Sentenza del 06/09/2022 n. 26282 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

S.S., in proprio e quale legale rappresentante della Trionfale S. sas di S.S. e C., ha proposto ricorso per cassazione contro la sentenza n. 2371/2017 della CTR del Lazio.

Questa pronuncia, riuniti gli appelli proposti dalla Trionfale S. sas di S.S. e C. e dai soci S.S., S.G. e S.S. contro la sentenza della CTP di Roma di rigetto dei ricorsi proposti avverso l'avviso di accertamento per IVA 2009 emesso dall'Agenzia delle Entrate per inesistenza soggettiva delle operazioni, aveva respinto l'impugnazione della società e del socio accomandatario e aveva accolto quella dei soci accomandanti.

La CTR aveva rigettato l'appello della società e di S.S., ritenendo adeguatamente motivata la sentenza di primo grado, sulla base di pvc 4.9.2013, con riferimento all'evasione di imposta realizzata con le società MR Trade srl e MGK 2010 srl, rispetto alla quale nè la società nè il socio accomandatario avevano fornito la prova liberatoria a loro carico.

Aveva respinto, altresì, il motivo relativo alla carenza di potere in capo al funzionario che aveva sottoscritto l'avviso di accertamento.

La CTR aveva accolto, invece, l'appello dei soci accomandanti S.G. e Sc.St. ritenendo il loro difetto di legittimazione passiva in merito alle contestazioni relative all'IVA e attinenti all'attività di gestione, a cui gli accomandanti erano rimasti estranei, contestazioni che non avevano comportato l'accertamento di un maggior reddito di partecipazione da distribuire ai soci.

Il ricorso è affidato a otto motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente può osservarsi che, sebbene il ricorso non risulti notificato a S.G. e Sc.St., entrambi soci accomandanti dell'odierna ricorrente e parti del giudizio di merito celebrato innanzi alle commissioni tributarie, non vi è ragione di disporre l'integrazione del contraddittorio e si può definire con immediatezza il procedimento, trattandosi di un'attività processuale del tutto ininfluente sull'esito del giudizio e non essendovi, in concreto, esigenze di tutela del contraddittorio, delle garanzie di difesa e del diritto alla partecipazione al processo in condizioni di parità (per questo principio, v. Cass. n. 11287 del 2018).

2. Passando alle specifiche doglianze, il Procuratore Generale ha eccepito l'inammissibilità dei motivi dal primo al sesto, osservando l'omessa indicazione delle norme di legge violate, la carenza di specificità a causa dell'indicazione generica delle violazioni sostanziali e processuali denunciate e l'ambito essenzialmente meritale delle questioni poste.

Peraltro, non è inammissibile l'impugnazione per omessa indicazione delle norme di legge che si assumono violate, la cui presenza non costituisce requisito autonomo ed imprescindibile del ricorso, ma è solo funzionale a chiarirne il contenuto e a identificare i limiti della censura formulata, sicchè la relativa omissione può comportare l'inammissibilità della singola doglianza solo se gli argomenti addotti dal ricorrente non consentano di individuare le norme e i principi di diritto asseritamente trasgrediti, precludendo la delimitazione delle questioni sollevate (Cass. n. 21819 del 2017). Nel caso in esame, l'espositiva del ricorso consente, comunque, di enucleare specifici motivi di censura della sentenza impugnata.

3. Nel dettaglio, con il primo motivo i ricorrenti lamentano, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione di norme in materia di IVA, avendo il giudice di merito erroneamente ritenuta la prova della mala fede del contribuente, a fronte delle operazioni soggettivamente inesistenti poste in essere dalle società cc.dd. "cartiere".

Con il terzo motivo denunciano, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione di norme in materia di IVA, laddove il giudice di merito ha ritenuto che la mala fede del contribuente potesse trarsi dalla conoscenza da lungo tempo del legale rappresentante delle società cc.dd. "cartiere".

Con il quarto motivo denunciano, ancora, sotto il paradigma dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione delle regole sull'onere della prova e la mancata valutazione delle prove addotte dal contribuente per dimostrare la sua buona fede.

Con l'ottavo motivo, inoltre, i ricorrenti affermano, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la "violazione e falsa applicazione delle norme di legge. D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 1 Fatture o altri documenti per operazioni inesistenti", osservando, in sostanza, che sull'Amministrazione incombeva la prova della malafede o della consapevolezza di una frode che nel caso di specie non sussisteva, e producendo, a riprova di ciò, la sentenza penale che ha assolto S.S. dai reati ascritti per gli stessi fatti e ha smentito la ricorrenza degli elementi portati dall'Ufficio.

Questi motivi possono essere esaminati congiuntamente, attenendo al medesimo tema (prova dell'elemento soggettivo) viste sotto diverse angolazioni.

3.1. In disparte l'ulteriore profilo di inammissibilità rilevato dal Pubblico Ministero, perchè sotto il paradigma della violazione di legge (sostanziale e processuale) si mira anche ad una rivalutazione dei fatti storici posti a fondamento della decisione impugnata e a rimettere in discussione l'apprezzamento dei fatti svolto dal Giudice di merito che è incensurabile in sede di legittimità se congruamente motivato, le doglianze, circoscritte alle questioni di diritto, sono comunque infondate.

3.2. Questa Corte, alla luce della giurisprudenza unionale, ha statuito il seguente principio di diritto: In tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad

operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, nè la regolarità della contabilità e dei pagamenti, nè la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (Cass. n. 9851 del 2018, Cass. n. 27555 del 2018, Cass. n. 15369 del 2020).

In caso di operazioni soggettivamente inesistenti l'Amministrazione deve provare, oltre l'alterità soggettiva dell'imputazione delle operazioni (il soggetto formale non è quello reale), che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente, con l'emissione della relativa fattura, aveva evaso l'imposta o partecipato a una frode, e cioè che il contribuente disponeva di indizi idonei ad avvalorare un tale dubbio ovvero "a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente" (Corte di Giustizia 6 dicembre 2012, Bonik, C-285/11; Corte di Giustizia, Ppuh, C-277/14, par. 50).

Questa prova può dirsi raggiunta qualora l'Amministrazione fornisca attendibili indizi, idonei ad integrare una presunzione semplice (v. Cass. n. 14237 del 2017; Cass. n. 20059 del 2014; Cass. n. 10414 del 2011; Corte Giust. Kittel, C-439/04; Corte Giust. Mahageben e David, C-80/11 e C-142/11); è sufficiente che gli elementi forniti dall'Amministrazione si riferiscano anche solo ad alcune fatture o circostanze rilevanti per la qualificazione della società interposta come cartiera (quali ad es. la mancanza di sede, la mancanza di iscrizione, l'omesso versamento delle imposte,...) ovvero a singole indicazioni significativamente riferibili alla sfera di conoscenza o conoscibilità dell'imprenditore, pur escludendo ogni automatismo probatorio o criterio generale predeterminato.

L'onere dell'Amministrazione finanziaria sulla consapevolezza del cessionario va dunque ancorato al fatto che questi, in base ad elementi obbiettivi e specifici, che spetta all'Amministrazione individuare e contestare, conosceva o avrebbe dovuto conoscere che l'operazione si inseriva in una evasione all'Iva e che tale conoscibilità era esigibile, secondo i criteri dell'ordinaria diligenza ed alla luce della qualificata posizione professionale ricoperta, tenuto conto delle circostanze esistenti al momento della conclusione dell'affare ed afferenti alla sua sfera di azione.

Va osservato, in particolare, che (come già sottolineato da Cass. n. 24490 del 2015), se al destinatario non compete, di norma, conoscere la struttura e le condizioni di operatività del proprio fornitore, sorge, tuttavia, un obbligo di verifica, nei limiti dell'esigibile, in presenza di indici personali od operativi anomali dell'operazione commerciale ovvero di scelte dallo stesso effettuate tali da evidenziare irregolarità e ingenerare dubbi di una potenziale evasione, la cui

rilevanza è tanto più significativa dati il carattere strutturale e professionale della presenza dell'imprenditore nel settore di mercato in cui opera e l'aspettativa, fisiologica ed ordinaria, che i rapporti commerciali con gli altri operatori siano proficui e suscettibili di reiterazione nel tempo.

Raggiunta tale prova, è quindi onere del contribuente dimostrare - oltre all'effettività del suo interlocutore - la propria buona fede, ossia, mutuando i principi affermati da Cass. sez. un. 21105 del 2017, che non disponeva di indizi idonei ad avvalorare un tale dubbio ovvero, come sopra osservato, a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto.

3.3. La sentenza impugnata mostra di aver ben chiari questi principi, di cui ha fatto corretta applicazione.

La CTR, evidenziati gli elementi a carico che dimostravano la natura di cartiere delle società fornitrici (assenza di sedi e/o unità locali idonee allo stoccaggio degli ingenti quantitative di merce, omessi versamenti periodici ai fini IVA, mancanza di risorse finanziarie, vendita della merce sempre sottocosto, comportamento antieconomico, dato dalla vendita della merce a prezzo inferiore a quello d'acquisto), ha considerato gli elementi a discolpa forniti dai ricorrenti, i quali avevano affermato "di non aver potuto rilevare la asserita fraudolenza della condotta delle Società con le quali aveva intrattenuto i rapporti commerciali nell'emissione delle fatture in contestazione e potendo, di fatto, far riferimento soltanto alla formale regolarità della documentazione contabile e all'effettività dei pagamenti".

La CTR, però, ha ritenuto "insufficienti" queste difese, osservando che "le proteste di buona fede degli appellanti sono contrastate da altre chiare risultanze emerse nel corso della verifica fiscale e cristallizzate nei relativi pvc" e, in particolare: "le società che emisero le fatture erano ben note agli appellanti, come conclamato dalle stesse dichiarazioni rese da S.S."; "vi era una conoscenza personale e diretta con il proprietario delle Società e, soprattutto, della singolare e anomala successione nel tempo delle ragioni sociali nell'intestazione delle fatture, nell'invarianza dei riferimenti personali (il "tale di nome G.", l'indirizzo email, gli "informali" acquisti fatti per telefono e la consegna fatta per corrieri)", l'"incremento esponenziale" nei rapporti commerciali tra le due società "evidentemente in conseguenza dell'utilità economica che per l'appellante ne derivava".

Vi è stato, quindi, l'esame delle difese dei ricorrenti e la specifica e puntuale indicazione dei concreti e numerosi elementi indiziari a carico, che non si esauriscono nella conoscenza personale tra il S. e il legale rappresentante delle società cartiere e che hanno indotto la CTR a ritenere provata la consapevolezza del coinvolgimento in una frode fiscale, concludendo che gli appellanti non erano stati in "grado di fornire la prova contraria richiesta".

3.4. Il richiamo agli accertamenti contenuti nella sentenza penale di assoluzione del S. (n. 4247/17 del Tribunale di Roma), infine, è del tutto pleonastico e gli stessi ricorrenti escludono che essa debba influenzare il giudizio tributario, date l'indifferenza e l'indipendenza tra le due pronunce (pag. 26 ricorso).

In materia di contenzioso tributario, infatti, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi neppure alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in

materia di reati fiscali, ancorchè i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari, dal momento che nel processo tributario vigono i limiti in tema di prova posti dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4, e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per sè inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna (Cass. n. 16649 del 04/08/2020; Cass. 24 novembre 2017, n. 28174; Cass. 28 giugno 2017, n. 16262).

Oltretutto, la produzione in giudizio di quella sentenza, effettuata con il ricorso per cassazione, è inammissibile ai sensi dell'art. 372 c.p.c. essendo invocata al solo fine di dimostrare l'effettiva sussistenza (o insussistenza) dei fatti e, quindi, in relazione all'affermazione (o negazione) di meri fatti materiali, ossia a valutazioni di stretto merito non deducibili nel giudizio di legittimità (Cass. n. 21694 del 2020). Quella produzione, non essendo attinente alla nullità della sentenza impugnata e all'ammissibilità del ricorso o del controricorso, è estranea all'ambito previsionale dell'art. 372 c.p.c. ed è, quindi, inammissibile (v. Cass. n. 23483 del 2010; Cass. n. 22376 del 2017).

4. Con il secondo motivo i ricorrenti denunciano, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3., la "mancata allegazione del PVC da parte dell'agenzia nelle proprie memorie difensive".

4.1. Il motivo è infondato alla luce della sentenza impugnata che espressamente attesta la produzione in giudizio del PVC sin dal primo grado ("..pvc datato 04 settembre 2013 - prodotto dall'Ufficio in primo grado a seguito di ordinanza istruttoria emessa dalla CTP..", v. pag. 9).

5. Con il quinto motivo assumono, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza perchè i giudici non si erano pronunciati sulle contestazioni relative all'acritico recepimento da parte dell'avviso di accertamento di quanto indicato dalla Guardia di Finanza nel pvc e alla mancata indicazione del soggetto che aveva effettivamente emesso le fatture.

Il motivo è infondato.

5.1. Si deduce, in sostanza, una omessa pronunzia e la

iolazione dell'art. 112 c.p.c. che, secondo costante giurisprudenza di questa Corte, ricorre ove manchi qualsivoglia statuizione su un capo della domanda o su una eccezione di parte, così dando luogo alla inesistenza di una decisione sul punto della controversia per la mancanza di un provvedimento indispensabile per la soluzione del caso concreto, e non anche quando sia omesso l'esame di un elemento di prova (v. Cass. n. 459/2021; Cass. n. 7472/2017; n. 1539/2018) ovvero quando l'omissione riguarda una tesi difensiva che, anche se non espressamente esaminata, risulti incompatibile con la statuizione di accoglimento della pretesa dell'attore, determinando un'implicita pronuncia di rigetto anche in mancanza di una esplicita argomentazione (Cass. n. 29191/2017).

Nel caso di specie, ricorre quest'ultima evenienza e deve concludersi che la CTR abbia implicitamente rigettato quelle questioni, comunque mal poste o infondate: - per quanto riguarda la prima, si dimentica che l'avviso di accertamento può essere motivato per relationem con riferimento a quanto esposto nel pvc (Cass. n. 19381 del 2020); - per quanto riguarda la seconda, nelle operazioni soggettivamente inesistenti non vi è una divergenza tra emittente

apparente e reale della fattura ma l'Ufficio deduce che il soggetto che ha emesso la fattura non è colui che ha effettivamente compiuto l'operazione e non è tenuto a individuare quest'ultimo soggetto, dovendo soltanto provare, anche in via indiziaria, che la prestazione non è stata resa dal fatturante (Cass. n. 20059 del 2014).

6. Con il sesto motivo rilevano, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della pronuncia per "violazione di legge nella costruzione della stessa sentenza" - in particolare dell'art. 111 Cost., artt. 132 e 360 c.p.c. nonchè del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 perchè la pronuncia mancherebbe dell'esposizione dei fatti rilevanti nonchè delle ragioni della decisione, carenti nell'indicazione tanto delle norme applicate quanto della giurisprudenza di riferimento, così da risultare incomprensibili.

Il motivo è palesemente infondato perchè la sentenza contiene, invece, un'articolata e ampia esposizione dei fatti di causa e delle posizioni delle parti nonchè diffuse argomentazioni con precise indicazioni normative e numerosi riferimenti giurisprudenziali che rendono chiaramente intellegibili le ragioni della decisione, di modo che quella motivazione si situa ben oltre la soglia del minimo costituzionale ex art. 111 Cost., comma 6, a cui, a seguito alla riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54 conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012, non essendo più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, resta circoscritto il sindacato di legittimità sulla motivazione (Cass. sez. un. 8053 del 2014; Cass. n. 23940 del 2018).

7. Con il settimo motivo si dolgono, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, del rigetto dell'eccezione concernente la "carenza di poteri di firma del "dirigente"" che ha sottoscritto l'avviso di accertamento impugnato.

Anche questo motivo deve essere disatteso.

La questione resta estremamente generica, come già rilevato dal Giudice d'appello (v. pag. 10 della sentenza impugnata), essendo priva di qualunque preciso riferimento alla concreta fattispecie e limitandosi a citazioni di giurisprudenza, tra l'altro assai eterogenee, tanto che non è chiaro se si sia denunciata la "carenza di potere" in capo al soggetto che ha sottoscritto l'atto impugnato, come sembrerebbe dalla citazione di Corte Cost. n. 37/2015 (dalla quale era conseguita l'invalidità delle nomine dirigenziali effettuate a seguito del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 24), ovvero se si sia eccepita la mancanza di una formale delega scritta del capo dell'ufficio.al funzionario che ha sottoscritto l'atto.

In ogni caso, la questione è infondata, risultando corretta la decisione dei Giudici d'appello che hanno motivato sotto entrambi i profili.

La CTR ha superato la questione della carenza di potere derivante dalla citata pronuncia della Corte costituzionale, riferendosi alla consolidata giurisprudenza di questa Corte sul tema - secondo cui "gli avvisi di accertamento in rettifica e gli accertamenti d'ufficio devono essere sottoscritti a pena di nullità dal capo dell'ufficio o da altro funzionario delegato di carriera direttiva e, cioè, da un funzionario di area terza di cui al contratto del comparto agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005, di cui non è richiesta la qualifica dirigenziale, con la conseguenza

che nessun effetto sulla validità di tali atti può conseguire dalla declaratoria d'incostituzionalità del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 24, convertito nella L. n. 44 del 2012" (Cass. n. 22810/2015) - e osservando la genericità della censura proposta "senza contestare specificatamente l'appartenenza dell'impiegato delegato alla carriera direttiva".

Con riguardo all'altro profilo, poi, va premesso che non è necessaria l'allegazione all'avviso di accertamento della delega di firma al funzionario che lo ha sottoscritto (Cass. Cass. n. 8382 del 2021, non massimata; Cass. n. 4884 del 2022) e solo in caso di contestazione l'Ufficio è tenuto a produrre la delega, ciò che può avvenire anche in grado d'appello (Cass. nn. 332 del 2016; 12781 del 2016; 14877 del 2016; 15781 del 2017). La CTR ha rilevato che non vi era stata contestazione dell'esistenza di uno specifico atto di delega da parte del capo dell'ufficio, concludendo correttamente che non si era "determinato l'obbligo per l'Amministrazione di fornire la prova della non sussistenza del vizio dell'atto".

8. Le spese seguono la soccombenza.

P.Q.M.

rigetta il ricorso;

condanna i ricorrenti in solido al pagamento della somma di Euro 4.100,00 a titolo di rimborso delle spese del presente giudizio di legittimità a favore dell'Agenzia delle Entrate;

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17 dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte dei ricorrenti principali dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis,.

Così deciso in Roma, il 18 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 6 settembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza