

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. BRUSCHETTA Ernestino L. - Presidente -
Dott. LA ROCCA Giovanni - Consigliere -
Dott. CARADONNA Lunella - Consigliere -
Dott. D'AQUINO Filippo - rel. Consigliere -
Dott. PUTATURO D.V.D.N. Maria G. - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 19012/2015 R.G. proposto da:

CHIAFIN Srl (C.F. (Omissis)), quale incorporante di EUROPHARCO Srl , in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avv. Prof. FRANCESCO D'AYALA VALVA (C.F. (Omissis)) in virtù di procura a margine del ricorso, nonchè dall'Avv. dall'Avv. PAOLO DE' CAPITANI (C.F. (Omissis)) in virtù di memoria in data 26 gennaio 2023, elettivamente domiciliata presso lo studio D'Ayala Valva in (Omissis);

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. (Omissis)), in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa ex lege dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12;

- controricorrente - avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, n. 1113/42/15, depositata in data 24 marzo 2015 sul ricorso iscritto al n. 19015/2015 R.G. proposto da:

CHIAFIN Srl (C.F. (Omissis)), in proprio e quale incorporante di EUROPHARCO Srl , in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avv. Prof. FRANCESCO D'AYALA VALVA (C.F. (Omissis)) in virtù di procura a margine del ricorso, nonchè dall'Avv. dall'Avv. PAOLO DE' CAPITANI (C.F. (Omissis)) in virtù di memoria in data 26 gennaio 2023, elettivamente domiciliata presso lo studio D'Ayala Valva in (Omissis);

- ricorrente - contro

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. (Omissis)), in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa ex lege dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12;

- controricorrente - avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, n. 1111/42/15, depositata in data 24 marzo 2015 Udita la relazione svolta dal Consigliere Filippo D'Aquino nella pubblica udienza del 7 febbraio 2023 ai sensi dell'art. 23, comma 8-bis, D.L. 28 ottobre 2020 n. 137, convertito, con modificazioni, dalla l. 18 dicembre 2020 n. 176, in virtù della proroga disposta dall'art. 16, comma 3, D.L. 30 dicembre 2021 n. 228, convertito dalla l. 25 febbraio 2022, n. 15;

lette le conclusioni scritte del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale ALBERTO CARDINO, che ha chiesto nella prima causa l'accoglimento del terzo e del dodicesimo motivo e nella seconda causa del terzo e dell'ottavo motivo.

Svolgimento del processo

1. Emerge dagli atti della causa n. 19012/2015 R.G. che la società contribuente CHAFIN Srl , quale incorporante di Europharco Srl , ha impugnato un avviso di accertamento, relativo al periodo di imposta 2007, con il quale venivano recuperate maggiori IRAP e IVA, oltre sanzioni e accessori. L'avviso traeva origine da un controllo delle dichiarazioni dei redditi dell'incorporata e di un'altra società del medesimo gruppo (S.L.eA. Srl) e si incentrava su una operazione di cessione di un'area edificabile in Comune di (Omissis) ((Omissis)) dalla contribuente a S.L.eA. Srl in data 2 agosto 2006 al prezzo di Euro 2.050.000,00. In particolare, l'Ufficio rilevava che la terza acquirente aveva accumulato ingenti perdite nei precedenti periodi di imposta. Si rilevava, inoltre, come la sola nuda proprietà del medesimo immobile era stata successivamente alienata dall'acquirente ad altra società del medesimo gruppo in data 25 settembre 2007 per il maggior prezzo di Euro 4.316.000,00. L'Ufficio riteneva che la prima cessione dalla contribuente a S.L.e A. Srl fosse avvenuta a un prezzo inferiore a quello di mercato e che la prima cessionaria fosse meramente interposta rispetto all'acquirente finale, allo scopo di spostare materia imponibile (derivante dal realizzo della plusvalenza) a carico della società acquirente la quale, così, veniva ad azzerarla stanti le perdite pregresse accumulate.

2. La contribuente ha dedotto, oltre alla omessa instaurazione del contraddittorio, al difetto di motivazione e alla decadenza dai termini per l'accertamento, l'infondatezza dell'atto impositivo, essendo l'avviso fondato sul disposto dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 600, inapplicabile alle imposte accertate, di cui contestava la sussistenza dei presupposti, oltre a contestarsi le sanzioni irrogate.

3. La CTP di Milano ha accolto il ricorso in relazione alla preliminare eccezione di nullità per difetto di motivazione.

4. La CTR della Lombardia, con sentenza in data 24 marzo 2015, ha accolto l'appello dell'Ufficio. Il giudice di appello, per quanto qui rileva, ha ritenuto che la società acquirente sia stata meramente interposta nella duplice cessione immobiliare, in quanto l'acquirente era società utilizzata dal gruppo quale mero veicolo societario al fine di evitare il dissesto di altra società del gruppo, nonchè priva di adeguati mezzi propri e di attivo patrimoniale e appesantita di debiti verso il sistema bancario. Ha, quindi, ritenuto il giudice di appello che l'operazione immobiliare di acquisto e di rivendita dell'immobile fosse fondata su presunzioni dotate di pregnanza indiziaria idonee a inferire presuntivamente che l'acquisto immobiliare fosse stato effettuato fittiziamente dal primo acquirente al fine di spostare la materia imponibile conseguente al realizzo della plusvalenza che, diversamente, avrebbe fatto carico alla società contribuente cedente.

5. Propone ricorso per cassazione la contribuente, affidato a quattordici motivi, ulteriormente illustrati da memoria; l'Ufficio resiste con controricorso.

6. Dagli atti della causa n. 19015/2015 R.G. emerge che la società contribuente CHAFIN Srl , in qualità di consolidante e Europharco Srl unipersonale, in qualità di consolidata (successivamente incorporata in Chafin Srl) hanno impugnato un avviso di accertamento, relativo al medesimo periodo di imposta (2007), con il quale veniva recuperata IRES, oltre sanzioni e accessori, in relazione alla medesima operazione già oggetto dell'accertamento per IRAP e IVA. 7. Il ricorso, snodatosi su questioni analoghe al precedente, è stato accolto dalla CTP di Milano, così come l'appello dell'Ufficio è stato accolto dalla CTR della Lombardia, con sentenza in data 24 marzo 2015, con motivazioni anch'esse analoghe a quelle tratteggiate.

8. Propone ricorso per cassazione della suddetta sentenza la contribuente Chafin Srl , anche quale incorporante di Europharco Srl , in questo caso affidato a nove motivi, ulteriormente illustrati anche in questo caso da memoria; l'Ufficio resiste con controricorso.

9. Il sostituto Procuratore Generale ha depositato conclusioni scritte.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo della causa n. 19012/2015 R.G. si deduce l'inammissibilità dell'appello proposto dall'Ufficio avverso la sentenza della CTP, in quanto sottoscritto da un funzionario privo della legittimazione di cui agli artt. 10, 11, comma 2, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Parte ricorrente si richiama a Corte Cost., 17 marzo 2015, n. 7, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, comma 24, D.L. 2 marzo 2012, n. 16, osservandosi che il funzionario sottoscrittore dell'appello non sarebbe tra i funzionari interessati da tale pronuncia del giudice delle leggi e, comunque, sarebbe privo della capacità di stare in giudizio, la quale appartiene al solo Direttore e ai suoi delegati.

1.2. Con il secondo motivo della medesima causa si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., nella parte in cui il giudice di appello non si sarebbe pronunciato sull'eccezione di difetto di contraddittorio endoprocedimentale, dedotta in primo grado e riproposta in grado di appello.

1.3. Con il terzo motivo della medesima causa si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del "principio di rilevanza comunitaria del contraddittorio preventivo", nonché violazione degli artt. 24 e 97 Cost., riproponendosi la censura di omesso contraddittorio endoprocedimentale con particolare riferimento all'accertamento IVA. Osserva, inoltre, parte ricorrente come il contraddittorio preventivo è imposto dalle stesse disposizioni di diritto interno, quali l'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973, contraddittorio di cui l'Ufficio sarebbe stato onerato nel caso di specie, senza rispettarlo.

1.4. Con il successivo quarto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione degli artt. 24 e 97 Cost. e del "principio di rilevanza comunitaria del contraddittorio preventivo", nonché dell'art. 24 l. 7 gennaio 1929, n. 4 e dell'art. 12, comma 7, l. 27 luglio 2000 n. 212, nella parte in cui la sentenza impugnata non ha rilevato la violazione del contraddittorio procedimentale per non essere stato consegnato alla contribuente alcun processo verbale di constatazione. Osserva parte ricorrente che l'omessa consegna di un PVC ha pregiudicato il diritto di difesa dal contribuente.

1.5. Con il successivo quinto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame di fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, costituito dall'omessa instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale, circostanza decisiva ai fini della validità della contestazione da parte dell'Ufficio.

1.6. Con il successivo sesto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione degli artt. 42 D.P.R. n. 600/1973, richiamato dall'art. 25 d. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, 565 D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633 e 7 l. n. 212/2000, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che la plusvalenza non dichiarata rilevasse anche ai fini IRAP e IVA. Osserva parte ricorrente come l'avviso impugnato sarebbe privo di motivazione in merito alle riprese IRAP e IVA, essendo l'avviso incentrato solo su ripresa IRES. Osserva, inoltre, parte ricorrente come la disposizione dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 non possa applicarsi all'IVA. 1.7. Con il successivo settimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione degli artt. 1 e 13 D.P.R. n. 633 del 1972, in relazione alla medesima statuizione, osservando che la plusvalenza realizzata a seguito di una cessione rileva solo ai fini reddituali e non anche ai fini IVA.

1.8. Con il successivo ottavo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del (non meglio precisato) divieto di doppia imposizione ai fini IRAP e IVA,

sottolineandosi che le imposte de quibus sarebbero state versate a seguito delle due cessioni oggetto dell'operazione contestata da parte della società acquirente del bene immobile, per cui l'imposizione in capo alla ricorrente ai fini IVA sarebbe in contrasto con la neutralità dell'imposta. Analogamente, quanto all'IRAP, si osserva che si tratta di imposta versata dall'acquirente.

1.9. Con il successivo nono motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame di fatto decisivo per il giudizio costituito dall'avvenuto pagamento delle imposte (IRAP e IVA) da parte dell'acquirente.

1.10. Con il successivo decimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame di fatto decisivo per il giudizio costituita dalla "differenza ontologica tra le due cessioni dell'operazione contestata". Parte ricorrente rimarca la circostanza in fatto che il prezzo di rivendita dell'immobile da parte dell'acquirente, l'anno successivo all'acquisto da parte della società contribuente, non fosse paragonabile alla precedente, in quanto operazione che si inserisce all'interno di una operazione di finanziamento (leasing o, più precisamente lease back). Il fatto la cui omissione avrebbe condizionato ingiustamente la decisione del giudice di appello sarebbe consistito nel fatto che la società che avrebbe preso parte al leasing immobiliare (la società terza Chiapparoli Immobiliare) non avrebbe riscattato il terreno ma il solo diritto di superficie.

1.11. Con il successivo undicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame di altro fatto decisivo per il giudizio, costituito dal fatto che la vendita del terreno dalla incorporata della contribuente all'acquirente sarebbe avvenuto a prezzi di mercato e, in particolare, dal prezzo ai fini ICI risultante da una delibera del Comune di (Omissis), anziché sottocosto come dedotto dal giudice di appello.

1.12. Con il successivo dodicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, falsa applicazione dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, nella parte in cui il giudice di appello ha ritenuto sussistere una interposizione dell'acquirente nella cessione dell'immobile già di proprietà della ricorrente. Osserva parte ricorrente come facciano difetto all'interposizione dedotta dall'Ufficio e condivisa dal giudice di appello una serie di elementi, quali la prova della fittizietà dell'interposizione, la prova dell'effettiva disponibilità del reddito in capo all'interponente, la partecipazione all'accordo simulatorio non solo di interponente e interposto ma anche del terzo contraente. Osserva, inoltre parte ricorrente che l'immobile è rimasto in capo all'acquirente per quattordici mesi, con conseguente assunzione del rischio di impresa, periodo durante il quale la ricorrente ha curato la ricerca di una società che finanziasse l'operazione, nonchè si è adoperata per ottenere i permessi per edificare l'area. Deduce, inoltre, che tali circostanze incidano sulla dedotta inattività della società acquirente, per cui l'operazione immobiliare non sarebbe riducibile a un mero spostamento soggettivo di una plusvalenza.

Deduce, infine, parte ricorrente come sia mancata la prova da parte dell'Ufficio della disponibilità del reddito da parte dell'interposto, essendo - in particolare - mancata la prova della retrocessione del reddito dall'acquirente alla contribuente.

1.13. Con il successivo tredicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione degli artt. 2697 e 2729 c.c., nella parte in cui il giudice di appello ha ritenuto sussistere la prova di una interposizione dell'acquirente nella compravendita, ritenendo che gli elementi addotti dall'Ufficio e valorizzati dal giudice di appello siano mere enunciazioni sprovviste di pregnanza indiziaria.

1.14. Con il successivo quattordicesimo motivo si deduce, in via gradata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione dell'art. 10 l. 27 luglio 2000, n. 212, ritenendo che nel caso di specie non sussisterebbe alcun danno erariale per essere le imposte già state versate dall'acquirente, con conseguente insussistenza dell'offensività della condotta della contribuente.

1.15. Nella causa n. 19015/2015 R.G. il ricorrente deduce con i primi cinque motivi (dal primo al quinto) profili di doglianza del tutto sovrapponibili ai primi cinque motivi della causa n. 19012/2015 testè già illustrati.

1.16. Con il sesto motivo della seconda causa si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione degli artt. 42 D.P.R. n. 600/1973 e 71 n. 212/2000, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che l'operazione rileva quale indebito spostamento, ai fini fiscali, della plusvalenza derivante dalla cessione del terreno. Osserva parte ricorrente come gli elementi adottati dall'Ufficio sarebbero privi di pregnanza indiziaria o comunque inconferenti e come l'avviso stesso sia privo di adeguata motivazione e motivato (secondo quanto deduce il ricorrente dall'"arbitrio" dell'Ufficio).

1.17. Con il settimo motivo della seconda causa si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame di altro fatto decisivo per il giudizio, costituito dal fatto che la vendita del terreno dalla incorporata della contribuente all'acquirente sarebbe avvenuto a prezzi di mercato e, in particolare, dal prezzo ai fini ICI risultante da una delibera del Comune di (Omissis), anzichè sottocosto come dedotto dal giudice di appello nella seconda sentenza impugnata.

1.18. Con l'ottavo motivo della seconda causa si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, falsa applicazione dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600 del 1973, nella parte in cui il giudice di appello ha ritenuto sussistere una interposizione dell'acquirente nella cessione dell'immobile già di proprietà della ricorrente. Osserva parte ricorrente come facciano difetto all'interposizione dedotta dall'Ufficio e condivisa dal giudice di appello una serie di elementi, quali la prova della fittizietà dell'interposizione, la prova dell'effettiva disponibilità del reddito in capo all'interponente, la partecipazione all'accordo simulatorio non solo di interponente e interposto ma anche del terzo contraente. Osserva, inoltre parte ricorrente che l'immobile è rimasto in capo all'acquirente per quattordici mesi, con conseguente assunzione del rischio di impresa, periodo durante il quale la ricorrente ha curato la ricerca di una società che finanziasse l'operazione, nonchè si è adoperata per ottenere i permessi per edificare l'area. Deduce, inoltre, che tali circostanze incidano sulla dedotta inattività della società acquirente, per cui l'operazione immobiliare non sarebbe riducibile a un mero spostamento soggettivo di una plusvalenza. Deduce, infine, parte ricorrente come sia mancata la prova da parte dell'Ufficio della disponibilità del reddito da parte dell'interposto, essendo - in particolare - mancata la prova della retrocessione del reddito dall'acquirente alla contribuente.

1.19. Con il nono motivo della seconda causa si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione degli artt. 2697 e 2729 c.c., nella parte in cui il giudice di appello ha ritenuto sussistere la prova di una interposizione dell'acquirente nella compravendita, ritenendo che gli elementi adottati dall'Ufficio e valorizzati dal giudice di appello siano mere enunciazioni sprovviste di pregnanza indiziaria.

2. Deve preliminarmente accogliersi l'istanza di riunione ex art. 274 c.p.c. articolata dai ricorrenti in memoria, stante la connessione soggettiva ed oggettiva tra le due cause. I motivi delle due cause, in buona parte sovrapponibili, possono essere esaminati parallelamente ove attinenti alle medesime censure.

3. Il primo motivo di entrambe le cause è infondato. In di Spa rte la novità della suddetta questione (come rilevato dal Pubblico Ministero), sulla quale, peraltro, il ricorrente non insiste ulteriormente in memoria, si osserva come secondo la giurisprudenza di questa Corte (rilevata anch'essa dal Pubblico Ministero) gli artt. 10 e 11, comma 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 riconoscono la qualità di parte processuale e conferiscono la capacità di stare in giudizio all'ufficio locale dell'agenzia delle entrate nei cui confronti è proposto il ricorso, organicamente rappresentato dal direttore o da altra persona preposta al reparto competente, da intendersi con ciò stesso delegata in via generale; sicchè è validamente apposta la sottoscrizione dell'appello dell'ufficio finanziario da parte del preposto al reparto competente, anche ove non sia esibita in giudizio una corrispondente specifica delega, salvo che non sia eccepita e provata la non appartenenza del sottoscrittore all'ufficio appellante o,

comunque, l'usurpazione del potere d'impugnare la sentenza (Cass., Sez. V, 21 marzo 2014, n. 6691; Cass., Sez. VI, 26 luglio 2016, n. 15470; Cass., Sez. V, 30 ottobre 2018, n. 27570; Cass., Sez. V, 25 gennaio 2019, n. 2138; Cass., Sez. V, 19 agosto 2020, n. 17369).

4. Il secondo, il terzo e il quarto motivo di entrambe le cause, i quali possono essere esaminati congiuntamente (ben potendo il giudice di legittimità esaminare nel merito le doglianze che attengono al fatto processuale, ove non involgano nuovi accertamenti in fatto), sono infondati. Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purchè il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi armonizzati, mentre, per quelli non armonizzati, non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicchè esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito (Cass., Sez. U., 9 dicembre 2015, n. 24823). La naturale vis expansiva dell'istituto del contraddittorio procedimentale nei rapporti tra fisco e contribuente non può giungere fino al punto di imporre termini dilatori all'azione di accertamento derivanti da controlli eseguiti nella sede dell'Amministrazione sulla base dei dati forniti dallo stesso contribuente o acquisiti documentalmente (Cass., Sez. V, 14 giugno 2022, n. 19203; Cass., Sez. V, 14 marzo 2022, n. 8223; Cass., Sez. V, 7 dicembre 2021, n. 38949; Sez. VI, 5 novembre 2020, n. 24793; Cass., Sez. VI, 19 ottobre 2017; n. 24636). L'insussistenza di un contraddittorio preventivo in relazione alle imposte dirette e la mancata illustrazione della prova di resistenza, quanto all'IVA, comportano il rigetto del motivo (Cass., Sez. V, 2 dicembre 2022, n. 35569).

5. La deduzione contenuta nel terzo motivo di entrambe le cause relativa all'omesso contraddittorio in forza di quanto dispone l'art. 37-bis D.P.R. n. 600 del 1973 è, invece, inammissibile in quanto non si confronta con la ratio decidendi delle due sentenze impugnate, che hanno ancorato l'avviso impugnato alla violazione del principio di antieconomicità e, quindi, a una fattispecie sostanzialmente di evasione di imposta, incentrata su elementi presuntivi e non anche elusiva (diversamente da quanto deduce, ulteriormente, parte ricorrente in memoria).

6. Nè appaiono condivisibili le argomentazioni del Pubblico Ministero, che ascrive al modello procedimentale di cui all'art. 37-bis cit. la fattispecie in esame, incentrata sull'interposizione di persona (art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600 cit.), posto che la disciplina antielusiva dettata dall'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973 non trova applicazione - come correttamente dedotto dal controricorrente - nell'ipotesi di interposizione di persona disciplinata dall'art. 37, comma 3, cit., non rientrando la stessa tra le operazioni negoziali tipizzate dal legislatore, in presenza delle quali può configurarsi un abuso del diritto, da considerarsi ipotesi tassative (Cass., Sez. V, 31 ottobre 2018, n. 27886; Cass., Sez. V, 22 giugno 2021, n. 17743).

7. Con riferimento, poi, al quarto motivo dei ricorsi va, infine, osservato che - come rilevato dal controricorrente - non vi fosse stato alcun accesso, per cui non si era reso necessario alcun invio di PVC, così come non si rendeva conseguentemente necessario alcun termine dilatorio a difesa.

8. Il quinto motivo di entrambi i ricorsi è inammissibile, in quanto l'omissione dedotta dal ricorrente non riguarda un fatto storico, bensì una argomentazione difensiva (le conseguenze dell'omessa instaurazione del contraddittorio preventivo ai fini della validità dell'atto impositivo), non potendo essere dedotte sotto il profilo dell'omesso esame di fatto storico circostanze che costituiscono argomentazioni difensive in punto di diritto (Cass., Sez. V, 29 dicembre 2022, n. 38116; Cass., Sez. II, 26 aprile 2022, n. 13024).

9. Il sesto e il settimo motivo della causa n. 19012/2015 R.G., i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono infondati, posto che la traslazione che si verifica con l'applicazione dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600 del 1973 dal percipiente interposto all'interponente opera non solo in tema di imposte dirette ma anche ai fini IVA e IRAP, in considerazione del fatto che la traslazione

delle imposte consegue quale effetto della mera traslazione del reddito d'impresa (Cass., Sez. V, 25 luglio 2022, n. 23231). Si è, difatti, condivisibilmente osservato - in particolare quanto all'Iva - che tra interposto e interponente si verifica un rapporto riconducibile al mandato senza rappresentanza, tale da comportare "la finzione giuridica di due prestazioni di servizi identiche fornite consecutivamente sull'assunto che l'operatore che partecipa alla prestazione di servizi - il commissionario - abbia in un primo tempo ricevuto i servizi in questione da prestatori specializzati prima di fornire, in un secondo tempo, gli stessi servizi all'operatore per conto del quale agisce (...) il mandatario, quindi, assume e acquista in nome proprio, rispettivamente, gli obblighi e i diritti derivanti dal compimento dell'affare trattato per conto del mandante. (...) Ne deriva che se la prestazione di servizi a cui l'operatore partecipa è soggetta all'Iva, pure il rapporto giuridico tra costui e la parte per conto della quale agisce è soggetto all'Iva (v. Corte di giustizia, in C-274/15 cit., punto 87)" (Cass., n. 23231/2022, cit.).

10. L'ottavo e il nono motivo del primo ricorso, i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono infondati. In di Spa rte l'inammissibilità del nono motivo, non essendo stato formulato il giudizio di decisività, deve tenersi fermo il principio affermato da questa Corte in tema di divieto di doppia imposizione (di diritto interno) in tema di accertamento delle imposte sui redditi, il quale opera (a termini dell'art. 67 D.P.R. n. 600/1973, ove la medesima imposta venga applicata in dipendenza dello stesso presupposto, il che non si verifica in caso di duplicità meramente economica di prelievo sullo stesso reddito, ove riguardi diversi soggetti passivi (Cass., Sez. VI, 29 maggio 2018, n. 13503), principio che è evitabile dal contribuente interposto con la richiesta di restituzione della maggior imposta, nei limiti ordinari della prescrizione ex art. 2935 c.c., dopo la definitività dell'accertamento nei confronti dell'interponente e in misura non superiore all'imposta effettivamente percepita a seguito di tale accertamento (art. 37, comma 5, D.P.R. n. 600 del 1973: Cass., Sez. V, 17 febbraio 2022, n. 5276).

11. Il decimo e l'undicesimo motivo del primo ricorso, nonché il settimo del secondo, i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono inammissibili, posto che "la giurisprudenza di questa Corte è infatti ormai consolidata (Cass., Sez. Un., 7 aprile 2014, n. 8053; Cass., Sez. Un., 18 aprile 2018, n. 9558; Cass., Sez. Un., 31 dicembre 2018, n. 33679) nell'affermare che il novellato testo dell'art. 360 c.p.c., n. 5 ha introdotto nell'ordinamento un vizio specifico che 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, oltre ad avere carattere decisivo; l'omesso esame di elementi istruttori non integra di per sè vizio di omesso esame di un fatto decisivo, se il fatto storico rilevante in causa sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, benchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie; neppure il cattivo esercizio del potere di apprezzamento delle prove non legali da parte del giudice di merito dà luogo ad un vizio rilevante ai sensi della predetta norma" (Cass., Sez. U., 27 dicembre 2019, n. 34476). Il ricorrente intende censurare, attraverso la rilettura della "differenza ontologica tra le due cessioni dell'operazione contestata" e della riconsiderazione della qualificazione del prezzo di cessione dell'immobile da parte ricorrente all'acquirente la riconsiderazione dell'operazione complessiva operata dal giudice di appello in base alla accertata interposizione volta a sottrarre alla società contribuente la plusvalenza già incorporata nel valore dell'immobile, così incidendo sull'accertamento in fatto operato dal giudice del merito, incensurabile in questa sede. Analogamente, con il settimo motivo del secondo ricorso, si mira a riformulare il giudizio di incongruità della prima cessione in rapporto all'operazione complessiva, laddove il giudice di appello si è concentrato sull'esiguità del prezzo di cessione della prima cessione, in considerazione del fatto che la seconda cessione, pur avendo riguardato un diritto reale di godimento limitato (e, quindi, avente una minore appetibilità commerciale), era stata conclusa un anno dopo a un prezzo più che doppio rispetto alla prima compravendita.

12. Analogamente inammissibile è il sesto motivo della seconda causa, posto che il ricorrente, pur deducendo apparentemente una violazione di norme di legge, mira, 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. VI, 4 luglio 2017, n. 8758), in relazione al giudizio di gravidanza indiziaria raggiunto dal giudice del merito circa l'avvenuta interposizione della prima cessionaria. Nel qual caso, oggetto del giudizio non è l'analisi e l'applicazione delle norme, bensì l'apprezzamento delle prove, rimesso alla valutazione del giudice di merito (Cass., Sez. I, 5 febbraio 2019, n. 3340; Cass., Sez. I, 14 gennaio 2019, n. 640; Cass., Sez. I, 13 ottobre 2017, n. 24155; Cass., Sez. V, 4 aprile 2013, n. 8315).

13. Il dodicesimo motivo della prima causa e l'ottavo motivo della seconda, i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono fondati in relazione all'ultimo degli aspetti denunciati dal ricorrente in entrambi i ricorsi. Va, sul punto, preliminarmente rigettata l'eccezione di parte controricorrente, in quanto il motivo non mira a un nuovo accertamento in fatto ma ha ad oggetto la corretta applicazione della disciplina dell'interposizione di persona nella percezione del reddito. Sotto questo profilo non rileva quanto dedotto da parte ricorrente in relazione alla insussistenza di profili di interposizione fittizia e di mancato coinvolgimento del terzo contraente, posto che nella prova della relazione dell'interponente con la fonte di reddito del soggetto interposto non è la natura dell'interposizione (ossia, se l'interposizione possa ricomprendere anche quella reale); ciò in quanto la norma in oggetto imputa al contribuente i redditi formalmente intestati a un altro soggetto laddove, in base a presunzioni, egli ne risulti l'effettivo possessore, senza distinguere tra interposizione fittizia e reale (Cass., Sez. V, 29 luglio 2016, n. 15830; Cass., Sez. V, 30 ottobre 2018, n. 27625; Cass., Sez. V, 27 aprile 2021, n. 11055; Cass., Sez. V, 22 giugno 2021, n. 17743). Deve, pertanto, ritenersi che sia del tutto irrilevante l'eventuale omessa partecipazione del terzo contraente all'operazione, così come non rileva la qualificazione all'interposizione (in tesi fittizia) data dall'Ufficio (pag. 14 mem.).

14. Rilevante è invece (benchè diversamente da quanto dedotto dal Pubblico Ministero) la circostanza che le sentenze impugnate non hanno accertato - come accennato nei precedenti giurisprudenziali menzionati al punto che precede - l'effettivo possesso del reddito da parte della società contribuente, odierna ricorrente, del reddito conseguito dalla società acquirente. Dispone l'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600 del 1973, che "in sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona". La prova indiziaria che l'Ufficio deve raggiungere è che la società contribuente abbia conseguito il possesso del reddito altrui, ossia possieda il reddito "per interposta persona", per cui deve accertarsi che l'interponente disponga delle risorse del soggetto interposto uti dominus (Cass., Sez. V, 17 febbraio 2022, n. 5276, cit.; Cass., Sez. V, 25 luglio 2017, n. 23231), ad esempio - come deduce parte ricorrente - provandosi che tale reddito sia stato retrocesso alla società contribuente.

15. Tale questione (il possesso del reddito per interposta persona da parte della società contribuente) assume un ruolo assolutamente centrale nella fattispecie di cui all'art. 37, comma 3, D.P.R. cit., come correttamente deduce il ricorrente nelle proprie memorie ("E' infatti evidente come l'Ufficio non abbia mai nemmeno contestato il totale asservimento ("tale da dimostrare la relazione di fatto tra l'interponente e la fonte di reddito del soggetto imprenditoriale interposto" v. Cass., Sez. V, sentenza 17 gennaio 2023, n. 1358; nonchè, Cass. 17 febbraio 2022, n. 5(2)76) della società interposta all'asserito interponente").

16. Tale accertamento manca del tutto nelle sentenze impugnate, per cui la stessa va cassata al fine di accertare il possesso del reddito dell'interposto da parte dell'interponente, avuto riguardo alla società incorporata dalla ricorrente. Gli ultimi e ulteriori motivi dei due ricorsi (l'ultimo proposto in via gradata) sono assorbiti.

17. Il ricorso va, pertanto, accolto in relazione al dodicesimo motivo della causa n. 19012/2015 R.G. e all'ottavo motivo della causa n. 19015/2015 R.G. per quanto di ragione, cassandosi le

sentenze impugnate con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, anche per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Dispone la riunione della causa n. 19015/2015 R.G. alla causa n. 19012/2015 R.G.; accoglie il dodicesimo motivo della causa n. 19012/2015 R.G. e l'ottavo motivo della causa n. 19015/2015 R.G.; rigetta i motivi dal primo all'undicesimo della causa n. 19012/2015 e i motivi dal primo al settimo della causa n. 19015/2015 R.G., dichiara assorbiti gli ulteriori motivi delle due cause riunite; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 7 febbraio 2023.

Depositato in Cancelleria il 13 aprile 2023