

Sentenza del 29/07/2024 n. 21109 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

In data 23 marzo 2015, si concludeva, con relativo pvc, una verifica della GdF di Pesaro a carico di BY B.B. Srl, esercente attività di fabbricazione mobili arredo, "che riprendeva quella avviata il 20.11.2013 in conseguenza delle indagini penali di cui al proc. pen. n. 2055/2010, incardinato presso il Tribunale di Pesaro"; "dal pvc. su menzionato, che avrebbe raccolto nuovi elementi nei confronti della By B.B. a seguito di rogatoria internazionale della Repubblica di San Marino, ha tratto origine l'avviso di accertamento n. (Omissis), per l'anno 2007, notificato al legale rappresentante p.t. della suddetta società, C.C." (p. 1 ric.).

A.A. era attinto da atto (n. Omissis) di contestazione di sanzioni, quantificate in euro 1.865.842,50, per infedele dichiarazione ai fini dell'IVA relativamente all'a.i. 2007 ai sensi dell' art. 9 del D.Lgs. n. 472 del 1997 , avendo "concorso nella commissione delle irregolarità ed illeciti fiscali già accertati in capo alla By B.B.", della quale era indicato come presunto amministratore di fatto e socio occulto, che aveva agito in uno a D.D., commercialista ed a sua volta amministratore di fatto.

All'udienza del 6 luglio 2017, con la sentenza n. 1029/2017, la CTP di Pesaro, adita impugnatoriamente dal contribuente, respingeva il ricorso.

Il contribuente proponeva appello, nella resistenza dell'Agenzia.

La CTR delle Marche, con la sentenza in epigrafe, rigettava il gravame.

Propone ricorso per cassazione il contribuente con quattro motivi; l'Agenzia resiste con controricorso. Il contribuente deposita ampia memoria telematica addì 11 marzo 2024, ulteriormente illustrativa dei motivi di ricorso.

All'odierna pubblica udienza, dopo breve discussione, il Sost. Proc. Gen. presso la Corte di cassazione, in persona del Dott. Mauro Vitiello, conclude per l'accoglimento del ricorso; la difesa del contribuente si associa; la difesa erariale conclude per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione Primo motivo: "Erronea e falsa applicazione degli artt. 34 e 35 del D.Lgs. n. 546/92 , dell' art. 276 c.p.c., nonché dell' art. 24 , 97 e 111 Cost. e dei principi di oralità, immediatezza e concentrazione, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, c.p.c.".

"Va censurata la particolarissima dinamica della trattazione e del procedimento di deliberazione delle 48 controversie poste in discussione, presso la CTR delle Marche, inizialmente in data 25 marzo 2019 (...). I procedimenti in questione, derivanti da avvisi di accertamento ed atti di

contestazione delle sanzioni emessi dall'AE di Pesaro e Urbino a carico di varie società, sono stati trattati in unica udienza, il 6 luglio 2017, presso la CTP di Pesaro, per avere il Collegio ritenuto che le cause avessero un riferimento "comune" nella figura dell'asserito "dominus", A.A. (...). Il giorno 25 marzo 2019, le parti processuali illustravano diffusamente le rispettive posizioni, mediante discussione orale durata svariate ore, al termine della quale la Sez. 5 della Commissione decideva di rinviare il prosieguo della pubblica trattazione all'udienza del 10 aprile 2019 (...). Anche ad esaurimento dell'ulteriore udienza pubblica di discussione del 10 aprile, la Commissione Regionale riteneva di non potere ancora decidere e rinviava all'udienza del 27 giugno 2019 (...). Nella giornata del 27 giugno 2019, difesa della contribuente e rappresentanti dell'Ufficio si riportavano alla copiosa documentazione prodotta ed alle argomentazioni di cui agli scritti difensivi ed a quelle lungamente spese durante le precedenti udienze di discussione, e la CTR si riservava la decisione. A scioglimento della riserva, la sentenza n. 249/2020, qui impugnata, veniva pronunciata il 7 gennaio 2020 (...), dopo oltre sei mesi dall'ultima delle tre udienze, e, quindi, ben oltre il termine dei trenta giorni di cui al secondo comma dell' art 35 del D.Lgs. n. 546/92 , mentre il deposito avveniva il 9 giugno 2020; ossia ad un anno dall'ultima trattazione in pubblica udienza, risalente al 27 giugno 2019. Lo sviluppo ed il plurimo differimento della discussione in pubblica udienza, non avvenuto ad istanza delle parti, il notevole lasso di tempo intercorso fra le pubbliche trattazioni e la deliberazione del Collegio (tenendo in disparte l'ulteriore termine di deposito della sentenza), costituiscono un assoluto inedito nello scenario del contenzioso tributario. Più in particolare, integrano una violazione (di norme e principi indicati in rubrica) (...). A comprova della censurata illegittimità del procedimento di formazione della deliberazione collegiale e delle persistenti lesioni del diritto alla difesa consumatesi in questa anomala vicenda processuale, va ribadito che, malgrado la parte privata avesse chiesto, sin dai ricorsi introduttivi, la riunione dei procedimenti riguardanti il sig. A.A. e le società a questi (indebitamente) ricondotte come "dominus", e nonostante le controversie siano state trattate nelle medesime udienze, le pronunce della CTR delle Marche siano rimaste distinte, tranne che per limitatissime riunioni, che portano il relativo carico da 48 a 37 decisioni. È di palmare evidenza come tale "modus operandi" rinnovi ed amplifichi la menomazione dei diritti difensivi, posto che il sig. A.A. e le società a lui "ascrisse" quale amministratore di fatto e/o socio occulto, sono costretti a proporre 37 separati ricorsi per cassazione (...). Basti considerare che, a fronte di una vicenda così complessa, e segnata da un "vulnus" talmente inedito e violento ai diritti difensivi, l'Ufficio ha proceduto a notificare le sentenze prima dell'ordinario termine (...). Ciò si traduce anche in violazione dell' art. 97 Cost., ovvero dei principi di imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione e dei principi di lealtà e collaborazione fra fisco e contribuente".

Il motivo è infondato.

Le dedotte violazioni degli artt. 34 e 35 D.Lgs. n. 546 del 1992 , e dei corrispondenti principi, anche costituzionalmente rilevanti, di oralità, immediatezza e concentrazione, non colgono nel segno. La CTR dà espressamente atto in sentenza di aver riservato la decisione, sia in motivazione, laddove scrive: "La Commissione (,) letti tutti gli atti di causa, udite le parti intervenute, come da processo verbale redatto (,) tratteneva la causa per la decisione con riserva ai sensi dell' art. 35 del D.Lgs. 546/92 , data la complessità della causa e la ingentissima mole di

materiale da visionare", sia in dispositivo, laddove fa precedere la decisione dall'espressione: "A scioglimento della riserva che precede (...)".

Ora, prevista la riserva di decisione dal correttamente evocato, dalla CTR, art. 35 , comma 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 ("Quando ne ricorrono i motivi la deliberazione in camera di consiglio può essere rinviata di non oltre trenta giorni"), nessuna sanzione processuale assiste la violazione del termine di trenta giorni, che "in limine" può acquisire rilievo ai soli fini disciplinari.

Sotto altro profilo, per giurisprudenza costante, "in tema di connessione di cause, il provvedimento di riunione e di separazione, fondandosi su valutazioni di mera opportunità, costituisce esercizio del potere discrezionale del giudice e ha natura ordinatoria, essendo pertanto insuscettibile di impugnazione e insindacabile in sede di legittimità" (così, da ultimo, Cass. n. 28539 del 30/09/2022).

Infine, la notificazione della sentenza favorevole costituisce facoltà della parte vittoriosa. L'eventuale pregiudizio patito dalla parte soccombente, peraltro nella specie solo locutorio, alligna in una dimensione di mero fatto, senza acquisire rilievo giuridico alcuno.

I successivi due motivi, per parziale sovrapponibilità di censure, possono essere enunciati, illustrati e trattati congiuntamente.

Secondo motivo: "Nullità della sentenza, per motivazione apparente e violazione dell' art. 112 c.p.c., in relazione all' art. 360 , n. 4, c.p.c.".

"Gli specifici addebiti alla By B.B. Srl, che dovrebbero costituire unico ed esclusivo oggetto dell'odierno "thema decidendum" ed essere ricavati da autonome ed autosufficienti fonti di prova, non vengono neanche richiamati, nelle motivazioni della sentenza qui opposta, ove le ampie premesse, presenti in "copia e incolla" in tutte le pronunce, di cui alle pagine (non numerate dalla CTR, che si possono individuare dalla 2 alla 23), attengono a tutt'altri soggetti giuridici e fiscali. La semplice lettura della descrizione del "complesso fenomeno evasivo" (lettera C, pag. 2 e ss. della decisione di appello), del "sistema di frode attraverso l'utilizzo del plafond" (lettera 13) della sentenza impugnata, della "emissione fraudolenta di fatture di vendita non imponibili" (ivi, lett. 14), del "gruppo E.E., la Linsen Srl, il ruolo di A.A." (ivi, lettera 15), del "ruolo di A.A. nei conti esteri" (lett. 16), del "pieno coinvolgimento di A.A. attraverso la società Linsen Srl (lettera D della pronuncia), dimostra, senza possibilità di equivoci, che la società By B.B. viene citata, appena due volte, come dire, semplicemente "a strascico", ritenendosi che sia una delle "cartiere" utilizzate per l'emissione di fatture soggettivamente false nei confronti della Lomarpref Srl prima e della Pantarei Srl, poi, beneficiarie della frode (pagina identificabile come 15). Difficile inventariare un modello di esposizione dei fatti, delle posizioni delle parti, e delle fonti del convincimento conclusivo, così avaro di riferimenti allo specifico caso dedotto in giudizio, e, viceversa, una didascalia più emblematica di "motivazione apparente", ove l'edificio motivazionale assume di reggersi non sui singoli mattoni, ma direttamente sul plastico del progetto evasivo prefigurato, come se non vi fosse bisogno di scrutinare "dettagli" o "fastidiose" peculiarità della fattispecie concreta. Di tal che, la motivazione della pronuncia non è controllabile nel suo "iter" logico, essendo disancorata da precisi riferimenti al quadro probatorio specifico ed astrattamente idonea ad essere applicata ad un numero indefinibile di

fattispecie (Cass. Sez. Un., sentenza n. 8053/2014)". "L'approccio stesso della motivazione (pag. 2) tradisce, senza necessità di particolari riscontri, che la CTR ha ritenuto di non calarsi nella realtà della By B.B., dando per scontato, in dispregio del divieto "presumptum de praesumpto non admittitur", che la sua "appartenenza" al gruppo E.E. soddisfi qualsiasi obbligo di motivazione sul caso concreto".

"La violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato - gravemente rivelatrice del sistema di motivazione in fotocopia, rispetto alle pronunce emesse il 7 gennaio 2020 sul c.d. gruppo E.E. - si identifica, in particolare, in due passaggi:

a) nell'esame delle "eccezioni preliminari proposte in appello", quando la Regionale si sofferma a difendere l'emissione ante tempus dell'atto, in relazione all' art. 12 , co. 7, della legge n. 212/2000 : ebbene, questa eccezione, avanzata dal contribuente in molte delle altre controversie ove ne ricorrevano i presupposti, trattate all'udienza del 25 marzo 2019 e successivi rinvii, non è affatto inclusa negli scritti difensivi e nelle domande della parte, di guisa che anche tale parte della pronuncia è viziata da violazione dell' art. 112 c.p.c. e, soprattutto, conferma la natura meramente apparente della motivazione, replicata per tutti i procedimenti, senza alcun rispetto della peculiarità del caso in esame; b) viceversa, in ordine all'eccezione sollevata dalla parte (pag. 21 e ss. dell'allegato b del fascicolo in doc. 3) e coltivata in appello (pagg. 10 e ss. del gravame in allegato e), in riferimento alla portata letterale ed interpretativa dell'art. 7 della legge n. 326/2003 , la CTR delle Marche non prende alcuna posizione, obliterando completamente il "petitum". Come si dimostrerà più compiutamente in senso al terzo motivo del presente ricorso, A.A. aveva obiettato di non potere essere sottoposto a sanzioni amministrative, a mente del combinato disposto dell'art. 7 L. n. 326/2003 e 9 D.Lgs. 472/97 , trattandosi di violazioni ascritte a persona giuridica".

Terzo motivo: "Omessa pronuncia in ordine alla lamentata violazione del combinato disposto dell'art. 7 della legge n. 326/2003 e dell' art. 9 del D.Lgs. n. 472/1997 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, c.p.c., per nullità della sentenza ex art. 112 c.p.c.".

La sentenza della CTR nulla dice in merito ad una questione, assolutamente dirimente per la soluzione della causa, avanzata nel ricorso introduttivo (pag. 21 e ss. dell'allegato b del fascicolo in doc. 3) e coltivata in appello (pagg. 10 e ss. del gravame in allegato e), in riferimento alla portata letterale ed interpretativa dell'art. 7 della legge n. 326/2003 . In questi termini, la decisione di secondo grado è lesiva del principio di corrispondenza di cui all' art. 112 c.p.c., denunciabile ai sensi del n. 4 dell' art. 360 c.p.c. A prescindere dai vizi su denunciati, la sentenza appellata risulta inconciliabile con il dettato delle normative in epigrafe e con il consolidato ed univoco indirizzo della Corte di legittimità". Il motivo prosegue con ampie citazioni giurisprudenziali. Indi così conclude: "La Corte di legittimità, dunque, senza possibilità di equivoci, ha espressamente disconosciuto la possibilità che le sanzioni amministrative riferibili ad illeciti di una società siano poste a carico dei suoi amministratori, vuoi di diritto che di fatto. Si concludeva (pag. 15 dell'appello) con l'espressa richiesta al Giudice dell'appello di riaffermare e preservare la lettera e la ratio dell' art. 7 del D.L. n. 269/2003 ed il principio di diritto statuito dalla Corte di legittimità, in virtù dei quali le sanzioni riferibili a violazioni commesse da un ente giuridico non possono essere poste a carico dell'amministratore, di diritto o di fatto che sia".

Il secondo motivo è, per un verso, inammissibile e, per altro verso, comunque, infondato.

Il terzo motivo, che riprende e sviluppa una parte delle censure di cui al precedente, è infondato.

Inammissibile è il secondo motivo a misura che cumula le due censure di omessa motivazione e di violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., riferendole all'unico paradigma dell' art. 360 , comma 1, n. 4, cod. proc. civ.: invero, l'omessa motivazione, nella cui categoria è da ascrivere la motivazione meramente apparente, è censurabile ai sensi, e nei soli limiti (palesamente non ricorrenti, per quanto subito si dirà, nella specie) dell' art. 360 , comma 1, n. 5, cod. proc. civ.; sotto altro profilo, a misura che una motivazione incorra in ultra ed infrapetizione, come sostenuto nella seconda parte del motivo, per ciò solo deve aversi per reale e comprensibile, con conseguente esclusione di alcuna apparenza sì grave da determinarne addirittura l'inesistenza.

Ed in effetti la sentenza impugnata esibisce, ad una semplice lettura, una motivazione effettiva, sia dal punto grafico che dal punto di vista contenutistico:

- dal punto di vista grafico, alla stregua degli stessi paragrafi ricordati nella prima parte del motivo, e di altri, in cui essa è lungamente articolata;
- dal punto di vista contenutistico, alla stregua della considerazione che, secondo la CTR, nel gruppo E.E., sistematicamente votato alle perpetrazioni di frodi all'IVA, gruppo le cui società, By B.B. compresa, erano tutte soggette al dominio del contribuente, By B.B. riveste il ruolo di mera cartiera, quale soggetto interposto, totalmente asservito alle logiche del gruppo ed intrinsecamente pervaso dal fine illecito.

Un tanto rende ragione della non condivisibilità neppure delle prospettazioni di cui alla seconda parte del secondo motivo e "funditus" al terzo motivo.

Vero è, come denunciato nella lett. a) della seconda parte del secondo motivo, che la CTR cade in ultrapetizione, pronunciando su una questione (quella dell'emissione dell'atto "ante tempus") non devolutale; non basta tuttavia un tale errore a travolgere l'intera motivazione della sentenza, tanto più che, proposta la doglianza in altri processi celebrati congiuntamente, lo stesso contribuente ne avverte la natura di mera svista, da cui il medesimo non ha ritratto, né rappresenta di aver ritratto, alcun nocumento.

Vero non è, invece, a differenza di quanto denunciato nella lett. b) della seconda parte del secondo motivo e nel terzo motivo, che la CTR è caduta in infrapetizione, omettendo di pronunciare sulla questione dell'invocata, dal contribuente, applicabilità dell' art. 7 , comma 1, D.L. n. 269 del 2003 , conv. dalla L. n. 326 del 2006, escludente l'operatività del concorso ex art. 9 D.Lgs. n. 472 del 1997 .

Su tale questione la CTR non ha pronunciato esplicitamente, ma, per certo, implicitamente.

Invero, alla stregua della ricostruzione fattuale che si avrà modo di patitamente illustrare nella disamina del successivo motivo di ricorso, cui per l'effetto espressamente si rinvia, essa ha rilevato, giust'appunto, essere By B.B. una mera cartiera, siccome, più particolarmente, coinvolta in una filiera (una delle svariate ed eterogenee caratterizzanti il gruppo E.E.) di fatture

soggettivamente inesistenti, che la contempla fornitrice di Lin Sen Srl, a sua volta fornitrice della reale beneficiaria Lomarpref Srl, palesandone la riduzione a puro e semplice schermo rispondente alla regia del contribuente (ciò che, valga sin d'ora rilevare, sottrae consistenza all'evocazione in memoria di insegnamenti riguardanti la mera ricezione "a valle" di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti).

Ed è per questo che essa ha indirettamente disatteso la tesi difensiva della sussistenza dei presupposti dell'esclusione della responsabilità ex art. 7 , comma 1, D.L. n. 269 del 2003 in capo al contribuente.

Né, osservasi, siffatta conclusione, pur implicita od indiretta, della CTR sconta censure di sorta, conformandosi, anzi, agli insegnamenti della giurisprudenza di legittimità.

Invero, vale la premessa secondo cui l' art. 7 , comma 1, D.L. n. 269 del 2003 detta una norma di carattere eccezionale che, con esclusivo riferimento al "rapporto fiscale proprio d(ell'ente dotato di) personalità giuridica", presuppone che la persona fisica, autrice della violazione, abbia agito nell'interesse e a beneficio dell'ente, che rappresenta od amministra. Solo tale condizione giustifica il fatto che la sanzione pecuniaria, in deroga al principio personalistico, non colpisca l'autore materiale della violazione ma sia posta in via esclusiva a carico dell'ente quale effettivo beneficiario delle violazioni tributarie commesse dal rappresentante o dall'amministratore. Viceversa, "qualora risulti che il rappresentante o l'amministratore della società con personalità giuridica abbiano agito nel proprio esclusivo interesse, utilizzando l'ente con personalità giuridica quale schermo o paravento per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a proprio personale vantaggio", non ricorrendo la "ratio" dell' art. 7 D.L. n. 269 del 2003 , diretto a limitare la responsabilità in capo all'ente, si ripristina la regola generale secondo cui la sanzione amministrativa pecuniaria colpisce l'autore dell'illecito (v. Cass. n. 28332 del 7/11/2018 ; Cass. n. 10975 del 18/04/2019 ; Cass. n. 32594 del 12/12/2019 ; Cass. n. 25757 del 13/11/2020 ; Cass. n. 29038 del 20/10/2021).

Con precipuo riferimento alla figura dell'amministratore di fatto, che ne occupa nel presente giudizio, s'è poi tralasciata la conclusione per cui la limitazione di responsabilità ex art. 7 D.L. n. 269 del 2003 "non opera nell'ipotesi di società "cartiera", atteso che, in tal caso, la società è una mera "fictio", utilizzata quale schermo per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a personale vantaggio dell'amministratore di fatto (...)" (Cass. n. 29038 del 20/10/2021).

In termini ancor più generali, a proposito della cartiera, nel contesto di un principio volto a sostenere che affinché "difetti la "ratio" dell' art. 7 D.L. n. 269 del 2003 , che sanziona la sola società dotata di personalità giuridica, e sia ripristinata la regola secondo cui la sanzione pecuniaria colpisce la persona fisica autrice dell'illecito è necessario acquisire riscontri probatori, anche presuntivi, valevoli ad escludere la vitalità della società medesima, quand'anche gestita da un amministratore di fatto" (Cass. n. 1946 del 23/01/2023), s'è infine puntualizzato ("ivi", in motivazione) che - il distinguo dunque si pone nella "decodificazione" della società, se essa cioè sia vera, se abbia vita e finalità economiche distinte da quelle del suo amministratore, o si riveli lo strumento artificioso, cui una persona fisica ricorre proprio per sottrarsi alle sanzioni. Il che, è

ben comprensibile, non rappresenta alcuna forzatura del dato letterale dell'art. 7 cit., trovando anzi all'interno della norma medesima la sua "ratio";

- la "ratio" appena riferita richiede per ciò stesso dei riscontri, ed il primo di essi è proprio il riscontro della "finzione" dell'esistenza della società, cioè la sua strumentalità al perseguimento delle finalità illecite del suo controllore, identificato appunto nel suo amministratore di fatto.

Tali riscontri possono essere agevolati, come nel caso della società "cartiera", della quale (...) sia stata accertata l'inesistenza, per assenza degli elementi essenziali allo svolgimento dell'attività economica (locali in cui esercitare l'attività commerciale, personale, strumentazione, ecc.). In ipotesi simili è agevole ritenere che, in via presuntiva e secondo l'"id quod plerumque accidit", l'amministratore di fatto abbia direttamente incamerato i proventi dell'evasione fiscale addebitabile all'ente (Cass., 36003 del 2021 (...)).

Quarto motivo: "Erronea e/o falsa applicazione dell' art. 36 del D.Lgs. n. 546/92 , dell' art. 16 del D.Lgs. n. 472/97 , nonché degli art(t). 2697, 2727 e 2729 c.c., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, c.p.c.".

"La pronuncia di prime cure (allegato c del fascicoletto) aveva convenuto che la prova della declamata simulazione delle operazioni intercorse tra la By B.B. e la Lomarpref non risiederebbe nella "singola fattura di acquisto registrata dalla società del A.A." (pag. 34 della decisione), bensì nella "programmata e sistematica attività delittuosa volta alle false fatturazioni che, dopo una serie di passaggi tra diversi soggetti societari, produceva l'effetto di avvantaggiare le società riconducibili al ricorrente (secondo i meccanismi analiticamente descritti alle pagg. 38 e ss. del PVC della Guardia di Finanza)". Aderendo allo stesso schema motivazionale, la CTR delle Marche non si cura di indagare il profilo specifico delle transazioni indubiate e quello soggettivo della conoscenza o conoscibilità, da parte dei responsabili della società, dell'asserita fittizietà delle operazioni. In particolare, il sig. A.A., chiamato a rispondere delle pesantissime sanzioni irrogate per presunte violazioni commesse dalla società By B.B. ed accertate con avviso notificato al suo legale rappresentante, amministratore di diritto, C.C., si doleva (pag. 18 dell'appello) di come mancasse, "nell'iter logico seguito dai Primi Giudici, l'individuazione del fatto noto dal quale risalire a quello ignorato (...)". "Si eccepiva che la pronuncia appellata conclude per il ruolo occulto di A.A., nonostante a tale "funzione" si accompagnino condotte e circostanze che non possono ragionevolmente rimanere "sotto coperta" e che, invece, non sono sussistenti nel caso in rassegna". "Sull'argomento, la decisione dei Secondi Giudici si manifesta ancora più ermetica di quella dei primi (...)". "Dal testo della sentenza, non vi è il minimo cenno a quali sarebbero i concreti esiti della rogatoria presso la Repubblica di San Marino che incidano sull'odierna causa; per quali ragioni le operazioni intercorse tra la By B.B. e la Lomarpref non sarebbero regolari; attraverso quali concrete condotte o fatti gestori, il A.A. possa essere qualificato come l'amministratore di fatto, non già del narrato "sistema" fraudolento, ma precipuamente della By B.B.. Come si riporta nella lettera D) della sentenza impugnata, A.A. aveva criticato l'intelleggibilità del pvc, "composto di 285 fogli per lo più contenenti dati affastellati ed incomprensibili", in quanto riguardanti, in un calderone unico di sintesi, diverse soggettività giuridiche. In proposito, alla CTR non si rimprovera la scelta delle prove (non essendone questa la sede), bensì l'approdo cui perviene sulla base delle stesse prove prescelte, ossia il risultato della prova, sindacabile in

sede di legittimità, laddove, come in questo caso, non dà conto del rapporto fra, l'esito delle prove come si pone dinanzi al vaglio della Corte, ed il fatto così come è stato ricostruito".

Il motivo è inammissibile e comunque manifestamente infondato.

Esso è inammissibile sia perché fa riferimento ad atti e documenti (a cominciare dal procedimento amministrativo) senza adeguatamente riprodurne (od almeno riassumerne) il contenuto, così cadendo in difetto di precisione ed autosufficienza; sia perché cumula due tipologie di censure incompatibili, quali la violazione dell' art. 36 D.Lgs. n. 546 del 1992 , che sottende un vizio motivazionale, e ad un tempo dell' art. 16 D.Lgs. n. 472 del 1997 e degli artt. 2697 , 2727 e 2729 cod. civ., che invece impingono sul ragionamento probatorio della CTR, per l'effetto presupponendo una motivazione, oltreché esistente, intelligibile ed esaustiva; sia perché, quanto alla violazione dell' art. 36 D.Lgs. n. 546 del 1992 , espressamente cade nella denuncia di una pretesa inadeguatezza motivazionale, che tuttavia esula dal panorama dei motivi di ricorso per cassazione, non rientrando più nel paradigma del neppure invocato art. 360 , comma 1, n. 5, cod. proc. civ., che dà sfogo ai vizi motivazionali solo in termini di assenza o mera apparenza della motivazione; sia perché, quanto alle ulteriori violazioni di legge, sollecita in definitiva a questa Suprema Corte una più favorevole, per il contribuente, riedizione del giudizio di fatto ("alla CTR non si rimprovera la scelta delle prove (...), bensì l'approdo cui perviene sulla base delle stesse prove prescelte"), già compitamente attinto dalla CTR, in violazione di canoni e limiti del giudizio di legittimità come momento di controllo della sola legalità della sentenza impugnata.

In aggiunta a quanto precede, il motivo è, comunque, manifestamente infondato.

La CTR illustra ampiamente il cd. gruppo E.E., composto da una cospicua serie di società italiane ed estere, tra cui, espressamente, By B.B..

L'esistenza del gruppo E.E., composto da società il cui unico "dominus" era il contribuente, è ampiamente e minuziosamente dimostrata dalla CTR, attraverso l'illustrazione, sia dei "legami tra società e persone fisiche emersi dall'analisi della documentazione bancaria inviata dall'Autorità Giudiziaria della Repubblica di San Marino" (fg. 8), sia dei "flussi di fatture" in concomitanza ai flussi finanziari (fg. 9).

Cardine del gruppo E.E., a partire dal 2006, in cui registra un significativo incremento del volume d'affari, sintomo dell'inizio dell'utilizzo illecito, è Lin Sen Srl, in riferimento alla quale scrive la CTR (fg. 16): "La Lin Sen Srl è risultata essere l'interponente o "broker" nonché "buffer" (filtro) in quanto ha creato un filtro che ha ostacolato la connessione diretta tra le società cartiere e l'effettivo cessionario della merce. Le attività investigative hanno permesso di acclarare c(om)e la Lin Sen Srl non disponesse di una unità produttiva ma soltanto di un piccolo ufficio tecnico-commerciale e un magazzino di stoccaggio di medie dimensioni. La merce acquistata dai vari fornitori nazionali (...) non veniva lavorata dalla stessa "Lin Sen Srl" ma inviata direttamente dai fornitori alla società del gruppo denominata "Folgore Srl" la quale eseguiva il taglio dei pannelli producendo semilavorati per l'industria del mobile. Tali attività veniva(n)o svolte nello stesso opificio che ora è sede della Pantarei Srl utilizzando gli stessi macchinari di proprietà della Lomarpref Srl e successivamente affittati alla stessa Pantarei".

L'attività illecita del gruppo E.E. finalizza i vari passaggi, cogliendo, sia consentito di così dire, il risultato, attraverso Lomarpref Srl e, successivamente (dal 2009), Pantarei Srl PR IL TRAMITE DI Folgore Srl

Invero, il complessivo funzionamento illecito delle società del gruppo E.E. (compiutamente descritto dalla CTR: "ivi") contempla, per quanto di interesse nella presente sede, il passaggio dell'emissione di fatture soggettivamente false nei confronti della Lomarpref Srl".

In tale gruppo, sono emersi i ruoli delle varie società.

Segnatamente: "I ruoli svolti dalle varie società del "gruppo E.E." nella frode(-)carosello individuata sono i seguenti: a. società cartiere o "missing trader" italiane: (...) By B.B. Srl (anni 2007/2008) (...))".

Venendo a By B.B., la CTR accerta che, nel 2007, By B.B. - il cui "fornitore" "a sua volta riceve fatture emesse dalla società Euroexport Srl che non presenta le dichiarazioni fiscali" - è fornitrice di Lin Sen, fornitrice di Lomarpref: rispettivamente, "broker" ed effettiva beneficiaria delle merci.

Leggesi nella sentenza impugnata (fg. 10):

In questa annualità emerge che la Lomarpref Srl acquista la merce dalla Lin Sen Srl che nell'anno in argomento ha un improvviso incremento del fatturato attivo. Quest'ultima società riceve fatture emesse dalla By B.B. Srl, (che proprio nel 2007 ha anch'essa un improvviso incremento del fatturato attivo); il "fornitore" della By B.B. a sua volta riceve fatture emesse dalla società Euroexport Srl che nell'anno 2007 non presenta le dichiarazioni fiscali. In questo anno la Lin Sen Srl, inizia ad "esportare cartolarmente" in Tunisia e quindi a costituirsi un plafond. Le dinamiche di tale esportazione però sono alquanto particolari perché le fatture sono tutte relative a "anticipo su fornitura schede elettroniche". Analizzando i dati delle esportazioni risulta che nel mese di novembre e dicembre 2007, le esportazioni ammontano ad Euro 1.800.000; dai dati contabili risulta che la Lin Seri Srl effettua cessioni (fittizie) alla C.M. Electronic Sarl.

Quanto al 2008, la CTR, ricostruiti i flussi di denaro in rapporto al giro delle fatturazioni tra le società del gruppo E.E., accerta che "la società Lin Sen Srl "acquista" dalla società By B.B. Srl che nell'anno in argomento non presenta dichiarazioni fiscali" (fg. 11).

L'appartenenza al, e la collocazione ed il ruolo nel, gruppo E.E. di By B.B. si confermano alla luce, oltreché dello schema operativo, del rilevato collegamento a rapporti intrattenuti dal contribuente con la sammarinese Banca Asset (cfr. in part. fg. 27).

Nel contesto dei rapporti infragruppo - secondo la ricostruzione della CTR, non minimamente avversata in ricorso dal contribuente, su cui invece incombeva l'onere della prova contraria rispetto all'allegazione e dimostrazione, anche per presunzioni (cfr. Corte Giust. Mahagèben e David, C-80/11 e C-142/11, e Corte Giust. Kittel, C-439/04; dall'altro, nonché, in parallelo, Cass. n. 14237 del 07/06/2017), da parte dell'Agenzia, della falsità delle fatture (cfr. Corte Giust Ppuh, C-277/14, e Corte Giust. Bonik, C-285/11, nonché, in parallelo, Cass. n. 15369 del 20/07/2020 , cui "adde", da ultimo, in ipotesi di "reverse charge", Cass. n. 4250 del 10/02/2022) - By B.B. è

inquadrabile come "cartiera italiana" asservita al particolare filone delle fatture per operazioni soggettivamente inesistenti (fg. 16).

Ciò emerge dal contenuto della cartella "riservata" reperita e sequestrata presso l'Avv. IORIO Andrea (fg. 22), suggeritore del contribuente quanto a costituzione e modelli operativi delle società illecite. La cartella di cui si tratta contiene documentazione riferibile alle società del gruppo E.E., tra cui By B.B., giust'appunto. Peraltro, in questa, prende altresì parte tale F.F., comprovato braccio destro del contribuente in svariate società e tra l'altro per un certo periodo amministratore all'80% di Lin Sen, di fatto pacificamente amministrata dal contribuente con il D.D. (fg. 23).

In ragione di quanto precede, alla stregua di un coerente ed argomentato accertamento in fatto, non minimamente scalfito da evidenze contrarie fornite, già alla CTR, dal contribuente, è a concludersi avere questa appurato la natura di cartiera, specificamente, di By B.B., di cui il contribuente si è rivelato essere il "dominus", quale tessitore di trame proiettate al risultato finale cui By B.B. era indispensabilmente strumentale.

Donde, a differenza di quanto opinato dal contribuente, la CTR non si è affatto limitata ad affermare solo desistenza fattuale del gruppo economico "E.E." ed il ruolo di gestore di fatto ricoperto da A.A." (fg. 20), ma, accertato tale suo "ruolo" sia in Lin Sen, costituente il perno del gruppo, sia in tutte le società del gruppo, ruolo confermato dal "documento (cd. lettera/memorale) indirizzato dall'avv. Andrea Iorio a A.A. medesimo (... da cui) si comprende (...) l'intercambiabilità delle diverse società, tutte riconducibili però al E.E., che le amministra di fatto quando non di diritto, prendendo le decisioni strategiche in sinergia con l'avv. Iorio" (fg. 20) ("lettera/memorale" il cui significato essenziale, in tal senso ricostruito dalla CTR, non è affatto scalfito dalle osservazioni esposte in memoria, che si appuntano solo su un presunto mancato perfezionamento degli "accordi"), ha calato nel quadro così ricostruito la specifica realtà di By B.B., dimostrandone l'integrale funzionalizzazione ai fini illeciti del gruppo, in piana osservanza degli artt. 2697, 2727 e 2729, cod. proc. civ., che impongono un'analisi degli indizi scevra da parcellizzazioni e parzialità, siccome anzi da ricondursi ad unità nell'ambito di un percorso logico-argomentativo coerente.

Quanto, infine, alla dedotta violazione dell' art. 16 Dlgs. 472 del 1997 in riferimento al PVC, che già innanzi alla CTR il contribuente aveva lamentato essere "composto di 285 fogli per lo più contenenti dati affastellati ed incomprensibili", la stessa è pregiudicata, come detto in apertura, dal mancato congruo richiamo, o riassunto, del PVC, quantomeno nelle parti, o, esemplificativamente, in alcune delle parti, dimostrative della tesi.

Peraltro, "affastellamento e incomprensibilità dei dati" non si sono all'evidenza rivelati tali agli occhi della CTR, la quale, al contrario, già in esordio di motivazione, chiarisce che "le precise e puntuali indagini svolte nel PVC (...) trovano riscontri documentali assolutamente inequivocabili negli atti e nella documentazione acquisita a seguito della rogatoria internazionale numero 21/2013 disposta dalla procura della Repubblica presso il tribunale di Pesaro nei confronti della Repubblica di San Marino" (fg. 5): riscontri (ricordati anche più sopra) che - investendo direttamente tra l'altro By B.B. (circa, ad esempio, il collegamento con la medesima di rapporti bancari del contribuente) - effettivamente (ed incontestatamente) corroborano il suo

inserimento a pieno titolo, quale tipica cartiera, nel disegno frodatorio architettato ed attuato (secondo la CTR) dal contribuente.

In definitiva, il ricorso va rigettato.

Il contribuente deve essere condannato a rifondere all'Agenzia le spese di lite, liquidate, secondo tariffa, come da dispositivo.

Sussistono i presupposti processuali per il versamento, da parte del contribuente, del cd. doppio contributo unificato.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza