Sentenza del 05/11/2019 n. 22209 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle Entrate emetteva nei confronti della SA S. I. Srl in liquidazione avviso di accertamento per l'anno d'imposta 2005 ai fini Iva per complessivi Euro 2.799.885,00, indebitamente detratti in quanto relativi ad una operazione oggettivamente inesistente ed irrogava le conseguenti sanzioni.

In particolare, l'Ufficio rilevava che, a seguito di verifica, era emerso che in data 22 dicembre 2005 la contribuente, controllata dalla G. & C. S. (già M.Z. e C. S.) aveva acquistato dalla società Immobiliare M. M. Spa, appartenente al medesimo gruppo societario, un opificio industriale per Euro 4.350.000,00, oltre Iva, per rivenderlo il successivo 28 dicembre 2005 alla società Immobiliare I. Srl, anch'essa controllata dalla G., al prezzo di 14.000.000,00, oltre Iva, da cui la mera fittizietà dell'operazione.

L'Ufficio notificava altresì atto di contestazione per insufficiente versamento dell'Iva per l'anno 2005 ed emetteva la cartella di pagamento per il complessivo importo richiesto.

Tutti gli atti venivano notificati anche alla G. & C. S. in qualità di società controllante e coobbligata per l'Iva di gruppo.

Le impugnazioni delle contribuenti, che deducevano l'infondatezza della pretesa, erano, previa riunione dei ricorsi, respinte dalla CTP di Rieti, contro la cui decisione era proposto appello.

Nelle more del giudizio di secondo grado, l'Ufficio, in via di autotutela, annullava parzialmente gli accertamenti e limitava la pretesa al solo recupero dell'importo di Euro 870.000,00 per l'Iva relativa alla prima delle operazioni immobiliari, escluse anche le sanzioni.

La CTR, in relazione alla modifica così operata della pretesa, ormai riferibile alla sola SA S. I. Srl, estrometteva la G. & C. S., mentre rigettava l'appello della prima.

SA Sport International Srl in liquidazione propone ricorso per cassazione con quattro motivi. Resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

Con atto di intervento del 22 dicembre 2016, si costituivano la G. Spa e Z.A.M. nella qualità di soci e successori SA S. I. Srl cessata in data 28 ottobre 2014, riportandosi ai motivi già presentati con il ricorso.

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

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Va rilevato, preliminarmente, che l'originaria contribuente, SA S. I. Srl, è cessata per l'intervenuta cancellazione dal registro delle imprese in data 28 ottobre 2014, come allegato in giudizio dagli intervenienti G. Spa e Z.A.M., deducendo che, in sede di riparto finale, non era stata ripartita alcuna somma per mancanza di attivo.

1.1. Sulla questione, come ormai è ben noto, le Sezioni Unite, con le sentenze nn. 6070 e 6072 del 12 marzo 2013, hanno ritenuto che in una simile evenienza si realizza una forma di "successione" da parte degli ex soci rispetto ai rapporti creditori e debitori già facenti capo alla società.

1.2. in ordine alle obbligazioni tributarie, per l'orientamento ormai prevalente, il limite di responsabilità di cui all'art. 2495 c.c., non incide sulla legittimazione processuale ma, in ipotesi, può refluire sull'interesse ad agire dei creditori sociali, rapportabile, in via astratta, a quanto riscosso a seguito della liquidazione (Cass. n. 9094 del 07/04/2017; Cass. n. 15035 del 16/06/2017), con la precisazione, peraltro, che la circostanza che i soci abbiano goduto o meno di un qualche riparto, non è dirimente neppure ai fini dell'interesse ad agire del Fisco creditore (v. anche Cass. n. 1713 del 24/01/2018; Cass. n. 9672 del 19/04/2018; Cass. n. 14446 del 05/06/2018 e, da ultimo, Cass. n. 897 del 16/01/2019).

Si è, sul punto, precisato che, come già osservato dalle stesse Sezioni Unite prima citate - che hanno riconosciuto che la circostanza si potrebbe riflettere sul requisito dell'interesse ad agire, ma hanno ammonito che il creditore potrebbe avere comunque interesse all'accertamento del proprio diritto -, anche la mera possibilità di sopravvenienze attive o, semplicemente, la possibile esistenza di beni e diritti non contemplati nel bilancio non consentono di escludere l'interesse dell'Agenzia a procurarsi un titolo nei confronti dei soci, in considerazione della natura dinamica dell'interesse ad agire, che rifugge da considerazioni statiche allo stato degli atti.

1.3. Si può peraltro dubitare - e il rilievo ha carattere dirimente e preclusivo della stessa questione per come posta - che la stessa eccezione di "difetto di responsabilità" (in una qualunque delle sue accezioni) per mancato ricevimento di somme in sede di distribuzione possa assumere conclusivo rilievo nel giudizio relativo alla pretesa erariale nei confronti della società quale fatto impeditivo della pretesa avanzabile nei confronti del socio.

Da un lato, infatti, va tenuto conto delle caratteristiche formali ed amministrative dell'atto impositivo, che presuppone in ogni caso una iscrizione a ruolo nei confronti del socio, succeduto nel corso del processo, per le somme accertate nei confronti della società, e ciò sia che debba essere attivata la speciale procedura prevista dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36, (attesa l'espressa previsione di cui al comma 5: "La responsabilità di cui ai commi precedenti è accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60"), sia, per evidenti ragioni di omogeneità e di compiutezza dell'accertamento tributario, che venga attivato il modulo di responsabilità ex art. 2495 c.c., comma 2.

Dall'altro, il principio di impugnabilità degli atti tributari per vizi propri D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 19, comma 3, e il divieto di ampliamento dell'oggetto del giudizio (salvo i limitati casi dei motivi aggiunti dal D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 24, comma 2), paiono ostare alla disamina della concreta responsabilità del socio nel corso del giudizio, che appare ulteriore rispetto alla verifica della fondatezza della pretesa tributaria.

1.4. La questione, dunque, è e resta estranea al giudizio perchè presuppone un ampliamento del thema decidendum ulteriore rispetto alla verifica della fondatezza della pretesa tributaria (e, specificamente, inteso a valutare la concreta responsabilità del socio), oltre che accertamenti in fatto caratterizzati da assoluta novità.

1.5. Con riguardo al presente giudizio, va peraltro rilevato che l'intervenuta estinzione della società nell'ottobre 2014 comporta l'inesistenza della procura ad litem rilasciata dalla stessa in data 25 agosto 2015 al nuovo procuratore costituito perchè proveniente da soggetto ormai inesistente.

Ne deriva, per contro, l'ammissibilità dell'atto di intervento, regolarmente notificato all'Agenzia delle Entrate, di Z.A.M. e G. Spa quali ex soci della società estinta.

2. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione in ordine al presunto conseguimento da parte della SA S. I. Srl di un fraudolento vantaggio.

2.1. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., per l'insufficienza delle circostanze evocate dall'Ufficio ad integrare una sequenza presuntiva grave, precisa e concordante idonea a dimostrare la sussistenza di un danno per l'erario.

3. I motivi, da esaminare unitariamente per connessione logica, sono inammissibili.

3.1. La vicenda riguarda, per come contestata e valutata dalla CTR, l'esecuzione di operazioni oggettivamente inesistenti.

Occorre premettere che, sulla questione, secondo la consolidata e condivisa giurisprudenza della Suprema Corte e della Corte di Giustizia (v. Cass. n. 9851 del 20/04/2018; Cass. n. 25778 del 2014; Cass. n. 9108 del 2012; Corte di Giustizia 6 settembre 2012, Tóth, C-324/11; Corte di Giustizia 22 ottobre 2015, Ppuh, C277/14; Corte di Giustizia 19 ottobre 2017, SC Paper Consult, C101/16), una regolare fattura, conforme ai requisiti di forma e contenuto richiesti dalla vigente disciplina (e, in ispecie, dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21), fa presumere la verità di quanto in essa rappresentato, sicchè costituisce titolo per il contribuente ai fini del diritto alla detrazione dell'Iva, spettando all'Ufficio, in tal caso, di fronte alla sua esibizione, provare il difetto delle condizioni per la detrazione.

L'Ufficio, qualora contesti al contribuente l'indebita detrazione per operazioni oggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare che l'operazione non è mai stata posta in essere, indicandone i relativi elementi, anche in forma indiziaria o presuntiva, raggiunta la quale incombe sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, a norma

dell'art. 2697 c.c., fermo restando che tale prova non può consistere nella esibizione della fattura o nella dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento, poichè questi sono facilmente falsificabili e vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass. n. 5406 del 2016; Cass. n. 28683 del 2015).

Esula da tale ambito, poi, la prova della cd. buona fede o della consapevolezza della partecipazione fraudolenta e ciò per l'evidente considerazione che, in tale evenienza, la parte è necessariamente a conoscenza dell'assenza di una operazione economica, di cui la fattura costituisce mera espressione cartolare di eventi non avvenuti, da cui l'inesistenza di un diritto alla detrazione.

E' invece irrilevante l'esistenza di un vantaggio o di un danno all'erario poichè ciò che viene in rilievo è l'inesistenza di un diritto alla detrazione (e, dunque, il recupero di quanto indebitamente detratto) per la mancanza di una operazione economica.

3.2. Orbene, la sentenza impugnata ha dato puntuale e corretta applicazione degli enunciati principi di diritto.

La CTR, infatti, con motivazione di piana lettura, coerente e logicamente strutturata, fondata su una pluralità di elementi oggettivi, esaminati prima singolarmente e, quindi, oggetto di una valutazione complessiva ed unitaria, secondo il corretto modello del ragionamento presuntivo, ha ritenuto l'operazione effettuata dalla SA S. I. oggettivamente inesistente poichè le due operazioni immobiliari (dalla M. M. Spa alla S. I. e poi da quest'ultima alla Immobiliare I. Srl) erano state poste in essere da "soggetti economici facenti parte dello stesso gruppo societario", con "un'inspiegabile lievitazione del prezzo (addirittura del 322% in una settimana)" e, inoltre, "era stata regolata attraverso giroconti societari senza effettivo transito di denaro", sicchè, alla luce di "tutte queste circostanze, unite all'improvvisa messa in liquidazione della società in concomitanza con la verifica", la Sport International Srl doveva ritenersi un "soggetto interposto" e "l'operazione meramente fittizia", mentre, per contro, nessuna prova in senso contrario era stata introdotta dalla contribuente.

La CTR, invero, da tutto ciò ha pure derivato la correlata positiva consapevolezza in capo alla contribuente di trarre vantaggio dalla frode all'erario, esplicitazione che, peraltro, come sopra evidenziato, non risultava neppure necessaria, discendendo dalla stessa natura dell'operazione.

3.4. Le censure, per contro, appuntandosi, da un lato, sulla asserita mancata prova del conseguimento di un vantaggio fraudolento, considera un elemento irrilevante, estraneo alla stessa fattispecie normativa, e non decisivo; dall'altro, nel contestare gli elementi indiziari apprezzati dal giudice di merito perchè non indicativi di tale vantaggio, mira, in realtà, ad una rivalutazione degli stessi, in vista di una rivisitazione dell'accertamento di fatto compiuto dai giudici di merito, non consentita nel giudizio di legittimità.

4. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione per non aver la CTR valutato se la vicenda era inquadrabile nell'ambito del TUIR, art. 37, comma 3, come interposizione fittizia ovvero se essa fosse riconducibile all'interposizione reale, estranea alla citata norma.

4.1. Il quarto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, con riguardo alla medesima questione di cui al precedente motivo, violazione e falsa applicazione del TUIR, art. 37, comma 3.

5. I motivi, da esaminare unitariamente per connessione logica, sono inammissibili.

Le censure, infatti, evocano il TUIR, art. 37, comma 3, norma estranea ed irrilevante ai fini dell'Iva, nè, in ogni caso, colgono la ratio della decisione che ha accertato l'inesistenza oggettiva della operazione per l'assenza di una transazione con quell'oggetto e quei soggetti, mentre resta priva di rilievo la qualificazione giuridica attribuita al negozio in concreto speso.

In altri termini, non si pone una questione di elusione od abuso del diritto (in alcun modo oggetto di considerazione da parte della CTR) ma, più linearmente, di evasione d'imposta per l'inesistenza obbiettiva dell'operazione di acquisto dell'immobile, il cui riscontro era solo cartolare e, dunque, ininfluente ai fini Iva.

5. Il ricorso va pertanto dichiarato inammissibile e le spese liquidate per soccombenza.

Non ricorrono i presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso ex D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, poichè il ricorso è stato notificato in data 17 gennaio 2013 (v. Cass. n. 6280 del 27/03/2015).

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso. Condanna Sa S. I. Srl e, per essa, G. Spa e Z.A.M. quali ex soci, al pagamento delle spese, che liquida in complessivi Euro 13.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 11 giugno 2019.

Depositato in Cancelleria il 5 settembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza