Sentenza del 01/09/2022 n. 25795 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Emerge dagli atti e dalla sentenza impugnata, per i profili ancora d'interesse, che l'Agenzia delle entrate disconobbe la variazione che la società aveva operato emettendo una nota di credito determinata dall'omesso pagamento di fatture non saldate, in mancanza di prova di tentativo di recupero coattivo.

La contribuente impugnò l'avviso di accertamento che ne era scaturito ai fini dell'iva, delle imposte dirette e dell'irap, ottenendone l'annullamento dalla Commissione tributaria provinciale di Roma, che ravvisò un vizio di sottoscrizione dell'atto, poichè l'Agenzia aveva prodotto un ordine di servizio in bianco col quale si era limitata a indicare la sola qualifica del funzionario delegato.

Di contro, la Commissione tributaria regionale del Lazio ha accolto l'appello dell'Agenzia.

Anzitutto ne ha affermato l'ammissibilità, nonostante fosse stato notificato a mezzo pec; poi ha valorizzato la delega di firma depositata in grado di appello e, infine, ha escluso che l'omesso pagamento possa giustificare la nota di variazione operata.

Contro questa sentenza propone ricorso la società per ottenerne la cassazione, che affida a cinque motivi e illustra con memoria, cui l'Agenzia replica con controricorso.

Motivi della decisione

1.- Col primo motivo di ricorso la società lamenta la nullità della sentenza impugnata per aver omesso di rilevare che essa sin dal primo grado aveva contestato tutti i rilievi dell'Ufficio, che il giudice d'appello ha, invece, ritenuto definitivi perchè non contestati, e per aver omesso di esaminare la richiesta subordinata di riduzione delle sanzioni per eccessiva sproporzione ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997 art. 7, comma 4; essa svolge la censura anche in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per avere omesso di esaminare un fatto decisivo per il giudizio.

La censura è parzialmente fondata.

1.1.- Essa è infondata con riguardo al profilo concernente la contestazione dei rilievi per mancata registrazione della fattura n. 9, ai fini dell'ires e dell'iva, per la sottrazione ai fini irap dell'importo indicato nella fattura, nonchè per l'omessa presentazione del modello 770.

Si evince difatti dal testo della censura proposta in primo grado e reiterata in appello, riprodotto in ricorso, che effettivamente la contribuente non aveva contestato i fatti (anzi, quanto al

modello 770, essa ha sempre espressamente riconosciuto che effettivamente il modello, benchè predisposto, non è stato mai inviato, adducendo la dimenticanza), ma ha incanalato la contestazione nel "motivo di ricorso relativo alla invalidità della sottoscrizione dell'avviso di accertamento".

E' la stessa ricorrente a confermarlo a pag. 7 del ricorso in cui si legge che "L'unica contestazione impugnata anche nel merito (pagg. da 3 a 6 del ricorso di 1 grado) era quella relativa al recupero dell'iva, per Euro 106.000,00, riguardante l'emissione e la registrazione, da parte della (---), della nota di credito n. 7 del 31.12.2009, per l'importo di Euro 530.005,00, emessa a storno delle fatture..." ivi indicate.

Sicchè, esclusa in diritto la fondatezza di questa censura, correttamente il giudice d'appello ha rimarcato la mancanza di contestazione dei rilievi in questione.

2.- Fondato è, invece, il profilo del motivo concernente l'omesso esame della richiesta di riduzione per sproporzione delle sanzioni, che è stata effettivamente proposta, anche in appello (la contribuente trascrive in ricorso il punto relativo dell'appello e non v'è contestazione al riguardo dell'Agenzia), e non delibata, e che involge un tipico apprezzamento di merito delle circostanze al riguardo dedotte, consistenti nella dimenticanza del professionista incaricato.

Il motivo va quindi accolto in questi limiti. Il che determina l'assorbimento del ricalcolo delle sanzioni più favorevoli previste dal D.Lgs. n. 158/15, richiesto in coda al quinto motivo di ricorso.

3.- Infondato è il secondo motivo di ricorso, col quale la società denuncia la falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 art. 16-bis, la violazione e falsa applicazione del D.M. n. 163 del 2013 art. 2, comma 3, e dell'art. 2 del decreto del direttore generale delle finanze del 15 dicembre 2016, nonchè la violazione degli D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, comma 2, art. 20, commi 1 e 2, e art. 16, perchè il giudice d'appello ha ritenuto ammissibile l'appello, notificato a mezzo pec, sebbene in primo grado il processo fosse iniziato con modalità cartacea.

3.1.- Questa Corte ha già stabilito, al riguardo, che non ha alcun rilievo la circostanza che il ricorso di primo grado sia stato notificato in via cartacea in epoca anteriore al 15 aprile 2017, data in cui il processo tributario telematico è entrato in funzione nella Regione Lazio.

E ciò perchè nel frattempo è intervenuta la norma di cui al del D.L. n. 119 del 2018 art. 16, comma 2, conv. Con modificazioni con L. n. 136 del 2018, la quale ha introdotto una norma di interpretazione autentica, da valere quindi anche per il passato, dell'art. 16-bis, comma 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992, concernente il processo tributario telematico.

In base a detta norma di interpretazione autentica, l'art. 16-bis va interpretato nel senso che le parti possono utilizzare in ogni grado di giudizio (e quindi anche in appello) le modalità di notificazione a mezzo pec, previste dal D.M. n. 163 del 2013 e dai relativi decreti attuativi" a prescindere dalle modalità prescelta dalla controparte, nonchè a prescindere dall'avvenuto svolgimento del giudizio in primo grado con modalità analogiche (cfr. Cass. n. 30185/19; n. 2851/21; n. 9827/22).

Nè la norma d'interpretazione autentica, come prospettato in ricorso, presenta profili che inducano a dubitare della sua legittimità costituzionale, a fronte dell'ampia discrezionalità spettante al legislatore in materia processuale (da ultimo, in termini, Corte Cost. n. 141/22), in relazione alla quale anche il preteso principio di unitarietà dell'articolarsi del rito tributario sul quale si fa leva in ricorso non trova alcun presidio nella Costituzione.

Il motivo è rigettato.

4.- Col terzo motivo si denuncia l'omessa pronuncia sull'eccezione relativa all'inammissibilità dell'appello per difetto di prova di delega del direttore ufficio fiscale al funzionario firmatario dell'appello; l'illegittimità della sentenza impugnata per aver ritenuto legittima e utilizzabile la disposizione di servizio in semplice copia, allegata solo in appello dall'Agenzia al fine di provare la legittimazione a sottoscrivere l'accertamento da parte del funzionario delegato, in violazione degli artt. 53 e 58 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e 2697 c.c.; la nullità della sentenza che ha ritenuto valido l'ordine di servizio in bianco qualificandolo come mera delega di firma, in violazione dell'art. 42 del D.Lgs. n. 546 del 1992, del D.Lgs. n. 165 del 2001 art. 17 comma 1-bis, dell'art. 2697 c.c., del D.Lgs. n. 546 del 1992 art. 36 e degli artt. 112 e 132 c.p.c.;

della sentenza impugnata per omesso esame del fatto decisivo costituito dalla circostanza che nella disposizione di servizio si legge che vi era anche assegnazione di responsabilità dei procedimenti, di modo che doveva essere necessariamente nominativa.

La censura presenta al contempo profili d'inammissibilità e d'infondatezza.

4.1.- Anzitutto, la censura, là dove si riferisce all'ordine di servizio in bianco, non è congruente col contenuto della decisione, che fa leva sull'ordine di servizio prodotto in appe lo che, a differenza di quello esibito in primo grado, si riferiva nominativamente al capo dell'area Imprese minori (Dott. R.M.); il che la rende per questo profilo inammissibile.

Generico, e quindi parimenti inammissibile, è il profilo concernente l'utilizzabilità della copia dei documenti prodotti in appello, non essendone stata disconosciuta la conformità all'originale.

4.2.- Irrilevante risulta quindi il fatto decisivo la considerazione del quale si assume omessa, che si risolve in una diversa ricostruzione del contenuto dell'ordine di servizio.

Il giudice d'appello, difatti, dall'esame dell'ordine di servizio in questione ha ricavato che "emerge incontestabilmente che il Dott. R.M., Capo dell'area Imprese minori, sottoscriveva l'accertamento, in quanto soggetto delegato dal Direttore provinciale dell'Ufficio, e ciò deve ritenersi sufficiente ai fini della legittimità dell'atto, poichè si tratta di mera delega di firmk e non di delega di funzioni la quale, invece, avrebbe necessitato di ulteriori elementi strutturali a garanzia dell'atto medesimo...".

La statuizione è dunque corretta alla luce dell'orientamento di questa Corte, in base al quale la delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento a un funzionario diverso da quello istituzionalmente competente ex D.P.R. n. 600 del 1973 art. 42 ha natura di delega di firma -e non di funzioni- poichè realizza un mero decentramento burocratico senza rilevanza esterna, restando l'atto firmato dal delegato imputabile all'organo delegante.

Ne consegue che, nell'ambito dell'organizzazione interna dell'ufficio, l'attuazione di detta delega di firma può avvenire anche mediante ordini di servizio, senza necessità di indicazione nominativa: è sufficiente l'individuazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato, la quale consente la successiva verifica della corrispondenza tra sottoscrittore e destinatario della delega stessa (Cass. n. 11013/19; n. 28850/19).

4.3.- Quanto all'eccezione d'inammissibilità dell'appello, essa, benchè effettivamente non risulti delibata dalla Commissione tributaria regionale, è comunque infondata.

La società riferisce al riguardo che l'appello risultava sottoscritto per delega del direttore provinciale dal capo team legale A.D.P.: e allora, va applicato l'indirizzo di questa Corte (espresso da Cass. n. 20599/21) in base al quale, in tema di processo tributario, la sottoscrizione dell'atto di appello, pur non competendo a un qualsiasi funzionario sprDvvisto di specifica delega da parte del titolare dell'Ufficio, si deve ritenere validamente apposta quando proviene dal funzionario preposto al reparto competente, poichè la delega da parte del titolare dell'Ufficio può essere legittimamente conferita in via generale mediante la preposizione del funzionario ad un settore dell'Ufficio con competenze specifiche (nella specie al capo dell'ufficio legale).

Il motivo è respinto.

5.- Col quarto motivo, la società lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 6 e 26 del D.P.R. n. 633/72, alla luce degli artt. 90 e 185 della direttiva iva, degli artt. 2697, 2727, falsa applicazione dell'art. 2729 c.c. e dell'art. 116 c.p.c., nonchè violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 471 del 1997 art. 6 commi 1, 4 e 5, e art. 5, comma 4, oltre all'omesso esame della documentazione prodotta dalla società e al travisamento delle prove prodotte, che correda di una richiesta di rimessione alla Corte di giustizia.

In sintesi, la società riconosce di aver emesso la nota di credito per l'omesso pagamento di alcune fatture emesse nei confronti della s.r.l. Cra Due, lamenta che questa presentava numerosi protesti, aggiunge che aveva cessato l'attività ed era stata posta in liquidazione, e prospetta la necessità di un'interpretazione evolutiva della normativa interna alla luce di quella unionale.

La censura complessivamente proposta, benchè ammissibile, in quanto, pur presentando profili frammisti, diversamente da quanto obiettato dalla Procura generale contiene adeguata individuazione della questione di diritto posta, è infondata.

5.1.- Al fondo, la pretesa impositiva poggia sull'obbligo della contribuente, soggetto passivo, di assolvere l'iva esposta in una fattura indipendentemente da qualsiasi obbligo di versarla in ragione di un'operazione soggetta a iva, conformemente a quanto stabilito dalla giurisprudenza unionale (tra varie, Corte giust., causa C-566/07, Stadeco, punto 26; causa C-642/11, Stroy trans, punto 29; causa C-138/12, Rusedespred 00D, punto 23).

Il principio risponde all'esigenza di eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale, che può derivare dall'esercizio del diritto di detrazione; rischio che, secondo la Corte di giustizia, sussiste "fintantochè il destinatario di una fattura che espone univa non dovuta possa utilizzarla al fine di siffatto esercizio" (Corte giust., causa C-454/98, Schmink & Cofreth, punto 57).

La base imponibile dell'iva, peraltro, è ragguagliata al corrispettivo realmente ricevuto dal soggetto passivo o comunque a lui dovuto l'amministrazione tributaria non può riscuotere a tale titolo un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo.

Di qui il paragrafo 1 dell'art. 90 della direttiva n. 2006/112 (corrispondente all'art. 11, parte C, della sesta direttiva), che obbliga gli Stati membri a ridurre la base imponibile e, quindi, l'importo dell'iva dovuta dal soggetto passivo, ogni volta che, successivamente alla conclusione di un'operazione, una parte o la totalità del corrispettivo non sia da lui percepita.

Il successivo paragrafo 2 consente agli Stati membri di derogare a tale norma in caso di mancato pagamento, totale o parziale: ciò perchè in tale ipotesi l'acquirente o committente resta debitore del prezzo convenuto e il venditore o prestatore dispone sempre del proprio credito, che può far valere in sede giurisdizionale.

La facoltà di deroga si riferisce ai casi in cum l'omesso pagamento, totale, o parziale, sia difficile da verificare oppure abbia carattere puramente temporaneo (tra le ultime, Corte giust., causa C-146/19, SCT, punto 23; causa C-672/17, Tratave, punto 38; in termini nella giurisprudenza interna, tra le più recenti, Cass. nn. 12468/19 e 25986/20).

In generale, quindi, della conseguente incertezza si tiene conto privando il soggetto passivo del suo diritto alla riduzione della base imponibile finchè il credito non presenti un carattere definitivamente irrecuperabile.

5.2.- Nel diritto interno, l'art. 26 del D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, nel testo applicabile fino al 1 marzo 2007, stabilisce che:

"Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili, (...) il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25. Il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi di quest'ultimo articolo, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'art. 23 o dell'art. 24, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa"; successivamente (e fino al 12 dicembre 2014, nel testo, dunque, applicabile all'epoca dei fatti), riferisce le regole all'ipotesi in cui "...un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile,...per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose...".

Il legislatore interno ha dunque fruito dell'indicata facoltà di deroga.

In questo contesto normativo, il giudice d'appello ha ritenuto che, nel caso in esame, "il mancato pagamento delle fatture è dipeso dal mero inadempimento contrattuale, non suffragato da adeguate prove di tentativo di recupero coattivo".

6.- Questa statuizione resiste alle critiche che ad essa rivolge la contribuente, alla luce del diritto unionale.

La giurisprudenza unionale ha chiarito che le formalità che i soggetti passivi devono adempiere per esercitare, di fronte alle autorità tributarie, il diritto di procedere a una riduzione della base imponibile dell'iva sono quelle che consentono di dimostrare che, successivamente alla conclusione dell'operazione, una parte o la totalità della controprestazione non potrà più, in modo definitivo, essere percepita (da ultimo, Corte giust., causa C-398/20, ELVOSPOL s.r.o., punto 27).

E spetta ai giudici nazionali verificare che tale limite sia rispettato nel caso delle formalità richieste dallo Stato membro interessato (Corte giust., causa C-672/17, Tratave, cit., punto 34 e la giurisprudenza ivi citata).

In particolare, si è precisato, una condizione che subordina la riduzione della base imponibile in caso di non pagamento, all'insinuazione, da parte del soggetto passivo, del credito insoluto nel procedimento fallimentare instaurato nei confronti del debitore, è, in via di principio, idonea a contribuire sia ad assicurare l'esatta riscossione dell'iva e ad evitare le evasioni, sia ad eliminare il rischio di perdita di entrate fiscali, e persegue dunque i legittimi obiettivi enunciati all'art. 90, paragrafo 1, e all'art. 273 della direttiva iva (Corte giust., causa C-588/10, Kraft Foods Polska, punti 32 e 33; causa C-146/19, SCT d.d., in amministrazione fallimentare, punto 38).

6.1.- Una tale condizione, o una condizione simile, si rende ultronea soltanto qualora il soggetto passivo dimostri che, anche se anche l'avesse rispettata, il credito non sarebbe stato comunque riscosso: in tal caso, anche rispettandola, nessun pregiudizio supplementare per lo Stato avrebbe potuto essere evitato (Corte giust., causa C-146/19, cit., punto 40).

Pur sempre occorre, tuttavia, la prova della definitività della riduzione degli obblighi del debitore del soggetto passivo.

Lo stesso fine potrebbe essere perseguito qualora il soggetto passivo evidenzi l'esistenza di una probabilità ragionevole che il debito non sia saldato, anche a rischio che la base imponibile sia rivalutata al rialzo nell'ipotesi in cui il pagamento avvenga comunque (Corte giust., causa C-246/16, Di Maura, punto 27; causa C-242/18, Unicredit Leasing EAD, punto 62; causa C-398/20, cit., punto 30); al punto che la giurisprudenza unionale è arrivata a stabilire che l'art. 11, parte C, paragrafo 1, comma 2, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che uno Stato membro non può subordinare la riduzione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora una tale procedura possa durare più di dieci anni (Corte giust., causa C-246/16, cit.). Spetta, tuttavia, in ogni caso alle autorità nazionali stabilire, nel rispetto del principio di proporzionalità e sotto il controllo del giudice, quali siano le prove che in tali ipotesi il soggetto passivo deve fornire.

7.- La giurisprudenza unionale, quindi, ha delineato un quadro completo della disciplina, della facoltà di deroga e delle condizioni da rispettare per fruire della rettifica dell'imponibile pure al cospetto del mancato pagamento; di modo che non residuano i dubbi prospettati in ricorso e la richiesta di rimessione alla Corte di giustizia si rivela per conseguenza ultronea.

In particolare, non residua il dubbio vertente sulla questione se il soggetto passivo debba poter procedere alla riduzione della base imponibile anche qualora esistano motivi ragionevoli per non adottare iniziative per recuperare il credito; dubbio che traspare dalla giurisprudenza unionale, sia pure in relazione alla domanda d'insinuazione al passivo (Corte giust., causa C-146/19, cit., punto 44). E ciò in quanto, a fronte della valutazione d'inadeguatezza delle prove fornite, compiuta dal giudice d'appello, i fatti dedotti in ricorso non si rivelano decisivi neanche sotto questo versante, pure al fine d'indirizzare l'interpretazione in chiave unionale della normativa interna:

irrilevante è di per sè la circostanza della cessazione dell'attività della società debitrice, poichè non se ne deduce l'estinzione per cancellazione dal registro delle imprese, laddove la messa in liquidazione sulla quale pure punta la ricorrente, peraltro successiva alla nota di credito (si legge a pag. 33 del ricorso che la messa in liquidazione della Cra Due s.r.l. risale al 20 maggio 2014, mentre la nota di credito è del 31. dicembre 2009), è giustappunto volta anzitutto al pagamento dei debiti sociali;

non decisiva è la circostanza del numero dei protesti, in mancanza di specificazione della qualità dei titoli insoluti (presentandosi il protesto di assegni maggiormente significativo, in peius del protesto di cambiali) e dell'ammontare di essi (si vedano al riguardo Cass. nn. 4277/98 e 25635/17), anche perchè la ricorrente non allega che, di là dalla mancanza di provvista, la debitrice non avesse beni che potessero essere aggrediti;

del tutto generica è la menzione di procedure esecutive individuali, non altrimenti specificate, e che non risultano documentate nel corso dei gradi di merito (il documento 7.2. già all. n. 2 alla memoria di 1 grado indicato in ricorso e richiamato in memoria è riferito al solo elenco protesti), sebbene, com'è pacifico fra le parti (si veda sul punto l'allegazione, non contestata, contenuta a pag. 19 del controricorso), sia la ricorrente, sia la sua debitrice avessero il medesimo legale rappresentante, il quale, dunque, ben sarebbe stato in grado di procedere ad allegazioni precise.

7.1.- Ne risulta che le circostanze addotte sono inidonee a somministrare certezza sull'incapienza (totale o parziale) del patrimonio del debitore e sulla definitività dell'insoluto;in termini, Cass. n. 27136/11), nonchè a orientare un giudizio di probabilità ragionevole dell'insoluto.

8.- Nè si prospetta la mancanza di perdita per l'erario prospettata in ricorso, in quanto, pure a fronte di specifica deduzione dell'Agenzia (si veda ancora pag. 19 del controricorso), non è allegato, nè comunque emerge che la cliente CRA Due s.r.l. abbia contabilizzato la nota di credito, conseguentemente evidenziando un debito pari alla detrazione, in tal modo neutralizzandola ed escludendo, appunto, il rischio di perdita di gettito fiscale (in termini, Cass. n. 27698/13).

9.- La censura va quindi respinta.

9.1.- La mancanza di qualsivoglia dubbio evidenzia l'infondatezza della richiesta di disapplicazione delle sanzioni contenuta alle pagine 44-45 del ricorso e ribadita col quinto motivo, col quale si denuncia l'omessa pronuncia sull'eccepita non applicazione delle sanzioni, per violazione degli artt. 5 e 6 del D.P.R. n. 472/97.

Il motivo in questione va quindi respinto in relazione alla deduzione di violazione dell'art. 6 del D.Lgs. n. 472 del 1997, e dichiarato inammissibile con riguardo all'affermata violazione dell'art. 5 del medesimo decreto, rimasta priva di specifiche argomentazioni.

10.- Il ricorso va per conseguenza accolto limitatamente al profilo concernente le sanzioni evidenziato in relazione al primo motivo.

10.1.- Ne segue la cassazione della sentenza in relazione al profilo accolto, con rinvio, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Lazio in diversa composizione.

P.Q.M.

accoglie il primo motivo di ricorso, nei limiti in motivazione, assorbito il profilo del quinto motivo specificato in motivazione, cassa la sentenza impugnazione in relazione al profilo accolto e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Lazio in diversa composizione.

Rigetta nel resto il ricorso.

Così deciso in Roma, il 23 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 1 settembre 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza