

Sentenza del 31/01/2024 n. 2927 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Nel corso dell'anno 2011, la Procura della Repubblica di Forlì avviò un procedimento penale nei confronti della Cassa di Risparmio della Repubblica di San Marino (d'ora in poi, anche "CRRSM") per il reato di esercizio abusivo dell'attività bancaria e finanziaria (artt. 131 , 132 D.Lgs. n. 385 del 1993).

Dalle indagini emergeva che la CRRSM svolgesse abusivamente in Italia l'attività di raccolta del risparmio e di erogazione dei finanziamenti verso terzi, in considerazione del rapporto intrattenuto con talune società italiane facenti parte del cd. "Gruppo Delta". Tali società, tra cui le odierne ricorrenti, avevano ad oggetto lo svolgimento di attività finanziaria nei confronti del pubblico, l'erogazione di finanziamenti, l'assunzione di partecipazioni, l'intermediazione in cambi, attività definite dal decreto ministeriale dell'Economia e delle Finanze del 17 febbraio 2009, n. 29. L'ipotesi era che tramite le società del Gruppo Delta la CRRSM esercitasse in Italia abusivamente l'attività bancaria e finanziaria.

In data 12 ottobre 2011, durante lo svolgimento delle indagini preliminari, la Guardia di Finanza elevò un processo verbale di constatazione ("PVC") con il quale disconobbe la deducibilità fiscale, proponendone il recupero a tassazione, di tutti i costi sostenuti da alcune società del Gruppo (tra cui Plusvalore Spa) nei periodi d'imposta 2005, 2006, 2007 e 2008, in quanto ritenuti costi per beni e servizi utilizzati per il compimento di reati, ex art. 14 , comma 4 bis, della legge n. 537 del 1993 , e cioè per lo svolgimento dell'esercizio abusivo di attività bancaria.

In seguito alla ricezione del PVC, le società del gruppo Delta, tra cui le odierne ricorrenti, avviarono contatti con l'Agenzia delle Entrate -Direzione Generale dell'Emilia-Romagna, al fine di pervenire ad una rideterminazione condivisa della pretesa.

In data 14 dicembre 2012, le società ricorrenti conclusero con l'Ufficio un accertamento con adesione (artt. 5 , 5 bis e 6 del D.Lgs. n. 218 del 1997) per la determinazione della pretesa. Le contribuenti deducono di essersi decisi a scegliere la strada dell'accertamento con adesione per definire l'ammontare del recupero a tassazione non solo per la premialità insita in tale strumento, ma perché convinte che avrebbero potuto chiedere la restituzione di quanto versato ove fosse emersa l'inesistenza di profili di responsabilità penale a carico delle società contribuenti, ai sensi dell' art. 14 , comma 4 bis, della legge n. 537 del 1993 . Le indagini preliminari a carico delle società odierne ricorrenti si conclusero con una richiesta di rinvio a giudizio presentata dal P.M. presso il Tribunale di Forlì in data 12 settembre 2012. Dopo detta richiesta di rinvio a giudizio si pose una questione di competenza del Tribunale di Forlì, risolta a favore di quest'ultimo solo nel dicembre 2017.

Nelle more della definizione della questione di competenza, in data 7 dicembre 2016, le odierne ricorrenti presentarono distinte istanze di rimborso ai fini IRES, al fine di recuperare le imposte indebitamente pagate con l'atto di adesione del 14 dicembre 2012,

sulla base delle seguenti deduzioni: 1) la contestazione della indebita deduzione dei costi da reato sarebbe stata effettuata con la redazione del PVC, elevato in un tempo (ottobre 2011) in cui non era stata ancora esercitata l'azione penale, sicché quei costi furono illegittimamente disconosciuti; 2) l'accertamento con adesione, ai sensi dell' art. 14 , comma 4 bis, della legge n. 537 del 1993 e della Circolare n. 32/E del 3 agosto 2012 ed in tema di "costi da reato", verrebbe sostanzialmente caducato nel caso in cui venissero meno i presupposti del disconoscimento dei costi da reato. Ad avviso delle ricorrenti, il presupposto mancante sarebbe stato l'atto di esercizio dell'azione penale, non ancora emanato al tempo di quella che secondo le ricorrenti è stata la prima formalizzazione della contestazione tributaria (il PVC del 12 ottobre 2011).

Le istanze di rimborso presentate dalle società odierne ricorrenti non ricevettero risposta dall'amministrazione finanziaria, sicché queste procedettero ad impugnare il silenzio rifiuto dinanzi alla C.T.P. di Bologna chiedendo la restituzione delle maggiori somme versate in sede di accertamento con adesione.

Il giudice di primo grado rigettò i ricorsi, spiegando che l'elevazione del PVC ben poteva prescindere dalla previa emanazione dell'atto di esercizio dell'azione penale.

L'appello delle contribuenti fu rigettato dalla C.T.R. dell'Emilia-Romagna.

Avverso la sentenza d'appello le società contribuenti hanno proposto ricorso per cassazione sulla base di due motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Il Sostituto P.G. ha depositato requisitoria scritta.

Le parti hanno depositato memoria difensiva ex art. 378 c.p.c. in

vista dell'udienza del 27 ottobre 2023, poi rinviata al 30 novembre 2023.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, rubricato "Violazione e/o falsa applicazione dell' art. 14 , comma 4 bis, della legge n. 537 del 1993 , in uno con il combinato disposto delle norme ex art. 24 della legge n. 4 del 1929 , 3 e ss. della legge n. 241 del 1990 , 7 della legge n. 212 del 2000 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c.", le società contribuenti impugnano la sentenza d'appello nella parte in cui ha ritenuto che il PVC non sia un atto ad efficacia esterna in grado di esteriorizzare la pretesa fiscale dell'amministrazione, ma sia solo un atto procedimentale. Nel caso di specie, secondo i giudici di appello, gli atti che avrebbero esteriorizzato la pretesa fiscale sarebbero stati gli inviti a comparire, emessi a dicembre 2012, dopo che nel settembre 2012 il P.M. presso il Tribunale di Forlì aveva presentato la richiesta di rinvio a giudizio.

Orbene, secondo le ricorrenti, a prescindere alla carenza in capo al PVC del carattere della coercitività, quest'ultimo sarebbe non un semplice atto di verifica endoprocedimentale, bensì, sostanzialmente, un atto impositivo contenente la esteriorizzazione della volontà dell'amministrazione di recuperare a tassazione i "costi da reato" di cui si afferma l'indebita deduzione; con la conseguenza che, essendo stato tale atto posto in essere prima dell'esercizio dell'azione penale da parte del P.M., la sequenza procedimentale ne sarebbe risultata viziata (art. 14 , comma 4 bis, della legge n. 537 del 1993), travolgendo anche gli effetti dell'accertamento con adesione.

2. Con il secondo motivo di ricorso, rubricato "Violazione e/o falsa applicazione dell' art. 14 , comma 4 bis, della legge n. 537 del 1993 , in uno con gli artt. 23 e 50 c.p.p., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c.", le ricorrenti impugnano la sentenza di appello nella parte in cui ha affermato che "non vi è dubbio che l'esercizio dell'azione penale avviene nel momento in cui il P.M. emette la richiesta di rinvio a giudizio e non nel momento in cui il GUP accoglie la richiesta con il relativo decreto di rinvio a giudizio".

In particolare, le società ricorrenti deducono che la C.T.R. non avrebbe considerato che, dopo la richiesta di rinvio a giudizio formulata dal P.M. presso il Tribunale di Forlì in data 12 settembre 2012, era stata posta una questione di competenza che avrebbe privato di effetti l'esercizio dell'azione penale. Risolta la questione di competenza, si era arrivati ad un nuovo atto di esercizio dell'azione penale, emesso nel 2017, ben dopo la data dell'invito a comparire formulato dall'amministrazione e dell'accertamento con adesione. Ne deriverebbe, secondo le contribuenti, che sia la pretesa fiscale che l'accertamento con adesione erano privi dei presupposti legali di efficacia, sicché esse avrebbero diritto al rimborso dell'eccedenza IRES versata.

3. Il ricorso è inammissibile.

A pag. 15 della sentenza impugnata si legge che "...la relativa adesione all'invito determina l'intangibilità della pretesa erariale oggetto del concordato intervenuto tra le parti, poiché avverso l'accertamento definito per adesione è preclusa ogni forma d'impugnazione, devono ritenersi improponibili anche le istanze di rimborso in quanto costituirebbero una surrettizia forma di impugnazione dell'accertamento in questione il quale, invece, in conformità della ratio dell'istituto, deve ritenersi intangibile" (così la sentenza d'appello, che richiama per stralci Cass., sez. 5, n. 26109/2020 , Rv. 659876-02).

Orbene, non essendo stata data prova dell'assoluzione dal reato, contestati agli esponenti delle società ricorrenti, di abusivo esercizio dell'attività bancaria e finanziaria, il ricorso si appunta esclusivamente sull'individuazione dell'atto costituente l'esercizio dell'azione penale da parte del P.M. e sulla qualificazione del processo verbale di constatazione come atto meramente endoprocedimentale.

Coglie nel segno, dunque, la difesa erariale quando osserva, nel controricorso, che la parte della sentenza d'appello che fa leva, per respingere l'appello delle contribuenti, sulla intangibilità dell'accertamento con adesione non è stata fatta oggetto di specifica impugnazione: le società ricorrenti, infatti, nulla deducono circa la natura dell'accertamento con adesione; non contrastano la citata affermazione della sentenza di appello, ma sostanzialmente, nell'intero

excursus del ricorso, ne prescindono, sostenendo senza sviluppo argomentativo che l'accertamento con adesione non si differenzerebbe dagli atti impositivi autoritativi ed unilaterali con i quali l'amministrazione procede ai recuperi a tassazione. Senonché, la affermata "intangibilità" dell'accertamento con adesione concretizza una ratio decidendi autonoma della sentenza impugnata, in grado di sorreggere da sola il dispositivo, con la conseguenza che la sua mancata specifica censura determina la carenza di interesse a ricorrere o, secondo altro orientamento, il passaggio in giudicato della sentenza impugnata (Sez. 3, Sentenza n. 13880 del 06/07/2020, Rv. 658309 - 01; cfr. anche, sulla stessa vicenda sostanziale dalla quale origina il presente contenzioso, Sez. 5, Ordinanza n. 18680 del 2023; Sez. 5, Ordinanza n. 10741 del 2023).

4. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo. Ai sensi dell' art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002 , si deve dare atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte delle ricorrenti principali, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

P.Q.M. Dichiara inammissibile il ricorso.

Condanna Plusvalore Spa in liquidazione e Delta Srl in liquidazione al pagamento delle spese del giudizio di legittimità in favore dell'Agenzia delle Entrate, che si liquidano in euro ventisette mila per onorari, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell' art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, Da parte delle ricorrenti principali, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza