

# Sentenza del 25/07/2023 n. 22224 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato alla società (Omissis) Srl tre avvisi di accertamento con i quali, relativamente agli anni di imposta dal 2008 al 2010, aveva contestato la non detraibilità dell'iva e la non deducibilità dei costi per le operazioni di cui alle fatture ricevute dalle società appaltatrici per la realizzazione di un capannone in favore della contribuente; avverso i suddetti avvisi di accertamento la società aveva proposto separati ricorsi; la Commissione tributaria provinciale di Asti aveva dichiarato inammissibile uno dei ricorsi per tardiva costituzione della società ricorrente ed aveva rigettato gli altri due ricorsi; avverso le pronunce dei giudici di primo grado la società aveva proposto separati appelli.

La Commissione tributaria regionale del Piemonte, previa riunione degli appelli, li ha rigettati, in particolare ha ritenuto che: correttamente il giudice di primo grado aveva ritenuto tardiva la costituzione della società ricorrente nel giudizio conclusosi con la pronuncia di inammissibilità del ricorso; con riferimento agli altri due avvisi di accertamento, era infondato il motivo di appello relativo al difetto di motivazione degli stessi ed alla violazione del contraddittorio preventivo; sussistevano elementi presuntivi idonei relativi alla insistenza delle operazioni, atteso che le società nei confronti delle quali erano state emesse le fatture erano prive di struttura e di organizzazione aziendale e di personale ed erano risultate evasori totali, sicchè le stesse non potevano essere considerate idonee alla realizzazione dell'opera; nessuna idonea prova contraria era stata fornita dalla società.

Avverso la suddetta pronuncia la società ha quindi proposto ricorso per la cassazione affidato a cinque motivi di censura, illustrato con successiva memoria, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate depositando controricorso.

### Motivi della decisione

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione degli artt. 3, 24, 53 e 111 Cost. , nonchè del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 16, comma 5 , e art. 2, comma 1, per avere erroneamente ritenuto che la costituzione nel giudizio di primo grado RG n. 621/15, era tardiva, posto che, invece, avrebbe dovuto farsi riferimento, ai fini della individuazione del dies a quo, alla data di ricezione della notifica e non a quella della spedizione.

Il motivo è fondato.

Questa Corte (Cass. Sez., Un., 29 maggio 2017, n. 13452) ha affermato il seguente principio di diritto: "Nel processo tributario, il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio del ricorrente e dell'appellante, che si avvalga per la notificazione del servizio postale universale, decorre non dalla data della spedizione diretta del ricorso a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento, ma dal giorno della ricezione del plico da parte del destinatario (o dall'evento che la legge considera equipollente alla ricezione)".

Erroneamente, dunque, il giudice del gravame ha ritenuto di dovere fare riferimento, ai fini della tempestività della costituzione della società nel giudizio di primo grado, alla data di spedizione piuttosto che a quella della ricezione della notifica da parte del destinatario.

Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 e art. 12, comma 7, degli artt. 24 e 97, Cost. e dell'art. 41, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione.

Evidenzia parte ricorrente che gli avvisi di accertamento erano stati conseguenti ad una verifica effettuata presso i locali della società a conclusione della quale era stato emesso il processo verbale di constatazione e la contribuente aveva esplicitato in concreto le proprie ragioni difensive, fornendo documentate spiegazioni ed allegando memoria, che, tuttavia, non erano state valutate in sede di contraddittorio endoprocedimentale, riportando negli atti impositivi le risultanze del processo verbale di constatazione in modo acritico ed evidenziando, solo genericamente, la non condivisione alle motivazioni della difesa.

Sicchè, secondo parte ricorrente, avrebbe errato il giudice del gravame nel ritenere che il contraddittorio preventivo si era regolarmente svolto nonostante il fatto che l'amministrazione finanziaria non aveva tenuto in considerazione il contenuto delle osservazioni presentate dalla società.

Il motivo è infondato.

questa Corte (Cass. civ., 15 gennaio 2019, n. 701) ha precisato che la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 , prevede, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, come è avvenuto nel caso di specie, secondo la prospettazione di parte ricorrente, una valutazione ex ante in merito al rispetto del contraddittorio operata dal legislatore, attraverso la previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio, che già, a monte, assorbe la "prova di resistenza" e, volutamente, la norma dello Statuto del contribuente non distingue tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati: in tali casi, dunque, il rispetto del contraddittorio preventivo è assicurato prevedendosi un termine dilatorio entro il quale l'amministrazione finanziaria non può emettere l'atto impositivo, poichè deve essere consentito al contribuente di potere far valere nei confronti delle risultanze del processo verbale di constatazione le proprie eventuali difese.

Pertanto, con riferimento alla fattispecie in esame, il contraddittorio è stato assicurato con il rispetto del termine dilatorio oltre il quale soltanto l'amministrazione finanziaria può provvedere ad emettere l'atto impositivo.

D'altro lato, nessun rilievo ha la circostanza che gli avvisi di accertamento non contenevano alcuna specifica indicazione circa le deduzioni difensive della società a seguito della notifica del processo verbale di constatazione.

Sul punto, questa Corte ha più volte precisato che: "è valido l'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni del contribuente L. n. 212 del 2000, ex art. 12, comma 7, atteso che, da un lato, la nullità consegue solo alle irregolarità per le quali sia espressamente prevista dalla legge oppure da cui derivi una lesione di specifici diritti o garanzie tale da impedire la produzione di ogni effetto e, dall'altro lato, l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare tali osservazioni, ma non di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo" (Cass. civ., 1 dicembre 2020, n. 27401; Cass. civ., 4 aprile 2022, n. 10714).

Circa la prospettata questione pregiudiziale alla Corte di giustizia in ordine alla compatibilità con l'art. 41 della carta dei diritti fondamentali dell'Unione e con il diritto unionale della previsione di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, nella parte in cui si limita a concedere un termine entro il quale il contribuente può presentare le proprie osservazioni senza che, tuttavia, vi sia un obbligo sanzionato di espressa valutazione delle osservazioni presentate, va osservato, in primo luogo, che è la stessa parte ricorrente che evidenzia che, a seguito della presentazione delle memorie, l'amministrazione aveva precisato, nell'avviso di accertamento, che "le motivazioni a difesa non sono condivise dall'Ufficio e che non sono stati rilevati errori materiali nell'operato dei verificatori", sicchè lo stesso avviso di accertamento aveva chiaramente posto in luce la non rilevanza dei diversi profili difensivi rappresentati dalla società in sede di contraddittorio preventivo e, quindi, la loro presa in considerazione, sebbene non fossero state ritenute rilevanti.

In ogni caso, la Corte di giustizia (causa C-129/13, Kamino) ha precisato che il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento, sancito non solo negli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonchè il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, bensì anche nell'art. 41 di quest'ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione, trova specifica considerazione anche nel par. 2 del citato art. 41, laddove prevede che tale diritto a una buona amministrazione comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo (sentenza M., EU:C:2012:744, punti 82 e 83).

La Corte di giustizia ha quindi rilevato che, in forza di tale principio, che trova applicazione ogniqualevolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo (sentenza Sopropè, EU:C:2008:746, punto 36), i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione (sentenza Sopropè, EU:C:2008:746, punto 37).

La tutela, quindi, del diritto al contraddittorio preventivo deve essere assicurata consentendo al contribuente di potere essere sentito prima che nei suoi confronti sia adottato un provvedimento che incida sulla sua sfera giuridica, circostanza ricorrente nel caso di specie, in cui la suddetta tutela è assicurata, come detto, dalla previsione di cui alla L. n. 212 del 2000, art.

12, comma 7 , con il riconoscimento del termine dilatorio e la possibilità, entro il suddetto termine, di presentare le proprie prospettazioni difensive.

Non correttamente, peraltro, parte ricorrente fa riferimento alla previsione di cui all'art. 41, Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea par. 2, lett. c), che prevede "l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisione".

La suddetta previsione impone un obbligo di motivazione della pretesa, come è avvenuto nel caso di specie, non anche di motivare espressamente in ordine alle ragioni per cui si è ritenuto di dovere disattendere le prospettazioni difensive fatte valere dalla ricorrente nel corso del procedimento di contraddittorio preventivo.

Con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5), per omesso esame di fatti decisivi per la controversia consistenti nel fatto che: le società appaltatrici erano aziende esistenti e dotate di proprio personale; sussisteva la condizione di buona fede della società; la stessa non aveva conoscenza del proprio coinvolgimento nel comportamento evasivo posto in essere dalle società appaltatrici.

Evidenzia, a tal proposito, la ricorrente che la pretesa dell'amministrazione finanziaria si era basata sulla ritenuta inesistenza soggettiva delle operazioni ad essa fatturate dalle società appaltatrici e che, al fine di contrastare tale prospettazione, la società aveva prodotto diverse prove contrarie dirette a far valere l'esistenza effettiva delle suddette società e, comunque, la propria condizione di buona fede, circostanze, tuttavia, non tenute presenti dal giudice del gravame, che avrebbe omesso ogni valutazione al riguardo.

Il motivo è fondato solo in parte.

Secondo la giurisprudenza di questa Corte (Cass., Sez. Un., 7 aprile 2014, n. 8053; Cass., Sez. Un., 18 aprile 2018, n. 9558; Cass., Sez. Un., 31 dicembre 2018, n. 33679), il novellato testo dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5), ha introdotto nell'ordinamento un vizio specifico che concerne l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti, oltre ad avere carattere decisivo; l'omesso esame di elementi istruttori non integra di per sè vizio di omesso esame di un fatto decisivo, se il fatto storico rilevante in causa sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, benchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie; neppure il cattivo esercizio del potere di apprezzamento delle prove non legali da parte del giudice di merito dà luogo ad un vizio rilevante ai sensi della predetta norma.

Con riferimento al caso di specie, occorre procedere ad una considerazione differenziata in ordine alla rilevanza della questione prospettata.

Circa la questione relativa alla inesistenza delle società che hanno emesso le fatture contestate in favore della ricorrente, il giudice del gravame ha espresso il proprio convincimento pervenendo alla considerazione conclusiva secondo cui "non è infatti contestato dalla parte e, pertanto deve essere considerato accertato, che le società che hanno "lavorato" per la (Omissis) fossero completamente prive di struttura e, come risulta in atti, le società appaltatrici

risultavano evasori totali, prive di stabile organizzazione aziendale e di personale, in possesso unicamente dei mezzi acquistati dalla (Omissis) e alla La Pietra per eseguire i lavori".

La questione, dunque, della inesistenza delle società appaltatrici è stata risolta dal giudice del gravame con un accertamento in fatto in ordine al quale, in modo non ammissibile, parte ricorrente richiede un riesame nel merito alla luce degli ulteriori elementi di prova che ritiene non essere stati esaminati.

Diversa considerazione deve, invece, essere espressa con riferimento alla questione della condizione di buona fede della società, profilo di cui lo stesso giudice del gravame dà atto della sua proposizione in giudizio, laddove evidenzia che parte ricorrente si era doluta del proprio ingiustificato coinvolgimento, "nonostante la propria estraneità".

Va osservato, a tal proposito, che: il giudice del gravame aveva dato atto della circostanza che le fatture erano "intestate a società che non potevano ottemperare all'appalto e che erano state interposte proprio per ottenere gli sgravi iva"; parte ricorrente evidenzia che la pretesa era stata fatta valere in base alla considerazione che "le fatture di acquisto di seguito elencate sono da considerarsi soggettivamente inesistenti in quanto la funzione del soggetto interposto (società Al e Alite) non rappresenta un effettivo rapporto economico-commerciale, ma è finalizzata esclusivamente ad avvantaggiare le parti attraverso un danno all'erario, e pertanto, il diritto alla detrazione è illegittimo"; la stessa controricorrente pone in evidenza che le fatture contestate erano relative ad operazioni soggettivamente inesistenti (vd. pagg. 6. 7 e 8 controricorso).

Sicchè, inquadrata la questione nell'ambito delle operazioni soggettivamente inesistenti, risulta del tutto omesso l'esame della prova della condizione di buona fede della società, nonostante che questa avesse sin da primo grado dedotto in ordine alla propria estraneità all'operazione di evasione dell'iva.

Va, invero, riaffermato il principio secondo cui l'amministrazione finanziaria, la quale contesti che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta; la prova della consapevolezza dell'evasione richiede che l'Amministrazione finanziaria dimostri, in base ad elementi oggettivi e specifici non limitati alla mera fittizietà del fornitore, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una evasione fiscale, ossia che egli disponeva di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente; incombe sul contribuente la prova contraria di aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, 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. civ., 20 aprile 2018, n. 9851).

Tale fatto storico, decisivo ai fini della definizione della controversia, non risulta esaminato dal giudice del gravame, sicchè la pronuncia risulta viziata per difetto di motivazione sulla questione.

Con il quarto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4), per avere reso una pronuncia contraddittoria ed illogica, per avere affermato che le operazioni fossero oggettivamente inesistenti mentre la pretesa dell'amministrazione finanziaria si era basata sulla inesistenza soggettiva delle operazioni.

L'accoglimento del terzo motivo di ricorso comporta l'assorbimento del presente motivo.

Con il quinto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), per violazione dell'art. 2697, c.c. , e del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19 , 21 e 54 , per avere ritenuto che le società Al e Alite non disponessero di una stabile organizzazione aziendale, per mancanza di personale, sebbene sul punto non fosse stata fornita alcuna prova e nonostante la prova contraria offerta dalla stessa contribuente.

Il motivo è parzialmente fondato.

La questione prospettata con il presente motivo di ricorso ha riguardo alla non corretta applicazione del regime in materia di onere di prova in caso di operazioni soggettivamente inesistenti e, in particolare, il profilo di censura è orientato ad evidenziare la non sussistenza, nel caso in esame, di elementi di prova idonei a ritenere che le società Al e Alite fossero fittizie, nonchè in ordine alla prova della consapevolezza da parte dell'amministrazione finanziaria e della prova contraria della ricorrente.

Sotto il primo profilo, non può ragionarsi in termini di non corretta applicazione della previsione di cui all'art. 2697 c.c. , avendo il giudice del gravame ritenuto, con un accertamento in fatto non sindacabile in questa sede, che risultava provato, anche in considerazione della mancata contestazione della parte ricorrente, che le suddette società erano prive di strutture di stabile organizzazione aziendale e di personale, ritenendo, quindi, accertato il fatto che le operazioni non erano state da esse effettuate.

Tuttavia, il motivo di ricorso in esame è fondato nella parte in cui lamenta che il giudice del gravame ha ritenuto legittima la pretesa e, quindi, la sussistenza di elementi presuntivi della configurabilità, nel caso di specie, di operazioni soggettivamente inesistenti, facendo unicamente riferimento al profilo oggettivo della inesistenza dei soggetti che avevano emesso le fatture, senza avere verificato l'ulteriore profilo soggettivo della consapevole partecipazione alla frode e della prova contraria dalla stessa offerta.

Va ribadito, sotto tale ambito, il principio affermato da questa Corte e già posto in evidenza in sede di esame del terzo motivo di ricorso, secondo cui, quando l'amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, indicando elementi presuntivi, oggettivi e specifici e non

limitati alla mera fittizietà del fornitore, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una evasione fiscale, ossia che egli disponeva di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente (Cass., civ., 20 aprile 2018, n. 9851).

In conclusione, è fondato il primo motivo, sono parzialmente fondati il terzo e quinto motivo, infondato il secondo ed assorbito il quarto, con conseguente accoglimento del ricorso per i motivi accolti e cassazione della sentenza con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo e parzialmente il terzo e quinto, infondato il secondo ed assorbito il quarto, cassa la sentenza censurata per i motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria del Piemonte, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza