

## Cassazione 8 gennaio 2024 n. 591

### ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 24863/2017 R.G. proposto da

ALFA s.r.l. in persona del suo legale rappresentante pro tempore rappresentata e difesa in forza di procura speciale in atti dall'avv. [omissis] con domicilio eletto in Roma presso l'avv.[omissis] in via [omissis];

- ricorrente -

Contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, [omissis], presso l'Avvocatura Generale dello Stato;

- resistente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna n.942/14/17 depositata in data 16/03/2017, non notificata;

Udita la relazione della causa svolta nell'adunanza camerale del 24/02/2022 dal Consigliere [omissis];

#### **Rilevato che:**

- la società Alfa s.r.l. impugnava l'avviso di accertamento notificato per maggiore IVA relativamente agli anni dal 2003 al 2008;

- la CTP rigettava il ricorso; appellava la società contribuente;

- con la pronuncia gravata la CTR ha rigettato l'appello confermando la sentenza di primo grado, in quanto ha ritenuto accertato l'operato della società di diritto sammarinese Betas.p.a.; la stessa, secondo il giudice dell'appello, ha effettuato vendite non soggette a IVA attraverso un sistema frodatario di false attestazioni di trasporto, con conseguente responsabilità solidale della Alfa s.r.l.;

- ricorre a questa Corte la società contribuente con atto affi dato a due motivi;

- l'Agenzia delle entrate ha unicamente depositato atto di costituzione in vista della pubblica audienza;

#### **Considerato che:**

- il primo motivo di ricorso si incentra sulla violazione e falsa applicazione dell'

art. 17 del DPR n. 633 del 1972 con riferimento all' art. 360

co. 1 n. 3 c.p.c. per avere il giudice dell'appello erroneamente applicato la disposizione sopra richiamata a seguito di un'errata valutazione delle risultanze processuali, erroneamente valutando il contenuto del PVC dell'Agenzia delle Dogane con riferimento alle operazioni inerenti l'emissione delle fatture da parte dell'arcorrente nei confronti dei cessionari privati italiani, riguardanti le vendite indebitamente non assoggettate ad IVA;

- il motivo è fondato;

- va ricordato che l' art. 17, comma 2, del DPR n. 633 del 1972, prevedeva, nel testo in vigore temporis, che «gli obblighi ed i diritti derivanti dall'applicazione del presente decreto relativamente ad operazioni effettuate nel territorio dello Stato da o nei confronti di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione in Italia, possono essere adempiuti o esercitati, nei modi ordinari, da un rappresentante residente nel territorio dello Stato e nominato nelle forme di cui al terzo comma dell'art. 53, il quale

risponde in solido con il rappresentato degli obblighi derivanti dall'applicazione del presente decreto». Nel successivo comma 4, inoltre, era previsto che «le disposizioni del secondo e del terzo comma non si applicano per le operazioni effettuate da o nei confronti di stabili organizzazioni in Italia di soggetti residenti all'estero»;

- ciò è in linea con la stessa funzione attribuita al rappresentante fi scale dalla giurisprudenza comunitaria, la quale ha avuto modo di precisare che "il meccanismo della rappresentanza ha unicamente lo scopo di consentire al fi sco di avere un interlocutore nazionale quando il soggetto passivo è stabilito all'estero" (CGUE sentenza Athesia Druck Srl contro Ministero dell'economia e delle finanze e Agenzia delle entrate; causa C-1/08, 19 febbraio 2009);

- ebbene, la questione prospettata dalla ricorrente, relativa alla limitazione della responsabilità del rappresentante fi scale, pur proposta nei precedenti gradi di giudizio, non risulta minimamente percepita nel suo corretto contenuto né esaminata ed affrontata adeguatamente in diritto dal giudice del gravame che neppure ha esaminato in via generale il profilo riguardante la responsabilità solidale del rappresentante fi scale, alla luce dei fatti di causa e delle norme applicabili, limitandosi a enunciare il thema decidendum senza fornire corretta risposta in diritto;

- questa Corte da tempo (Cass. civ., 15 giugno 2001, n. 8122) ha precisato in argomento che, a differenza del rappresentante fi scale ai fini delle imposte sul reddito, per il quale vige il criterio della intera tassabilità del reddito prodotto in Italia anche nei confronti delle società non residenti e prive di stabile organizzazione (art. 20, 112 e 118, DPR n. 917 del 1986, all'epoca) e che, quindi, assume l'obbligazione tributaria in relazione al complesso dell'attività produttiva di reddito, il rappresentante fi scale ai fini dell'Iva non diviene punto di riferimento di tutte le operazioni effettuate dal mandante estero nel territorio dello Stato, poiché è il soggetto non residente a restare destinatario diretto di qualunque altra norma che non debba transitare attraverso il rappresentante fi scale;

- infatti, al rappresentante Iva è attribuita una soggettività passiva che è del tutto parziale, ossia strettamente limitata alle operazioni passive di competenza attribuitegli dal mandante non residente. Certo quindi non è in linea con tale principio la tesi secondo la quale il rappresentante fi scale contrarrebbe automaticamente tutti i diritti e gli obblighi derivanti in capo al soggetto non residente dal regime legale dell'Iva, in quanto così argomentando si finirebbe con l'identificare tale figura con la stabile organizzazione, ora disciplinata dall'art. 162 TUIR, entità che il regime comunitario uniforme e la disciplina nazionale intendono mantenere distinte;

- occorre, quindi, riferirsi al contenuto del mandato per stabilire se al rappresentante legale sia stato o meno conferito l'incarico di esercitare diritti o adempiere obblighi in relazione a determinate operazioni;

- da ciò deriva che ai fini della responsabilità del rappresentante fi scale deve sussistere una condotta a questi imputabile, con riguardo alle operazioni contestate, rilevando anche la mera fattuale ingerenza nel perfezionamento dell'operazione d'importazione e non solo il mero contenuto formale del rapporto di mandato come descritto nelle clausole contrattuali (Cass. n. 1574 del 3.2.2012; Cass. n. 3285 del 2.3.2012; Cass. n.

18759

del 5.9.2014);

- tale conclusione è confermata anche dalla giurisprudenza di questa Corte, resa in fattispecie diversa ma con esiti significativamente analoghi quanto alla responsabilità del rappresentante fi scale, profilo qui oggetto di interesse, (Cass. Sez. 5, Sentenza n.

20589

del 29.9.2020) secondo la quale in tema di società non residenti, ove la società operi tramite una stabile organizzazione, questa costituisce l'unico centro di imputazione fiscale delle operazioni ad essa riferibili, sicché la nomina di un rappresentante fiscale è inesistente o inefficace, con la conseguenza che per le operazioni effettuate dalla suddetta stabile organizzazione non sussiste la eventuale responsabilità solidale del (pur nominato) rappresentante fiscale;

- analogamente, ad altri fini, si ritiene ancora che il rappresentante fiscale ai fini dell'iva all'importazione, oltre ad essere obbligato per gli obblighi derivanti dall'applicazione dell'enorme ex

art. 17

co. 2 del DPR 633 del 1972, possa rispondere in solido con il rappresentato anche per il pagamento dell'imposta doganale, sempre che risulti essersi oggettivamente ingerito nel perfezionamento dell'operazione di importazione, atteso che, a norma dell'

art. 201

, comma 3, del Regolamento CEE 2193/92 [

ndr

. 2193/92] del Consiglio del 12 ottobre 1992, quando una dichiarazione è resa in base a dati che determinano la mancata riscossione totale o parziale dei dazi dovuti per legge, le persone che hanno fornito i dati necessari alla stesura della dichiarazione e che erano o avrebbero dovuto essere a conoscenza della loro erroneità possono essere parimenti considerati debitori conformemente alle vigenti disposizioni doganali, e che, in linea con la regolamentazione comunitaria, l'art. 38 del DPR n. 43 del 1972 vincola all'obbligazione tributaria tutti coloro comunque ingeriti nell'operazione (in argomento si veda quanto stabilito da Cass. Sez. 5, Sentenza n. 3285 del 2.3.2012);

- sul punto, il giudice del gravame, cui era stata prospettata la questione in esame, non ha nel presente caso fatto corretta applicazione delle disposizioni e dei principi sopra richiamati;

- esso si è limitato a premettere la natura di "questione centrale della vicenda" senza però esaminare il contenuto delle disposizioni sopra citate e senza farne corretta applicazione alla fattispecie in esame nel solco dei principi che da esse si debbono desumere;

- con ciò da un lato, la CTR ha dimostrato di aver percepito che andava accertato se "il fatto generato sia idoneo a fondare la responsabilità solidale della società italiana con la Beta s.p.a. nei confronti dell'Erario italiano", dall'altro essa CTR si è poi limitata a dichiarare la responsabilità solidale del rappresentante fiscale in modo puramente assertivo, unicamente riportando le argomentazioni dell'Amministrazione in ordine alla conoscibilità dell'illecito da parte della contribuente ma senza alcuna esposizione né delle argomentazioni e prove dette dalle parti, né della propria presa di posizione in ordine alle stesse, anche con riguardo all'interpretazione in diritto delle disposizioni rilevanti, con ciò rendendo anche impossibile la ricostruzione dell'iter logico-giuridico posto a base della decisione;

- né alcuna rilevanza poteva assumere, ai fini della soluzione della questione relativa alla sussistenza o meno, per le operazioni contestate, della responsabilità del rappresentante fiscale, il riferimento operato in sentenza alla conoscenza o conoscibilità delle operazioni da parte della ricorrente tramite il sistema VIES;

- ciò che rileva (per le ragioni sopra dette) non è infatti la astratta conoscibilità e neppure la concreta conoscenza di tali operazioni, da parte del rappresentante, ma l'effettiva esecuzione - contra legem - delle stesse da parte di costui (che risponde solo per tali condotte, anche ove vi abbia solo materialmente partecipato senza che ciò sia documentato contrattualmente, anche in violazione di obblighi assunti in tale

sede, circostanza che non risulta minimamente in atti): profi lo questo che non risulta esser stato indagato né tantomeno, quindi, risolto conformemente a diritto dalla CTR;

- pertanto, in accoglimento del primo motivo, la sentenza è cassata con rinvio al giudice dell'appello per nuovo esame nel rispetto dei principi sopra indicati;

- la Corte ritiene sia infine opportuno enunciare il seguente principio di diritto: "In tema di IVA, al rappresentante fi scale ex

art. 17

, secondo comma, del DPR n. 633 del 1972 è attribuita una soggettività passiva solamente parziale, ossia limitata alle operazioni passive specificamente attribuitegli dal mandante non residente con il contratto di mandato; ne consegue che la responsabilità solidale del rappresentante fi scale (che non agisce in nome proprio, ma in nome e per conto del soggetto rappresentato) non deriva dal mero fatto dell'esistenza del rapporto di mandato, ma dall'aver effettivamente posto in essere operazioni irregolari nell'interesse del mandante. La prova di tale circostanza può desumersi dal fatto che egli - indipendentemente e anche in violazione degli obblighi del mandato - sia attivamente ingerito nelle operazioni contra legem perfezionate direttamente dal soggetto mandante non residente, non risultando sufficiente la conoscenza o la conoscibilità in capo al rappresentante fi scale dell'esistenza di tali operazioni";

- il secondo motivo di impugnazione censura la pronuncia gravata denunciandone la nullità, in quanto apparentemente motivata, con ciò dolendosi della violazione dell'

art. 132

c.p.c. nonché dell'

art. 36

del DLgs. n. 546 del 1992 con riferimento all'

art. 360

co. 1 n. 4 c.p.c., per avere il giudice dell'appello reso motivazione in forza della quale non è dato comprendere come si sia giunti ad affermare la responsabilità della società ricorrente, in quanto rappresentante fi scale della società sammarinese Beta s.p.a., residente in San Marino; ciò fermo restando che la società contribuente - rappresentante ex

art. 17

del DPR n. 633 del 1972 del soggetto non residente - non avrebbe dovuto rispondere in automatico di tutte le violazioni commesse dal proprio rappresentato ma soltanto di quelle riguardanti le operazioni transitate per suo tramite;

- il motivo è infondato;

- invero, sia pure giungendo (come si è visto in sede di disamina del primo motivo) a conclusioni errate, la sentenza impugnata non ha mancato di motivare le proprie conclusioni, ancorché risultato di errore di diritto; dette conclusioni risultano chiaramente percepibili, unitamente all'iter logico-giuridico seguito per giungere alla decisione;

- in conclusione, va accolto il primo motivo e rigettato il secondo;

- la sentenza è conseguentemente cassata con rinvio al giudice dell'appello per nuovo esame del merito nel rispetto dei principi dinanzi illustrati.

**P.Q.M.**

Accoglie il primo motivo di ricorso; rigetta il secondo; cassa la sentenza impugnata e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, che statuirà anche quanto alle spese del presente giudizio di Legittimità.