

Sentenza del 11/09/2024 n. 24456 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate, a seguito di verifica, emetteva avviso di accertamento per l'anno 2010 ai fini Iva, Ires e Irap nei confronti della società Ecosteel Srl con socio unico, con cui contestava la deduzione di costi fittizi per Euro 11.934.839,00 e l'indebita detrazione dell'Iva per operazioni oggettivamente inesistenti relative ad acquisti di rottami metallici effettuati in regime di inversione contabile, irrogando le conseguenti sanzioni.

L'Ufficio, in particolare, rilevava che la contestazione si inseriva nell'ambito di una articolata frode carosello tra la contribuente e le società Scrapmetaliron Srl e B&B Metal Srl: queste ultime, mere cartiere, fornivano alla prima documenti di trasporto e fatture relative ad operazioni inesistenti e mai avvenute, i cui importi erano dapprima pagati dalla Ecosteel Srl alle seconde mediante bonifico e, successivamente, da queste restituiti in contanti, salva la ritenuta di una percentuale quale compenso per il servizio reso.

L'avviso era impugnato dalla contribuente, che deduceva l'effettività delle operazioni in relazione alla posizione di cessionaria attesa la tipologia di merce indicata nelle fatture fittizie, realmente acquistata e poi oggetto di regolare rivendita, sicché le operazioni dovevano essere qualificate come soggettivamente inesistenti, con conseguente deducibilità dei costi in quanto inerenti; contestava, inoltre, il recupero dell'Iva attesa l'applicabilità del regime del ex art. 74 D.P.R. n. 633 del 1972, da cui la non debenza dell'imposta.

L'impugnazione, rigettata dalla CTP di Milano, era accolta dalla CTR in epigrafe limitatamente alla ripresa Iva.

Ecosteel Srl ricorre per cassazione con cinque motivi.

Resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso, proponendo, altresì, ricorso incidentale con un motivo, cui replica la contribuente con controricorso.

Nelle more del giudizio, a seguito di fallimento della Ecosteel Srl e alla mancata costituzione del curatore, si è costituito A.A., già socio, amministratore e liquidatore della società, che, con memoria, ha insistito per l'accoglimento del ricorso e il rigetto del ricorso incidentale.

All'udienza del 24 novembre 2022 il ricorso veniva rinviato a nuovo ruolo in attesa della decisione delle Sezioni Unite sull'ammissibilità della costituzione con controricorso dell'ex amministratore della società fallita, avvenuta nel parallelo giudizio NRG 19095/2020 avente il medesimo oggetto per una diversa annualità, attesa l'opportunità di una trattazione unitaria.

Fissata l'odierna udienza, A.A., nelle qualità sopra illustrate, depositava ulteriore memoria illustrativa.

Motivi della decisione 1. In via preliminare va esaminata l'ammissibilità dell'atto di costituzione di A.A., già socio, amministratore e liquidatore della Ecosteel Srl, dichiarata fallita.

1.1. La costituzione è avvenuta a seguito della risposta del curatore del fallimento, Avv. B.B., per cui "non c'è interesse della Procedura a costituirsi", da cui l'affermato interesse a partecipare al giudizio di cassazione per la cura, in proprio da parte del sig. A.A., dell'ulteriore corso del contenzioso.

L'atto, dunque, integra un atto di intervento adesivo al ricorso originario (e al controricorso avverso il ricorso incidentale).

1.2. Come tale, dunque, è inammissibile.

1.3. Va premesso che all'ex socio (o all'amministratore o al liquidatore) nel caso in cui la società sia fallita le Sezioni Unite di questa Corte, con la sentenza n. 11287 del 28/04/2023, hanno riconosciuto una legittimazione straordinaria ad impugnare ove il fallimento sia rimasto inerte, nozione che include anche il dichiarato disinteresse a promuovere l'impugnazione.

1.4. Nella specie, peraltro, escluso in ogni caso che l'ex socio sia qualificabile come successore a titolo particolare, la questione qui in rilievo esula da questi ambiti poiché investe il diverso profilo dell'ammissibilità dell'intervento nel giudizio di cassazione, ambito su cui l'orientamento costante di questa Corte, che parte dalla sentenza Cass. n. 954 del 1967 e, poi, in termini estesi ed argumentati da Cass. n. 5606 del 1979, è nel senso dell'inammissibilità, mancando al riguardo una espressa previsione normativa, indispensabile nella disciplina di una fase processuale autonoma (v. anche Sez. U. n. 27466 del 2016 in motivazione, Cass. n. 27044 del 2016 ; Cass. n. 5759 del 2016 , n. 5759; Cass. n. 3336 del 2015 ; Cass. n. 12179 del 2014 ; Cass. n. 7986 del 2011 ; Cass. n. 11375 del 2010 ; da ultimo Cass. n. 25423 del 2019).

Il fondamento di questa esclusione, del resto, si fonda sul rilievo che sono soggetti del giudizio di cassazione unicamente coloro che furono parti dei giudizi precedenti (v. anche, fra le molte, Cass. n. 25423 del 2019 ; Cass. n. 7467 del 2017 ; Cass. n. 17974 del 2015 ; Sez. U. n. 9753 del 1994), discendendo, da ciò, il difetto di legittimazione di quei soggetti che non furono parti in tali giudizi precedenti, senza che, in proposito, si ponga come fondata una questione di legittimità costituzionale (Sez. U., n. 1245 del 2004; Cass. n. 5126 del 1999).

1.5. Va, pertanto, dichiarata l'inammissibilità dell'intervento dell'ex socio (e amministratore e liquidatore) della Ecosteel Srl, nonché delle successive memorie depositate.

1.6. L'intervenuto fallimento della società è, peraltro, influente in sede di legittimità, sicché il processo prosegue tra le parti originarie.

2. Ciò premesso, il primo motivo del ricorso denuncia, ai sensi dell' art. 360 n. 4 c.p.c., la violazione degli artt. 111 , sesto comma, Cost., 132, secondo comma, n. 4 c.p.c. e 36, comma 2, n. 4, D.Lgs. n. 546 del 1992 , per essere la sentenza nulla per carenza di motivazione.

Lamenta la ricorrente l'assoluta contraddittorietà della sentenza per aver la CTR confuso tra l'inesistenza oggettiva delle fatture per le cartiere, facendo riferimento a quanto risultava dal pvc e dalla perizia svolta nella sede giudiziaria penale, e quella soggettiva per la Ecosteel, che utilizzava le fatture per coprire gli acquisti in nero, ritenendo dapprima che le operazioni fossero soggettivamente inesistenti, poi oggettivamente inesistenti e, infine, richiamando un precedente della Suprema Corte nuovamente in tema di operazione soggettivamente inesistenti in punto di prova della deducibilità dei costi, il cui onere ricadrebbe in capo alla contribuente.

Rileva, infine, che la prova dei costi avrebbe dovuto ritenersi soddisfatta con le fatture soggettivamente inesistenti, come tali idonee a documentare l'acquisto ancorché avvenuto nei confronti di soggetti diversi da quelli indicati nelle fatture stesse.

2.1. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell' art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell' art. 109 tuir per non aver la CTR riconosciuto la deducibilità dei costi pur in presenza delle fatture soggettivamente inesistenti e la ricorrenza dei requisiti dell'inerenza (trattandosi di materiali ferrosi), competenza ed effettività, attesa l'avvenuta consegna, pagamento e rivendita della merce.

2.2. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell' art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell' art. 2697 c.c. per aver la CTR addossato alla contribuente l'onere della prova in ordine all'effettività delle operazioni posto che, trattandosi di operazioni soggettivamente inesistenti, le operazioni erano già in sé effettive.

Rileva, inoltre, di aver compiutamente allegato e prodotto quanto necessario a provare sia l'acquisto che la consegna dalle società Scrapmetaliron Srl e B&B Metal Srl, sia le successive operazioni di rivendita.

3. I motivi, suscettibili di esame congiunto investendo, sotto diversi profili, l'unitaria questione della distinzione tra operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti, sono in parte infondati in parte inammissibili.

4. La questione controversa attiene alla qualificazione giuridica delle fatture, ossia se e quando esse siano soggettivamente od oggettivamente inesistenti e come refluisca la distinzione sull'onere della prova tra le parti.

4.1. In via generale, sono soggettivamente inesistenti le fatture caratterizzate dalla divergenza tra la rappresentazione documentale e la realtà attinente ad uno dei soggetti che intervengono nell'operazione, che, pur avvenuta, non è realmente intercorsa tra i soggetti che figurano quale emittente e percettore della fattura.

La diversità può riguardare chi abbia emesso il documento ma non abbia in realtà effettuato alcuna prestazione (che è stata fornita da altri), ovvero il caso in cui l'operazione sia stata effettuata non in favore di colui che risulta destinatario del documento fiscale.

Nel primo caso la diversità riguarda l'emittente; il destinatario ha ricevuto comunque la prestazione ma da un diverso soggetto e senza fattura.

Nel secondo caso la diversità riguarda il destinatario della fattura che è non è l'effettivo destinatario dell'operazione, il quale utilizza il documento (la fattura) pur non essendo committente, né beneficiario di alcuna prestazione, annotando nella contabilità i costi sostenuti ed i crediti Iva senza che ciò corrisponda ad una operazione realmente intercorsa tra le parti.

In tale evenienza, la ricezione di una fattura cui non corrisponde alcuna prestazione mira, frequentemente, a dissimulare il compimento di acquisti effettivi ma senza fattura (cd. in nero).

4.2. L'inesistenza oggettiva si realizza invece quando vi sia l'assoluta mancanza, nella realtà fenomenica, dell'operazione documentata (cd. inesistenza assoluta) oppure una divergenza in termini quantitativi tra la realtà e la rappresentazione documentale (cd. inesistenza relativa).

Tale nozione va ulteriormente precisata in relazione all'attività che risulti in concreto realizzata.

Rientra nell'inesistenza oggettiva, infatti, anche qualsiasi discrasia tra le dichiarazioni fattuali contenute nel documento e l'operazione effettuata, ossia con causali, modalità, oggetti e luoghi diversi da quelli indicati nelle fatture: è il caso, ad esempio, della fatturazione di opere edili che si afferma (in fattura) effettuate su un determinato immobile (ad es. presso l'impresa) e, invece, eseguite presso un altro (es. l'abitazione dell'imprenditore).

La specificazione, peraltro, è rilevante anche rispetto ad altre cessioni di beni o prestazioni di servizi: l'acquisto di una pluralità di beni ovvero (come nella fattispecie in giudizio) di una determinata quantità di materiali non corrisponde, automaticamente, alla realizzazione di una pluralità di acquisti ove siano stati effettuati con causali, modalità e in luoghi diversi.

In tali evenienze emerge una divergenza non solo soggettiva ma anche oggettiva, sicché l'operazione risulta soggettivamente ed oggettivamente inesistente (v., per una casistica, Cass. 27520 del 2022 ; Cass. n. 34588 del 2021 ; Cass. n. 12486 del 2021 ; v. anche per analoga prospettazione Cass. sez. 3 pen., n. 10916 del 2020).

4.3. Le fattispecie più ricorrenti nella giurisprudenza della Corte, in ispecie per le operazioni soggettivamente inesistenti, sono quelle in cui la difformità soggettiva attiene all'emittente della fattura e non il committente: è il caso, tipico, delle frodi carosello (ad esempio nelle cessioni intraunionali di autovetture) in cui il cedente apparente è una cartiera mentre il cessionario è una impresa che ha acquistato il bene da un terzo, ossia l'effettivo venditore, per poi rivenderlo.

In questa ipotesi, non è contestata la realtà dell'operazione e si pone la questione della deducibilità dei costi sostenuti.

Meno frequente, invece, è l'ipotesi in cui sia il destinatario ad essere fittizio:

l'emittente ha emesso la fattura, cui, però, non corrisponde il trasferimento dei beni al destinatario apparente.

In questa evenienza, occorre distinguere due ipotesi: quella in cui l'operazione sia stata realizzata dall'emittente verso un soggetto diverso da quello indicato in fattura e quella in cui, invece, l'emittente non abbia, in realtà, realizzato alcuna operazione.

Nel primo caso l'operazione, tanto per l'emittente quanto per il committente, sarà soggettivamente inesistente, con la differenza che per il secondo (frequentemente, una cartiera) non vi sono stati costi reali e, quindi, nulla è suscettibile di deduzione:

il dato certo è che l'operazione è stata realizzata ma con un soggetto diverso e le parti hanno partecipato, con una distinzione di ruoli, alla frode.

Nel secondo caso, per l'emittente l'operazione sarà, al contempo, soggettivamente ed oggettivamente inesistente poiché alcuna transazione - e con nessuno - è stata realizzata e lo stesso esito vale anche per il committente-destinatario: l'operazione con l'emittente non è mai stata effettuata, sicché anche nei suoi confronti essa sarà inesistente sotto entrambi i profili.

5. Le distinzioni sopra evidenziate spiegano il diverso atteggiarsi dell'onere della prova sulle parti.

5.1. Nelle operazioni oggettivamente inesistenti, difatti, l'Ufficio è tenuto solo a dimostrare, anche in base ad elementi indiziari, la mancanza dell'operazione, onere che, una volta soddisfatto, genera sul contribuente l'onere di fornire la prova contraria che l'operazione, come descritta in fattura, è effettiva ed è realmente avvenuta, anche se, in ipotesi, tra soggetti diversi da quelli indicati nel documento (v. Cass. n. 28628 del 18/10/2021).

In quelle soggettivamente inesistenti l'Ufficio deve fornire, pure in base ad elementi presuntivi, l'ulteriore prova che il contribuente, a fonte dell'effettività dell'operazione descritta in fattura ma intercorsa tra soggetti diversi da quelli che risultano cartolarmente, 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 non poteva non essere consapevole dell'alterità soggettiva. A fronte di tale esito, conseguentemente, l'insorgere dell'onere per il contribuente di provare (oltre all'eventuale realtà anche soggettiva) la propria incolpevole carenza di consapevolezza (ex multis Cass. n. 15369 del 20/07/2020).

5.2. Concettualmente più complessa è la ripartizione dell'onere della prova ove l'operazione, dal lato dell'emittente, sia soggettivamente ed oggettivamente inesistente.

Come su evidenziato, il dato obbiettivo della mancanza, sul piano fenomenico, dell'attività costituisce circostanza idonea a far ritenere, anche per il destinatario, che l'operazione sia oggettivamente (oltre che soggettivamente) inesistente.

Spetterà dunque alla parte, secondo gli ordinari criteri di riparto, fornire la prova che, invece, una operazione (omogenea a quella fittizia e ad essa riconducibile) è stata eseguita e che, quindi, per il contribuente l'operazione sia falsa solo sul piano soggettivo. Non va trascurato, sul punto, che la plausibile prevalente funzione di questa condotta illecita è quella di occultare acquisti in nero ricorrendo a false fatturazioni.

Invero, ai fini Iva la questione ha scarso rilievo poiché - in entrambe le ipotesi - è esclusa la detraibilità dell'Iva.

Diversa incidenza va riconosciuta ai fini della deducibilità dei costi posto che solamente per le operazioni soggettivamente inesistenti essa è ammessa, ai sensi dell' art. 8 , comma 1, D.L. n. 16 del 2012 , purché, tuttavia, il contribuente provi per i costi la sussistenza dei requisiti dell'effettività, dell'inerenza, della certezza e della determinabilità.

5.3. Ne deriva che, in questa peculiare ipotesi, quanto all'oggetto della prova e ai relativi oneri, sul contribuente, una volta contestata (e dimostrata nei termini su esposti) dall'Ufficio la inesistenza oggettiva delle operazioni, incomberà dimostrare che:

a) le operazioni erano solo soggettivamente inesistenti perché in realtà le stesse (i.e. delle operazioni omogenee a quella fittizie e ad esse specificamente riconducibili) erano avvenute con un terzo;

b) i costi indicati nelle fatture false corrispondono ai costi effettivamente sostenuti nella diversa reale operazione.

A ciò, poi, si aggiunge la prova della sussistenza degli altri requisiti riconducibili all' art. 109 tuir .

5.4. Occorre sottolineare, sul punto, che la prova da fornire non può fondarsi sulla fattura inesistente, la quale, proprio per la sua falsità, non è (contrariamente a quanto sostiene parte ricorrente nella vicenda in giudizio) fonte di prova mentre è (quanto al contenuto in essa rappresentato) l'oggetto da provare (v. anche Cass. n. 28628 del 18/10/2021 , che precisa che l'onere non può "ritenersi assolto con l'esibizione della fattura").

Ne deriva che non può ritenersi sufficiente la mera allegazione di aver acquistato in assenza di fatture, né la documentata esistenza di "altri" acquisti ove questi non siano riconducibili, per tempistica delle operazioni, tipologia e quantità di merci, alle operazioni falsamente fatturate.

5.5. Inoltre, con riguardo alla prova dei costi, va rilevato che la mera esistenza di operazioni di rivendita va valutata con rigore, trattandosi di attività successive, in quanto tali insufficienti, di per sé, a fornire riscontro sull'effettività e certezza dei costi effettivamente sostenuti nelle presunte operazioni di acquisto "in nero", e, a maggior ragione, a provare una ipotetica corrispondenza tra i costi così asseritamente sostenuti e quelli indicati in fatture formate come oggettivamente inesistenti.

E, del resto, la mera esistenza di successive rivendite si pone su un piano logico e temporale autonomo non essendo idonea neppure a far ritenere provata l'esistenza di un chiaro nesso materiale tra le fatture fittizie e l'ipotetica transazione "in nero" posto che le prime - in assenza di ulteriori elementi - potrebbero essere formate a prescindere da una cessione e in un qualsiasi momento (e, dunque, in assenza di qualsiasi operazione).

6. Alla luce dei principi esposti, dunque, risulta evidentemente infondato il primo motivo di censura.

Non sussiste la dedotta contraddittorietà della motivazione:

- le fatture emesse erano oggettivamente e soggettivamente inesistenti dal lato degli emittenti;

- la CTR ha accertato in fatto che l'inesistenza era oggettiva anche sul versante del committente perché "le fatture emesse non rappresentano alcuna cessione di beni" e, anzi, il meccanismo rilevato (emissione delle fatture da parte delle società; pagamento con bonifico da parte della EcoSteel; restituzione delle somme in contanti nei giorni immediatamente successivi, salvo una percentuale per "compenso" dell'attività illecita) rivelava l'assoluta fittizietà oggettiva delle transazioni;

- la contribuente non ha fornito idonea prova delle sue contestazioni, che, in particolare, investivano la qualificazione delle operazioni come soggettivamente inesistenti, né, comunque, ha provato che le asserite operazioni di rivendita erano tali da comportare una diversa qualificazione o da determinare il riconoscimento dei costi riportati nelle fatture come effettivamente sostenuti.

Il richiamo al pvc della Guardia di Finanza da parte della CTR, dunque, attiene alla condivisione non della prospettazione ivi formulata ma solamente delle circostanze di fatto che caratterizzavano la vicenda, essendo invece stata condivisa, alla luce delle prove introdotte nel giudizio, la valutazione giuridica dei fatti dell'Ufficio sull'oggettiva fittizietà delle operazioni della società.

Infine, il richiamo operato dalla CTR al precedente di questa Corte sulla deducibilità dei costi in tema di operazioni soggettivamente inesistenti non ha avuto il valore di avallare una diversa ricostruzione ma si comprende proprio in relazione alle tesi della società, mirate a ritenere le operazioni soggettivamente inesistenti e provati i costi, risultate invece sfordite di prova sia con riguardo alla qualificazione, sia rispetto alla pretesa di ritenere effettivi e determinati i costi indicati nelle fatture false rispetto ad altre asserite operazioni "in nero".

La censura, per quest'ultimo versante, è poi inammissibile poiché attinge l'accertamento in fatto e la valutazione delle prove da parte della CTR e, quindi, si risolve in una non consentita contestazione sulla sufficienza della motivazione.

6.1. Inammissibili sono il secondo e il terzo motivo, posto che si fondano sul presupposto della qualificazione delle operazioni come soggettivamente inesistenti, in contrasto con l'accertamento in fatto operato dalla CTR, e non tengono in considerazione la ratio della motivazione impugnata.

Non sussiste, in ogni caso, alla luce dei principi sopra esposti, l'asserita violazione dei criteri di riparto dell'onere della prova, posto che, anzi, era onere della contribuente dimostrare la sussistenza dei fatti impeditivi, ossia nell'ordine: - l'esistenza di operazioni con terzi relative alle medesime merci, sì da permettere la qualificazione delle operazioni come soggettivamente inesistenti; - l'entità dei costi eventualmente sostenuti in queste diverse operazioni e la loro congruità con quelli indicati nelle fatture false; - l'esistenza degli altri presupposti di determinabilità certa, inerenza e competenza per la deducibilità degli stessi.

Quanto al profilo relativo alla rilevanza delle successive rivendite della merce ai fini della prova dell'effettività dei costi, la censura, anche qui, specificamente investe la valutazione delle prove, sicché, a prescindere da ulteriori profili (v. punto 5.5.), è inammissibile.

7. Il quarto motivo denuncia, ai sensi dell' art. 360 n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato ex art. 112 c.p.c. per aver la CTR omissso di pronunciare sul vizio di motivazione dell'avviso di accertamento, dedotto con l'atto d'appello, costituito dalla diversa qualificazione delle violazioni rispetto alle indicazioni contenute nel pvc.

7.1. Il motivo è infondato.

In primo luogo, la censura risulta formulato solo in appello: la ricorrente si è limitata a sostenere in termini solo generici e carenti per autosufficienza (nulla risultando riprodotto) di averla proposta con il ricorso originario, neppure indicando dove e come essa sia stata dedotta.

In quanto introdotta ex novo, pertanto, correttamente il giudice d'appello ha omissso di statuire, neppure essendo necessaria una espressa statuizione di inammissibilità.

La doglianza è comunque manifestamente infondata.

L'avviso, nel riprodurre o richiamare gli elementi di fatto riscontrati in sede di verifica, ha semplicemente fornito, degli stessi fatti, una autonoma qualificazione, sicché neppure si pone un profilo di difetto di motivazione posto che della pretesa, alla luce della stessa prospettazione della ricorrente, è stato fornito sia il petitum che la causa petendi, con la puntuale specificazione (v. avviso, pag. 3 del ricorso) che la ripresa dei costi è avvenuta integralmente poiché "dall'attività istruttoria non sono emersi elementi utili ai fini della quantificazione di componenti positivi direttamente afferenti alle spese relativi ai beni non effettivamente scambiati".

8. Il quinto motivo denuncia, ai sensi dell' art. 360 n. 3 c.p.c., violazione degli artt. 1 , comma 2, D.Lgs. n. 471 del 1997 nel testo modificato dall' art. 15 D.Lgs. n. 158 del 2015 , nonché dell' art. 3 D.Lgs. n. 472 del 1997 , chiedendo l'applicazione dello ius superveniens più favorevole in materia di sanzioni.

Nell'articolazione del motivo, la ricorrente deduce che la sanzione determinata con l'atto impositivo deve essere rideterminata alla luce dello ius superveniens posto che la nuova disciplina, più favorevole è entrata in vigore il 1 gennaio 2016, sicché è applicabile, anche d'ufficio, in ogni stato e grado e anche in sede di legittimità, non essendo l'atto divenuto definitivo.

8.1. Il motivo è fondato.

8.2. Occorre ricordare che lo ius superveniens è applicabile d'ufficio in ogni stato e grado, salvo che sulla questione controversa non si sia formato il giudicato interno sicché "qualora, nelle more del giudizio in appello, venga introdotta una nuova norma che modifichi la materia sub iudice, e di essa il giudice dell'appello non tenga conto, è necessario che la parte, per evitare che si produca una preclusione, allegghi specificamente, con i motivi di ricorso in cassazione, l'applicabilità della nuova normativa" (Cass. n. 21382 del 07/08/2008).

Si è poi sottolineato che l'esistenza della sentenza civile è, di norma, determinata dalla sua pubblicazione mediante deposito nella cancelleria del giudice che l'ha pronunciata, sicché

"nell'ipotesi di entrata in vigore una nuova normativa (dispiegante effetti sostanziali o processuali sul rapporto controverso) nell'intervallo di tempo intercorrente tra la deliberazione e la pubblicazione della sentenza, è dovere del giudice applicare immediatamente la disciplina sopravvenuta mediante i necessari, consequenziali adempimenti" (Cass. n. 16038 del 18/05/2022), principio, come tale, applicabile anche nell'ambito della giustizia tributaria.

8.2. Nella specie, l'intervento del legislatore di cui all' art. 15 D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015 , in modifica del D.Lgs. n. 471 del 1997 , è entrato in vigore dal 1 gennaio 2016.

La sentenza impugnata è stata pubblicata in data 18 febbraio 2016, sicché la CTR avrebbe dovuto tenere conto della disciplina sopraggiunta.

La doglianza, diretta a contestare la regolamentazione della sanzione contenuta nell'avviso, confermata dalla sentenza d'appello, evidenzia, inoltre, che il quantum della sanzione è stato determinato, con applicazione del cumulo giuridico, tenendo conto dei minimi edittali, oggetto specifico dell'intervento in melius della novella.

La sentenza, pertanto, va cassata per consentire l'eventuale rimodulazione del trattamento sanzionatorio.

9. Passando al ricorso incidentale, l'unico motivo denuncia, ai sensi dell' art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 21, settimo comma, 18, primo comma, 19, primo comma, 74, settimo comma D.P.R. n. 633 del 1972 per aver la CTR ritenuto che, in caso di operazione in reverse charge (come nella specie), il meccanismo contabile esclude l'esistenza di detrazioni Iva, sicché in caso di operazioni inesistenti non si genera Iva a debito e nessuna pretesa può essere fatta valere dall'Ufficio.

9.1. Il motivo è ammissibile in quanto sufficientemente specifico e diretto a censurare, con precisione, la statuizione della CTR; né si pone un profilo di carente indicazione dei pertinenti atti processuali neppure essendo in contestazione il perimetro dei fatti, venendo in rilievo una questione di diritto.

9.2. Il motivo, oltre che ammissibile, è manifestamente fondato.

Sulla questione, invero, numerosi e reiterati, oramai, sono stati gli interventi sia di questa Corte (ex multis v. Cass. n. 2862 del 31/01/2019 ; Cass. n. 4250 del 10/02/2022), sia della stessa Corte di giustizia (sentenza 11 novembre 2021, C-281/20, C-Ferimet S.L. c/o AGE), sia, da ultimo, delle Sezioni Unite che, nell'affrontare i profili relativi al trattamento sanzionatorio, hanno anche precisato e ribadito - con riguardo ad una vicenda in tutto omogenea a quella in giudizio - che per le "operazioni imponibili oggettivamente e soggettivamente inesistenti, qualora ne sia stato provato l'elemento psicologico" "non è consentita la neutralizzazione dell'Iva a credito e di quella a debito, in quanto prive dei requisiti sostanziali necessari per la relativa detraibilità" (Sez. U, n. 22727 del 20/07/2022).

È chiaro, del resto, che il regime in reverse charge addossa ai destinatari della fattura, ossia ai committenti/cessionari (che diventano soggetti passivi dell'imposta) l'onere di pagare l'Iva

sull'operazione e, attraverso un meccanismo contabile (di doppia registrazione), riconosce agli stessi il diritto di detrazione per un pari importo.

Sullo stesso soggetto si cumulano le due situazioni, le quali, tuttavia, quando l'operazione sia oggettivamente o soggettivamente inesistente (con prova dell'elemento psicologico), il versamento dell'Iva è dovuto in base al principio di cartolarità, mentre il diritto di detrazione va escluso per la carenza dei presupposti sostanziali in relazione alla commessa frode.

10. In conclusione, in accoglimento del quinto motivo del ricorso principale, rigettati gli altri, e del ricorso incidentale, la sentenza va cassata, con rinvio, anche per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia in diversa composizione.

P.Q.M. La Corte dichiara inammissibile l'intervento di A.A., in proprio e nella qualità di ex amministratore unico, ex liquidatore, ex legale rappresentante ed ex socio della fallita Ecosteel in liquidazione Srl.

In accoglimento del ricorso incidentale e del quinto motivo del ricorso principale, rigettati gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia in diversa composizione.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza