Sentenza del 09/11/2018 n. 28664 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza n. 62/36/11 del 07/06/2011, la CTR del Piemonte accoglieva parzialmente l'impugnazione proposta dalla Agenzia delle Entrate avverso la sentenza n. 63/21/09 della CTP di Torino, che aveva a sua volta accolto i ricorsi, separatamente proposti dalla C.P. s.p.a. (d'ora in poi solo C.) e successivamente riuniti, nei confronti di tre avvisi di accertamento per IRPEG, IRAP e IVA relativi agli anni d'imposta 2003, 2004 e 2005.

1.1. Come si evince dalla sentenza della CTR e dalle difese di parte: a) alla società ricorrente, che svolge attività di erogazione del credito a lavoratori dipendenti con rimborso mediante cessione del quinto dello stipendio, veniva contestata, tra l'altro, un'omessa regolarizzazione a fini IVA delle fatture ricevute dai suoi agenti manager in ragione dell'erroneità del regime di esenzione da questi applicato sulle provvigioni percepite per l'attività di supervisione e coordinamento svolta nei confronti degli agenti junior, con conseguente irrogazione delle relative sanzioni; b) la CTP accoglieva, sul punto, il ricorso della C.; c) l'Agenzia delle Entrate impugnava la sentenza della CTP.

1.2. La CTR così motivava l'accoglimento dell'appello con riferimento alla menzionata questione: a) analizzate le fatture contestate, veniva evidenziato che le stesse, emesse da vari agenti, riportavano "descrizioni non riconducibili a operazioni di provvigioni. Le provvigioni sono relative a una percentuale applicata a una base che nella fattispecie non si rileva"; b) invero, "numerose fatture non sono imputabili a provvigioni ma ad attività impiegatizia in particolare per operazioni svolte presso gli uffici per caricamento via Web delle pratiche. Trattasi è vero di operazioni che si riferiscono al settore creditizio ma non trattano direttamente il credito essendo operazioni di ordinaria gestione dell'ufficio che possono essere svolte da personale impiegatizio"; c) nella specie non era evidenziata "la complementarietà necessaria di tali operazioni accessorie per la definizione dell'operazione principale", sicchè non si rilevavano elementi per dichiararne la natura di operazioni esenti IVA ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 10, dichiarandosi altresì dovute le relative sanzioni.

2. Avverso la sentenza della CTR la Conafi proponeva tempestivo ricorso per cassazione, affidato a sette motivi, e depositava memoria ex art. 378 c.p.c..

3. L'Agenzia delle Entrate resisteva con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso la C. deduce l'illegittimità della sanzione di omessa regolarizzazione di fatture di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 6, comma 8, in ragione dell'esistenza di un giudicato esterno su questione pregiudiziale a quella oggetto del presente giudizio ex art. 2909 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

1.1. In buona sostanza, si fa rilevare che la CTP di Trapani ha deciso, con sentenze passate in giudicato rese tra alcuni agenti manager C. e l'Agenzia delle Entrate, la questione della esenzione IVA delle fatture rilasciate dai primi, ritenendo le fatture legittimamente emesse. Il giudicato sulla questione, sia di fatto che di diritto, influenzerebbe in via riflessa il presente giudizio in quanto, se le fatture emesse in esenzione IVA sono regolari, ne consegue che la C. non ha nulla da regolarizzare e non può, per questo, essere sanzionata.

1.2. Unitamente alla memoria ex art. 378 cod. proc. civ. venivano, altresì, depositate ulteriori sentenze, rese da diverse Corti di merito, di contenuto analogo a quelle emesse dalla CTP di Trapani e anch'esse passate in giudicato.

2. Il motivo è infondato.

2.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte "in tema di giudicato, qualora due giudizi facciano riferimento ad uno stesso rapporto giuridico ed uno dei due si sia concluso con sentenza definitiva, il principio, secondo il quale l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause preclude il riesame dello stesso punto, non trova applicazione allorchè tra i due giudizi non vi sia identità di parti, essendo l'efficacia soggettiva del giudicato circoscritta, ai sensi dell'art. 2909 c.c., ai soggetti posti in condizione di intervenire nel processo"(Cass. n. 3187 del 18/02/2015; Cass. n. 2786 del 08/02/2006).

E' stato altresì precisato che "nel processo tributario, il presupposto dell'efficacia del giudicato esterno è che esso si sia formato tra le stesse parti, non essendo, sufficiente che esso riguardi un accertamento riferibile ad una questione di fatto comune ad entrambe le cause" (Cass. n. 23658 del 15/09/2008).

2.2. E' vero che l'efficacia del giudicato tra le parti può essere estesa a soggetti estranei al processo, ma ciò solamente ove gli stessi siano titolari di diritti dipendenti o subordinati alla situazione giuridica in esso definita (cfr., ad es., Cass. n. 23899 del 24/11/2015 in materia di effetti riflessi nei confronti dei soci del giudicato sull'accertamento compiuto nei confronti della società).

2.3. Nel caso di specie, è evidente come non possa parlarsi di giudicato esterno con riferimento alle sentenze di merito richiamate da parte ricorrente, essendo state le stesse pronunciate tra parti diverse (gli agenti manager della C. e l'Agenzia delle Entrate), non potendo nemmeno ritenersi che l'obbligo di regolarizzazione delle fatture (anche per quanto meglio si preciserà in seguito con riferimento ai limiti di detto obbligo) sia dipendente o subordinato all'accertamento compiuto con riferimento a singoli agenti manager della C.

3. Con il settimo motivo di ricorso, il cui esame riveste carattere logicamente pregiudiziale, la Conafi contesta l'illegittimità della sentenza impugnata per omessa pronuncia, con riferimento all'art. 112 c.p.c., circa la questione, sollevata nei gradi di merito, dell'indebita estensione della verifica fiscale condotta nei suoi confronti in difetto della necessaria autorizzazione, con conseguente illegittimità derivata degli avvisi di accertamento, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4. Deduce, altresì, la violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 33, e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

3.1. Si sostiene, in buona sostanza, che gli avvisi di accertamento sono conseguiti ad una verifica fiscale condotta dai militari della Guardia di finanza in assenza di valida autorizzazione dell'ufficiale ad essi gerarchicamente sovraordinato, così come prescritto da tali ultime disposizioni di legge e che, con riferimento alla specifica eccezione sollevata dalla C., sia in primo grado che in appello, la CTR non si è pronunciata.

3.2. Più in particolare, si evidenzia che l'oggetto della verifica fiscale, originariamente limitato alle imposte dirette per l'anno 2005, è stato illegittimamente esteso ad altre imposte, tra le quali l'IVA che qui viene in rilievo, e ad altre annualità (2003 e 2004).

4. Il motivo, che sebbene articolato anche con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, è agevolmente riconducibile nell'ambito applicativo del n. 4 della stessa disposizione, non è fondato.

4.1. E' indubbio che la CTR abbia omesso la pronuncia su tale motivo di impugnazione, che non è stato nemmeno richiamato nel contesto della sentenza.

4.2. Tuttavia, è noto che "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" (così Cass. n. 21968 del 28/10/2015; conf. Cass. 16171 del 28/06/2017; Cass. n. 21257 del 08/10/2014).

4.3. Nella specie, l'attività di verifica posta in essere dalla Guardia di Finanza deve ritenersi del tutto legittima, anche se i militari l'hanno estesa ad altre annualità di imposta e ad altri tributi.

Invero, "ai sensi della L. 7 gennaio 1929, n. 4, art. 35, la Guardia di Finanza, in quanto polizia tributaria, può sempre accedere negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche, per assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi e dai regolamenti in materia finanziaria, non necessitando, a tal fine, di autorizzazione scritta, richiesta per il diverso caso di accesso effettuato dai dipendenti civili dell'Amministrazione finanziaria. (Principio affermato in un caso in cui la verifica, iniziata al solo scopo di controllare l'osservanza delle disposizioni sull'IVA comunitaria per una annualità, era stata estesa anche ad altre annualità e tributi, a seguito delle gravi irregolarità riscontrate, ed eseguita dalla stesso Comandante del reparto)" (Cass. n. 16661 del 29/07/2011; Cass. n. 16017 del 08/07/2099).

Inoltre, "l'atto di autorizzazione dell'accesso ai locali dell'impresa, reso ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, in esito a valutazione della necessità di incidere sull'andamento e sulla riservatezza della gestione imprenditoriale al fine di riscontrare eventuali evasioni ed infrazioni alla disciplina dell'IVA, non circoscrive l'ambito dell'ispezione all'epoca del verificarsi dei fatti apprezzati per detta valutazione; l'ispezione medesima resta rivolta a scoprire violazioni, non solo a fornire conforto dimostrativo alle inosservanze al momento conosciute o sospettate, di modo che non subisce, sotto il profilo temporale, limitazioni diverse da quelle attinenti al potere di accertamento, e, una volta che sia autorizzata sulla scorta dei dati a disposizione, può investire anche circostanze diverse, influenti per la revisione delle posizioni del contribuente, nell'arco di tempo in cui è esercitabile detto potere" (Cass. n. 18155 del 07/08/2009; Cass. n. 429 del 14/01/2015).

5. Con il secondo motivo di ricorso si lamenta, da un lato, un vizio di omessa pronuncia e, dunque, di violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in ordine all'inapplicabilità della sanzione di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 8, non avendo la CTR preso in considerazione l'eccezione, dedotta nei giudizi di merito, che la regolarizzazione della fattura avrebbe comportato un inammissibile sindacato sulle valutazioni giuridiche compiute dall'emittente la fattura medesima; dall'altro, un vizio di violazione di legge con riferimento al menzionato art. 6 e in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziandosi che le fatture emesse dagli agenti manager non possono essere regolarizzate, in quanto l'errore riguarda eventualmente la connotazione giuridica del rapporto e non è sindacabile da parte della Conafi.

6. Il motivo è inammissibile sotto il primo profilo, mentre è fondato con riferimento al secondo profilo.

6.1. Per quanto, concerne la denuncia di omessa pronuncia, va rilevato che la CTR ha espressamente dato conto che la società contribuente contesta "l'inapplicabilità delle sanzioni per omessa regolarizzazione delle fatture non essendo di propria competenza il controllo e la valutazione della corretta compilazione delle stesse ricevute dagli agenti, considerato anche l'incertezza della norma" (pag. 4 della sentenza impugnata).

6.2. E' vero che la CTR non risponde specificamente all'eccezione formulata da parte ricorrente, tuttavia la pronuncia deve ritenersi di implicito rigetto, in quanto vengono espressamente ritenute dovute le sanzioni, sicchè la ricorrente avrebbe dovuto formulare la propria censura direttamente nei confronti della pronuncia implicita e non ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

6.3. Il secondo profilo di censura è stato correttamente connotato con riferimento alla violazione del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 8, sostenendo la ricorrente che, dal tenore della disposizione, emerge che, in caso di fattura irregolare, l'obbligo di regolarizzazione non può estendersi alle valutazioni giuridiche dell'emittente e, quindi, alla debenza o meno dell'IVA laddove si ritenga sussistere una operazione esente.

6.4. Secondo la giurisprudenza di questa Corte "il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 6, comma 8, in base al quale il cessionario di un bene o il committente di un servizio è tenuto a

"regolarizzare" l'operazione imponibile posta in essere dal cedente o dal prestatore senza emissione di fattura o con fattura irregolare, implica il solo obbligo di verificarne la regolarità formale, con riferimento al dato cronologico della ricezione della fattura "nei termini di legge" ed alla sussistenza dei suoi requisiti essenziali, individuati dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 21, e non esige invece il controllo sostanziale della corretta qualificazione fiscale dell'operazione, come si desume dalla circostanza che l'esenzione del cessionario/committente dall'irrogazione della sanzione pecuniaria è subordinata al pagamento della "maggiore imposta eventualmente dovuta" proprio in base ai dati risultanti dallo stesso documento (aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile) e non a quello dell'intera imposta dovuta in base alla corretta valutazione della qualificazione fiscale dell'operazione" (così Cass. n. 26183 del 12/12/2014; conf., in motivazione, Cass. n. 15303 del 21/07/2015).

6.5. Nel caso di specie, dunque, la C. non aveva il potere di regolarizzare le fatture emesse dagli agenti manager in esenzione di imposta in quanto ciò significherebbe sindacare la qualificazione giuridica che del rapporto ha fornito l'emittente della fattura. Con la conseguenza che l'omissione della società contribuente non è sanzionabile.

7. Con il terzo motivo di ricorso la C. lamenta sempre un vizio di omessa pronuncia, con violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in ordine all'inapplicabilità della sanzione di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 8, non avendo la CTR preso in considerazione l'eccezione, dedotta nei giudizi di merito, per la quale vi è una obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito applicativo delle norme tributarie asseritamente violate dalla società contribuente. La censura è, altresì, formulata quale violazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 3.

8. Con il quarto motivo di ricorso la Conafi deduce omessa motivazione su di un fatto controverso e decisivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, costituito dall'illegittimità della sanzione irrogata di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 8, per mancanza, nella condotta tenuta dalla società, dei presupposti integranti l'obbligo di regolarizzazione dell'operazione IVA e, in ogni caso, per l'inapplicabilità della stessa, in ragione dell'esimente di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3.

9. L'accoglimento per quanto di ragione del secondo motivo di ricorso implica l'assorbimento dei superiori motivi.

10. Con il quinto motivo di ricorso si deduce: a) violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 9, nella parte in cui la CTR esclude l'appartenenza delle prestazioni di supervisione, coordinamento e assistenza rese dagli agenti manager all'attività di promozione finanziaria, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3; b) l'insufficiente e contraddittoria motivazione su tale fatto controverso, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

11. Il motivo è complessivamente fondato.

11.1. Costituisce circostanza pacifica tra le parti che gli agenti manager svolgono attività di supervisione, coordinamento e assistenza nei confronti degli agenti junior.

11.2. Orbene, indipendentemente da quanto specificamente riportato dalle fatture, non può essere posto in discussione che l'attività di supervisione, coordinamento e assistenza espletata dagli agenti manager rientra nell'ambito dell'attività creditizia e riguarda direttamente l'attività di intermediazione finanziaria svolta dagli agenti junior, partecipando della sua stessa natura e funzione.

11.3. Più precisamente, anche alla luce dell'appendice al contratto (i cui punti essenziali sono stati trascritti nel ricorso), che delinea dettagliatamente i compiti cui devono attendere a supporto degli agenti junior, gli agenti manager svolgono una quota parte dell'attività di intermediazione finanziaria posta in essere dagli agenti junior (in particolare, gli agenti manager devono svolgere nei confronti di ciascun soggetto loro affidato un reale affiancamento teorico-pratico, consistente nel: vigilare sulla corretta applicazione dei criteri assuntivi e dei prodotti e servizi del preponente, nonchè sul corretto e completo inoltro della documentazione relativa alle pratiche di finanziamento; prestare assistenza per la risoluzione dei problemi con i datori di lavoro dei clienti, nonchè per la stipulazione con i datori di lavoro dei clienti di apposite convenzioni), tanto che la loro remunerazione è costituita da provvigioni calcolate proprio sul volume di attività realizzato da questi ultimi.

11.4. E', dunque, del tutto ragionevole sostenere, come fa parte ricorrente, che anche l'attività degli agenti manager debba essere qualificata come attività di intermediazione nella negoziazione dei crediti, con conseguente applicabilità dell'esenzione prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 9.

11.5. Va, pertanto, affermato il seguente principio di diritto: "L'esenzione dall'imposta IVA prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 9, per lo svolgimento di attività di intermediazione nella negoziazione di crediti e di cui usufruiscono gli agenti delle società di intermediazione finanziaria si applica, partecipando della stessa natura e funzione di quest'ultima, anche all'attività, remunerata a provvigione, di supervisione, coordinamento e assistenza svolta dagli agenti più esperti (nella specie, denominati agenti manager) nei confronti degli agenti meno esperti (nella specie, denominati agenti junior)".

12. Con il sesto motivo di ricorso si contesta: a) la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 12, nella parte in cui esclude l'accessorietà delle prestazioni di supervisione, coordinamento e assistenza rese dagli agenti manager all'attività di promozione finanziaria, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3; b) la motivazione insufficiente e contraddittoria su tale fatto controverso, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

13. Il motivo è assorbito in ragione dell'accoglimento del precedente.

13.1. La CTR, dopo avere escluso l'applicabilità dell'esenzione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 9, alle operazioni svolte dagli agenti manager, afferma, altresì, che "non è evidenziata la complementarietà necessaria di tali operazioni accessorie per la definizione dell'operazione principale", con ciò intendendo escludere anche l'applicabilità, alla attività in questione, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 12, comma 1.

13.2. Trattasi, peraltro, di motivazione adottata su di un'eccezione di fatto subordinata della società ricorrente, sicchè la qualificazione in termini di intermediazione finanziaria dell'attività svolta dagli agenti manager rende superfluo l'esame del motivo per carenza di interesse, ponendosi evidentemente l'applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 12, in termini di alternatività rispetto all'applicazione dell'art. 10 dello stesso decreto.

14. In conclusione, il ricorso va accolto con riferimento ai motivi secondo, per quanto di ragione, e quinto, assorbiti il terzo, quarto e sesto e rigettati gli altri; la sentenza impugnata va, conseguentemente, cassata e, non essendovi ulteriori questioni di fatto da esaminare, può essere decisa nel merito, con l'accoglimento degli originari ricorsi della C. avverso la contestazione di omessa regolarizzazione a fini IVA delle fatture ricevute dagli agenti manager.

14.1. Tenuto conto della novità della questione, sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese di tutti i gradi del giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo, per quanto di ragione, e quinto motivo di ricorso, assorbiti il terzo, quarto e sesto motivo, rigettati gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e, decidendo nel merito, accoglie gli originari ricorsi della C. P. s.p.a. avverso la contestazione di omessa regolarizzazione a fini IVA delle fatture ricevute dagli agenti manager; compensa tra le parti le spese di tutti i gradi di giudizio.

Così deciso in Roma, il 5 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 9 novembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza