Sentenza del 19/07/2021 n. 20440 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza non notificata, n. 53/06/11, depositata in data 29 giugno 2011, la Commissione tributaria regionale della Liguria accoglieva l'appello principale proposto dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, nei confronti di I.TE.CO. - Imprese tecnologiche consorziate, in persona del legale rappresentante pro tempore, e rigettava l'appello incidentale proposto da quest'ultima nei confronti dell'Ufficio avverso la sentenza n. 95/04/08 della Commissione tributaria provinciale di La Spezia che aveva accolto il ricorso proposto dal suddetto consorzio avverso l'avviso di accertamento n. (---) con il quale l'Ufficio di (---) aveva contestato a quest'ultimo - quale consorziato della Manital - Consorzio per i servizi integrati - per l'anno 1999, la maggiore Iva pari a Euro 109.709,39 nonchè la correlata sanzione pari a Euro 104.314,85, per "omessa fatturazione e omessa regolarizzazione di acquisti" in relazione alle operazioni relative al "ribaltamento" dei proventi e dei costi per la esecuzione di commesse.

2. La CTR, in punto di diritto, per quanto di interesse, ha osservato che: 1) l'eventuale nullità della notifica dell'atto impositivo era stata sanata ex art. 156 c.p.c., per raggiungimento dello scopo; 2) quanto alla asserita violazione della L. 212 del 2000, art. 12, il termine di sessanta giorni tra la conclusione del p.v.c. e l'emissione del provvedimento andava rispettato solo nel caso di verifiche fiscali con accesso, mentre, nei caso di specie, il p.v.c. era stato emesso dalla G.d.F. del Piemonte e consegnato alla parte contestualmente all'accertamento; 3) premesso che il consorzio, ai sensi degli artt. 2602 e 2612 e segg. c.c., costituiva uno strumento organizzativo delle imprese consorziate e non poteva compiere operazioni di tipo commerciale, il Consorzio Iteco aveva agito quale mandatario senza rappresentanza nei rapporti con l'ente committente (Consorzio Manital), assumendo gli appalti in nome proprio ma per conto delle imprese - con applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 3, comma 3, secondo cui le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza erano da considerare prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario - senza avere provveduto agli adempimenti fiscali trattandosi di operazioni imponibili ai fini Iva; 4) non si ravvisavano le "cause di non punibilità" di cui al D.Lgs. n. 427 del 1997, art. 6, comma 2, non sussistendo condizioni di obiettiva incertezza sulla portata e ambito di applicazione delle disposizioni in questione.

3. Avverso la sentenza della CTR, la società contribuente propone ricorso per cassazione, affidato a sei motivi cui resiste, con controricorso l'Agenzia delle entrate.

4. La società contribuente ha depositato memoria illustrativa insistendo per l'accoglimento del ricorso.

5. La causa fissata originariamente in Camera di consiglio, all'udienza del 18 dicembre 2019, con ordinanza, veniva rinviata a nuovo ruolo per la trattazione in pubblica udienza. All'udienza pubblica del 10 dicembre 2020, sentite le parti e il PG, la causa veniva ulteriormente rinviata a nuovo ruolo involgendo l'interpretazione della sentenza della Corte di giustizia del 16 ottobre 2019, causa C-189/18, Glencore Agriculture Hungary Kft. contro Nemzeti Adò - es Vamhivatal Fellebbviteli Igazgatosaga; il ricorso è stato fissato per la trattazione in pubblica udienza ai sensi del D.L. 28 dicembre 2020, n. 137, art. 23, comma 8-bis, come convertito, con mod., dalla L. 18 dicembre 2020, n. 176.

Motivi della decisione

1. Deve essere, in via preliminare, esaminata la questione degli effetti derivanti dalla circostanza che le conclusioni del Procuratore generale sono state formulate e spedite alla cancelleria della Corte in data 31 marzo 2021, dunque tardivamente (di un giorno) rispetto al termine prescritto dal D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8-bis (convertito, con modificazioni, dalla L. n. 176 del 2020), che lo individua nel "quindicesimo giorno precedente l'udienza" (nella specie corrispondente al 30 marzo), prevedendo poi - in conformità alla regola generale - che i difensori delle parti possono depositare memorie ai sensi dell'art. 378 c.p.c., "entro il quinto giorno antecedente l'udienza".

Il Collegio ritiene che la tardività sia fonte di nullità processuale di carattere relativo, la quale, pertanto, resta sanata a seguito dell'acquiescenza delle parti ai sensi dell'art. 157 c.p.c..

Premesso, infatti, che l'intervento del Procuratore generale nelle udienze pubbliche dinanzi alle Sezioni unite civili e alle sezioni semplici della Corte di cassazione è obbligatorio - a pena di nullità assoluta rilevabile d'ufficio (art. 70 c.p.c., e art. 76 ord. giud.) - in ragione del ruolo svolto dal Procuratore generale a tutela dell'interesse pubblico, la tempestività dell'intervento, in relazione al disposto del D.L. n. 137 del 2020, citato art. 23, comma 8-bis, opera invece esclusivamente a tutela del diritto di difesa delle parti, con la conseguenza che deve ritenersi rimessa a queste ultime la facoltà - e l'onere - di eccepirne la tardività, in base alla disciplina prevista per le nullità relative.

2. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione degli artt. 140, 145 c.p.c., e art. 156 c.p.c., comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, per avere la CTR ritenuto erroneamente sanata la notifica nulla dell'avviso (effettuata, avendo il messo notificatore, trovato chiuso presso la sede della ITECO, senza alcun tentativo nei confronti del legale rappresentante, direttamente nelle forme di cui all'art. 140 c.p.c.), senza che il conseguimento dello scopo avvenisse prima della scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del potere di accertamento.

2.1. Il motivo si profila, in parte, inammissibile e, in parte, infondato.

2.2. Questa Corte ha affermato che, nell'ipotesi di nullità della notifica dell'atto impositivo tale nullità "è sanata, a norma dell'art. 156 c.p.c., comma 2, per effetto del raggiungimento del suo scopo, il quale, postulando che alla notifica invalida sia comunque seguita la conoscenza dell'atto da parte del destinatario, può desumersi anche dalla tempestiva impugnazione, ad

opera di quest'ultimo, dell'atto invalidamente notificato" (Cass. n. 1238/2014). In particolare, questa Corte ha anche chiarito - estendendo gli effetti sananti non solo agli atti processuali, ma anche a quelli amministrativi come quello che qui ci occupa che "la notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto amministrativo di imposizione tributaria, cosicchè il vizio di nullità ovvero di inesistenza della stessa è irrilevante ove l'atto abbia raggiunto lo scopo" (Cass. n. 654/2014). E' il raggiungimento dello scopo, infatti, e cioè consentire al contribuente la piena conoscenza dell'atto impositivo, quel che realizza il nucleo forte di tutela dell'esercizio del diritto di difesa cui sono parametrate tutte le garanzie offerte dall'ordinamento perchè tale effetto sia davvero conseguito, senza dar rilievo ad aspetti puramente formali che ostacolino la pronuncia sostanziale di giustizia alla quale tende l'ordinamento. La sanatoria, tuttavia, si è precisato "non esplica alcun effetto sui requisiti di validità ed esistenza dell'avviso di accertamento, non potendo, quindi, impedire il decorso del termine di decadenza previsto dalla legge per l'esercizio della potestà impositiva, eventualmente maturato precedentemente al fatto sanante" (Cass. n. 10445/2011); pertanto, da ultimo, questa Corte ha affermato che "In tema di atti d'imposizione tributaria, la notificazione non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento, ma una condizione integrativa d'efficacia, sicchè la sua inesistenza o invalidità non determina in via automatica l'inesistenza dell'atto, quando ne risulti inequivocamente la piena conoscenza da parte del contribuente entro il termine di decadenza concesso per l'esercizio del potere all'Amministrazione finanziaria, su cui grava il relativo onere probatorio" (Cass., Sez. 5, Ord. n. 21071 del 24/08/2018).

Posti i suddetti principi in materia, nella specie, ferma restando la sanatoria - affermata dalla CTR in ossequio alla giurisprudenza di questa Corte - della irregolarità della notifica dell'atto impositivo ai sensi dell'art. 156 c.p.c., comma 3, per raggiungimento dello scopo (stante la avvenuta impugnazione dell'avviso medesimo), non è dato evincere dallo stralcio dell'appello incidentale della contribuente riportato in ricorso (pag. 15), la censura da parte di quest'ultima della statuizione della CTP di rigetto della eccezione di nullità dell'atto impositivo per decadenza del potere impositivo prima del fatto sanante ("l'avviso in questione è pienamente valido ed efficace, poichè, per effetto della L. n. 289 del 2002, i termini di decadenza dell'azione del fisco scadevano ben oltre la data della sua impugnazione") con conseguente formazione sul punto di giudicato interno e inammissibilità, sotto tale profilo, del motivo di ricorso; ciò in applicazione del principio secondo cui "in tema di ricorso per cassazione, in base al principio "iura novit curia" la Corte può individuare d'ufficio i profili di diritto rilevanti per decidere le questioni sottoposte con i motivi di impugnazione, purchè la decisione impugnata non sia coperta sul punto da giudicato interno" (Cass. Sez. 6-1, Ordinanza n. 4272 del 18/02/2021).

3. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, per essere stato l'atto impugnato emesso prima del decorso di sessanta giorni dalla conclusione del p.v.c. redatto dalla G.d.F., Comando regionale del Piemonte, il (---) nei confronti di altro soggetto (Consorzio Manital) e allegato all'atto impositivo, senza possibilità di contraddittorio endoprocedimentale da parte della contribuente.

3.1. Il motivo è infondato.

3.2. Occorre premettere, invero, che, nella vicenda in giudizio, l'accertamento nei confronti di Iteco non è stato preceduto da alcun accesso, ispezione o verifica nei locali aziendali di quest'ultimo, essendo stato il p.v.c. elevato nei confronti di altro soggetto (Consorzio Manital).

3.3. E' ben vero, infatti, che, con riguardo ai tributi armonizzati, in particolare, nella vicenda in giudizio, all'Iva, l'obbligo del contraddittorio preventivo discende direttamente dalla disciplina unionale, alla luce dell'interpretazione offerta dalla Corte di Giustizia, sicchè l'Amministrazione, ove adotti provvedimenti destinati ad incidere sulle posizioni soggettive dei destinatari, è tenuta a mettere costoro in condizione di esporre utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi posti a fondamento dell'atto medesimo (già Corte di Giustizia, sentenza 18 dicembre 2008, in C-349/07, Sopropè, punto 37; ex multis sentenza 22 ottobre 2013, in C-276/12, Sabou, punto 38; sentenza 17 dicembre 2015, in C-419/14, WebMindLicenses, punto 84).

La giurisprudenza unionale, peraltro, ha chiarito che qualora l'Amministrazione non sia stata rispettosa dell'obbligo di contraddittorio, la violazione - in assenza di una norma specifica che ne definisca in termini puntuali le conseguenze (come pure precisato, per il nostro ordinamento, da Cass. n. 701 del 15/01/2019) - 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 (cd. prova di resistenza), ossia se, in mancanza del suddetto vizio, il procedimento si sarebbe potuto concludere in maniera diversa (Corte di Giustizia, sentenze 1 ottobre 2009, Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware, in C-141/08, punto 94; 10 settembre 2013, M.G. e N. R., in C-383/13, punto 38; 26 settembre 2013, Texdata Software, in C418/11, punto 84; 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, in C-129/13 e C-130/13, punti 79 e 79).

Il parametro di riferimento a tal fine è, dunque, costituito dal principio di effettività - per il quale le modalità procedurali interne "non devono rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione" che, tuttavia, come anche recentemente ribadito dalla Corte di Giustizia, "non esige che una decisione contestata, in quanto adottata in violazione dei diritti della difesa, sia annullata in tutti i casi. Infatti, una violazione dei diritti della difesa determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di detta irregolarità, il procedimento sarebbe potuto giungere a un risultato diverso" (sentenza 4 giugno 2020, SC C.F. SRL, in C-430/19, punti 35 e 37). Non ha invece incidenza, quantomeno nel nostro ordinamento, il principio di equivalenza attesa l'inesistenza di regole procedurali specificamente dettate per l'imposizione in materia di Iva.

Le Sezioni Unite, con la sentenza n. 24823 del 09/12/2015, hanno poi utilmente precisato che il requisito in questione va inteso "nel senso che l'effetto della nullità dell'accertamento si verifichi allorchè, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali" ossia che "non è sufficiente che, in giudizio, chi se ne dolga si limiti alla relativa formalistica eccezione, ma è, altresì, necessario che esso assolva l'onere di prospettare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato

tempestivamente attivato..., e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali l'ordinamento lo ha predisposto" (recentemente v. anche Cass. n. 20036 del 27/07/2018; Cass. n. 218 del 08/01/2019).

3.4. Ciò vale, invero, anche nell'ipotesi in cui la lesione si sia realizzata rispetto ad accertamenti compiuti nei confronti di terzi per non essere stato il contribuente ascoltato riguardo ad essi.

Va sottolineato, sul punto, che le modalità di realizzazione del contraddittorio non sono a forma vincolata, essendo sufficiente (e necessario) che si realizzi in modo effettivo quali siano gli strumenti in concreto adottati, siano essi il ricorso a procedure partecipative o l'impiego di altri meccanismi finalizzati all'interlocuzione preventiva, come, ad esempio, l'inoltro di questionari, il riconoscimento dell'accesso agli atti ovvero l'espletamento di altre attività che risultino funzionali a detto obbiettivo.

Le forme in concreto adottate - in assenza, come su osservato, di una disciplina che ne declini in modo specifico le conseguenze per l'inosservanza - assolvono ad una funzione solo strumentale rispetto all'obbiettivo di assicurare il contraddittorio, sicchè esse, quale sia lo specifico ambito sostanziale su cui è lamentata l'intervenuta lesione del diritto di difesa, sono tutte ancorate al principio di effettività e, quindi, alla cd. prova di resistenza.

Significativa sul punto è la giurisprudenza della Corte di Giustizia con riguardo all'esercizio del diritto di accesso, che, con riguardo ai procedimenti tributari, è consentito nel nostro ordinamento nei limiti e alle condizioni previste dalla L. n. 241 del 1990, art. 24, comma 1, lett. b), e comma 2, ferma la generale previsione di cui al successivo comma 7, secondo il quale "Deve comunque essere garantito ai richiedenti l'accesso ai documenti amministrativi la cui conoscenza sia necessaria per curare o per difendere i propri interessi giuridici".

Sulla questione la Corte di Giustizia ha rilevato che "Benchè le autorità tributarie nazionali non siano soggette ad un obbligo generale di fornire un accesso integrale al fascicolo di cui dispongono nè di comunicare d'ufficio i documenti e le informazioni a sostegno della decisione prevista, ciò non toglie che, nei procedimenti amministrativi relativi alla verifica e alla determinazione della base imponibile dell'IVA, un soggetto dell'ordinamento deve avere la possibilità di ricevere in comunicazione, su sua richiesta, le informazioni e i documenti contenuti nel fascicolo amministrativo e presi in considerazione dalla pubblica autorità al fine di adottare la sua decisione, a meno che non vi siano obiettivi di interesse generale che giustifichino la restrizione dell'accesso a dette informazioni e a detti documenti" (v. sentenza 4 giugno 2020, SC C.F. SRL, in C-430/19, punto 31; in precedenza v. già sentenza del 9 novembre 2017, Ispas, C-298/16, punti 32 e 39).

Ha, tuttavia, posto in risalto che una eventuale violazione non è idonea, di per sè sola, a determinare l'ineludibile annullamento della decisione adottata poichè "il principio di effettività... non esige che una decisione contestata, in quanto adottata in violazione dei diritti della difesa, sia annullata in tutti i casi" potendo ciò derivare "soltanto se, in mancanza di detta

irregolarità, il procedimento sarebbe potuto giungere a un risultato diverso" (sentenza SC C.F. SRL cit., punti 35 e 37).

3.5. E' opportuno precisare - da ultimo - che non è significativa, in senso contrario a fondare una più circoscritta nozione di effettività, la decisione della Corte di Giustizia 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary Kft, in C-189/18, che si basa su presupposti in fatto e diritto affatto diversi da quelli qui in rilievo.

L'affermazione della Corte, difatti, si inseriva in un contesto in cui lo stesso diritto di difesa era negato dalla disciplina nazionale in discussione, intesa a tutelare, ma con una latitudine estrema, le esigenze di certezza del diritto.

La normativa ivi in giudizio (e la relativa prassi amministrativa), infatti, da un lato, vincolava l'Amministrazione finanziaria alle constatazioni di fatto e alle qualificazioni giuridiche già effettuate nell'ambito di procedimenti amministrativi connessi avviati nei confronti dei fornitori del soggetto passivo; dall'altro, esonerava la stessa dal far conoscere al soggetto passivo gli elementi di prova a suo carico, inclusi quelli tratti dai procedimenti connessi a causa del carattere definitivo delle decisioni così adottate; escludeva, infine, la possibilità per il giudice di riesaminare e mettere in discussione le prove e gli accertamenti già eseguiti.

Da ciò, dunque, la necessità per la Corte di Giustizia di stabilire con nettezza, senza accennare al temperamento della prova di resistenza (in realtà neppure pertinente alla problematica in esame), che l'Amministrazione finanziaria non può essere esonerata dall'obbligo di far conoscere al soggetto passivo gli elementi di prova, compresi quelli provenienti dai procedimenti connessi avviati nei confronti dei suoi fornitori, nonchè che il soggetto passivo non può essere privato del diritto di rimettere in discussione utilmente le constatazioni di fatto e le qualificazioni giuridiche compiute dall'Amministrazione nell'ambito dei procedimenti collegati.

La vicenda, quindi, involgeva profili e connotazioni attinenti alla stessa esistenza del diritto di difesa e non alle conseguenze della sua violazione, da cui l'estraneità delle relative questioni.

3.6. Venendo alla vicenda in giudizio, appare decisivo che la doglianza, avuto riguardo anche alle complessive deduzioni nei gradi precedenti per come riprodotte dal ricorrente, è del tutto carente quanto alla richiesta prova di resistenza.

Parte ricorrente lamenta la violazione del contraddittorio rispetto ad atti acquisiti da indagini presso terzi ma in alcun modo deduce o articola come, in mancanza di tale vizio, il procedimento si sarebbe potuto concludere in maniera diversa e quali ragioni avrebbe potuto in concreto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato.

In altri termini, la lamentata violazione è dedotta solo in sè e per sè, neppure deducendo ulteriori elementi suscettibili di una diversa, anche solo potenziale, considerazione del merito dell'accertamento, da ciò, dunque, il rigetto della censura.

4. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia l'omessa o insufficiente motivazione della sentenza impugnata circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, per avere la CTR insufficientemente argomentato (limitandosi ad affermare che il p.v.c. era stato "emesso dalla

G.d.F. del Piemonte e consegnato alla parte contestualmente all'accertamento") in ordine alle censure mosse nei gradi di merito: 1) di difetto di motivazione dell'avviso, in quanto facente acritico rinvio al p.v.c. redatto da corpo investigativo, peraltro territorialmente incompetente, nei confronti di un terzo (Consorzio Manital), in assenza di contraddittorio; 2) di mancanza dei presupposti per la "rettifica induttiva" operata dall'Ufficio e di erroneità dei calcoli del Comando di P.T.I. avallati, senza alcun controllo, da parte dell'Ufficio.

4.1. Il motivo si profila inammissibile, in quanto, in disparte il difetto, in punto di autosufficienza, per non avere la contribuente riprodotto in ricorso il contenuto dell'avviso di accertamento in questione, secondo quanto statuito da questa Corte (vedi, in particolare, Cass. 8 ottobre 2014, n. 21152), l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella formulazione, applicabile ratione temporis, risultante dalle modifiche introdotte dal D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, prevede l'"omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione", come riferita ad "un fatto controverso e decisivo per il giudizio" ossia ad un preciso accadimento o una precisa circostanza in senso storico - naturalistico, non già, come fa la società nel caso in esame, a "questioni" o "argomentazioni" che, pertanto, risultano irrilevanti, come, nella specie, in cui con la censura si denuncia un vizio motivazionale involgente "questioni".

Peraltro, l'assunto vizio motivazionale quanto al motivo di censura concernente l'asserita erroneità della "rettifica induttiva" e dei calcoli effettuati dal corpo investigativo avallati acriticamente dall'Ufficio, si profila inammissibile sia in quanto difetta, in punto di specificità, sia in quanto la ricorrente, sotto le spoglie dell'assunto vizio motivazionale, ha, in sostanza, dedotto un vizio di violazione di legge che non risponde quindi all'archetipo della censura denunciata, non avendo rilevanza un'insufficiente motivazione in diritto (v. da ultimo, Cass. sez. 5, n. 1787 del 2019; n. 26358 del 2019; per l'inammissibilità del motivo non rispondente, nella sostanza, all'archetipo della censura denunciata, ex plurimis, tra le più recenti, Cass. sez. 2, 07/05/2018, n. 10862).

La censura di difetto di motivazione concernente l'asserita carenza motivazionale dell'atto impositivo, è, poi, comunque, infondata, alla luce del consolidato orientamento secondo cui l'onere dell'Ufficio, di mettere in grado il contribuente, attraverso la motivazione dell'atto impositivo, di conoscere le ragioni della pretesa tributaria, può essere assolto per relationem mediante il riferimento a elementi offerti da altri documenti conosciuti o conoscibili dal destinatario, come il processo verbale di constatazione della Guardia di finanza che sia stato notificato o consegnato al contribuente; nè un tale rinvio può considerarsi illegittimo, per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio (v. ex plurimis Cass. n. 24038 del 2018; n. 2806 del 2017; Cass. 13/10/2011, n. 21119; Cass. 10/02/2010, n. 2907); inoltre, in tema di motivazione per relationem degli atti d'imposizione tributaria, la L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'Amministrazione finanziaria ogni documento richiamato nella motivazione di esso, non trova applicazione per gli atti di cui il contribuente abbia già avuto integrale e legale conoscenza per effetto di precedente comunicazione. Parimenti il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 2,

u.p., stabilisce che solo se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto nè ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale (Cass. n. 28713 del 2017; n. 407 del 2015; n. 18073 del 2008).

La CTR si è attenuta ai suddetti principi, avendo, con una motivazione sintetica ma scevra da vizi-logici, affermato che il p.v.c. emesso dalla G.d.F. del Piemonte a carico del Consorzio Manital - quale documento cui rinviava per relationem l'avviso di accertamento in questione - fosse stato consegnato alla parte contestualmente all'accertamento e, dunque, conosciuto da essa, con conseguente rispetto delle prescrizioni in materia di motivazione per relationem; peraltro, la stessa ricorrente ammette che il p.v.c. era stato allegato all'avviso in questione (pag. 2 del ricorso).

5. Con il quarto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione degli artt. 2602 e 2612 c.c., nonchè del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 3, comma 3, per avere la CTR ritenuto legittima - ancorchè la contribuente non conoscesse il valore globale delle commesse, nè il numero dei partecipanti, i dati contabili del Consorzio Manital etc.- la contestazione dell'Ufficio secondo cui, in forza del suo rapporto contrattuale con il detto Consorzio, la ITECO, quale consorziata, fosse tenuta ad emettere fattura nei confronti dello stesso, in proporzione alla propria quota consortile, per il ribaltamento dei proventi per la parte di commessa eseguita, autofattura, in proporzione della quota consortile, per il ribaltamento da parte dei consorzio dei relativi costi nonchè fattura per il ribaltamento dei proventi e autofattura per il ribaltamento dei costi delle commesse non eseguite direttamente dalla contribuente.

5.1. Il motivo è fondato nei limiti di seguito indicati.

La questione che, nell'ambito delle società consortili, i riassunti motivi di ricorso ripropongono è quella del "ribaltamento" sulle società consorziate dei costi e ricavi derivanti dalla esecuzione delle commesse e della correlativa disciplina fiscale, recentemente oggetto delle pronunce delle sezioni unite di questa Corte n. 12190, n. 12191, n. 12192, n. 12193 e n. 12194 del 2016, cui si sono conformati i successi arresti della sezione tributaria (n. 21860, n. 21861, n. 21862, n. 21863, n. 21864, n. 22210, n. 22211, n. 22435 e n. 24380 del 2016, n. 5090 del 2017), che hanno riguardato proprio i rapporti tra il consorzio Manital e la folta compagine delle imprese sue consorziate. Le S.U. hanno stabilito i seguenti principi di diritto: 1) la funzione mutualistica dei Consorzi desumibile dall'art. 2602 c.c., non è ostativa allo svolgimento, da parte della società consortile, di una distinta attività commerciale con scopo di lucro; 2) costituisce questione di merito l'accertamento dei rapporti intercorsi tra società consortile e società consorziata nella assegnazione dei lavori ai singoli consorziati e nella esecuzione delle commesse; 3) nel caso in cui sussista una differenza tra quanto fatturato dal Consorzio al terzo committente e quanto fatturato dalla società consorziata esecutrice dei lavori al Consorzio, è onere della consorziata fornire la prova dettagliata che tale differenza non è ascrivibile ad una quota di ricavi occultati mediante compensazione tra consorzio e consorziata, anzichè essere riaccreditati al consorziato, ma è costituita da costi delle spese di gestione generale ripartiti tra i singoli consorziati ed addebitata ad essi in occasione della commissione dei lavori, oppure da costi di specifici servizi

forniti dal consorzio al consorziato, oppure da provvigioni dovute dal consorziato mandante al consorzio mandatario senza rappresentanza; con specifico riguardo all'Iva, a norma del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 3, comma 3, ult. periodo, e art. 13, comma 2, lett. b), deve esservi piena corrispondenza tra la base imponibile fatturata dal Consorzio al terzo committente e quella fatturata dall'impresa consorziata al Consorzio mandatario, salvo la rilevanza fiscale della eventuale provvigione, qualora il contribuente dimostri che la stessa sia stata formalmente pattuita. Ciò posto, la distinta soggettività fiscale e l'autonoma responsabilità delle obbligazioni tributarie connesse alle operazioni poste in essere da ciascuna consorziata, nonchè dalla società consortile, comportano la necessaria distinzione tra le operazioni realizzate dalla società consortile in esecuzione del patto mutualistico, e quelle costituenti esercizio di un'autonoma attività commerciale della società consortile. Le sezioni unite della Corte hanno, pertanto, affermato che presupposti imprescindibili per stabilire se sia o meno necessario il ribaltamento integrale o parziale di costi e ricavi - che è questione che rileva nel presente giudizio - è proprio l'accertamento della "natura delle operazioni o servizi rispettivamente espletati dalla società consortile o dalle consorziate, ed al rapporto sottostante all'assegnazione dei servizi alle consorziate" (citata Cass. S.U., p. 21). (così in citata Cass. n. 22435/16). "Qualora, difatti, il consorzio acquisisca una commessa e proceda autonomamente ad eseguirla, "indipendentemente dalla partecipazione delle consorziate, non si deve procedere ad alcun ribaltamento di costi tra tutti i consorziati. Il ribaltamento di costi e di ricavi rimane doveroso, peraltro, nel caso in cui il consorzio, pur avvalendosi di proprie strutture, svolga servizi complementari, comunque correlati alla finalità mutualistica di utilizzo del servizio consortile" (così in Cass. n. 22435/16; 23358/17); da ultimo, questa Corte ha ribadito il principio secondo cui "Il consorzio costituito per gli scopi previsti dall'art. 2602 c.c., non potendo avere per sè alcun vantaggio, in quanto lo stesso, al pari dell'eventuale svantaggio, appartiene unicamente e solo alle imprese consorziate, ha l'obbligo di ribaltare sulle stesse, secondo i criteri di legge o quelli legittimamente fissati dallo statuto, se non elusivi della causa consortile e delle relative norme fiscali, tutte le operazioni economiche realizzate da una o più imprese consorziate, oppure dallo stesso consorzio con strutture proprie o con impiego di imprese terze, sicchè le singole consorziate sono tenute ad emettere fattura - ai fini IVA - nei confronti del consorzio in proporzione della quota consortile, per il ribaltamento dei proventi delle commesse ad essa attribuiti, nonchè autofattura, in proporzione della quota consortile, per il ribaltamento dei relativi costi" (Cass. sez. 5, Sentenza n. 13360 del 17/05/2019).

Ciò posto, considerato che nel caso concreto era pacifico (pag. 2 del controricorso) che l'avviso inerisse anche l'assunto mancato ribaltamento dei proventi e dei relativi costi di commesse alle quali ITECO non aveva partecipato, non è fondata la pretesa erariale nella parte in cui contesta "l'omessa fatturazione e regolarizzazione di acquisti" con riguardo a commesse non ricevute non avendo, in relazione ad esse, la consorziata conseguito utili, nè avendo potuto le stesse generare costi, rimanendo estranee al meccanismo compensativo adottato dalla Manital per la regolazione dei rapporti contabili con le consorziate esecutrici di commesse.

6. Con il quinto motivo, la ricorrente denuncia l'omessa o insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, per non avere la CTR argomentato - limitandosi ad affermare che "tutte le transazioni di denaro sono soggette ad Iva e il consorzio ITECO non ha dimostrato di avere espletato tali adempimenti fiscali" - in ordine al motivo di censura, dedotto

nei gradi di merito, relativo alla asserita erroneità dei calcoli della P.T.I. avallati senza controllo dall'Ufficio.

6.1. Posta la rilevanza della censura, a seguito del parziale accoglimento del quarto motivo, solo in ordine al contestato ribaltamento, in relazione alla quota consortile, dei proventi delle commesse eseguite dalla ITECO e dei relativi costi, il motivo si profila inammissibile in quanto, in primo luogo, l'assunto vizio motivazionale involge inammissibilmente la "questione" della correttezza dei calcoli della PTI avallati dall'Ufficio; peraltro, il medesimo, da un lato, difetta, in punto di autosufficienza, in quanto la ricorrente denuncia, in sostanza, la erroneità dei calcoli della PTI - quanto alla misura della quota consortile e del conseguente calcolo dell'ammontare del fondo consortile (pagg. 13 e 31 del ricorso) - senza riportare in esso, nelle parti rilevanti, i richiamati documenti allegati al ricorso introduttivo sui quali si fonderebbe la assunta diversa quantificazione della detta quota; dall'altro, come osservato relativamente al terzo motivo, la ricorrente, sotto le spoglie dell'assunto vizio motivazionale, ha, in sostanza, dedotto un vizio di violazione di legge che non risponde quindi all'archetipo della censura denunciata.

7. Con il sesto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 2, per non avere il giudice di appello ravvisato i presupposti per la disapplicazione del regime sanzionatorio.

7.1. Posta la rilevanza della censura, a seguito del parziale accoglimento del quarto motivo, solo in ordine al contestato ribaltamento, in relazione alla quota consortile, dei proventi delle commesse eseguite dalla ITECO e dei relativi costi, il motivo è infondato.

In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, la Corte ha già avuto modo di affermare il principio di diritto in virtù del quale "Ai fini di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, condizione d'inevitabile "incertezza normativa tributaria" sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, che costituisce causa di esenzione, consiste in un'oggettiva impossibilità di individuare la norma giuridica in cui sussumere un caso di specie, accertabile esclusivamente dal Giudicante, in quanto riferita nè ai contribuente nè all'Amministrazione finanziaria bensì al Giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione. Restano quindi irrilevanti l'incertezza soggettiva derivante dall'ignoranza incolpevole del diritto o dall'erronea interpretazione della normativa o dei fatti di causa" (in merito ai detti presupposti di operatività dell'esenzione si vedano, ex plurimis: Cass. sez. 5, 22/03/2019, n. 8176; 07/11/2018, n. 28376; Cass. sez. 5, 04/05/2018, n. 10662; Cass. sez. 5, 27/02/2017, n. 4960, Cass. sez. 5, 23/11/2016, n. 23845; Cass. sez. 5, 20/06/2015, n. 13076; Cass. sez. 6-5, 02/12/2015, n. 24588); peraltro, ha altresì precisato che "In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, il contribuente ha l'onere di allegare la ricorrenza degli elementi che giustificano l'esenzione per incertezza normativa oggettiva, che ricorre nell'ipotesi di incertezza inevitabile sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della disposizione tributaria, anche all'esito del procedimento di interpretazione della stessa da parte del giudice" (Cass., sez. 5, n. 18718 del 13/07/2018).

La CTR si è attenuta ai suddetti principi, avendo escluso che, nella specie, sussistessero le "obiettive condizioni di incertezza" sulla portata e sull'ambito delle disposizioni di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, artt. 6, commi 1 e 8.

8. In conclusione, va accolto il quarto motivo per quanto di ragione, respinti i restanti; cassa la sentenza impugnata - in relazione al motivo come accolto - e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Liguria, in diversa composizione, anche per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quarto motivo nei sensi di cui in motivazione, respinti i restanti; cassa la sentenza impugnata - in relazione al motivo come accolto- e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Liguria, in diversa composizione, anche per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 14 aprile 2021.

Depositato in Cancelleria il 19 luglio 2021

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza