n. 4, c.p.c.. Tale obbligo è violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero essa risulti del tutto inidonea ad assolvere alla funzione specifica di esplicitare le ragioni della decisione (per essere afflitta da un contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili oppure perché perplessa ed obiettivamente incomprensibile) e, in tal caso, si concreta una nullità processuale deducibile in sede di legittimità ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4 c.p.c.." (Cass. civ., ord. 25/09/2018 n. 22598) e ancora: "in seguito alla riformulazione dell' art. 360 , comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall' art. 54 del d.l. n. 83 del 2012 , conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012 , non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica del rispetto del "minimo costituzionale" richiesto dall' art. 111 , comma 6, Cost., che viene violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni inconcilianti, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile, purché il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali" Cass. civ., ord. 03/03/2022 n. 7090 . Orbene, la decisione impugnata non è priva di motivazione, la motivazione è sussistente e vale ad escludere che le giustificazioni offerte dai ricorrenti circa le movimentazioni bancarie riprese a tassazione siano documentate, concludenti, coerenti e, in ultima analisi, fondate. Sebbene la motivazione soffra di una certa disorganicità determinata dalla pluralità degli elementi sui quali si svolgeva il confronto tra Ufficio erariale e contribuenti, non si ravvisano lacune talmente serie da integrare il vizio di motivazione denunciato e nei termini in cui la giurisprudenza della Corte lo ritiene di rilievo.

5. Il ricorso deve, allora, essere integralmente rigettato. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M. rigetta il ricorso e condanna i ricorrenti in solido a corrispondere all'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 12.000,00 (dodicimila), a titolo di compenso, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell' art. 13 , comma 1-quater, del d.P.R. n. 115/2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte dei ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1-bis del citato art. 13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza