Sentenza del 23/11/2018 n. 30333 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1.L'Agenzia delle Entrate emetteva nove distinti avvisi di accertamento, sulla base dei rilievi contenuti nel processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza, in relazione agli anni di imposta 1999-2001, nei confronti della società O. C. Inc., con ipotetica sede in Svizzera, e domicilio fiscale in Italia, nonchè nei confronti dei soci di fatto R.U. e S.M., per omessa contabilizzazione di ricavi derivanti dalla commercializzazione di olio vegetale, per omessa documentazione e registrazione di operazioni imponibili ai fini Iva, per omessa presentazione delle dichiarazioni ai fini Irpef e Iva.

In particolare, si riteneva la fittizietà di tale società, utilizzata solo per consentire di concentrare sulla stessa responsabilità tributarie, derivanti dalla importazione di olio di nocciola, destinato ad essere utilizzato dagli operatori del settore oleario per la contraffazione dell'olio di oliva.

Il R. era l'imprenditore occulto o socio tiranno, che utilizzava la O. come mero strumento di operazioni commerciali, mentre lo S. agiva "di concerto" con il primo "nell'ambito delle transazioni commerciali riconducibili alla società O., tanto che era stato designato dal R. come rappresentante fiscale della società predetta in Italia.

La società O. era, quindi, inesistente e, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3, i redditi derivanti dalle operazioni economiche dovevano essere imputati alla società di fatto Omani costituita in base al "comportamento concludente" posto in essere dalle parti, ed ai due soci.

2.Avverso i nove avvisi di accertamento venivano proposti distinti ricorsi con cui si deduceva, tra l'altro, l'esistenza della società O. C. Inc., l'inidoneità degli elementi addotti dall'Ufficio per dimostrare l'esistenza di una società di fatto, che svolgeva attività commerciale.

3.La Commissione Tributaria Provinciale di Bologna riuniva i ricorsi e li accoglieva parzialmente rilevando che la O. era un soggetto giuridicamente inesistente, che era un "mero fantomatico nominativo" dietro al quale avevano operato di fatto persone fisiche allo scopo di commercializzare, sul territorio italiano, olio vegetale libero da ogni vincolo di natura fiscale, che le due persone fisiche avevano costituito una società di fatto, che, però, il prezzo non era di Euro 3,10 al Kg, ma di Euro 2,24 al Kg.

4.Avverso tale sentenza proponevano appello il R. e lo S., in proprio e quali soci della pretesa società di fatto.

5.La Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna accoglieva l'appello dei ricorrenti reputando inesistente la pretesa società di fatto fra il rappresentante fiscale della O., S.M., e lo spedizioniere doganale, R.U. ("non si riscontra prova alcuna e nemmeno indizi che possano essere giuridicamente ritenuti tali, dell'esistenza di tale società di fatto. Non si ritiene infatti significativo neppure l'evento della consegna a S.M. del documento di nomina a rappresentante fiscale da parte della O., società che non lo conosceva, e che avendo invece necessità di uno spedizioniere doganale, aveva rapporti con il R. (dal quale evidentemente aveva avuto il nominativo), quale titolare dell'omonina ditta che da decenni svolgeva quell'attività). Si aggiungeva in motivazione che "non vi è prova per poco che possa contare, della inesistenza della O., posto che dallo stesso p.v.c. (foglio 14) emerge l'ipotesi che essa sia società (XXXXXX) e non svizzera, ed esistente all'epoca dei fatti e sino al 2001, come afferma parte contribuente non smentita dall'ufficio". Inoltre "non vi è neppure prova agli atti, di alcuna azione "sociale" che i due presunti soci abbiano posto in essere nei confronti di terzi, nè che le azioni dello spedizioniere esorbitassero, a favore della presunta società, dalle azioni tipiche di uno spedizioniere doganale in quei frangenti".

6.Avverso tale sentenza proponeva ricorso per Cassazione l'Agenzia delle Entrate.

7.Notificavano controricorso Umberto R., S.M. e la presunta società di fatto O. C. Inc. 8. Depositavano memoria i resistenti ai sensi dell'art. 378 c.p.c..

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.Con il primo motivo di impugnazione la ricorrente Agenzia delle entrate deduce l'insufficiente motivazione in relazione ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in quanto, diversamente da quanto ritenuto dalla Commissione Tributaria Regionale, la società O. è inesistente. La Commissione, invece, si è limitata ad affermare che "..non vi è prova, per poco che possa contare, della inesistenza della O., posto che dallo stesso p.v.c. (foglio 14) emerge l'ipotesi che essa sia società (XXXXX) e non svizzera, ed esistente all'epoca dei fatti e sino al 2001, come afferma parte contribuente non smentita dall'Ufficio".

1.1.Tale motivo è inammissibile.

Invero, la ricorrente produce il foglio 14 del processo verbale di constatazione, interpretando quanto riportato in esso, come la dimostrazione che la O. è società svizzera solo formalmente, come società "di domicilio", ma in realtà "che ha unicamente nello Stato elvetico la propria sede, ma che ivi non esercita alcuna attività commerciale". La circostanza che su alcune fatture emesse su carta intestata O., rinvenute presso la Interzootecnica s.r.l., risulti in calce la dicitura " (XXXXXX)" non sarebbe in alcun modo rilevante.

Nella nomina a rappresentante fiscale della O. di S.M. viene, poi, indicata come sede legale (XXXXX). La O., poi, non è menzionata nel registro di Commercio estero svizzero, il numero di

telefono e di fax riconducono ad una società fiduciaria, ossia la Mn Trust di (XXXXXX), non esiste alcuna O. menzionata nell'annuario telefonico svizzero.

Infatti, la ricorrente, a fronte di una motivazione congrua ed esaustiva, fondata su dati di fatto, ed in particolare anche sulla dicitura "(XXXXXX)" contenuta nei documenti prodotti relativi alla società O., tenta di introdurre nel giudizio di legittimità una diversa e contrastante lettura, non consentita in questa sede, dei mezzi istruttori relativi al giudizio di merito, in presenza di una analisi coerente di tali elementi nel provvedimento di merito impugnato (Cass.Civ., 7 aprile 2017, n. 9097).

Del resto, la stessa ricorrente nell'atto di impugnazione deduce che "ove il giudice di appello avesse correttamente valutato il contenuto della sopra riprodotta documentazione,...avrebbe ritenuto irrilevante, ai fini del decidere, l'individuazione della nazionalità della prefata società, atteso che l'Ufficio ne aveva contestato l'esistenza in rerum natura e non era stato acquisito al giudizio alcun documento che ne attestasse l'effettiva costituzione in Svizzera, a (XXXXXX) ovvero in qualsiasi altro Stato".

Tale nuova valutazione delle risultanze istruttorie non è, come detto, consentita in sede di legittimità.

Inoltre, il fatto contestato non risulta neppure "decisivo" per il giudizio, in quanto la questione centrale della controversia è rappresentata dalla esistenza o meno della società di fatto O., asseritamente costituita dallo spedizioniere doganale R.U. e dal rappresenta e fiscale della O. S.M..

2.Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente deduce l'insufficiente motivazione in relazione ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in quanto risulta dai documenti acquisiti l'esistenza di una società di fatto, costituita dallo spedizioniere doganale R.U. e dal rappresenta e fiscale della O. S.M..

2.1.Tale motivo è inammissibile.

Invero, la Commissione Tributaria Regionale ha fornito una motivazione articolata, congrua, logica e convincente della inesistenza della suddetta società di fatto.

In motivazione si chiarisce, infatti, che "non si riscontra prova alcuna e nemmeno indizi che possano essere giuridicamente ritenuti tali, dell'esistenza di tale società di fatto. Non si ritiene infatti significativo neppure l'evento della consegna a S.M. del documento di nomina a rappresentante fiscale da parte della O., società che non lo conosceva, e che avendo invece necessità di uno spedizioniere doganale, aveva rapporti con il R. (dal quale evidentemente aveva avuto il nominativo), quale titolare dell'omonina ditta che da decenni svolgeva quell'attività... non vi è neppure prova agli atti, di alcuna azione "sociale" che i due presunti soci abbiano posto in essere nei confronti di terzi, nè che le azioni dello spedizioniere esorbitassero, a favore della presunta società, dalle azioni tipiche di uno spedizioniere doganale in quei frangenti...Così come non vi è traccia di altre attività di indagine che l'Ufficio avrebbe potuto esperire per avvalorare le sue ipotesi (ad esempio: bancarie, sulla reale destinazione dell'olio), e che invece non sono state

poste in essere. Non si sono quindi riscontrati i normali presupposti dell'atto, la mancanza dei quali comporta l'illegittimità dell'accertamento che viene pertanto annullato".

Nella specie, si è ritenuto in giurisprudenza che lo spedizioniere doganale, ove eserciti attività di impresa in forma organizzata diretta all'acquisizione ed esecuzione di contratti di spedizione, sia assoggettabile anche alle procedure concorsuali (Cass.Civ., 17 giugno 1982, n. 3679).

Inoltre, in materia tributaria, si è ritenuta sussistente una società di fatto, quando i soci si comportino all'esterno in modo da ingenerare nei terzi la convinzione della esistenza della predetta società (Cass.Civ., 29 ottobre 1997, n. 10695), pur mancando i caratteristici presupposti della società di fatto (fondo patrimoniale comune, gestione congiunta dell'attività, divisione di utili e perdite, affectio societatis). Si è affermato, in particolare, che, in tema di imposte sui redditi, ai fini dell'individuazione del soggetto effettivo titolare del reddito prodotto da una specifica attività economica, l'esistenza di una società di fatto può ben essere desunta da manifestazioni comportamentali rivelatrici di una struttura sovraindividuale indiscutibilmente consociativa, assunte non per una loro autonoma valenza, ma quali "elementi apparenti e rivelatori", sulla base di una prova logica, dei fattori essenziali di un rapporto di società nella gestione dell'azienda, in quanto ciò che viene in considerazione non sono gli elementi essenziali del contratto di società (costituzione di un fondo comune ed "affectio societatis"), rilevanti esclusivamente nei rapporti interni, ma l'esteriorizzazione del vincolo sociale, rilevante nei rapporti esterni (Cass.Civ., 13 aprile 2017, n. 9604; in senso parzialmente difforme vedi Cass. Civ., 13 novembre 2008, n. 27088, che invece richiede ai fini della configurazione di una società di fatto, oltre all'apparenza del vincolo societario, anche gli elementi richiesti dall'art. 2247 c.c.).

Inoltre, poichè la causa tipica del contratto di spedizione doganale è quella del conferimento ed accettazione dell'incarico di svolgere le attività di natura fiscale connesse al trasporto della merce (Cass.Civ., 3650/2004), tali attività sono proprio quelle di custodia della merce, espletamento delle pratiche doganali ed amministrative, imballaggio, ma ricomprendono anche il rapporto con gli acquirenti, e quindi, tutte le operazioni necessarie utili al trasporto, tra le quali il ritiro e la consegna della merce (Cass.Civ., 22 maggio 1997, n. 4567). Lo spedizioniere che ha pagato l'imposta doganale, poi, può pretendere in base alle norme sul mandato il rimborso dal soggetto che gli ha conferito l'incarico di compiere le operazioni doganali, dovendo altrimenti indirizzare la pretesa nei confronti del proprietario della merce, che rimane il soggetto passivo del rapporto tributario (Cass.Civ., 8 gennaio 2004, n. 85). Ciò a dimostrare che lo spedizioniere ha rapporti sia con il mandante che con gli acquirenti delle merci.

Pertanto, la Commissione Tributaria Regionale, con motivazione logica e pertinente, ha dato atto proprio della inesistenza dei presupposti della società di fatto, in quanto lo spedizioniere doganale R. si è limitato a svolgere le sue consuete mansioni legate allo svolgimento del suo incarico e lo S. è stato nominato rappresentante fiscale della O.

La ricorrente, in questa sede, deduce invece che il R. era il reale cessionario delle merci, che non vi erano prove dell'avvenuto pagamento da parte della O. del prezzo di acquisto delle merci poi destinate alla successiva vendita a terzi, che nè lo spedizioniere doganale nè il rappresentante fiscale della O. erano stati in grado di indicare destinatari diversi ed ulteriori delle merci, che il R.

era presente alle operazioni di scarico delle merci, che non risultavano pagamenti della O. con riferimento alle operazioni di trasporto.

La ricorrente, quindi, pretende di rivalutare le prove acquisite nei giudizi di merito, dando prevalenza ad alcune rispetto alle altre, e quindi chiedendo una nuova valutazione delle stesse, preclusa nel giudizio di legittimità.

3.La ricorrente deduce con il terzo motivo di impugnazione l'insufficiente motivazione in relazione ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, con riferimento alla valutazione della Commissione Regionale sulla determinazione del prezzo dell'olio.

3.1.Tale motivo è assorbito, essendo stati dichiarati inammissibili i primi due motivi di impugnazione, con la definitiva esclusione della sussistenza della società di fatto.

4.Le spese del giudizio di legittimità vanno poste a carico della Agenzia delle Entrate e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Dichiara assorbito il terzo motivo. Condanna l'Agenzia delle Entrare a rimborsare in favore dei resistenti le spese del giudizio di legittimità che si liquidano in complessivi Euro 13.000,00, oltre accessori di legge e rimborso forfettario nella misura del 15%.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 14 febbraio 2018.

Depositato in Cancelleria il 23 novembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza