Sentenza del 07/02/2019 n. 3590 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con sentenze n. 118/01/2011 n. 120/01/2011, n. 122/01/2011, n. 123/01/2011, n. 121/01/2011, n. 119/01/2011, depositate tutte in data 12 maggio 2011, non notificate, la Commissione tributaria regionale delle Marche accoglieva parzialmente gli appelli proposti dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, nei confronti di A.G. s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, avverso le sentenze n. 85/04/2008, n. 83/04/2008, n. 30/04/2009, n. 31/04/2009, n. 82/04/2008 n. 84/04/2008 della Commissione tributaria provinciale di Pesaro, dichiarando, in riforma di queste ultime, per quanto di interesse, la legittimità parziale degli avvisi di accertamento n.n. (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS) quanto al recupero da parte dell'Ufficio di Pesaro, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, nei confronti della detta società, esercente attività di commercio di autoveicoli, della maggiore Iva, per gli anni 1999-2004, in relazione alla emissione di fatture senza addebito di imposta concernenti la assunta simulazione di cessioni intracomunitarie di autovetture "in regime di non imponibilità del D.L. n. 331 del 1993, ex art. 41" alla società tedesca I. International G. affinchè quest'ultima potesse fittiziamente locare a c.d. lunga durata tali autovetture a soggetti imprenditori italiani, con ciò ponendo in essere - ad avviso dell'Ufficio - di fatto, le cessioni nel territorio nazionale, direttamente con i clienti italiani, con conseguente assoggettamento delle dette operazioni ad imposta.

1.1. Il giudice di appello, in punto di fatto, premetteva che: 1) avverso i suddetti avvisi di accertamento, la contribuente aveva proposto separati ricorsi alla CTP di Pesaro deducendo, per quanto di interesse, a) in via preliminare, la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, per non avere l'A.F., nel riportarsi pedissequamente al p.v.c., motivato alcunchè in ordine alle osservazioni prodotte dalla medesima società entro i 60 giorni dalla notifica del p.v.c.; b) nel merito, la legittimità, sia sul piano civilistico che su quello fiscale, delle operazioni poste in essere di effettiva previa cessione intracomunitaria delle autovetture alla società Ideai e della successiva c.d. locazione a lunga durata delle medesime da parte della società tedesca agli utilizzatori italiani; 2) aveva controdedotto l'Ufficio rilevando la infondatezza della eccezione di nullità dell'atto impositivo per violazione dell'art. 12, comma 7, cit. e, nel merito, la evasione dell'imposta attraverso la simulazione dei due negozi collegati di cessione intracomunitaria di autovetture dalla A.G. s.r.l. alla società tedesca e di successiva c.d. locazione a lunga durata delle medesime dalla società tedesca agli utilizzatori nazionali, dissimulanti la vendita diretta degli autoveicoli da parte della società contribuente ai clienti italiani, come tale da assoggettare all'Iva; 3) la CTP di Pesaro, disattendendo preliminarmente la eccezione di nullità dell'avviso di

accertamento per violazione dello Statuto, art. 12, comma 7, aveva accolto, nel merito, i ricorsi sostenendo che l'elusione prospettata dall'Ufficio non trovava riscontro in alcuna norma sia nazionale che comunitaria; 4) avverso le sentenze della CTP, aveva proposto separati appelli l'Ufficio, chiedendo - previa conferma del rigetto dell'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento per violazione dell'art. 12, comma 7, cit. - la riforma delle decisioni di prime cure; 5) aveva controdedotto la società contribuente ribadendo l'eccezione di nullità dell'avviso per violazione dell'art. 12, comma 7, cit. e chiedendo, nel merito, la conferma delle sentenze di primo grado.

1.2. Nelle sentenze sopra richiamate, la CTR, in punto di diritto, per quanto di interesse, ha osservato che 1) indizi precisi, gravi e concordanti del contestato meccanismo fraudatorio concretantesi nella simulazione della cessione intracomunitaria, in regime di non imponibilità, di autovetture dalla società contribuente alla società tedesca Ideai e della successiva c.d. locazione a lunga durata delle medesime autovetture dalla società tedesca agli utilizzatori italiani, con dissimulazione della vendita degli autoveicoli - da assoggettare ad Iva - nel territorio nazionale, direttamente tra società contribuente e i clienti italiani, erano da rinvenire: a) nel pagamento anticipato prima della stipula del contratto di noleggio da parte della società tedesca - e integrale - in unica soluzione - del prezzo (pari ai canoni di noleggio) di vendita degli autoveicoli da parte degli utilizzatori italiani direttamente a A.G. s.r.l. in nome e per conto della società tedesca Ideai (come da dicitura presente sulle fatture di vendita emesse dalla medesima concessionaria), con conseguente mancanza della necessità di finanziamento, quale scopo tipico dei contratti di leasing; b) nella mancata prova da parte della contribuente dell'effettivo trasporto delle autovetture in Germania, risultando solo la spedizione ivi della documentazione afferente le medesime nonchè la immatricolazione delle stesse in Germania con invio alla concessionaria delle relative targhe; c) nella coincidenza, in alcuni casi, della data di immatricolazione degli autoveicoli in Germania con quella di consegna degli stessi ai clienti italiani; d) nel ritiro, in alcuni casi, di autoveicoli usati di proprietà degli acquirenti italiani direttamente ad opera della concessionaria contribuente, a riprova del rapporto effettivo instauratosi tra i due soggetti; e) nel contrasto delle dichiarazioni rese da A.G. nel p.v. del 28/10/2004, circa la informativa alla concessionaria da parte dei clienti italiani delle modalità di pagamento degli autoveicoli; 2) tale meccanismo simulatorio posto in essere dalla contribuente, attraverso l'impiego distorto di una pluralità di negozi giuridici, sebbene leciti, concretava una pratica elusiva, finalizzata al conseguimento dell'indebito vantaggio fiscale concretantesi nel risparmio d'imposta, come tale vietato, non solo in base alle speciali clausole antielusive, quali il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, ma in base ad un principio insito nell'ordinamento, di diretta derivazione delle norme costituzionali in tema di capacità contributiva e progressività dell'imposizione, secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione (c.d. abuso di diritto); 3) erano da annullare gli avvisi di accertamento per la parte concernente l'irrogazione delle sanzioni in considerazione delle obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 10.

2. Avverso le sentenze della CTR, A.G. s.r.l. propone separati ricorsi per cassazione affidati a dodici motivi; resiste, con controricorsi, l'Agenzia delle entrate, articolando ricorsi incidentali in due mezzi, cui resiste, con controricorsi la società contribuente.

3. A.G. s.r.l. ha depositato, per ogni ricorso, memoria illustrativa ex art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente va accolta l'istanza della ricorrente di riunione di tutti i procedimenti pendenti (nn. 16176/2012, 16179/2012, 16186/2012, 16196/2012, 16234/12) a quello recante il n. 16171/12, stante la connessione soggettiva e oggettiva, attesa l'unicità sostanziale della controversia.

Invero, "la riunione delle impugnazioni, che è obbligatoria, ai sensi dell'art. 335 c.p.c., ove investano lo stesso provvedimento, può altresì essere facoltativamente disposta, anche in sede di legittimità, ove esse siano proposte contro provvedimenti diversi ma fra loro connessi, quando la loro trattazione separata prospetti l'eventualità di soluzioni contrastanti, siano ravvisabili ragioni di economia processuale ovvero siano configurabili profili di unitarietà sostanziale e processuale delle controversie" (così Cass.,sez. un., n. 1521 del 23/01/2013). Peraltro, in tema di contenzioso tributario, i ricorsi per cassazione che traggono origine dalla impugnazione di avvisi di accertamento relativi ad annualità contigue e notificati all'esito di un'unica verifica fiscale, effettuata dal competente Ufficio finanziario sulla base degli stessi riscontri e dello stesso metodo di accertamento, danno luogo a cause connesse suscettibili di riunione ai sensi dell'art. 274 c.p.c., al fine di prevenire il rischio di un contrasto tra giudicati (Cass., sez. 5, Sentenza n. 10792 del 11/05/2007).

2. In relazione a tutti i procedimenti riuniti, con il primo motivo del ricorso principale, la A.G. s.r.l., denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità radicale, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 e art. 132 c.p.c., delle sentenze di appello n. 118, 119, 120, 121, 122 e 123 depositate tutte il 12 maggio 2011, separatamente impugnate, per avere la CTR, in ognuna di esse, formulato il medesimo testo "in fatto e in diritto", con indistinta e globale considerazione dei diversi avvisi di accertamento in questione, concernenti distinte annualità (dal 1999 al 2004), eterogenee modalità di pagamento, di trasporto etc. delle contestate operazioni di cessione intracomunitaria di autovetture, nonchè singoli elementi fattuali e indiziari, senza attagliarsi - in tutte e in ciascuna di esse - alla specifica vicenda amministrativa e processuale.

3. In relazione a tutti i procedimenti riuniti, con il secondo motivo del ricorso principale, la società contribuente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, nn. 2), 3) e 4), art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4 e art. 118 disp. att. c.p.c., nonchè dell'art. 12 e s.s. delle preleggi e art. 1362 c.c. e s.s., per difetto assoluto dei contenuti essenziali della medesima ed, in particolare, della "concisa esposizione dello svolgimento del processo", "delle richieste delle parti", quanto alle argomentazioni fattuali e giuridiche dedotte e alle prove prodotte dalla detta società in ogni grado di giudizio, "dei motivi in fatto e in diritto della decisione", nella specie, soltanto apparenti, del tutto astratti dal contesto dell'antefatto e da quello processuale, come dai fatti costitutivi

della pretesa erariale confermata, quale, ad esempio, il risparmio di spesa, elemento essenziale dell'assunto c.d. abuso del diritto.

I motivi primo e secondo - da trattarsi congiuntamente per connessione - sono inammissibili.

Premesso che l'inosservanza dell'obbligo di motivazione, integra violazione della legge processuale, denunciabile con ricorso per cassazione, solo quando si traduce in mancanza della motivazione stessa, ossia nei casi di radicale carenza di essa o nel suo estrinsecarsi in argomentazioni non idonee a rivelare la ratio decidendi. (Cass. n. 4787 del 2016; n. 25972 del 2014); che, in tema di processo tributario, è nulla, per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 36 e 61, nonchè dell'art. 118 disp. att. c.p.c., la sentenza della commissione tributaria regionale completamente carente dell'illustrazione delle critiche mosse dall'appellante alla statuizione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la commissione a disattenderle e che si sia limitata a motivare "per relationem" alla sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa, atteso che, in tal modo, resta impossibile l'individuazione del "thema decidendum" e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo e non può ritenersi che la condivisione della motivazione impugnata sia stata raggiunta attraverso l'esame e la valutazione dell'infondatezza dei motivi di gravame (Cass. n. 28113 del 2013) - nella specie, la ricorrente denunciando, attraverso l'evocazione di una assunta violazione della legge processuale, la indistinta e globale considerazione da parte della CTR dei diversi avvisi di accertamento in questione, in modo del tutto astratto dal contesto dell'antefatto e da quello processuale come dai fatti costitutivi della pretesa erariale confermata, ha in sostanza dedotto un vizio motivazionale che non risponde quindi all'archetipo del vizio denunciato.

4. In relazione a tutti i procedimenti riuniti, con il terzo motivo del ricorso principale, la società contribuente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza, per avere la CTR fondato il proprio convincimento circa i fatti controversi e decisivi della "simulazione" delle cessioni intracomunitarie di autovetture e del "risparmio di spesa" in capo alla concessionaria-cedente su elementi dichiaratamente tratti dalla ricostruzione operata dall'Agenzia, senza considerare le avverse specifiche allegazioni, contestazioni e prove addotte dalla contribuente, disattendendo al proprio dovere di esame diretto e autonomo di tutto materiale difensivo e probatorio in atti.

5. In relazione a tutti i procedimenti riuniti, con il quarto motivo del ricorso principale, la società contribuente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa motivazione in ordine a più fatti controversi e decisivi per il giudizio, quali la asserita "simulazione" delle cessioni intracomunitarie di autovetture e il "risparmio di spesa" in capo alla concessionaria-cedente, per avere la CTR, con una pronuncia "seriale" -identica per tutte le consecutive annualità di imposta, oggetto di distinti avvisi di accertamento - oltre che generica ed apodittica, fondato il proprio convincimento circa la legittimità del recupero Iva, su elementi fattuali e asseritamente indiziari addotti dall'Agenzia a sostegno dell'assunto c.d. "meccanismo simulatorio", ancorchè specificamente contestati, alla luce di allegazioni e prove, dalla contribuente, con ciò violando il dovere di esame diretto e autonomo di tutto materiale difensivo e probatorio in atti, con conseguente inadeguato esame delle questioni controverse.

6. In relazione a tutti i procedimenti riuniti, con il quinto motivo del ricorso principale, la contribuente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.L. n. 331 del 1993, art. 41, convertito dalla L. n. 427 del 1993, della disciplina Iva di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, oltre che degli artt. 2727 e 2729 c.c. e della disciplina comunitaria in tema di cessioni c.d. intracomunitarie, per avere la CTR motivato "in modo seriale", in ordine a distinte controversie concernenti diversi avvisi di accertamento impugnati in separati giudizi di appello definiti con identiche sentenze di pari data, numerate consecutivamente (118, 119, 120, 121, 122 e 123 del 12 maggio 2011), basando erroneamente la decisione su un'unica globale presunzione di simulazione di tutte le contestate operazioni di cessione intracomunitaria di beni, senza valutare, per ciascuna operazione, i peculiari elementi fattuali e istruttori indicati dall'Agenzia - e dalla medesima riconosciuti non riferibili a tutte le operazioni in contestazione - analiticamente contestati dalla contribuente e, dunque, senza individuare gli elementi utili a concretare una presunzione grave, precisa e concordante della simulazione di ognuna di esse.

11. In relazione a tutti i procedimenti riuniti, con il decimo motivo del ricorso principale, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la motivazione illogica e contraddittoria della sentenza impugnata circa il fatto decisivo e controverso della simulazione del rapporto tra contribuente e acquirente comunitario, per avere la CTR, da un lato, ricollegato illogicamente all'ipotizzata simulazione gli effetti non già dell'evasione ma dell'elusione di imposta, e, dall'altro, ritenuto, con una motivazione incongrua, simulata la cessione intracomunitaria di autovetture dalla A.G. s.r.l. alla società Ideai, sebbene non fosse mai stata contestata nè l'effettiva immatricolazione degli autoveicoli in Germania nè l'iscrizione degli stessi nei pubblici registri come di "proprietà" della cessionaria tedesca.

12. In relazione a tutti i procedimenti riuniti, con l'undicesimo motivo del ricorso principale, la contribuente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la insufficiente, contraddittoria e illogica motivazione circa un fatto controverso e decisivo del giudizio, per avere la CTR fondato il proprio convincimento in ordine alla simulazione della cessione intracomunitaria delle autovetture tra la concessionaria italiana e la società tedesca I. sulla base di elementi asseritamente indiziari, non riferibili- come riconosciuto dallo stesso giudice di appello - a tutte e a ciascuna delle diverse operazioni in contestazione, tratti, peraltro, dagli atti della sola Agenzia, senza considerare gli elementi addotti a contrario dalla società contribuente.

I motivi terzo, quarto, quinto, decimo e undicesimo, tutti involgenti la problematica della simulazione del rapporto tra contribuente e acquirente comunitario possono essere esaminati congiuntamente e sono inammissibili e, comunque, nel merito infondati.

In disparte l'avere evocato per mero errore, in ordine al terzo motivo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 in luogo del n. 5, essendo stata la censura sviluppata in chiari termini di difetto motivazionale e in disparte l'irrilevanza del profilo di illogicità della motivazione-denunciato con il decimo motivo - per avere la CTR qualificato la fattispecie concreta in termini di elusione e non già di evasione d'imposta, involgendo lo stesso - in spregio a quanto statuito da questa Corte (vedi, in particolare, Cass. n. 21152 del 2014 e n. 24155 del 2017) - non già un "fatto controverso e decisivo per il giudizio" ossia ad un preciso accadimento o una precisa circostanza in senso

storico-naturalistico, ma bensì "questioni" o "argomentazioni" (quali quelle concernenti la qualificazione della fattispecie in termini di evasione o elusività), va ribadito che, anche nel vigore del vecchio testo dell'art. 360 c.p.c., n. 5 è inammissibile la revisione del ragionamento decisorio del giudice, non potendo mai la Corte di cassazione procedere ad un'autonoma valutazione delle risultanze degli atti di causa (Cass. n. 91/2014; Cass. S.U., n. 24148/2013; Cass. n. 5024/2012) e non potendo il vizio consistere in un apprezzamento dei fatti e delle prove in senso difforme da quello preteso dalla parte, spettando soltanto al giudice di merito di individuare le fonti del proprio convincimento, controllare l'attendibilità e la concludenza delle prove, scegliere tra le risultanze probatorie quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione dando liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova (Cass. n. 11511/2014; Cass. n. 25608/2013; Cass. n. 6288/2011; Cass. n. 6694/2009; Cass. n. 15489/2007; Cass. n. 4766/2006). Pertanto, con riguardo alle prove, mai può essere censurata la valutazione in sè degli elementi probatori secondo il prudente apprezzamento del giudice (Cass. n. 24155 del 2017; Cass. n. 1414 del 2015; Cass. n. 13960 del 2014).

Nella specie, la censura della ricorrente circa la non riferibilità a tutte e a ciascuna delle operazioni poste in essere degli elementi asseritamente indiziari - sui quali la CTR avrebbe basato la "motivazione seriale" in ordine al supposto c.d. "meccanismo simulatorio" - costituisce una doglianza del merito della decisione, poichè tende, implicitamente, a far valere una differente interpretazione del quadro indiziario, sulla base di una diversa valorizzazione di alcuni elementi rispetto ad altri: il che esula dai poteri del giudice di legittimità.

Quanto poi alla prospettata violazione di legge (motivo quinto), la ricorrente, nel dedurre l'erroneità della decisione per essere fondata su di un'unica globale presunzione di simulazione di tutte le contestate operazioni di cessione intracomunitaria di beni, senza valutare, per ciascuna operazione, i peculiari elementi fattuali e istruttori indicati dall'Agenzia analiticamente contestati dalla contribuente, chiede, in realtà, a questa Corte di pronunciarsi ed interpretare questioni di mero fatto non censurabili in questa sede, mostrando di anelare ad una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito, nel quale ridiscutere analiticamente tanto il contenuto dei fatti storici quanto le valutazioni di quei fatti espresse dal giudice di appello - non condivise e per ciò solo censurate al fine di ottenerne la sostituzione con altre più consone alle proprie aspettative (Cass. n. 8758 del 2017; n. 21381 del 2006).

Peraltro, nel merito, tutte le suddette censure sono prive di pregio.

Quanto al dedotto vizio motivazionale, si osserva che il vizio di omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione denunciabile con ricorso per cassazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, si configura solo quando nel ragionamento del giudice di merito sia riscontrabile il mancato o insufficiente esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili d'ufficio, ovvero un insanabile contrasto tra le argomentazioni adottate tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico - giuridico posto a base della decisione (Cass. 30822 del 2017; Cass. n. 19547 del 2017; n. 15489 del 2007).

Nella specie, nelle sentenze impugnate, con una motivazione congrua, coerente e scevra da vizi logici-giuridici, la CTR, ha puntualmente accertato - con una valutazione in fatto non sindacabile

in sede di legittimità - la simulazione della cessione intracomunitaria delle autovetture dalla contribuente alla società tedesca nonchè della successiva locazione a lunga durata delle medesime da parte di quest'ultima agli utilizzatori italiani, desumendo tale convincimento da una serie di elementi indiziari cui ha conferito i caratteri di gravità, precisione e concordanza, concretantisi, specificamente: 1)nel pagamento anticipato - prima della stipula del contratto di locazione/noleggio da parte della società tedesca - e integrale - in unica soluzione - del prezzo (pari ai canoni di noleggio) di vendita degli autoveicoli da parte degli utilizzatori italiani direttamente a A.G. s.r.l. in nome e per conto della società tedesca Ideai (come da dicitura presente sulle fatture di vendita emesse dalla medesima concessionaria), con conseguente mancanza della necessità di finanziamento, quale scopo tipico dei contratti di leasing; b) nella mancata prova da parte della contribuente dell'effettivo trasporto delle autovetture in Germania, risultando solo la spedizione ivi della documentazione afferente le medesime nonchè la immatricolazione delle stesse in Germania con invio alla concessionaria delle relative targhe; a conforto di tale ricostruzione in fatto (sul punto, la CTR afferma: "ad ulteriore dimostrazione di quanto sopra"), a questi elementi presuntivi ritenuti di per sè sufficienti a denotare la simulazione e valevoli- come si evince dalla motivazione della sentenza - per tutte le operazioni poste in essere il giudice di appello ne ha aggiunti poi degli altri, quali a)la coincidenza, in alcuni casi, della data di immatricolazione degli autoveicoli in Germania con quella di consegna degli stessi ai clienti italiani; b) il ritiro, in alcuni casi, di autoveicoli usati di proprietà degli acquirenti italiani direttamente ad opera della concessionaria contribuente, a riprova del rapporto effettivo instauratosi tra i due soggetti; c) il contrasto delle dichiarazioni rese da A.G. nel p.v. del 28/10/2004, circa la informativa alla concessionaria da parte dei clienti italiani delle modalità di pagamento degli autoveicoli; tutto ciò, peraltro, in ossequio, al condivisibile orientamento giurisprudenziale secondo cui "al fine di adempiere all'obbligo della motivazione, il giudice non è tenuto a valutare singolarmente tutte le risultanze processuali, e a confutare tutte le argomentazioni prospettate dalle parti, essendo sufficiente che, dopo aver vagliato le une e le altre nel loro complesso, indichi gli elementi sui quali, intende fondare il proprio convincimento, dovendosi ritenere disattesi, implicitamente, tutti gli altri rilievi e circostanze che, sebbene non menzionati specificamente, sono logicamente incompatibili con la decisione, adottata" (Cass., n. 11645 del 2012; n. 8767 del 2011; Cass., n. 14598 del 2003; Cass., n. 12220 del 1998).

7. In relazione a tutti i procedimenti riuniti, con il sesto motivo del ricorso principale, la contribuente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione dell'art. 101 c.p.c. e art. 24 Cost. per avere la CTR, nel rilevare, d'ufficio, l'esistenza nella condotta della concessionaria di una fattispecie di abuso del diritto e di c.d. elusione tributaria, violato il principio del contraddittorio di cui all'art. 101 c.p.c. e il diritto alla difesa di cui all'art. 24 Cost., avendo l'Agenzia contestato nell'avviso di accertamento e ribadito in sede processuale la simulazione ad opera della concessionaria delle operazioni di cessione intracomunitaria di autovetture al fine di evadere l'Iva e non già l'utilizzo distorto delle dette cessioni e del noleggio a lunga durata per risparmiare l'Iva altrimenti gravante sulla cessione qualora fosse avvenuta nel territorio nazionale in favore di soggetto ivi residente.

8. In relazione a tutti i procedimenti riuniti, con il settimo motivo del ricorso principale, la contribuente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis e degli artt. 24, 97 Cost., anche in combinato

con l'art. 3 Cost., per avere la CTR, nel ricondurre, d'ufficio, la condotta della concessionaria alla fattispecie dell'abuso del diritto - non contestata dall'Amministrazione finanziaria la quale aveva sostenuto l'evasione di imposta attraverso la simulazione dei negozi di cessione intracomunitaria di autovetture e di noleggio a lunga durata - disatteso l'applicazione delle garanzie procedimentali rafforzate di cui all'art. 37 bis cit., con ciò violando anche i principi costituzionali di uguaglianza e di ragionevolezza.

9. In relazione a tutti i procedimenti riuniti, con l'ottavo motivo del ricorso principale, la contribuente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la insufficiente motivazione della sentenza impugnata circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio qual era l'afferenza, al caso di specie, della sentenza della Corte di Giustizia UE n. C-277/09, per avere la CTR escluso, con una motivazione incongrua (per non essere la società tedesca Ideai una controllata della cedente A.G. s.r.l.) l'applicabilità, nella specie, della richiamata pronuncia del giudice comunitario concernente la corretta interpretazione e applicazione del concetto di c.d. abuso del diritto con riguardo alla specifica disciplina Iva, riferibile - ad avviso della contribuente - alla fattispecie in oggetto, in cui il contribuente aveva posto in essere una operazione in diverso Stato membro al solo ed evidente scopo di contenere l'onere dell'imposta altrimenti gravante sull'operazione stessa.

10. In relazione a tutti i procedimenti riuniti, con il nono motivo del ricorso principale, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza impugnata circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio qual era l'esistenza, nella fattispecie, di un caso di c.d. abuso di diritto e, in specie, di un illegittimo risparmio di imposta in capo alla società accertata, senza illustrare, nello specifico, in quale modo le operazioni in contestazione avessero determinato, in favore di quest'ultima, un indebito beneficio fiscale.

11. I motivi da sesto al nono, tutti involgenti la problematica dell'abuso del diritto, possono essere esaminati congiuntamente e sono infondati per quanto subito si dirà, anche se la motivazione della CTR va corretta ai sensi del quarto comma dell'art. 384 c.p.c.

11.1. Dagli avvisi di accertamento, per come riassunti nei ricorsi, si evince che l'Ufficio ha fondato la ripresa dell'Iva sul presupposto che la contribuente concessionaria A.G. s.r.l. avesse simulato la cessione intracomunitaria di autovetture, in regime di non imponibilità del D.L. n. 331 del 1993, ex art. 41, alla società I. International G., affinchè quest'ultima potesse locare fittiziamente tali autoveicoli a soggetti imprenditori nazionali, con ciò, ponendo in essere, di fatto, una cessione nel territorio nazionale, direttamente con i clienti italiani, che in quanto tale, avrebbe dovuto essere assoggettata ad imposta. Da qui il recupero da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'Iva asseritamente evasa.

Orbene, nelle sentenze impugnate, la CTR, con una motivazione congrua, e scevra da vizi logici-giuridici, basata su di una pluralità di elementi indiziari ai quali ha riconosciuto i caratteri della gravità, precisione e concordanza, ha ricostruito - con una valutazione in fatto non suscettibile di sindacato in sede di legittimità - il "meccanismo simulatorio" teso ad evitare il versamento dell'Iva da parte dei soggetti coinvolti, in primis, la società A.G. s.r.l..

Tuttavia, non può essere condivisa la qualificazione della fattispecie in termini di abuso del diritto e, dunque, di un uso distorto di strumenti giuridici leciti per conseguire un indebito risparmio fiscale, dal momento che l'elusione non può trovare applicazione in un caso di evasione, qual è quello di specie.

E' noto infatti che "in materia tributaria, alla stregua dell'elaborazione giurisprudenziale comunitaria e nazionale, costituisce pratica abusiva l'operazione economica che, attraverso l'impiego "improprio" e "distorto" dello strumento negoziale, abbia quale scopo predominante e assorbente (seppur non esclusivo) l'elusione della norma tributaria, mentre la mera astratta configurabilità di un vantaggio fiscale non è sufficiente ad integrare la fattispecie abusiva, poichè è richiesta la concomitante condizione di inesistenza di ragioni economiche diverse dal semplice risparmio di imposta e l'accertamento della effettiva volontà dei contraenti di conseguire un indebito vantaggio fiscale" (così Cass. n. 25758 del 05 dicembre 2014; si vedano, altresì, Cass. n. 19234 del 7 novembre 2012; Cass. n. 21782 del 20 ottobre 2011; Cass. S.U. n. 30055 del 23 dicembre 2008; n. 15209 del 26 giugno 2009).

Il divieto di abuso del diritto si traduce, dunque, in un principio generale antielusivo che trova fondamento, dapprima, negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano (Cass. n. 3938 del 19/02/2014; Cass. n. 4604 del 26/02/2014) e, soprattutto (con specifico riguardo alle imposte dirette) del nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 bis (Cass. n. 405 del 14/01/2015; Cass. n. 4561 del 06/03/2015), che consente all'Amministrazione finanziaria di disconoscere e dichiarare non opponibili le operazioni e gli atti, in sè privi di valide ragioni economiche e diretti al solo scopo di conseguire vantaggi fiscali diversamente non spettanti. La clausola antielusiva è stata oggi tradotta in una norma generale (non applicabile alla fattispecie), della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10 bis, che, al comma 1, così recita: "Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni".

Perchè, dunque, operi la clausola antielusiva occorre che il contribuente faccia un uso improprio o distorto dello strumento negoziale e che tale uso sia posto in essere con lo specifico scopo (seppure non esclusivo) di eludere la norma tributaria e di ottenere in questo modo un vantaggio fiscale.

Nel caso di specie, nelle sentenze impugnate, la CTR ha accertato, con una motivazione logica e coerente, alla luce di una serie di elementi sintomatici, la simulazione dei due negozi collegati della cessione intracomunitaria di autovetture dalla società contribuente alla società Ideai e della successiva locazione delle medesime dalla società tedesca agli utilizzatori italiani. Non può, pertanto, dirsi che il c.d. "meccanismo simulatorio" sia stato posto in essere per eludere le norme tributarie al fine di ottenere il vantaggio fiscale concretantesi nel risparmio di imposta, essendosi, in realtà, la società contribuente limitata a porre in essere un comportamento evasivo dell'Iva che avrebbe dovuto versare in relazione all' effettiva (dissimulata) operazione economica posta in essere.

Va, dunque, enunciato il seguente principio di diritto: "Il contribuente che non versa l'Iva a seguito della simulazione di cessione intracomunitaria di beni, in regime di non imponibilità del D.L. n. 331 del 1993, ex art. 41, attraverso l'impiego di uno o più negozi fittizi, pone in essere un comportamento evasivo dell'imposta dovuta e non già elusivo, ovvero volto a conseguire un indebito vantaggio fiscale in ragione di un uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che ne giustifichino l'operazione".

13. In relazione a tutti i procedimenti riuniti, con il dodicesimo motivo del ricorso principale, la contribuente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.L. n. 331 del 1993, art. 41, convertito dalla L. n. 427 del 1993, della disciplina Iva di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, e della superiore disciplina comunitaria nonchè del principio comunitario e nazionale di divieto del c.d. abuso del diritto ai fini fiscali, anche alla luce della sentenza "vincolante e specifica" della Corte di Giustizia UE causa n. C-277/09 del 23 dicembre 2010, per avere la CTR erroneamente ritenuto rivestenti carattere elusivo le cessioni e le locazioni con "interposizione effettiva" del cessionario e del locatore tedesco in quanto finalizzate al "risparmio di imposta" che, altrimenti, graverebbe su un'operazione di vendita effettuata nel territorio nazionale e nei confronti di un acquirente italiano, ciò senza considerare che trattavasi di operazioni comunitarie triangolari che, sfruttando lecitamente le divergenze delle discipline Iva tra i vari Paesi membri, erano finalizzate al contenimento degli oneri fiscali, in ossequio del principio comunitario di tutela delle libertà economiche, di non discriminazione e di neutralità del sistema dell'Iva.

Il motivo è inammissibile in quanto non coglie la ratio decidendi, essendo la accertata simulazione dell'operazione economica attraverso la combinazione di una cessione fittizia ad un soggetto Iva tedesco e di un noleggio fittizio di lungo periodo ad opera di quest'ultimo a favore del beneficiario ultimo italiano - dissimulante una vendita sul territorio nazionale con clienti italiani, il fondamento della ritenuta (erronea) elusività della condotta della società contribuente.

14. In relazione a tutti i procedimenti riuniti, con il primo motivo del ricorso incidentale, l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3, nonchè del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 1, comma 2, per avere la CTR erroneamente annullato l'avviso di accertamento nella parte concernente l'irrogazione delle sanzioni, non sussistendo le condizioni di cui allo Statuto del contribuente, art. 10, comma 3, essendo stata accertata la simulazione delle operazioni di cessione intracomunitaria delle autovetture, con conseguente indebita applicazione del regime di non imponibilità di cui al D.L. n. 331 del 1993, art. 41, e non ricorrendo le obiettive condizioni di incertezza del diritto per disapplicare le sanzioni; peraltro, ad avviso della ricorrente incidentale, l'irrogazione delle sanzioni - subordinata alla verifica, caso per caso, della inesistenza dell'esimente dell'obiettiva incertezza - non sarebbe esclusa anche di accertamento di un maggiore imponibile Iva, quale conseguenza del disconoscimento di un'operazione per il suo carattere elusivo.

Il motivo è fondato.

La CTR ha annullato gli avvisi di accertamento nella parte in cui irrogavano le sanzioni, in considerazione delle "obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria", ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 10, essendovi stata incertezza, fino alle richiamate sentenze delle sezioni unite della Cassazione (n. 30055 del 23 dicembre 2008; n. 15209 del 26 giugno 2009), sulla nozione e sulla portata applicativa del c.d. abuso del diritto.

Invero, l'accertamento in fatto contenuto nelle sentenze della CTR della avvenuta simulazione da parte della società contribuente del negozio di cessione intracomunitaria di autovetture con la società tedesca Ideai, affinchè quest'ultima potesse locare fittiziamente le medesime agli utilizzatori italiani, ponendo, di fatto, in essere una vendita nel territorio nazionale direttamente con i clienti italiani, lungi dal costituire un comportamento elusivo, concreta una evasione dell'imposta Iva in ragione della violazione del D.L. n. 331 del 1993, art. 41, come convertito in legge.

La semplice evasione d'imposta implica di per sè la comminatoria delle sanzioni applicate dall'Ufficio con gli atti di contestazione impugnati (D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 32, comma 2 e del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 1, comma 2), sicchè le stesse sono dovute.

Peraltro, involgendo la censura della difesa erariale anche le conseguenze della (erronea) qualificazione da parte della CTR dell'operazione economica in questione in termini di abuso del diritto, va ricordato che, in materia, questa Corte ha affermato che "il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che trova fondamento nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 bis, secondo il quale l'Amministrazione finanziaria disconosce e dichiara non opponibili le operazioni e gli atti, privi di valide ragioni economiche, diretti solo a conseguire vantaggi fiscali, in relazione ai quali gli organi accertatori emettono avviso di accertamento, applicano ed iscrivono a ruolo le sanzioni di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 1, comma 2, comminate dalla legge per il solo fatto di avere il contribuente indicato in dichiarazione un reddito imponibile inferiore a quello accertato, rendendo così evidente come il legislatore non ritenga gli atti elusivi quale criterio scriminante per l'applicazione delle sanzioni, che, al contrario, sono irrogate quale naturale conseguenza dell'esito dell'accertamento volto a contrastare il fenomeno l'abuso del diritto" (Cass. n. 25537 del 30/11/2011).

15. In relazione a tutti i procedimenti riuniti, con il secondo motivo del ricorso incidentale, l'Agenzia, denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la insufficiente e contraddittoria motivazione in relazione a punti controversi e decisivi per il giudizio, avendo la CTR, nel ritenere, nella specie, sussistenti i presupposti di cui allo Statuto, art. 10, comma 3, per escludere l'applicazione delle sanzioni, omesso di indicare quali sarebbero state le obiettive condizioni di incertezza atte ad integrare l'esimente di legge.

L'accoglimento del primo motivo del ricorso incidentale, rende inutile la trattazione del secondo, con assorbimento di quest'ultimo.

In conclusione, in relazione a tutti i procedimenti riuniti, vanno rigettati i ricorsi principali ed accolto il primo motivo dei ricorsi incidentali, con assorbimento del secondo; con cassazione delle sentenze impugnate, in relazione all'accolto ricorso incidentale, e, decidendo nel merito ex

art. 384 c.p.c., comma 2, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, con rigetto dei ricorsi originari della contribuente.

Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo; sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese processuali dei gradi di merito.

P.Q.M.

La Corte riunisce al ricorso R.G. n. 16171/12 quelli iscritti ai R.G. nn. 16176/2012, 16179/2012, 16186/2012, 16196/2012, 16234/12;

In relazione a tutti i procedimenti riuniti, rigetta i ricorsi principali; accoglie il primo motivo dei ricorsi incidentali, assorbito il secondo;

cassa le sentenze impugnate, in relazione ai ricorsi incidentali, e, decidendo nel merito, rigetta i ricorsi originari della contribuente; condanna A.G. s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, al pagamento, in favore dell'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in Euro 12.000,00, per compensi, oltre spese prenotate a debito; compensa integralmente tra le parti le spese processuali dei gradi di merito.

Così deciso in Roma, il 3 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 7 febbraio 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza