

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 6 settembre 2022, n. 26264

FATTI DI CAUSA

La XXX e i suoi soci SS, GS e SS hanno impugnato per cassazione la sentenza della CTR del Lazio n. 7666/17/2017 che ha rigettato gli appelli proposti da società e soci avverso la sentenza della CTP di Roma che aveva respinto i ricorsi proposti dagli stessi avverso l'avviso di accertamento per IVA 2011 emesso dall'Agenzia delle Entrate, sulla base di pvc 4.9.2013, per inesistenza soggettiva delle operazioni intercorse con la MR Trade srl e MGK 2010 srl.

La CTR ha ritenuto infondato il motivo riguardante la carenza di potere di firma del dirigente sottoscrittore e inammissibili, in quanto generiche, e comunque infondate le doglianze relative a carenza di motivazione della sentenza.

Il ricorso è affidato a quattro motivi.

L'Agenzia delle Entrate non ha depositato controricorso.

I ricorrenti hanno depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo i ricorrenti censurano, «ai sensi dell'articolo 360 cpc punto 4», la sentenza impugnata laddove è stata respinta l'eccezione di nullità dell'atto impugnato per «carenza di poteri di firma del "Dirigente"» che l'aveva sottoscritto.

Il Procuratore Generale ha eccepito l'inammissibilità del motivo per difetto di specificità. In effetti la doglianza è formulata in termini generici, senza alcun riferimento al caso concreto ma con meri riferimenti giurisprudenziali, tra l'altro assai eterogenei: si cita Corte cost. n. 37/2015 (che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 8 comma 24 del d.l. n.16/2012 e dalla quale era conseguita l'invalidità delle nomine dirigenziali effettuate senza concorso) e, nel contempo, si richiama altra giurisprudenza in tema di onere della prova della delega del capo dell'ufficio al funzionario sottoscrittore.

In ogni caso, la sentenza impugnata non merita censure sul punto.

1.1. La CTR ha rigettato la questione della «carenza del potere in capo al dirigente sottoscrittore sollevata in base alla sentenza della Corte costituzionale n. 37/2015» richiamando il principio espresso da quella stessa pronuncia secondo cui «la validità degli incarichi dirigenziali non si riflette sulla idoneità degli atti emessi dall'Ufficio».

La decisione è in linea con la giurisprudenza di questa Corte, secondo la quale la provenienza di un atto dall'Agenzia delle Entrate e la sua idoneità a rappresentarne la volontà si presumono finché non venga provata la non appartenenza del sottoscrittore all'Ufficio o, comunque, l'usurpazione dei relativi poteri (Cass. n. 220 del 014; Cass. n.15470 del 2016).

Giova osservare, poi, che la questione sollevata a seguito della citata pronuncia della Corte costituzionale è stata superata dalla giurisprudenza di questa Corte, secondo cui «gli avvisi di accertamento in rettifica e gli accertamenti d'ufficio devono essere sottoscritti a pena di nullità dal capo dell'ufficio o da altro funzionario delegato di carriera direttiva e, cioè, da un funzionario di area terza di cui al contratto del comparto agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005, di cui non è richiesta la qualifica dirigenziale, con la conseguenza che nessun effetto sulla validità di tali atti può conseguire dalla declaratoria



d'incostituzionalità dell'art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012, convertito nella l. n. 44 del 2012» (Cass. n. 22810 del 2015).

2. Con il secondo motivo i ricorrenti assumono, sotto il paradigma dell'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., che la pronuncia non è conforme alle norme che regolano la redazione delle sentenze.

Il Procuratore Generale ha eccepito l'inammissibilità anche di questo motivo, per indicazione generica dei principi processuali che sarebbero stati violati, ma l'espositiva indica la violazione dell'art. 111 cost., gli artt. 132 e 360 c.p.c. nonché dell'art. 36 d.lgs. n. 546 del 1992 e deduce la mancanza di una ordinata esposizione delle ragioni e degli argomenti su cui si fonda la decisione della CTR.

Il motivo, quindi, può considerarsi ammissibile, peraltro è anch'esso infondato.

2.1. Secondo costante giurisprudenza di questa Corte, dalle norme di cui agli artt. 132, comma secondo, n. 4 cod. proc. civ. e 118 disp. att. c.p.c. è desumibile il principio secondo il quale la mancata esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa, ovvero la mancanza o l'estrema concisione della motivazione in diritto determinano la nullità della sentenza allorquando rendano impossibile l'individuazione del thema decidendum e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo (Cass. n. 1944 n. 2001).

In forza del generale rinvio materiale alle norme del codice di rito compatibili (comprese le disposizioni di attuazione) contenuto nell'art. 1, comma secondo, del d.lgs. 546/1992, questo principio è applicabile al nuovo rito tributario (Cass. n. 13990 del 2003; Cass. n. 9745 del 2017).

Va osservato, inoltre, che a seguito della riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012, non essendo più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica della violazione del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost., individuabile nelle ipotesi - che si convertono in violazione dell'art. 132, comma 2, n. 4, c.p.c. e danno luogo a nullità della sentenza - di "mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale", di "motivazione apparente", di "manifesta ed irriducibile contraddittorietà" e di "motivazione perplessa od incomprensibile", purché il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata (Cass. n. 23940 del 2018; Cass. sez. un. 8053 del 2014), a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (v., ultimamente, Cass. n. 7090 del 2022).

La sentenza impugnata, non solo presenta le indicazioni richieste, contenendo lo svolgimento del processo, i fatti essenziali di causa e una articolata esposizione delle ragioni della decisione, ma ha comunque una ratio decidendi chiaramente intellegibile, sicché si tratta di una motivazione ben sopra la soglia del minimo costituzionale ex art. 111 cost. comma 6.

3. Con il terzo motivo i ricorrenti lamentano, ex art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., la violazione dell'art. 1, del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, nonché della normativa comunitaria in materia di IVA.

Ancora una volta viene eccepita l'inammissibilità del motivo segnalandosi l'omessa indicazione delle norme violate e il difetto di specificità della doglianza.

Secondo giurisprudenza di questa Corte, non è inammissibile l'impugnazione per omessa indicazione delle norme di legge che si assumono violate, la cui presenza non costituisce



requisito autonomo ed imprescindibile del ricorso, ma è solo funzionale a chiarirne il contenuto e a identificare i limiti della censura formulata, sicché la relativa omissione può comportare l'inammissibilità della singola doglianza solo se gli argomenti addotti dal ricorrente non consentano di individuare le norme e i principi di diritto asseritamente trasgrediti, precludendo la delimitazione delle questioni sollevate (Cass. n. 21819 del 2017).

Nel caso di specie, nonostante l'esposizione di argomenti eterogenei, si può cogliere l'essenza della doglianza nella asserita violazione delle regole in materia di operazioni soggettivamente inesistenti, nel senso che, mentre spetta all'Amministrazione dimostrare che il soggetto passivo era o avrebbe dovuto essere a conoscenza dell'esistenza di una evasione di imposta, la sentenza impugnata, ritenuta la natura fittizia delle società fornitrici, non avrebbe indicato le prove che dimostrano la consapevolezza da parte della contribuente di tali circostanze ovvero l'assenza di buona fede.

Questa doglianza, però, è infondata.

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

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

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



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

Va osservato, in particolare, che (come già sottolineato da Cass. n. 24490 del 2015), se al destinatario non compete, di norma, conoscere la struttura e le condizioni di operatività del proprio fornitore, sorge, tuttavia, un obbligo di verifica, nei limiti dell'esigibile, in presenza di indici personali od operativi anomali dell'operazione commerciale ovvero delle scelte dallo stesso effettuate, tali da evidenziare irregolarità e ingenerare dubbi di una potenziale evasione, la cui rilevanza è tanto più significativa dati il carattere strutturale e professionale della presenza dell'imprenditore nel settore di mercato in cui opera e l'aspettativa, fisiologica ed ordinaria, che i rapporti commerciali con gli altri operatori siano proficui e suscettibili di reiterazione nel tempo.

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

3.2. La sentenza impugnata non si discosta da questo quadro giurisprudenziale, avendo argomentato non solo sulla natura di cartiere delle società fornitrici e sulla frode carosello ma anche sull'elemento soggettivo e la consapevolezza della XXX sas circa il suo coinvolgimento in «un truffaldino espediente commerciale» e considerando «decisiva» la circostanza «ben evidenziata nel p.v.c, che la XXX, pur fatturando a prezzi di mercato, comprava in realtà elettrodomestici sottocosto tramite l'originario fornitore comunitario»; ciò rappresenta, secondo quanto osservato in precedenza, proprio uno di quegli indici personali dai quali si può desumere la consapevolezza della anomalia che doveva imporre, all'operatore commerciale di media avvedutezza, particolare cautela.

3.3. I ricorrenti osservano che gli acquisti sottocosto evidenziati dall'Ufficio, fondanti la decisione della CTR, erano risultati inesistenti ad esito del giudizio penale e producono la sentenza n. 4247/17 del Tribunale di Roma che ha assolto SS dai reati ascritti con riguardo ai medesimi fatti, ma il rilievo è senza pregio.

Gli stessi ricorrenti escludono che la sentenza penale debba influenzare il giudizio tributario (pag. 13 ricorso) e, del resto, in materia di contenzioso tributario, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi neppure alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorché i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari, dal momento che nel processo tributario vigono i limiti in tema di prova posti dall'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna (Cass. n. 16649 del 04/08/2020; Cass. 24 novembre 2017, n. 28174; Cass. 28 giugno 2017, n. 16262).

Oltretutto, la produzione in giudizio di quella sentenza, effettuata con il ricorso per cassazione, è inammissibile ai sensi dell'art. 372 c.p.c., essendo invocata al solo fine di dimostrare l'effettiva sussistenza (o insussistenza) dei fatti e, quindi, in relazione



all'affermazione (o negazione) di meri fatti materiali, ossia a valutazioni di stretto merito non deducibili nel giudizio di legittimità (Cass. n. 21694 del 2020). Quella produzione, non essendo attinente alla nullità della sentenza impugnata e all'ammissibilità del ricorso o del controricorso è estranea all'ambito previsionale dell'art. 372 c.p.c. ed è, quindi, inammissibile (v. Cass. n. 23483 del 2010; Cass. n. 22376 del 2017).

4. Con il quarto motivo i ricorrenti denunciano, ancora sotto il paradigma dell'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., la violazione degli artt. 2313 e 2318 c.c., in quanto i soci accomandanti non possono essere chiamati a rispondere dell'IVA evasa e delle sanzioni applicate, dovute dalla società in accomandita semplice.

Il motivo è fondato.

4.1. È sufficiente ricordare che secondo l'orientamento di questa Corte, nella società in accomandita, il socio accomandante è privo di legittimazione – sia attiva che passiva – rispetto alle obbligazioni tributarie riferibili alla società, salvo le deroghe alla regola di cui all'art. 2313 c.c., il quale, nel limitare la responsabilità dell'accomandante per le obbligazioni sociali alla quota conferita, non autorizza i creditori sociali, incluso l'erario, ad agire direttamente nei suoi confronti, limitandosi tale disposizione a disciplinare i rapporti interni alla compagine sociale (Cass. n. 13565 del 2021; conformi Cass. n. 9429 del 2020 e Cass. n. 1671 del 2013, entrambe non massimate).

Né può affermarsi che l'IVA indebitamente detratta costituisca un maggior reddito della società e, quindi, di tutti i soci della società personale, per la decisiva considerazione che l'avviso di accertamento qui impugnato si riferisce esclusivamente alla detta imposta evasa e non contiene alcun accertamento di maggiori redditi tratti dalla società che sono normalmente imputati per trasparenza ai soci ex art. 5 del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917.

5. Conclusivamente, la sentenza impugnata deve essere cassata con riferimento al quarto motivo e rinviata alla CTR Lazio in diversa composizione che deciderà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il quarto motivo, rigettati gli altri, cassa la sentenza in relazione al motivo accolto e rinvia alla CTR Lazio in diversa composizione che deciderà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

