

Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 13/07/2022) 21/10/2022, n. 31201

IMPOSTA VALORE AGGIUNTO (IVA) › In genere

VENDITA › Vendite speciali › di immobili

Intestazione

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PERRINO Angelina Maria - Presidente -

Dott. HMEJAK Tania - Consigliere -

Dott. FEDERICI Francesco - Consigliere -

Dott. D'AQUINO Filippo - Consigliere -

Dott. TRISCARI Giancarlo - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 22723 del ruolo generale dell'anno 2013 proposto da:

R. Polimeri Spa , in persona del legale rappresentante, rappresentata e difesa dagli Avv.ti Raffaello Lupi, e Claudio Lucisano, per procura speciale a margine del ricorso, elettivamente domiciliata in Roma, via Crescenzo, n. 91, presso lo studio di quest'ultimo difensore;

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i cui uffici in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, è domiciliata;

- controricorrente -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, n. 35/65/2013, depositata in data 14 marzo 2013;

udita la relazione svolta in Camera di consiglio del 13 luglio 2022 dal Consigliere Dott. Giancarlo Triscari.

Svolgimento del processo

che:

dall'esposizione in fatto della sentenza censurata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato alla società R. Polimeri Spa cinque avvisi di accertamento, relativi agli anni da 2004 al 2008, con i quali, per quanto ancora di interesse, aveva contestato l'illegittima deduzione dei costi e l'indebita detrazione dell'iva sulle operazioni di acquisto in quanto soggettivamente inesistenti nonchè l'illegittima applicazione del regime di non imponibilità sulle cessioni intracomunitarie, con conseguente applicazione delle sanzioni; avverso gli avvisi di accertamento la società aveva proposto separati ricorsi che, previa riunione, erano stati rigettati dal a Commissione tributaria provinciale di Bergamo; avverso

la sentenza del giudice di primo grado la società aveva proposto appello;

la Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, ha dichiarato cessata la materia del contendere relativamente alla pretesa riguardante le imposte dirette, mentre ha ritenuto la legittimità degli avvisi di accertamento per le ulteriori ragioni della pretesa, in particolare ha ritenuto che: la falsità soggettiva delle fatturazioni in contestazione era da ritenersi provata, tenuto conto delle dichiarazioni ed intercettazioni nonché della fittizietà dei soggetti emittenti le fatture; sussistevano elementi di prova presuntiva circa il comportamento consapevole della contribuente; con riferimento alla contestazione relativa alla cessioni intracomunitarie, mancavano i requisiti di cui al [D.L. n. 331 del 1993, art. 41](#), invero, dai documenti prodotti risultava unicamente che il trasporto era avvenuto "franco fabbrica", ma non risultava provato che la merce era stata fisicamente trasportata in altro Paese;

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

Motivi della decisione

che:

con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'[art. 360 c.p.c.](#), comma 1, n. 5), per omessa motivazione o per motivazione apparente;

in particolare, parte ricorrente lamenta che il giudice del gravame ha reso una motivazione apparente in ordine alla questione della prova della consapevolezza della società di partecipare ad una operazione fraudolenta, non avendo considerato la prova contraria da essa offerta (effettività dei pagamenti e omogeneità dei prezzi applicati), che dimostrava la normalità economica delle operazioni, e non avendo motivato in ordine all'elemento soggettivo della condotta, tenuto conto della circostanza che nella sentenza del Gip n. 26911/07 era stato accertato che l'amministratore del tempo aveva assunto comportamenti "clandestini" non solo nei confronti dei terzi ma anche del restante organo amministrativo della società;

il motivo è fondato, per quanto di ragione;

la pronuncia censurata, dopo avere indicato su quali presupposti si basava l'accertamento del profilo oggettivo della fittizietà delle operazioni (dichiarazioni, intercettazioni e mancanza di effettività delle società emittenti le fatture), ha poi preso in considerazione la questione relativa alla sussistenza della buona fede della società;

in particolare, dopo avere escluso che potesse assumere rilevanza "la pronuncia penale di non doversi procedere nei confronti della società per il reato di cui all'[art. 231/2002](#)" nonché la sentenza di assoluzione per le violazioni tributarie pronunciate nei confronti di un soggetto che, al tempo, non era amministratore della società, ha ritenuto di potere basare la prova della mancanza di buona fede sulla considerazione che: "Al contrario, detta sentenza rileva espressamente che la responsabilità dell'accaduto era da ascrivere al precedente amministratore per il quale la buona fede non è in alcun modo ravvisabile";

va quindi osservato che il profilo di fondo da verificare è se la pronuncia abbia motivato o meno in ordine alla questione della mancanza di buona fede della società;

va precisato, in primo luogo, che, secondo questa Corte ([Cass. civ., 20 aprile 2018, n. 9851](#)), in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, l'amministrazione finanziaria è tenuta a provare: a) l'alterità soggettiva dell'imputazione delle operazioni: il soggetto formale non è quello reale; b) il cessionario sapeva o avrebbe dovuto sapere che la cessione si inseriva in una evasione Iva e, in questo ambito, va tenuto conto del fatto che non è necessaria la prova della partecipazione all'evasione ma è sufficiente, e necessario, che il contribuente avrebbe dovuto esserne consapevole;

con riguardo a quest'ultimo profilo, l'amministrazione tributaria è tenuta a provare, sia pure anche solo in base a presunzioni, 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, con espressione efficace, "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);

più in particolare, ai fini della prova dell'elemento soggettivo del cessionario-committente, non è ipotizzabile un automatismo probatorio a suo detrimento, ma vanno applicati i criteri dell'ordinaria diligenza e della qualificata posizione professionale ricoperta, tenuto conto delle circostanze esistenti al momento della conclusione dell'affare ed afferenti alla sua sfera di azione;

in via esemplificativa, e fermo restando le peculiarità di ciascuna fattispecie, sono stati indicati, quali elementi di rilevanza sintomatica: l'acquisto dei beni ad un prezzo inferiore di mercato; la limitatezza dell'eventuale ricarico; la presenza di una varietà e pluralità di soggetti promiscuamente indicati nella documentazione di trasporto e nella fatturazione; la scelta di operare secondo canali paralleli di mercato (che esige una più attenta e approfondita valutazione dei propri interlocutori, proprio per verificarne l'effettività), poco importa se giustificata da esigenze di accelerazione e di margini produttivi; la tempistica dei pagamenti, in specie se incrociati od operati su conti esteri a fronte di interlocutori nazionali, ovvero se effettuati cash; la qualità del concreto intermediario con il quale sono state intrattenute le operazioni commerciali; il numero, la qualità e la durata delle transazioni, in specie a fronte di rapporti contigui e frequentazioni reiterate con i titolari della cartiera, ovvero nel caso in cui il contribuente abbia rapporti commerciali con una pluralità di soggetti aventi la quantità di cartiera;

ciò precisato, la sentenza, al fine di verificare la sussistenza degli elementi indiziari relativi alla prova dell'elemento soggettivo, ha unicamente fatto riferimento alla circostanza che, dalla sentenza penale, si evinceva che "la responsabilità dell'accaduto era da ascrivere al precedente amministratore per 11 quale la buona fede non è in alcun modo ravvisabile";

è vero che, in generale, secondo questa Corte (Cass. civ., 23 maggio 2018, n. 12675; Cass. civ., 22 aprile 2009, n. 9494), per il principio dell'immedesimazione organica, la società risponde civilmente degli illeciti commessi dall'organo amministrativo nell'esercizio delle sue funzioni, ancorché l'atto dannoso sia stato compiuto dall'organo medesimo con dolo o con abuso di potere, ovvero esso non rientri nella competenza degli amministratori, ma dell'assemblea, richiedendosi unicamente che l'atto stesso sia, o si manifesti, come esplicitazione dell'attività della società, in quanto tenda al conseguimento dei fini istituzionali di questa, e tale responsabilità si aggiunge, ove ne ricorrano i presupposti, a quella degli amministratori, prevista dall'art. 2395 c.c.;

si è, in particolare, affermato, con riguardo alla materia tributaria, che la commissione di un illecito da parte del legale rappresentante di un ente non interrompe, per ciò solo, il rapporto organico e non esclude, di per sé, che del fatto del rappresentante possa rispondere (su vari piani, eccetto quello penale) l'ente medesimo, non potendosi escludere che essa possa svolgere (attraverso i propri organi) anche un'attività non conforme ai propri obblighi legali e contrattuali nè che per tale attività fosse comunque tenuta a rispondere anche sotto il profilo fiscale;

tuttavia, la sentenza censurata si limita, genericamente, a far derivare la prova della buona fede dal riconoscimento, compiuto nella sentenza penale, della "responsabilità dell'accaduto" a carico del legale rappresentante, senza alcuna specifica indicazione a quale accertamento penale ed a quale specifica condotta illecita, commessa dall'amministratore della società e che sia, comunque esplicitazione dell'attività della società, ha inteso fare riferimento, non indicando, in tal modo compiutamente, quali

siano stati gli elementi presuntivi cui ha ritenuto di dovere attingere come indici di anomala attività che si riverbera sull'accertamento della mancanza della buona fede;

risulta, quindi, del tutto omesso il doveroso accertamento in ordine alla sussistenza di elementi presuntivi che potessero condurre a ritenere che, oltre al compimento di un fatto illecito, vi fosse, altresì, la possibilità per la contribuente di avere consapevolezza di partecipare ad un meccanismo fraudolento;

sotto tale profilo, la pronuncia è da considerazione affetta da motivazione apparente, in quanto non riporta l'argomento logico giuridico seguito al fine dell'accertamento della prova del profilo soggettivo delle operazioni soggettivamente inesistenti contestate alla società;

con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione dell'art. 115 c.p.c., per avere ritenuto che la società non aveva provato l'avvenuto pagamento degli importi risultanti dalle fatture, nonostante il fatto che l'amministrazione finanziaria non avesse mai contestato tale circostanza;

con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per non avere considerato la circostanza di non avere potuto produrre idonea documentazione in quanto sottoposta a sequestro penale e che era l'amministrazione finanziaria che avrebbe dovuto attivarsi per richiedere l'autorizzazione all'autorità giudiziaria di acquisire la documentazione contabile necessaria;

i motivi, che possono essere esaminati unitariamente, sono inammissibili;

la questione relativa alla prova dei pagamenti è del tutto irrilevante, posto che questa Corte ha precisato che è priva di rilievo tanto la prova sulla regolarità formale delle scritture quanto sulle evidenze contabili dei pagamenti quanto, infine, sull'inesistenza di un dimostrato vantaggio perchè i prezzi di vendita erano conformi o superiori alla media di mercato: si tratta, invero, di circostanze, le prime, già insite nella stessa nozione di operazione soggettivamente inesistente (e relative a dati e documenti facilmente falsificabili), e, l'ultima, perchè riferita ad un dato di fatto esterno alla fattispecie tipica ed idoneo di per sé a dimostrare l'estraneità alla frode (Cass. civ., 9851/2018);

con riferimento, poi, alla questione relativa alla mancata considerazione della impossibilità di produrre documentazione perchè sottoposta a sequestro, va osservato che il motivo è irrilevante, posto che questa Corte ha precisato che, in caso di sequestro penale della documentazione, il contribuente può sempre chiedere all'autorità giudiziaria il rilascio delle copie ai sensi degli artt. 258 e 116 c.p.p. (Cass. civ., 13 giugno 2016, n. 12059; Cass. civ., 18 dicembre 2019, n. 33609);

con il quarto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 17 e 19, per avere erroneamente negato il diritto alla detrazione iva nonostante la mancanza di prova della partecipazione della contribuente alla frode commessa dai propri fornitori;

in particolare, parte ricorrente evidenzia di avere fornito la prova della propria buona fede, in particolare dell'effettività degli acquisti di materiale plastico e dell'allineamento dei prezzi pagati ai fornitori coinvolti nella frode rispetto a quelli generalmente praticati da fornitori estranei alla frode;

l'accoglimento del primo motivo di ricorso comporta l'assorbimento del presente motivo;

va comunque ribadito, ai fini della valenza della prova contraria che il contribuente è tenuto a fornire in ordine alla propria condizione di buona fede, che questa Corte ha più volte precisato che è priva di rilievo tanto la prova sulla regolarità formale delle scritture, quanto sulle evidenze contabili dei pagamenti quanto, infine, sull'inesistenza di un dimostrato vantaggio perchè i prezzi di vendita erano conformi o superiori alla media di mercato. Si tratta, invero, di circostanze, le prime, già insite nella stessa nozione di operazione soggettivamente inesistente (e relative a dati e documenti facilmente falsificabili), e, l'ultima, perchè riferita ad un dato di fatto esterno alla fattispecie tipica ed idoneo di per sé a dimostrare l'estraneità alla frode (Cass. civ., 9851/2018);

con il quinto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo, per non avere tenuto conto, con riferimento alla questione del regime iva sulle cessioni effettuate in favore di operatori comunitari, della circostanza che, quantomeno con riferimento alle cessioni effettuate verso (Omissis), vi era prova che la merce era fuoriuscita dal territorio italiano per entrare nel suddetto Stato, come riscontrabile da quanto contenuto nel processo verbale di constatazione;

il motivo è inammissibile;

il giudice del gravame ha accertato che, con riferimento alle operazioni di cessioni intracomunitarie, per le quali era stata contestata la violazione del D.L. n. 331 del 1993, art. 41, non era stata fornita la prova dell'effettiva destinazione dei beni ceduti nel territorio dello Stato membro in cui il cessionario è soggetto di imposta, in quanto dalla documentazione prodotta si evinceva unicamente che la cessione era stata compiuta con la clausola "franco fabbrica" e che non era stata data la prova del trasporto "fisico" della merce nello stato di destinazione, mancando apposita documentazione che la comprovasse, sicchè la questione dell'effettivo trasferimento della merce nel Paese di destinazione è stata espressamente esaminata dal giudice del gravame;

va quindi osservato che le Sezioni Unite di questa Corte hanno chiarito che la riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass. S.U. n. 8053/2014);

nella specie, il vizio è denunciato secondo il paradigma previgente di cui all'art. 360, comma 1, n. 5 citato, mentre non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica della violazione del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111 Cost., comma 6, nei termini precisati (Cass. S.U. n. 8053/2014 citata e tra le tante da ultimo Cass. n. 22598/2018);

peraltro, la questione prospettata, relativa alla non correttezza dell'accertamento compiuto dal giudice del gravame con riferimento alle cessioni effettuate verso (Omissis), non risulta coerente con i limiti entro i quali il giudice del gravame si è pronunciato;

in sentenza si è precisato che la pretesa aveva riguardo, oltre alla contestazione della inesistenza soggettiva delle operazioni di acquisto, anche alla realizzazione di operazioni intracomunitarie per mancanza dei requisiti richiesti dal D.L. n. 331 del 1993, art. 41;

è, quindi, entro i limiti della non correttezza, ai fini iva, delle operazioni di cessioni intracomunitarie che il giudice del gravame si è pronunciato;

la situazione di fatto che, con il presente motivo di ricorso, viene fatta valere dalla ricorrente ha, invece, riguardo a cessioni effettuate verso la Repubblica di (Omissis), quindi verso un paese non unionale, per il quale non si applica, ai fini iva, il regime di cui al D.L. n. 331 del 1993, art. 41;

si tratta, quindi, di una questione non riconducibile a quella che risulta abbia costituito l'oggetto del decidere devoluto al giudice del gravame;

con il sesto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per

omessa motivazione o motivazione apparente circa la questione della prova del trasferimento della merce presso il paese di destinazione in caso di vendita "franco fabbrica";

evidenza parte ricorrente che, con riferimento alle operazioni di cessione intracomunitarie effettuate, aveva assolto a tutti gli oneri richiesti dalla normativa per la legittima applicazione del regime di non imponibilità, anche tenuto conto della circostanza che, nel caso di specie, la cessione era avvenuta "franco fabbrica", sicchè la sentenza censurata sarebbe priva di motivazione, non essendo stati precisati: quale fosse la prova che la contribuente avrebbe dovuto fornire; la ragione per la quale la prova fornita era carente; soprattutto, quale ulteriore prova documentale avrebbe dovuto essere prodotta;

il motivo è infondato;

il giudice del gravame ha chiaramente precisato che, nella fattispecie, ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità dell'iva sulle cessioni intracomunitarie effettuate, era necessario provare l'effettiva destinazione dei beni ceduti nel territorio dello Stato membro e, a tal fine, ha accertato che nessuna prova documentale era stata fornita al fine di provare l'avvenuta introduzione fisica della merce nel territorio del paese del cessionario;

non può, quindi, ragionarsi in termini di motivazione apparente, avendo chiaramente il giudice del gravame esposto l'argomento logico giuridico seguito;

sul punto, va osservato che questa Corte ha precisato che, in caso di cessione intracomunitaria avvenuta con la clausola "franco fabbrica", il cedente ha diritto all'esenzione iva ove fornisca la prova documentale rappresentativa della effettiva dislocazione della merce nel territorio dello Stato membro di destinazione o di "fatti secondari", da cui desumere la presenza delle merci in un territorio diverso dallo Stato di residenza, ovvero, se la documentazione sia in possesso di terzi non collaboranti e non sia acquisibile da altri soggetti, di aver espressamente concordato, nei contratti stipulati con vettore, spedizioniere e cessionario, l'obbligo di consegna del documento e, a fronte dell'altrui inadempimento, di aver esperito ogni utile iniziativa giudiziaria ([Cass. civ., 12 febbraio 2019, n. 4045](#); [Cass. 30 dicembre 2015, n. 26062](#));

nel caso di specie, il giudice del gravame ha accertato che nessuna prova documentale era stata prodotta dalla ricorrente ai fini dell'effettiva presenza della merce nel paese del cessionario nè parte ricorrente ha evidenziato che la documentazione idonea era nella disponibilità di terzi e di essersi adeguatamente attivata;

con il settimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'[art. 360 c.p.c.](#), comma 1, n. 4), per non essersi pronunciato, relativamente ad entrambi i rilievi, sulla richiesta di disapplicazione delle sanzioni per mancanza dell'elemento soggettivo richiesto dal [D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 5](#);

il motivo è inammissibile;

va osservato, in primo luogo, che, sebbene parte ricorrente faccia riferimento, nel presente motivo, ad entrambe le ragioni della pretesa (quindi sia alla pretesa relativa all'iva per le operazioni soggettivamente inesistenti che a quella relativa alla non imponibilità iva per le cessioni intracomunitarie), i passaggi dell'atto di appello dalla stessa riportati riguardano, in realtà, la sola prospettazione della non applicabilità della sanzione con riferimento alla pretesa concernente le operazioni soggettivamente inesistenti;

d'altro lato, nel suo complesso il motivo è privo di specificità, in quanto parte ricorrente si limita a riportare il contenuto dell'atto d'appello con il quale la questione era stata prospettata, senza, tuttavia, evidenziare e specificare se la stessa era stata già prospettata anche dinanzi al giudice di primo grado;

in conclusione, è fondato il primo motivo, inammissibili il secondo, terzo, quinto e settimo, infondato il sesto, assorbito il quarto, con conseguente cassazione della sentenza per il motivo accolto e rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il primo motivo, inammissibili il secondo, terzo, quinto e settimo, infondato il sesto, assorbito il quarto, cassa la sentenza censurata per il motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 13 luglio 2022.

Depositato in Cancelleria il 21 ottobre 2022