



## Corte di Cassazione

Sentenza del 11/01/2006 n. 309 - parte 4

**Intitolazione:**

IVA - Obblighi dei contribuenti - Pagamento del tributo - Obbligo di versamento dell'importo indicato in fattura - Sussistenza - Erroneo assoggettamento ad imposta di operazioni esenti o indicazione di un'aliquota superiore alla dovuta - Irrilevanza.

**Massima:**

La circostanza di avere emesso fatture con addebito dell'IVA comporta, di per se', l'obbligo del cedente o del prestatore del servizio di versare all'Erario l'IVA nell'importo indicato in fattura, ancorche' si tratti di fatture per operazioni inesistenti o per operazione esente erroneamente assoggettate ad imposta o, ancora, per operazione assoggettata ad un'aliquota superiore a quella dovuta.

\*Massima redatta dal Servizio di documentazione Economica e Tributaria.

**Testo:**

Svolgimento del processo

Con ricorso notificato al Ministero delle finanze ed all'Agenzia delle Entrate il 17 ottobre 2002 (depositato il 28 ottobre 2002), G.P. - premesso che l'Ufficio Iva di Vicenza gli aveva notificato tre distinti avvisi di accertamento relativi agli anni 1992, 1993 e 1994 redatti sulla scorta di un processo verbale della Guardia di finanza, 1) contestandogli di essere "titolare", "in solido" con tal E.N., della ditta "S. di G.M.", della quale, invece, egli (quale iscritto al relativo albo) era stato soltanto "promotore finanziario", e 2) recuperando "l'imposta relativa alle operazioni inesistenti ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 oltre alle pene pecuniarie per l'omessa presentazione delle dichiarazioni annuali e la mancata tenuta dei registri contabili" -, "non considerando la motivazione delle sentenze ... soddisfacente e condivisibile soprattutto perche' contrarie ad altre sentenze aventi tra le parti efficacia di cosa giudicata sulle stesse questioni di fatto e di diritto (sent. n. 130/33/99, n. 106/08/00, n. 108/08/00, n. 109/08/00, n. 22/12/01 e n. 23/12/01 della Commissione tributaria regionale di Venezia)", in forza di cinque motivi chiedeva, con la liquidazione delle competenze e degli onorari, di cassare le sentenze n. 16/08/01, n. 17/08/01 e n. 18/08/01 depositate il 19 luglio 2001 con le quali la Commissione tributaria regionale del Veneto aveva respinto i gravami da lui proposti avverso le tre decisioni (n. 204/06/99, n. 207/06/99 e n. 208/06/99) della Commissione tributaria provinciale di Vicenza che avevano respinto i ricorsi che egli aveva avanzato contro i predetti tre avvisi.

Nel controricorso notificato il 25 novembre 2002 (depositato il 9 dicembre 2002) il Ministero e l'Agenzia intimati instavano per il rigetto del ricorso del contribuente "con il favore delle spese".

Il 29 settembre 2005 il ricorrente depositava memoria ex art. 378 del codice di procedura civile nonche' copia del "processo verbale di constatazione", dei tre avvisi di accertamento impugnati e della sentenza n. 92/96 del Tribunale di Vicenza oltre al "certificato di passaggio in giudicato della sentenza n. 22/12/01 della Commissione tributaria regionale di Venezia".

Motivi della decisione

1. Il ricorso per cassazione, pur proposto contro tre distinte pronunce, diversamente da quanto sostenuto dalle Amministrazioni finanziarie, e' pienamente ammissibile (Cass., trib., 15 aprile 2004 n. 7191; cfr.,

altresi', Cass., SS.UU., 19 maggio 1997, n. 4445, alla quale si rinvia per i precedenti) atteso che le sentenze impugnate, emesse tra le medesime parti dallo stesso collegio giudicante, hanno (come emerge univocamente dalla esposizione che segue) identita' di struttura argomentativa nonche' di motivazione e di dispositivo.

2. Le tre sentenze impugnate, invero, si differenziano unicamente per gli specifici fatti, afferenti a ciascun anno di imposta, desunti dal medesimo processo verbale della Guardia di finanza "in possesso" del contribuente, cosi' (si specifica) rilevati dalla Commissione tributaria provinciale:

- (sentenza n. 16/08/01 della Commissione tributaria regionale) "nell'anno 1992 la S. di G.M. (leggasi di G.P.) ha ricevuto bonifici dalla D.P. S.r.l. per lire 3.817.242(.000), di cui Iva scorporata per lire 609.475.614, detti movimenti di denaro comportavano obblighi specifici, di annotazione nei registri Iva, di versamenti, di dichiarazioni in capo al sig. G.P., quale proprietario di fatto della S. di G.M.";

- (sentenza n. 18/08/01 della Commissione tributaria regionale) "nell'anno 1993 la S. di G.M. (leggasi di G.P.) ha ricevuto bonifici dalla D.P. S.r.l. per lire 180.500.000, di cui Iva scorporata per lire 28.819.328, detti movimenti di denaro comportavano obblighi specifici, d'annotazione nei registri Iva, di versamenti, di dichiarazioni in capo al sig. G.P., quale proprietario di fatto della S. di G.M.; nello stesso anno 1993 la S. di G.M. ha emesso fatture, per operazioni inesistenti, a favore della W. S.r.l., per lire 712.063.250 piu' Iva per lire 135.292.017; tali fatture hanno generato un credito di imposta a favore della W. S.r.l. e un debito d'imposta a carico della S. di G.M., di cui il sig. G.P. era titolare di fatto, che, non essendo stato annotato nei registri di quest'ultima, non ha evidenziato il debito d'imposta a carico, corrispondente al credito Iva della W. S.r.l., che ha cosi' conseguito un indebito arricchimento e corrispondentemente un mancato versamento d'imposta da parte della S. di G.M. attribuibile al sig. G.P., quale suo titolare, di fatto";

- (sentenza n. 17/08/01 della Commissione tributaria regionale) "nell'anno 1994 la S. di G.M. ha emesso fatture, per operazioni inesistenti, a favore della W. S.r.l., per lire 712.063.250 piu' Iva per lire 155.292.017; tali fatture hanno generato un credito di imposta a favore della W. S.r.l. e un debito d'imposta a carico della S. di G.M., di cui il sig. G.P. era titolare di fatto, che, non essendo stato annotato nei registri di quest'ultima, non ha evidenziato il debito d'imposta a carico, corrispondente al credito Iva della W. S.r.l., che ha cosi' conseguito un indebito arricchimento e corrispondentemente un mancato versamento d'imposta da parte della S. di G.M. attribuibile al sig. G.P., quale suo titolare, di fatto".

Con ciascuna delle tre sentenze, quindi, la Commissione tributaria regionale - ricordato a) che il G.P. (appellante) aveva lamentato 1) "l'irregolarita' e la nullita' dell'avviso di accertamento notificato (ad esso) G.P. in solido con E.N. anziche' a G.M., titolare della S.>"; 2) "la carenza di legittimazione passiva per (esso)... G.P. che non poteva essere 'collegato' con la S. di G.M., ne' come titolare, ne' come amministratore di fatto"; 3) "la nullita' dell'avviso di accertamento per mancanza dei presupposti di violazione perche' l'ufficio ha omesso la specifica individuazione delle fatture cui fare riferimento", e 4) "la nullita' dell'attribuzione di evasione Iva prevista dall'art. 21, comma 7, del D.P.R. 633/1973 (633/1972) per le fatture per operazioni inesistenti" e b) che la Commissione tributaria provinciale aveva ritenuto 1) "legittima la motivazione per relationem, perche' riferita ad un processo verbale della Guardia di finanza, in possesso del ricorrente" e 2) regolare "la notifica dell'avviso di accertamento" in quanto "effettuata all'effettivo destinatario perche' esattamente individuato il ricorrente quale proprietario e titolare, di fatto, della S. di G.M., di cui conservava, al proprio indirizzo, tutta la documentazione" - ha respinto i tre gravami del contribuente osservando per tutti:

"le irregolarita' in materia di Iva appaiono ampiamente provate e risultano necessariamente riferibili al ricorrente, sig. G.P., cui fa capo

la S. di G.M., questi ultimo completamente estraneo, sia alla costituzione, che alla gestione della ditta";

"l'avviso di accertamento risulta legittimo anche sotto l'aspetto della motivazione perche' fa riferimento ad un documento gia' in possesso della parte";

"i giudici di prima istanza hanno dettagliatamente ed esaurientemente esaminato tutti gli aspetti della questione, ampiamente descritti nelle motivazioni, condivise anche da questa Commissione regionale, perche' l'appellante non ha prodotto, in questa sede, elementi tali da giustificare una riforma della sentenza di primo grado".

3. Con il primo motivo di ricorso il contribuente - dopo avere esposto che "nella relazione di notifica eseguita dalla Guardia di finanza si dichiara nella descrizione del fatto che il processo verbale di constatazione e' nei confronti della ditta "S." di G.M., ma viene notificata a G.P. in qualita' di "nulla" e quindi senza alcuna individuazione del rapporto giuridico esistente tra la ditta ed il ricorrente, in totale disapplicazione di quanto previsto dalli art. 148, comma 2, del codice di procedura civile" per cui "il destinatario dell'atto impositivo doveva essere la ditta individuale con sede in Caldognè (VI), Via..., e/o eventualmente al (il) sig. G.M., in qualita' di titolare giuridico" - lamenta "irregolarita' e nullita' di notifica degli atti presupposti, in violazione dell'art. 60 del D.P.R. n. 633/1972 con ... riferimento agli artt. 148 e 143 del codice di procedura civile" adducendo che non sono stati "applicati correttamente dall'Amministrazione finanziaria gli articoli del codice di procedura civile concernenti la notifica" perche':

"il fatto che la societa' risulti completamente sconosciuta all'anagrafe tributaria non giustifica l'operato dell'Amministrazione finanziaria, in quanto l'art. 143 del codice di procedura civile, regola esplicitamente la fattispecie";

"nella prima pagina degli avvisi di rettifica impugnati l'Ufficio Iva di Vicenza fa riferimento alla partita Iva relativa all'attivita' di intermediazione finanziaria (di esso) G.P. (02227220247), e non (a) quella della ditta 'S.' (01907720245) che era realmente destinataria degli avvisi di accertamento";

"solamente nella pagina successiva (pagina 2) si intuisce che gli atti amministrativi n. 821670/96, anno d'imposta 1992, n. 321671/97, anno d'imposta 1993, e n. 821672/97, anno d'imposta 1994, riguardano un'altra ditta e che il ricorrente e' stato chiamato a rispondere solidalmente dell'intero importo senza peraltro indicare a quale titolo".

Il motivo e' inammissibile non evincendosi dalla sua formulazione - peraltro confusa perche' si parla di "relazione di notifica eseguita dalla Guardia di finanza" e di "avvisi di rettifica impugnati", ovverosia di atti emessi da organi diversi, senza nessuno specifico riferimento cronologico - quale sia l'affermazione giuridica del giudice di appello contrastante con la interpretazione e/o l'applicazione, ritenuta corretta, delle norme che si assumono violate, considerato che, come riportato, quel giudice ha affermato che "le irregolarita' in materia di Iva appaiono ampiamente provate e risultano necessariamente riferibili al ricorrente, sig. G.P., cui fa capo la S. di G.M., quest'ultimo completamente estraneo, sia alla costituzione, che alla gestione della ditta".

La contestazione di tale specifico accertamento fattuale, peraltro, costituisce preciso oggetto del motivo di ricorso che segue, per cui quest'ultimo, in definitiva, assorbe comunque la questione posta dalla censura in esame dipendendo la sorte di questa da quella dell'altro.

4. Con il secondo motivo di ricorso, invero, il G.P. - adducendo che "anche nel processo tributario e' essenziale individuare non solo l'oggetto del contendere, ma anche il reale soggetto passivo d'imposta in modo che sia precisato il contraddittorio tra le parti" - deduce la sua "carenza di legittimazione passiva... in violazione degli artt. 100 e 101 del codice di procedura civile" ed assume che:

"il contraddittorio" doveva essere instaurato "Con la ditta 'S.' quale reale debitrice dell'imposta" come affermato nelle "sentenze, gia'

passate in giudicato, della Commissione tributaria regionale di Venezia n. 130/10/99, n. 106/08/00, n. 108/08/00, n. 109/08/00 e n. 110/08/00, relative alla ditta individuale 'G.S.M.' di M.B." le quali, secondo il ricorrente, hanno evidenziato "la mancanza nel diritto positivo di una norma che preveda in materia di Iva ... la responsabilita' solidale dell'amministratore di fatto da cui la violazione e la falsa applicazione di norme di diritto";

"gli stessi giudici di prime cure (pag. 4, punto 3) ... hanno confermato la mancanza di presupposti di evasione Iva" e tale "questione... non e' stata dall'Amministrazione finanziaria negata nelle controdeduzioni depositate presso la Commissione tributaria regionale di Venezia";

"peraltro, la sentenza di primo grado, nel secondo capoverso del punto appena richiamato, cade in un evidente contrasto con quanto posto a base dell'avviso di accertamento n. 821670/96, n. 821671/97 e n. 821672/97" perche' "nella descrizione della motivazione degli avvisi di accertamento (pag. 2) l'Ufficio Iva di Vicenza riporta: 'il contribuente in violazione al disposto previsto dall'art. 28 del D.P.R. n. 633/1972 non ha dichiarato ricavi conseguiti a seguito dell'emissione di fatture per operazioni inesistenti...' di tal che "non si tratta... come sostengono i giudici di prime cure, di acquisti effettuati dal 'fornitore' S.";

poiche' "in base all'art. 19, comma 1, del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (decreto legislativo di riforma della legge manette agli evasori), quando uno stesso fatto e' punito sia con una sanzione penale prevista dallo stesso decreto sia con una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale, ossia quella che commina la sanzione penale", nessuna sanzione amministrativa ("quale quella prevista per le violazioni relative agli artt. 28, comma 1, 21, comma 1, e 39, ultimo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633") puo' essere a lui imputata avendo egli "gia' avuto un processo penale sulle stesse questioni, sentenza n. 92/96 dei 19 marzo 1996 emessa dal Tribunale civile e penale di Vicenza, conclusosi con patteggiamento" ed "adempiuto alla relativa sanzione penale quale la reclusione a due anni, non puo' essere sottoposto ad un ulteriore sanzione amministrativa".

Il motivo e' infondato in entrambi i suoi profili.

A. La "ditta" individuale, come noto (Cass., Sez. lav., 4 settembre 1990, n. 9138; Id., Sez. I, 1 giugno 1990, n. 5157; Id., Sez. III, 7 novembre 1987, n. 8246; cfr., altresi', Cass., Sez. I, 19 gennaio 2005, n. 1092), non e' un soggetto distinto dal suo titolare, ma si identifica con esso sotto l'aspetto sia sostanziale che processuale, sicche' e' irrilevante, ai fini della legittimazione attiva e passiva, che l'impresa venga indicata con la qualificazione della ditta o col nome del suo titolare: "la ditta 'S.'", quindi, non era affatto la "reale debitrice dell'imposta" in quanto soggetto passivo di questa e' solo il titolare della stessa, ovverosia (come accertato in fatto dal giudice del merito), il ricorrente G.P.

Quest'ultimo accertamento, relativo alla titolarita' della ditta "S." in capo al ricorrente, rende del tutto priva di rilevanza giuridica nel presente processo qualsivoglia questione (in specie quella relativa all'esistenza di una norma apposita per l'Iva) che possa inerire a pretesa "responsabilita' solidale dell'amministratore di fatto" supponendo detta questione una fattispecie ("responsabilita' solidale"; "amministratore di fatto") del tutto diversa da quella, oggetto di questa controversia, inerente, invece, a ditta individuale.

B. Nessun rilievo, inoltre, puo' attribuirsi - neppure a ritenerle ammissibili perche' riguardate come affermazioni indirette delle sentenze impugnate laddove in esse si dice che "i giudici di prima istanza hanno dettagliatamente ed esaurientemente esaminato tutti gli aspetti della questione, ampiamente descritti nelle motivazioni, condivise anche da questa Commissione regionale, perche' l'appellante non ha prodotto, in questa sede, elementi tali da giustificare una riforma della sentenza di primo grado" - all'assunto del contribuente secondo cui 1) i "giudici di prime cure (pag. 4, punto 3)" avrebbero "confermato la mancanza di presupposti di evasione Iva" e l'Amministrazione finanziaria non avrebbe negato la "questione" nelle controdeduzioni depositate presso la Commissione tributaria regionale di Venezia e 2) la sentenza di primo grado, affermando che: si trattenebbe di "acquisti effettuati dal 'fornitore' S.", sarebbe incorsa in evidente contrasto con quanto posto a base dell'avviso di accertamento n. 821670/96,

n. 821671/97 e n. 821672/97 perche' "nella descrizione della motivazione