

Civile Ord. Sez. 5 Num. 30665 Anno 2022

Presidente: CRUCITTI ROBERTA

Relatore: GUIDA RICCARDO

Data pubblicazione: 18/10/2022

IRPEF
ACCERTAMENTO

ORDINANZA

sul ricorso n. 6590/2013 proposto da:

TOSCANO EMANUELE, domiciliato *ex lege* in Roma, Piazza Cavour, presso la Cancelleria della Corte di Cassazione, rappresentati e difesi dall'avvocato Fabio Pace (PCAFBA65A18G273Z).

- ricorrente -

Contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in Roma Via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato (ADS80224030587) che la rappresenta e difende.

- controricorrente -

avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. LOMBARDIA n. 105/2012 depositata il 05/07/2012.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 12/10/2022 dal Consigliere Riccardo Guida.

Rilevato che:

1. Emanuele Toscano, socio e legale rappresentante della Pubblicità F.Ili Toscano di Toscano Emanuele & C. s.n.c., ha interposto appello avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano di rigetto del ricorso del contribuente contro l'avviso di accertamento (n. R1Q02T400054/2009) che recuperava a tassazione, ai fini Irpef (addizionali, contributi previdenziali e sanzioni), per il 2004, il maggior reddito di partecipazione alla Pubblicità F.Ili Toscano s.n.c., a sua volta destinataria di un avviso di accertamento (n. R1Q02T400036), ai fini Irap e Iva;

2. la Commissione tributaria regionale della Lombardia, sulla premessa di pronunciare sull'avviso di accertamento emesso nei confronti della società (e cioè quello con n. R1Q02T400036), ha confermato la sentenza impugnata, respingendo tutte le doglianze sollevate. In dettaglio, disattesa l'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento per carenza di motivazione, i giudici di appello hanno ritenuto legittimo il recupero a tassazione delle spese relative a telefoni cellulari, non deducibili, ai sensi dell'art. 102, del d.P.R. n. 917 del 1986, e 19-*bis*, del d.P.R. n. 633 del 1972, come pure il recupero di spese non di competenza, per violazione dell'art. 109, del d.P.R. n. 917 del 1986, e del costo di acquisto di beni strumentali e delle spese di manutenzione straordinaria, effettuate in violazione dell'art. 103, del d.P.R. n. 917 del 1986. Hanno pure confermato la ripresa a tassazione delle spese per autovetture, nonché delle spese per energia elettrica e servizio idrico. Hanno, altresì, ritenuto fondato il recupero relativo ad operazioni inesistenti, fondandosi l'accertamento su circostanze gravi, precise e concordanti, non vinte dal contribuente con prove documentali di segno contrario, precisando che l'Ufficio finanziario aveva dimostrato che la società

fornitrice dei servizi non aveva lavoratori alle proprie dipendenze, non aveva presentato bilanci o dichiarazioni fiscali, né versato contributi previdenziali, e che gli assegni bancari che il contribuente asseriva fossero stati versati per le prestazioni rese dalla società fornitrice non coprivano l'importo complessivo delle fatture, né corrispondevano all'ammontare delle singole forniture;

3. Emanuele Toscano ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza di appello, sulla base di undici motivi, illustrati con una memoria;

4. l'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso, nel quale, prima di chiedere il rigetto del ricorso, ha fatto presente che contro l'avviso di accertamento diretto alla società (n. R1Q02T400036), sono stati proposti altri ricorsi dalla Pubblicità Fratelli Toscano s.n.c., dallo stesso Emanuele Toscano, sia come socio che come legale rappresentante della società, nonché dai soci Marco Toscano e Terenzio Toscano, ed ha aggiunto che tali ricorsi hanno dato origine a separati giudizi, che non sono mai stati riuniti nelle fasi di merito, tanto che le distinte sentenze pronunciate dalla Commissione tributaria regionale sono state oggetto di separati ricorsi per cassazione. Ha sottolineato che i soci hanno anche impugnato gli avvisi di accertamento per redditi di partecipazione ad essi diretti e scaturiti dall'accertamento nei confronti della società. Conclusivamente, l'Agenzia ha chiesto la riunione dei ricorsi pendenti;

5. il Procuratore Generale ha concluso per iscritto per il rigetto del ricorso;

6. con ordinanza del 27/01/2022, altro Collegio di questa Sezione tributaria ha disposto il rinvio della causa a nuovo ruolo per consentirne la trattazione assieme ai procedimenti r.g. n. 6238/2013 (che viene esaminato in questa stessa camera di consiglio), n. 6220/2013, e n. 6595/2013;

Considerato che:

1. con il primo motivo il ricorrente denuncia «l'illegittimità della sentenza impugnata, per violazione o falsa applicazione ai sensi dell'art. 360, comma 1 n. 3 c.p.c. dell'art. 112 c.p.c., in relazione alla pronuncia sull'avviso di accertamento n. R1Q02T400036/2009, relativo a Irap e Iva in capo alla Società Pubblicità Fratelli Toscano S.n.c., in luogo dell'avviso di accertamento consequenziale n. R1Q02T400054/2009, oggetto della sentenza della Commissione Tributaria di Milano n. 364/21/10, impugnata in sede di appello.». Addebita alla sentenza impugnata di avere pronunciato sull'avviso di accertamento presupposto, diretto alla società, anziché sull'avviso di accertamento, ai fini Irpef (nonché addizionali, contributi previdenziali e sanzioni), emanato nei confronti del socio, in relazione al reddito di partecipazione;

2. con il secondo motivo il ricorrente denuncia «l'illegittimità della sentenza impugnata, per nullità della sentenza o del procedimento ai sensi dell'art. 360 comma 4 c.p.c., in relazione all'art. 112 c.p.c. per avere la sentenza impugnata statuito sull'avviso di accertamento presupposto n. R1Q02T400036/2009, relativo a Irap e Iva in capo alla Società Pubblicità Fratelli Toscano S.n.c., in luogo dell'avviso di accertamento consequenziale n. R1Q02T400054/2009, oggetto della sentenza della Commissione Tributaria di Milano n. 364/21/10, impugnata in sede di appello.». Si reitera la censura di cui al primo motivo, questa volta declinata come *error in procedendo*;

3. con il terzo motivo il ricorrente denuncia «l'illegittimità della sentenza impugnata per omessa od insufficiente motivazione, ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c., sul punto controverso decisivo per il giudizio consistente nell'illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione degli artt. 42 d.p.r. 600/1973, 7 legge 212 del 2000 e 3

legge n. 241 del 1990, in quanto motivato *per relationem* rispetto al presupposto PVC non allegato all'avviso di accertamento e notificato soltanto al legale rappresentante della società». Assume che, in sede di appello, aveva dedotto che il processo verbale di constatazione era stato notificato al solo legale rappresentante della società, ma tale circostanza non era stata presa in considerazione dalla decisione impugnata;

4. con il quarto motivo il ricorrente denuncia «l'illegittimità della sentenza impugnata per violazione o falsa applicazione ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., degli artt. 42 d.P.R. n. 600/1973, 7 legge n. 212/2000 e 3 legge n. 241/1990, in quanto motivato *per relationem* rispetto al presupposto PVC non allegato all'avviso di accertamento e notificato soltanto al legale rappresentante della società». Ribadisce che la notifica *brevi manu* del processo verbale di constatazione al legale rappresentante della società non è sufficiente a garantire il diritto di difesa in capo a tutti i soci della stessa società e che gli atti dell'Amministrazione finanziaria devono essere motivati mediante l'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato la ripresa fiscale, allegando altresì gli atti richiamati e non conosciuti;

5. con il quinto motivo il ricorrente denuncia «l'illegittimità della sentenza impugnata per omessa od insufficiente motivazione, ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c., sul punto controverso decisivo per il giudizio consistente nella violazione degli artt. 42 d.P.R. n. 600/1973, 7 l. 212/2000 e 3 l. 241/1990, con riferimento alla insufficiente motivazione dell'atto di accertamento che motiva tramite un generico richiamo al PVC [senza] motivare specificamente la pretesa tributaria». Precisa, sul punto, che l'Ufficio, nelle controdeduzioni, aveva affermato la sussistenza di un'idonea motivazione con riguardo alle riprese minori relative a telefoni

cellulari, spese di rappresentanza, spese di competenza dell'esercizio successivo, spese per autovettura, non contestando, tuttavia, l'omessa motivazione dell'avviso di accertamento con riguardo ai presupposti di fatto della ripresa maggiore, relativa alle fatturazioni per operazioni asseritamente inesistenti;

6. con il sesto motivo il ricorrente denuncia «l'illegittimità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., degli artt. 42 d.P.R. 600/1973, 7 l. 212/2000 e 3 l. 241/1990, con riferimento alla insufficiente motivazione dell'atto di accertamento posto in essere tramite un generico richiamo al PVC senza motivare specificamente le pretese tributarie» e lamenta che la decisione gravata ha ritenuto sufficiente a fondare e a motivare l'avviso di accertamento il mero rinvio al processo verbale di constatazione, senza considerare che l'Ufficio era tenuto a dare prova della pretesa fiscale e a fornire specifica motivazione circa le risultanze dell'atto impositivo;

7. con il settimo motivo il ricorrente censura la sentenza impugnata per omessa motivazione, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., sul punto controverso decisivo per il giudizio consistente nella mancanza di prova della pretesa fiscale «in quanto l'avviso di accertamento rinvia ad un processo verbale di constatazione che non constata fatti certi» e deduce che la C.T.R. avrebbe omesso di verificare in fatto se il processo verbale contenesse l'accertamento di fatti certi o al contrario mere presunzioni;

8. con l'ottavo motivo il ricorrente denuncia «l'illegittimità della sentenza impugnata per omessa ed insufficiente motivazione, ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c., sul punto controverso decisivo per il giudizio consistente nell'omessa prova della pretesa fondata sulla contestazione dell'inesistenza oggettiva delle operazioni ricevute dalla

società Europack Italia S.r.l., in quanto resa tramite presunzioni prive di gravità, precisione e concordanza». Assume che i giudici regionali hanno considerato gravi, precisi e concordanti gli indizi da cui l'Ufficio aveva evinto l'inesistenza delle operazioni passive fatturate, ma hanno omesso di motivare con riguardo alle circostanze controverse, acclarate anche nel giudizio penale parallelo, attestanti l'esistenza oggettiva delle prestazioni descritte nelle fatturazioni passive;

9. con il nono motivo il ricorrente denuncia «l'illegittimità della sentenza impugnata per violazione o falsa applicazione ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., degli artt. 2697 e 2729 c.c. in relazione all'omessa prova della pretesa relativa alla contestazione dell'inesistenza oggettiva delle operazioni ricevute dalla società Europack S.r.l.» e deduce che la decisione impugnata è errata nella parte in cui ritiene sussistente la pretesa relativa alle prestazioni provenienti dalla Europack s.r.l., non sussistendo un nesso logico necessario e neppure probabilistico tra l'irregolare ed omessa tenuta della contabilità della società commissionaria e l'esistenza - oggettiva - delle prestazioni e non potendo desumersi dal mancato pagamento delle prestazioni la loro inesistenza. Inoltre, secondo il ricorrente, la sentenza impugnata è altresì errata per avere invertito l'onere della prova in ordine all'esistenza oggettiva delle operazioni contestate dall'Ufficio, incombendo sull'Amministrazione finanziaria la dimostrazione dell'inesistenza dell'operazione;

10. con il decimo motivo il ricorrente denuncia la sentenza impugnata per «omessa od insufficiente motivazione, ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c., sul punto controverso decisivo per il giudizio consistente nell'insufficiente motivazione del provvedimento sanzionatorio, segnatamente con riguardo all'elemento soggettivo della violazione contestata»;

11. con l'undicesimo motivo il ricorrente denuncia, con riguardo alle sanzioni irrogate, la violazione degli artt. 7 e 16, del d.lgs. n. 472 del 1997, per avere la C.T.R. ritenuto legittima l'applicazione delle sanzioni quale automatica conseguenza delle riprese a tassazione, in tal modo implicitamente affermando l'irrilevanza dell'elemento soggettivo;

12. il secondo motivo è fondato, il che comporta l'assorbimento delle altre censure;

12.1. dagli atti del giudizio di merito, cui la Corte ha avuto accesso quale giudice del fatto processuale (cfr. per esempio la decisione di primo grado, ossia la sentenza della Commissione Tributaria di Milano n. 364/21/10, e il ricorso in appello del contribuente), risulta che la causa riguarda l'impugnazione dell'avviso di accertamento n. R1Q02T400054/2009, recante la ripresa a tassazione, per il 2004, del reddito di partecipazione del socio, quale atto impositivo conseguente all'avviso di accertamento presupposto n. R1Q02T400036/2009, relativo a Irap e Iva, per il 2004, in capo alla Pubblicità Fratelli Toscano S.n.c.;

12.2. ciò precisato, è chiaro che la sentenza impugnata, in violazione del principio della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato (art. 112, cod. proc. civ.), statuisce, riconoscendone la legittimità, sull'avviso presupposto, (si ripete) diretto alla società, anziché su quello conseguente, emesso nei confronti del socio, per cui è causa, al quale si riferivano sia la decisione di primo grado che l'appello del contribuente;

13. ne consegue che, accolto il secondo motivo, assorbiti gli altri motivi, la sentenza è cassata, con rinvio al giudice *a quo*, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità;

P.Q.M.

accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di cassazione.

Così deciso in Roma, il 12 ottobre 2022.