

Sentenza del 20/09/2023 n. 26962 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate, per quanto di interesse, relativamente all'anno (Omissis), aveva emesso nei confronti di A.A., quale socio della società "A.A. Malvi Sas di A.A." un avviso di accertamento a titolo di maggiori redditi di partecipazione ai fini Irpef, derivanti dall'accertamento a carico della società di un maggior reddito di impresa; la pretesa era conseguente ad una verifica fiscale che aveva rilevato un sistema fraudolento finalizzato all'evasione di dazi doganali e iva all'importazione che consentiva di effettuare importazioni di aglio da paesi terzi eludendo il contingentamento dell'importazione al fine di beneficiare dell'aliquota daziaria di favore e di corrispondere una minore iva; avverso l'atto impositivo il contribuente aveva proposto ricorso che era stato accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Rovigo; avverso la pronuncia del giudice di primo grado l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello che era stato accolto dalla Commissione tributaria regionale del Veneto; avverso la pronuncia del giudice di secondo grado il contribuente aveva proposto ricorso per la cassazione; la Corte di cassazione, con sentenza n. 8042/2017, aveva accolto il ricorso e, facendo richiamo alla pronuncia della Corte di giustizia del 14 aprile 2016, causa c-131/14, aveva enunciato il principio di diritto cui il giudice del rinvio avrebbe dovuto attenersi; il giudizio era stato, quindi, riassunto dinanzi al giudice del rinvio.

La Commissione tributaria regionale del Veneto, pronunciando in sede di rinvio, ha accolto l'appello dell'Agenzia delle entrate, in particolare ha ritenuto che: non poteva essere accolta l'eccezione del contribuente di inammissibilità dell'appello dell'ufficio, poichè diretto ad accertare l'abuso del diritto e quindi contenente una domanda nuova, in quanto la suddetta eccezione non era stata prospettata in quel giudizio e la pronuncia della Corte di cassazione non risultava avervi fatto riferimento; con riferimento al merito, il giudice del rinvio ha premesso che la pretesa dell'amministrazione finanziaria era diretta a contestare operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti e che i maggiori redditi erano stati imputati, di conseguenza, al socio parte del giudizio e che la Corte di cassazione aveva indicato, come principio di diritto cui il giudice del rinvio doveva attenersi, la necessità di procedere alla verifica della sussistenza dei requisiti dell'abuso del diritto; in questo ambito, dovevano ritenersi ricomprese anche le ipotesi di operazioni create artificialmente perchè dirette, comunque, a eludere l'imposizione ed era questa che, sostanzialmente, era stata contestata dall'ufficio; in particolare ha ritenuto che, dovendosi attenere al principio di diritto enunciato dalla Corte di cassazione e facendo, comunque, applicazione dei principi espressi dalla Corte di giustizia causa c131/14, sussistevano elementi di prova per ritenere che le società interposte, quali importatrici delle merci poi cedute alla società A.A., non avevano in realtà assunto su di sè alcun rischio commerciale; in particolare, le domande di titoli di importazione da parte delle società partner non erano connesse ad una

attività commerciale effettiva, risultando meramente apparente il carattere commerciale di tale attività di interposizione, sicchè le operazioni erano state ideate artificialmente allo scopo di beneficiare del dazio agevolato.

Il ricorrente ha quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza affidato a un unico motivo di censura ed illustrato con due successive memorie, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate depositando controricorso.

Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Dott. Mauro Vitiello, ha depositato le proprie conclusioni scritte, con le quali ha chiesto di dichiarare il ricorso inammissibile.

Motivi della decisione Preliminarmente va esaminata la questione del giudicato esterno che parte ricorrente ha prospettato con le memorie, in particolare viene evidenziato di avere depositato con la memoria illustrativa, in fase di riassunzione, venticinque sentenze tutte favorevoli e passate in giudicato relative alle medesime parti e agli odierni ricorrenti e alla medesima questione, sicchè dovrebbe trovare applicazione il giudicato esterno, di cui, invece, il giudice del rinvio ha ommesso l'esame.

La stessa non può trovare accoglimento.

Secondo il costante indirizzo giurisprudenziale di questa Corte, il giudicato si forma su tutto ciò che ha costituito oggetto della decisione, anche ove ne sia solo il necessario presupposto logico (Cass. civ., 16 maggio 2002, n. 7140).

Tale indirizzo giurisprudenziale richiede che entrambe le cause, tra le stesse parti, abbiano ad oggetto un medesimo negozio o rapporto giuridico ed una di esse sia stata definita con sentenza passata in giudicato: in tal caso, infatti, l'accertamento compiuto in merito ad una situazione giuridica o la risoluzione di una questione di fatto o di diritto incidente su un punto decisivo comune ad entrambe le cause o costituente indispensabile premessa logica della statuizione contenuta nella sentenza passata in giudicato, precludono l'esame del punto accertato e risolto, anche nel caso in cui il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che costituiscono lo scopo ed il "petitum" del primo (Cass. civ., 16 maggio 2006 n. 1365).

Tanto premesso, va rilevato che difetta, nella concreta fattispecie sottoposta all'esame della Corte, l'identità del titolo o del rapporto dal quale derivano le pretese fatte valere nei giudizi in esame, attesa la oggettiva autonomia dei rapporti giuridici tributari.

I giudizi attengono, infatti, a distinti provvedimenti impositivi e si riferiscono ad obbligazioni tributarie che, se presentano caratteri comuni quanto al tipo di dazio applicato ed alla contestazione formulata dall'Ufficio doganale, sono tuttavia originate da situazioni fattuali diverse non riconducibili ad un medesimo fatto generatore di imposta, rimanendo esclusa, pertanto, contrariamente a quanto ipotizzato dai ricorrenti, la identità oggettiva del rapporto giuridico che unicamente consente di ravvisare quella unitarietà della "causa petendi" che soltanto può giustificare la esigenza di evitare contrasti in ordine a questioni giuridiche che costituiscono il necessario presupposto logico-giuridico comune ad entrambe le decisioni.

Con l'unico motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione dell' art. 384 c.p.c., comma 2, del Regolamento Cee n. 2913/1992 , dei Regolamenti n. 1047/2001 e n. 565/2002, dell' art. 1344 , c.c., del principio generale del divieto di pratiche abusive, del diritto del soggetto passivo di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permetta di limitare la propria contribuzione fiscale, e degli artt. 23, 25, 133, 28 e 29, TCE. Evidenzia parte ricorrente che il giudice del rinvio ha ritenuto esistente, nel caso di specie, l'abuso del diritto facendo riferimento unicamente alla circostanza che l'importatore non avrebbe assunto alcun rischio commerciale (in quanto vi sarebbe stato un accordo preventivo all'importazione e l'intera merce sarebbe stata poi riacquistata con il conseguimento, da parte dell'importatore, di una remunerazione precedentemente concordata), ma, pronunciando in tal misura, non avrebbe fatto corretta applicazione dei principi di diritto espressi da questa Corte con la sentenza n. 8042/2017 e, soprattutto, dalla Corte di giustizia.

In particolare, viene prospettata la non rilevanza dell'accordo preventivo e del ritrasferimento dell'intera merce una volta sdoganata, profili invece valorizzati dal giudice del rinvio ai fini dell'accertamento di una situazione di abuso del diritto.

Inoltre, secondo parte ricorrente, sarebbero in contrasto con i principi direttivi ulteriori passaggi della sentenza censurata, in particolare: il fatto che nella vicenda in esame l'attività di immissione in libera pratica non era avvenuta per conto proprio; il fatto che non sarebbero sufficienti, ai fini dell'accertamento dell'abuso del diritto, la adeguata remunerazione e la circostanza che il titolo di importazione agevolata sia stato ottenuto legittimamente, nonostante questi siano gli unici elementi fissati dalla Corte di giustizia per l'accertamento del comportamento di abuso del diritto; il fatto della sussistenza di una non adeguata remunerazione; il fatto che le operazioni avevano consentito alla A.A., che aveva esaurito i quantitativi acquistabili con dazio agevolato, di disporre di ulteriori quantitativi di agli senza il pagamento del dazio maggiorato, superando, in tal modo, la quantità di riferimento.

Parte centrale del motivo in esame si orienta, più in particolare, sulla considerazione della non corretta applicazione dei principi di diritto nella misura in cui la sentenza fa riferimento a condizioni ulteriori e diverse rispetto a quelle indicate dalla Corte di giustizia che, al fine di negare la sussistenza dell'elemento oggettivo dell'abuso del diritto, aveva ritenuto sufficiente che ogni operatore coinvolto abbia percepito un'adeguata remunerazione e che l'importazione sia stata effettuata mediante titoli legalmente ottenuti.

Sotto tale profilo, secondo parte ricorrente, anche la sentenza n. 8042/2017, avrebbe non correttamente fatto riferimento, al fine di individuare l'abuso del diritto, ad ulteriori condizioni non espressamente indicate dalla Corte di giustizia nella pronuncia richiamata, cioè il riferimento alla influenza indebita di un operatore sul mercato, alla elusione dei limiti quantitativi di ciascun operatore e all'effettività dell'attività commerciale, che, in realtà, sono stati individuati quali obiettivi del regolamento.

Il motivo è inammissibile.

Lo stesso, invero, non coglie la ratio decidendi della pronuncia censurata.

La sentenza censurata, in realtà, ha fondato l'accertamento della legittimità della pretesa sulla base della considerazione che le operazioni sono state artificiosamente poste in essere e i diversi passaggi motivazionali hanno avuto riguardo proprio alla ricostruzione della non effettività delle medesime operazioni.

L'ambito dell'accertamento compiuto dal giudice del rinvio è, dunque, diverso da quello sul quale parte ricorrente ha inteso incentrare la presente ragione di doglianza.

Significativi, a tal proposito, sono i seguenti passaggi: nell'illustrazione del fatto, viene posta l'attenzione sulla circostanza che, secondo l'amministrazione finanziaria, le operazioni di vendita non erano state reali, poichè la società vendeva solo cartolarmente alle società compiacenti le partite di aglio mediante la procedura di vendita "allo stato estero"; le operazioni erano, invece, fittizie, poichè le società compiacenti provvedevano solo allo sdoganamento senza mai venire in possesso delle partite di aglio, sempre rimaste nella disponibilità della Malvi s.a.s.; le società erano, dunque, società di comodo che si erano fittiziamente interposte; la stessa sentenza di questa Corte, peraltro, in sede di svolgimento del processo, aveva fatto riferimento alla prospettazione della inesistenza soggettiva ed oggettiva delle operazioni e aveva demandato al giudice di rinvio l'accertamento della natura abusiva delle operazioni, anche avendo a riferimento la circostanza, da accertare in sede di rinvio, se le domande di titoli erano connesse ad un'attività commerciale effettiva, e non meramente apparente.

In sostanza, l'attenzione è stata rivolta dal giudice del gravame alla mera situazione di apparenza che si era venuta a formare, ed è in relazione a questo presupposto che ha ritenuto di motivare nel senso della legittimità della pretesa.

Sotto tale profilo, il giudice del rinvio ha affermato che "appaiono sostenute da convincenti elementi di prova le affermazioni dell'ufficio secondo le quali le società interposte, nel ruolo di importatori delle merci poi cedute alla società A.A., non avrebbero in realtà assunto su di sé alcun rischio commerciale, risultando da un lato a priori coperte dalla certezza dell'integrale riacquisto da parte della A.A. della merce importata e dall'altro non sussistendo alcuna incertezza circa il profitto ricavabile dalla vendita così preordinata, in presenza di preordinate pattuizioni circa il prezzo da attribuire alla merce in occasione della prevista cessione".

Inoltre, a supporto di tale considerazione, evidenzia che le stesse parti avevano qualificato il compenso ricevuto quale premio.

In realtà, la qualificazione dell'importo ricevuto, diversamente da quanto sostenuto da parte ricorrente, ha trovato considerazione laddove lo stesso è stato, in sostanza, configurato dal giudice del rinvio non quale corrispettivo della cessione della merce, ma quale remunerazione per il servizio reso, avendo dato rilevanza, come elemento indiziario, al fatto che le stesse parti avevano qualificato il corrispettivo da ricevere come "premio", tirando fuori, in tal modo, il corrispettivo ricevuto dalla natura di controprestazione della merce, una volta assunto e provato che l'operazione non era stata effettiva, come successivamente riaffermato laddove ha precisato che doveva ritenersi provato che "la società facente capo al sig. A.A. si assumesse in fatto un compito di completa predisposizione del complessivo quadro delle operazioni commerciali da

svolgere e delle relative condizioni economiche, attribuendo agli altri soggetti via via coinvolti la figura di soggetti compiacenti, seppure compensati".

Ad ulteriore supporto di tale qualificazione del rapporto è la circostanza, valorizzata dal giudice del rinvio, che l'importatore non aveva operato per conto proprio.

Il riferimento agli elementi fattuali diretti a provare la suddetta circostanza trova la sua giustificazione proprio al fine della verifica della non effettività dell'attività commerciale svolta, poichè "nella concreta situazione in esame risulta dimostrato che le operazioni di acquisto dal fornitore estero, di importazione e di successiva rivendita avvenissero su iniziativa e sotto la regia del compratore finale".

A tale conclusione il giudice del rinvio perviene ricostruendo il ruolo di organizzatore e dominus della sequenza delle operazioni da parte della Malvi Sas anche mediante il richiamo agli atti del processo penale, piuttosto che di partner commerciale in una normale transazione fra operatori di mercato.

La linea interpretativa seguita dal giudice del rinvio è del tutto conforme alla giurisprudenza della Corte di giustizia e di questa Corte.

A tal proposito, va tenuto conto delle sentenze della Corte di giustizia C-55/13, SICES e C-131/14, A.A..

Nella prima, è stato affermato che l' art. 6 , paragrafo 4, del regolamento (CE) n. 341/2007 della Commissione, del 29 marzo 2007, recante apertura e modalità di gestione di contingenti tariffari e istituzione di un regime di titoli di importazione e certificati d'origine per l'aglio e alcuni altri prodotti agricoli importati da paesi terzi, dev'essere interpretato nel senso che esso non osta, in via di principio, ad operazioni mediante le quali un importatore, intestatario di titoli d'importazione ad aliquota ridotta, acquisti una merce al di fuori dell'Unione Europea da un operatore che sia dal canto suo importatore tradizionale ai sensi dell'art. 4, paragrafo 2, del medesimo regolamento, ma che abbia esaurito i propri titoli d'importazione ad aliquota ridotta, e poi gliela rivenda dopo averla importata nell'Unione. Tuttavia, simili operazioni costituiscono un abuso di diritto quando siano state concepite artificialmente allo scopo essenziale di beneficiare del dazio agevolato. La verifica dell'esistenza di una pratica abusiva richiede che il giudice del rinvio prenda in considerazione tutti i fatti e le circostanze del caso di specie, ivi comprese le operazioni commerciali precedenti e successive all'importazione di cui trattasi.

La Corte di giustizia, dopo avere esaminati ed indicato quali debbano essere, nel caso in esame, gli elementi indici di un comportamento abusivo, tratteggiandone il profilo oggettivo e soggettivo, ha ulteriormente precisato che "tuttavia, non si può escludere che, in alcuni casi, operazioni come quelle oggetto del procedimento principale siano state ideate artificialmente allo scopo essenziale di beneficiare del dazio agevolato. In tal senso, fra gli elementi che potrebbero consentire di accertare il carattere artificioso delle operazioni rientra, come rilevato dalla Commissione Europea nelle sue osservazioni, il fatto che l'importatore intestatario dei titoli "A" non abbia assunto alcun rischio commerciale, essendo stato quest'ultimo in realtà coperto dal suo acquirente, che è anche importatore tradizionale. Un tale carattere artificioso potrebbe

risultare, inoltre, dalla circostanza che il margine di profitto degli importatori sia insignificante o che i prezzi della vendita dell'aglio da parte degli importatori all'acquirente nell'Unione siano inferiori al prezzo di mercato".

Il riferimento, quindi, alla creazione artificiosa dell'operazione è stata evidenziata dalla Corte di giustizia come ulteriore elemento che può aggiungersi alla valutazione del carattere abusivo della condotta, in linea con il principio costantemente affermato secondo cui i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme dell'Unione (v., in particolare, sentenze del 12 maggio 1998, *Kefalas e a.*, C-367/96, Racc. pag. I-2843, punto 20; del 23 marzo 2000, *Diamantis*, C-373/97, Racc. pag. I-1705, punto 33, nonché del 21 febbraio 2006, *Halifax e a.*, C-255/02, Racc. pag. I-1609, punto 68).

Tali principi trovano la loro esplicitazione nel Regolamento n. 2988/95, art. 4, che prevede: "1. Ogni irregolarità comporta, in linea generale, la revoca del vantaggio indebitamente ottenuto: - mediante l'obbligo di versare o rimborsare gli importi dovuti o indebitamente percetti, (...). 3. Gli atti per i quali si stabilisce che hanno per scopo il conseguimento di un vantaggio contrario agli obiettivi del diritto (dell'Unione) applicabile nella fattispecie, creando artificialmente le condizioni necessarie per ottenere detto vantaggio, comportano, a seconda dei casi, il mancato conseguimento oppure la revoca del vantaggio stesso".

La successiva pronuncia della Corte di giustizia si pone in linea con la ricostruzione interpretativa operata dalla prima pronuncia sopra esaminata.

La stessa, invero, al punto 51, evidenzia che: "Ciononostante, non si può escludere che, in determinate circostanze, un meccanismo come quello di cui trattasi nel procedimento principale venga attuato essenzialmente allo scopo di creare artificialmente le condizioni richieste per ottenere il dazio agevolato. Fra gli elementi che potrebbero consentire di dimostrare il carattere artificioso di un siffatto meccanismo figura segnatamente la circostanza che l'importatore intestatario dei titoli non abbia assunto alcun rischio commerciale, o anche la circostanza che il margine di profitto dell'importatore sia insignificante o che il prezzo della vendita dell'aglio da parte dell'importatore al primo acquirente nell'Unione, poi da quest'ultimo al secondo acquirente nell'Unione, sia inferiore al prezzo di mercato (v., in tal senso, sentenze *SICES e a.*, C-155/13, EU:C:2014:145, punto 39, nonché *Cimmino e a.*, C-607/13, EU:C:2015:448, punto 67)".

Nel successivo punto 52, inoltre, è affermato che: "Peraltro, nei limiti in cui la questione pregiudiziale riguarda l'art. 4, paragrafo 3, del regolamento n. 2988/95, è sufficiente ricordare che tale disposizione prevede, in sostanza, gli stessi criteri derivanti da giurisprudenza costante della Corte ricordati ai punti da 32 a 34 della presente sentenza, precisando al contempo che gli atti che soddisfano detti criteri, ossia quelli per i quali viene dimostrato che hanno lo scopo di conseguire un vantaggio contrario agli obiettivi del diritto dell'Unione applicabile, mediante la creazione artificiosa delle condizioni richieste per ottenere tale vantaggio, comportano, a seconda dei casi, il mancato conseguimento di quest'ultimo oppure la sua revoca".

In sostanza, entrambe le pronunce, dopo avere dettato i principi per l'individuazione della natura elusiva dell'operazione, prendendo a riferimento sia il profilo oggettivo che soggettivo ai

fini dell'accertamento, hanno posto, comunque, l'attenzione sulla natura latamente abusiva dell'operazione anche nell'ipotesi in cui la stessa sia stata artificiosamente creata.

Ciò in quanto essa si pone in violazione non solo con la previsione di cui al Regolamento n. 2988/95 , ma anche con gli stessi obiettivi del Regolamento n. 565/2002 , fra i quali vi è anche l'esigenza che non si realizzi un'influenza indebita di un operatore sul mercato e che la domanda di titoli debba essere connessa ad un'attività commerciale effettiva.

La pronuncia di questa Corte n. 8042/2017, sotto tale profilo, ha inteso dettare al giudice del rinvio tutti i principi affermati dalla Corte di giustizia al fine di accertare la natura abusiva dell'operazione, facendo anche specifico riferimento, al punto 18, lett. a), alla verifica della sussistenza di un'attività commerciale effettiva e non meramente apparente.

La pronuncia del giudice del rinvio, pertanto, si pone in linea con i suddetti principi ed è stata resa nel rispetto dell' art. 384 c.p.c..

In conclusione, il motivo è inammissibile, con conseguente rigetto del ricorso e condanna del ricorrente al pagamento delle spese di lite.

P.Q.M. La Corte:

rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese di lite che si liquidano in complessive Euro 7.600,00, oltre spese prenotate a debito.

Dà atto, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002 , art. 13 , comma 1 quater, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza