Sentenza del 08/10/2019 n. 25051 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Fatti di causa

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: M.F. Limited, soggetto comunitario con sede in Gran Bretagna, aveva richiesto il rimborso dell'iva, per gli anni dal 2004 al 2007, da essa corrisposta per la fornitura di servizi di produzione ricevuti dalla società F.F.; la contribuente, in particolare, aveva ricevuto dalle società H.B. (di seguito: HBO), residente negli USA, e B.B. Corporation (di seguito: BBC), residente in Gran Bretagna, l'appalto per la produzione e conseguente cessione dei diritti di sfruttamento di una serie televisiva e, al fine della realizzazione, si era a propria volta avvalsa delle prestazioni fornite dalla società F.F.; l'amministrazione finanziaria aveva negato il rimborso ai sensi dell'art. *38-ter* del d.P.R. n. 633/1972, sul presupposto che la società contribuente era una società fittizia che era stata interposta dalla HBO e BBC al fine di percepire illegittimamente il rimborso dell'iva corrisposta dalla contribuente alla società F.F.; avverso il provvedimento di diniego la contribuente aveva proposto ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Pescara che lo aveva rigettato; avverso la suddetta pronuncia la contribuente aveva proposto appello.

La Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, ha accolto l'appello; in particolare, ha ritenuto, per quanto di interesse, che: era infondato il motivo di appello relativo al vizio di motivazione del provvedimento di diniego; era fondato il motivo di appello relativo alla non sussistenza di elementi probatori per ritenere che la contribuente fosse un soggetto fittiziamente interposto.

Più specificamente, il giudice del gravame ha ritenuto che il fatto centrale e rilevante della vicenda doveva essere individuato nel riscontro probatorio della tesi dell'amministrazione finanziaria circa le motivazioni che avrebbero indotto BBC e HBO a servirsi di una società interposta (la contribuente) al fine esclusivo di ottenere il rimborso dell'iva, basata sulla considerazione che le due società appaltanti non potevano direttamente intervenire nella produzione televisiva, in quanto la BBC era sottoposta al divieto della legge inglese di finanziare società non di diritto inglese e la HBO non era soggetto appartenente ad uno Stato membro dell'Unione; sussisteva, sotto tale profilo, un difetto di prova da parte dell'amministrazione finanziaria proprio relativamente alla impossibilità delle suddette società di operare in Italia e acquisire direttamente il diritto al rimborso iva, senza necessità di avvalersi di una società interposta.

Inoltre, ha ritenuto che non vi erano dubbi sul fatto che le prestazioni della società F.F. erano state effettivamente eseguite in favore della contribuente, che questa aveva operato nel

territorio italiano, e che, per quanto concerneva la questione della irregolarità contabili e fiscali della contribuente, nessuna anomalia era stata comunicata dall'autorità fiscale britannica.

Avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso l'Agenzia delle entrate affidato a due motivi di censura.

La contribuente si è costituita depositando controricorso contenente ricorso incidentale condizionato affidato ad un unico motivo di censura, illustrato con successiva memoria.

Ragioni della decisione

Con il primo motivo di ricorso principale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 2727, cod. civ., per avere frazionato i molteplici elementi indiziari prospettati dall'Amministrazione finanziaria al fine di provare che la società contribuente era priva di una effettiva capacità operativa e che era stata costituita all'esclusivo scopo di interporsi in una operazione effettuata dalla HBO e BBC al fine di conseguire un indebito rimborso iva, senza invece procedere ad una complessiva valutazione della pluralità degli elementi presuntivi, disperdendo, in tal modo, il valore probatorio che deriva dalla combinazione dei medesimi, dalla loro reciproca coordinazione e concordanza.

In particolare, la ricorrente lamenta che il giudice del gravame non ha preso in considerazione diverse circostanze, quali il fatto che la contribuente non aveva mai fruito dei diritti sull'opera cinematografica e non aveva mai avuto il possesso del materiale prodotto, l'inadeguatezza della struttura operativa della contribuente e le incongruenze desumibili dalla sua contabilità, nonché la mancanza di un capitale sociale e di una sede effettiva.

Il motivo è infondato.

Va in primo luogo precisato che la questione di fondo della controversia in esame attiene alla sussistenza o meno di elementi indiziari gravi, precisi e concordanti per potere pervenire alla considerazione che la contribuente aveva, nell'ambito delle operazioni per le quali ha chiesto il rimborso dell'iva, un ruolo di mero soggetto interposto.

In questo ambito, va evidenziato che il motivo di ricorso in esame si limita solo genericamente a prospettare la ragione di censura in esame, senza, tuttavia, tenere conto del ragionamento logico seguito dal giudice del gravame e senza, inoltre, riportare gli specifici passaggi motivazionali sui quali, di volta in volta, si è soffermata la pronuncia al fine di pervenire alla considerazione conclusiva della effettività dell'attività svolta.

Invero, parte ricorrente, oltre che confutare solo genericamente le considerazioni svolte dal giudice del gravame in ordine alla irrilevanza degli elementi indiziari dedotti dall'amministrazione finanziaria, si limita, come detto, a lamentare la mancata considerazione complessiva di tutti gli elementi probatori prospettati, senza, peraltro, procedere ad una loro specifica indicazione, come invece richiesto ai fini del rispetto del principio di specificità dei motivi di ricorso e, soprattutto, senza tenere conto della *ratio decidendi* della pronuncia censurata.

Più in particolare, parte ricorrente si limita, in primo luogo, ad evidenziare che il centro operativo di Pescara aveva rilevato che le società mandanti (HBO e BBC) e le altre società del Gruppo HBO INc. intervenute nell'operazione possedevano ogni mezzo tecnico ed ogni risorsa umana e finanziaria per potere realizzare autonomamente la programmata produzione cinematografica, senza alcuna necessità di ricorrere alla mediazione di terzi.

Tale affermazione risulta solo prospettata, senza che parte ricorrente fornisca elementi specifici, nel rispetto del principio di autosufficienza, che consenta di apprezzare la peculiare natura dei rapporti tra le società indicate, anche nell'ambito del gruppo societario indicato.

Peraltro, la pronuncia in esame ha comunque precisato che l'affidamento dell'incarico alla società contribuente appariva *una diretta emanazione di logiche imprenditoriali e gestionali del gruppo HBO in relazione alla complessità ed alla speciale tipologia della prestazione necessaria alla realizzazione della produzione televisiva. Si è in presenza infatti di un gruppo societario che si muove non necessariamente per ragioni di carattere abusivo, quanto piuttosto per motivi di natura organizzativa e funzionale al fine di ottenere un migliore risultato produttivo in un settore caratterizzato dalla convergenza tecnica e professionale di soggetti diversi che concorrono alla esecuzione dell'opera.*

Si tratta, quindi, di una considerazione dalla quale risulta la espressa considerazione da parte del giudice del gravame dei profili evidenziati dalla ricorrente e che sono stati ritenuti non rilevanti alla luce della complessiva valutazione degli elementi di valutazione posti all'attenzione del medesimo.

Inoltre, va evidenziato che la pronuncia censurata si articola su tre specifici argomenti decisori.

Il primo, ritenuto centrale, ha avuto riguardo alla verifica della sussistenza di concrete ragioni economiche per giustificare la scelta, ravvisata dall'amministrazione finanziaria a fondamento del diniego del rimborso, da parte della HBO e BBC, di conferire in modo fittizio alla contribuente l'appalto per la produzione e conseguente cessione dei diritti di sfruttamento di una serie televisiva.

Più specificamente, il giudice del gravame ha preso in considerazione il profilo dei vantaggi economici che le due società non avrebbero potuto ottenere qualora avessero provveduto direttamente allo svolgimento delle operazioni in esame ed ha ritenuto che, non avendo l'amministrazione finanziaria assolto al proprio onere probatorio, non risultavano ragioni per cui BBC e HBO fossero impossibilitate ad operare in Italia, sicchè *Moroten non ha fatto altro che conseguire il rimborso dell'iva alla stregua di quanto avrebbero parimenti conseguito le committenti, senza che si rendesse necessario il ricorso ad una società fittizia.*

Questo passaggio motivazionale, conclusivo della valutazione compiuta dal giudice del gravame in ordine alle ragioni di fondo che avrebbero potuto condurre le due società HBO e BBC a ideare una operazione di acquisto di servizi mediante il filtro di una società interposta, non è stato oggetto di specifica censura da parte della ricorrente che, come detto, si è limitata genericamente a lamentare la mancata considerazione unitaria di tutti gli elementi presuntivi dedotti.

Eppure, il giudice del gravame ha precisato, nel suo ragionamento logico relativo al valore da attribuire agli elementi indiziari a disposizione, che il profilo sopra indicato assumeva particolare rilievo ed era *propedeutico alla valutazione di altri elementi e deduzioni cui è pervenuto l'ufficio,* in quanto atteneva alla verifica delle ragioni di fondo per le quali poteva ritenersi ipotizzabile l'utilizzo di una società interposta per perseguire illegittimi vantaggi economici che, diversamente, la HBO e la BBC non avrebbero potuto ottenere.

Alla suddetta valutazione conclusiva, peraltro, il giudice del gravame è pervenuto dopo avere preso in considerazione gli elementi presuntivi dedotti dall'amministrazione finanziaria in ordine al fatto che il materiale cinematografico era stato inviato solamente negli Stati Uniti e che la BBC non fruiva di diritti cinematografici a seguito della produzione delle serie televisive.

Sul punto, il giudice del gravame ha ritenuto che tali elementi non erano dotati del carattere della gravità, precisione e concordanza.

Vi è, poi, un secondo profilo tenuto in considerazione dal giudice del gravame, ed attiene alla questione della effettività delle operazioni compiute dalla contribuente e della capacità operativa della medesima.

La pronuncia impugnata ha, sul punto, precisato, in primo luogo, che non sussistono dubbi in ordine a tale circostanza, essendo stati prodotti i contratti stipulati con la F.F. s.p.a., le fatture, i documenti comprovanti i pagamenti ed essendo indubbio che le serie televisive commissionate erano state prodotte.

La stessa, inoltre, ha ritenuto non rilevante l'elemento presuntivo della modesta struttura della contribuente, evidenziando che la natura di *small company* non costituiva ostacolo all'assunzione degli obblighi di esecuzione delle prestazioni e, peraltro, la società aveva provato di potere operare sulla base degli acconti di volta in volta ricevuti, di avere assunto personale dipendente necessario per svolgere i lavori di produzione, di avere pagato le retribuzioni ed i contributi.

Queste considerazioni, che hanno quindi condotto il giudice del gravame a ritenere effettiva l'attività svolta dalla contribuente non sono state oggetto di specifica censura da parte della ricorrente, limitandosi ad affermare, che *alla mancanza di un adeguato capitale sociale, di una sede effettiva, di un sito internet i giudici a quibus la CTR non dedica invero nessuna attenzione.*

Ma tale considerazione, come detto, recede dinanzi alla valutazione compiuta dal giudice del gravame circa la effettività dell'operazione svolta, secondo quanto sopra evidenziato.

Infine, vi è un terzo profilo da considerare, cioè la specifica considerazione fatta dalla pronuncia in ordine alla mancata comunicazione di irregolarità da parte delle autorità fiscali britanniche, il che confligge con quanto affermato nel presente motivo di ricorso circa il fatto che, invece, l'attività di intermediazione svolta in Italia non avrebbe trovato corrispondenza nella contabilità della contribuente.

Tale accertamento del giudice del gravame, cioè il fatto che l'autorità fiscale britannica non aveva comunicato alcuna irregolarità fiscale da parte della contribuente, non è stato fatto

oggetto di specifica censura con il presente motivo, che argomenta sulla base della sussistenza di irregolarità fiscali che, invece, come detto, la pronuncia censurata ha escluso.

In sostanza, la pronuncia censurata ha tenuto conto del complesso degli elementi indiziari posti alla sua attenzione ed ha centrato l'attenzione sui diversi profili ritenuti fondamentali per valutare le, valenza probatoria dei medesimi: la esistenza di valide ragioni di fondo per la sussistenza di un interesse di HBO e BBC di utilizzare fittiziamente la contribuente al fine di acquisire il vantaggio economico del rimborso dell'iva che, diversamente, non avrebbero potuto ricevere; la effettiva operatività della contribuente; la mancanza di irregolarità fiscale da parte della medesima.

In questo quadro valutativo, proprio la circostanza della inesistenza di prova in ordine ad un concreto interesse economico delle società sopra indicate ha costituito l'elemento portante dell'assetto argomentativo della pronuncia in esame, ritenuto di fatto *propedeutico alla valutazione degli altri elementi e deduzioni cui è pervenuto l'ufficio,* ed ha indotto il giudice del gravame a ridurre la significatività degli altri elementi indiziari dedotti, soprattutto quello della inidoneità della contribuente a far fronte, sotto il profilo economico e tecnico, alla realizzazione della prestazione.

A tale considerazione, la pronuncia ha, altresì, aggiunto l'autonoma valutazione della effettiva operatività della società e insussistenza di irregolarità fiscali dell'attività svolta dalla contribuente.

La stessa, pertanto, risulta immune dalla censura prospettata.

Con il secondo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione degli artt. 19 e *38 ter* del d.P.R. n. 633/1972, per non avere tenuto conto che nella specie non sussisteva la condizione di detraibilità dell'iva, atteso che la contribuente non svolgeva nel Regno Unito un'attività imponibile, e per avere riconosciuto il diritto al rimborso ad un soggetto che era solo formalmente parte di un'operazione intercorsa effettivamente tra altri soggetti.

Il motivo è inammissibile.

Lo stesso, invero, si fonda, in primo luogo, sulla circostanza che la contribuente non svolgeva alcuna attività imponibile nel Regno Unito, ma tale profilo difetta di specificità, non risultando in alcun modo che la questione era stata prospettata nei giudizi di merito, né risultano indicati gli elementi specifici, dedotti nei precedenti gradi di giudizio, da cui evincere tale circostanza, limitandosi parte ricorrente a fare riferimento a *quanto sopra esposto,* senza ulteriori elementi di riferimento.

Il diverso profilo, invece, della insussistenza del diritto alla detrazione per il soggetto che si è fittiziamente interposto nell'operazione, ha per assunto un fatto che la pronuncia censurata ha escluso: cioè, la non operatività della contribuente.

In conclusione, il primo motivo di ricorso è infondato, il secondo è inammissibile, con conseguente rigetto del ricorso principale.

Il rigetto del ricorso principale comporta l'assorbimento del ricorso incidentale condizionato.

Per quanto sopra esposto, va rigettato il ricorso principale e dichiarato assorbito quello incidentale, con condanna della ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte: rigetta il ricorso principale e dichiara assorbito quello incidentale, condanna la ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese di lite del presente giudizio che si liquidano in complessive euro 40.000,00, oltre spese forfettarie nella misura del quindici per cento ed accessori.

Così deciso in Roma, addì 26 marzo 2019.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza