Sentenza del 25/11/2022 n. 34724 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 156/21/13, depositata l'8 novembre 2013 la Commissione tributaria regionale del Veneto, sez. staccata di Verona, rigettava sia l'appello principale della società A. Srl sia l'appello incidentale dell'Agenzia delle Entrate proposti avverso la sentenza n. 239/4/11 della Commissione tributaria provinciale di Verona la quale aveva riunito e parzialmente accolto i ricorsi proposti dalla contribuente avverso tre avvisi di accertamento emessi per il recupero di IRES, IRAP e IVA oltre ad accessori relativi agli anni di imposta 2003, 2004 e 2005 in dipendenza di operazioni ritenute soggettivamente inesistenti, ricostruzione induttiva del reddito non dichiarato, applicazione del regime dell'IVA del margine con riferimento alla compravendita di due autovetture.

2. Il giudice di prime cure confermava le riprese IVA mentre accoglieva la prospettiva di parte contribuente quanto alla ricostruzione induttiva del reddito di impresa ai fini delle imposte dirette oltre ad accessori. Il giudice d'appello condivideva gli esiti della decisione resa dal giudice di primo grado, sia quanto alla conoscenza o conoscibilità delle operazioni fraudolente contestate ai fini dell'imposizione indiretta, sia quanto all'illegittima rideterminazione induttiva del reddito nel caso di specie, ai fini del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2.

3. Avverso tale decisione ha proposto ricorso per cassazione la contribuente, affidato a quattordici motivi, che illustra con memoria, cui replica l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

Motivi della decisione

4. Con il primo motivo la ricorrente - in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - prospetta la falsa applicazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 1 e 2, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57 quanto all'accertamento relativo all'anno di imposta 2003, per avere la CTR errato nel ritenere la sussistenza di un obbligo di denuncia ex art. 331 c.p.p. e, conseguentemente, operante il raddoppio dei termini di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, ai fini della notifica degli atti impositivi, ritenuta tempestiva dal giudice d'appello.

5. La censura è inammissibile per una serie concorrente di ragioni. In primo luogo nel suo complesso tende a proporre una rivalutazione dell'apprezzamento operato dai giudici di merito circa i presupposti per il raddoppio dei termini suddetti, al di fuori dei limiti del vizio di motivazione come indicato dall'art. 360 c.p.c., comma, n. 5, nel testo riformulato dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54 conv. in L. n. 134 del 2012 (cfr. Cass. n. 24155/2017), chiedendo al giudice di legittimità indebitamente, da ultimo con la memoria illustrativa, di rivalutare la fattispecie per escludere l'esistenza di una fattispecie di reato ai fini dell'obbligo di denuncia.

In secondo luogo, come eccepito dalla difesa erariale, la doglianza è nuova quanto al profilo dell'insussistenza dei presupposti sostanziali dell'obbligo di denuncia e, in ogni caso, il motivo nella sua formulazione in ricorso è anche carente di specificità a riguardo, non potendo tale carenza fattuale essere colmata in sede di memoria illustrativa.

6. Il secondo motivo di ricorso - ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 7, per avere la CTR applicato la norma alla contribuente che, invece, assume essere cliente e non fornitore.

7. Il motivo è inammissibile per ragioni analoghe a quelle espresse quanto alla censura che precede, dal momento che il mezzo ripropone la prospettazione di parte già disattesa dal giudice del merito secondo la quale nella fattispecie non si verterebbe su di un caso di frode carosello bensì di omesso controllo sugli adempimenti del fornitore. Per il resto, si riafferma in questa sede ai fini dell'art. 21 citato l'insegnamento della Sezione (cfr. Cass. Sez. 5, 11/12/2020, n. 28263) relativamente alle detrazioni IVA, secondo il quale in caso di operazioni inesistenti il diritto alla detrazione sorge allorquando l'imposta detraibile diviene esigibile, ossia all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi. Per l'effetto, la fittizietà delle predette operazioni impedisce l'insorgenza del diritto alla detrazione, non essendo sufficiente la menzione dei costi nelle fatture, senza che ciò contrasti col principio della neutralità fiscale, il quale, in quanto espressione del generale principio della parità di trattamento, consente trattamenti differenziati degli operatori economici in assenza di operazioni imponibili rispetto a quelli che abbiano posto in essere un'operazione effettivamente realizzata. La decisione della CTR è coerente con il delineato quadro normativo e giurisprudenziale.

8. Con il terzo motivo di ricorso - in rapporto all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, e art. 167, art. 168, lett. a), art. 178, lett. a), 220, punto 1, e 226 della Direttiva 2006/112/UE, come interpretati dalla giurisprudenza CGUE, quanto all'asserito onere della ricorrente di provare la sua estraneità alla frode del fornitore.

Con il quarto motivo di ricorso - agli effetti dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la contribuente deduce la falsa applicazione, nel senso delineato da Cass. Ss.Uu. 7 aprile 2014, n. 8053, dell'art. 2729 c.c..

Il quinto motivo della società - in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - prospetta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, e art. 167, art. 168, lett. a), art. 178, lett. a), art. 220, punto 1, e 226 della Direttiva 2006/112 UE per l'abnorme - a dire della contribuente - diniego del diritto di detrazione.

9. I suddetti mezzi di impugnazione, tutti convergenti sulla questione della valutazione delle prove, sono inammissibili, sollecitando una rivalutazione alternativa del merito della controversia preclusa in questa sede, in presenza di una motivazione articolata dalla CTR in termini logici ed esaustivamente sostenuta alla stregua del corretto governo della distribuzione dell'onere probatorio, secondo i principi riassunti dalla consolidata giurisprudenza della Sezione (Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 27555 del 30/10/2018, Rv. 651004 - 01; Cass. Sez. 5 -, Sentenza n.

27566 del 30/10/2018, Rv. 651269 - 01; Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 15369 del 20/07/2020, Rv. 658429 - 01).

Quanto poi al tema generale delle presunzioni, è stato condivisibilmente statuito che, in sede di legittimità, è possibile censurare la violazione degli artt. 2727 e 2729 c.c. solo allorchè ricorra il c.d. vizio di sussunzione, ovvero quando il giudice di merito, dopo avere qualificato come gravi, precisi e concordanti gli indici raccolti, li ritenga, però, inidonei a fornire la prova presuntiva oppure qualora, pur avendoli considerati non gravi, non precisi e non concordanti, li reputi, tuttavia, sufficienti a dimostrare il fatto controverso (Cass. Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 3541 del 13/02/2020, Rv. 657016 - 01). Per restare nell'ambito della violazione di legge, la critica deve concentrarsi sull'insussistenza dei requisiti della presunzione nel ragionamento condotto nella sentenza impugnata, mentre non può svolgere argomentazioni dirette ad infirmarne la plausibilità - criticando la ricostruzione del fatto ed evocando magari altri fatti che non risultino dalla motivazione -, vizio valutabile, ove del caso, nei limiti di ammissibilità di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5 (Cass. Sez. L -, Sentenza n. 18611 del 30/06/2021).

Ne consegue che (cfr. Cass. Sez. 2 -, Ordinanza n. 9054 del 21/03/2022) la denuncia in cassazione, di violazione o falsa applicazione dell'art. 2729 c.c., ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, può prospettarsi quando il giudice di merito affermi che il ragionamento presuntivo può basarsi su presunzioni non gravi, precise e concordanti ovvero fondi la presunzione su un fatto storico privo di gravità o precisione o concordanza ai fini dell'inferenza dal fatto noto della conseguenza ignota e non anche, come nel caso di specie, quando la critica si concreti nella diversa ricostruzione delle circostanze fattuali o nella mera prospettazione di una inferenza probabilistica diversa da quella ritenuta applicata dal giudice di merito o senza spiegare i motivi della violazione dei paradigmi della norma.

10. Il sesto motivo specifico di ricorso, articolato in subordine al precedente - ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 censura la violazione dell'art. 132 c.p.c. e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 in punto valorizzazione dei prezzi di mercato.

11. La censura è inammissibile, perchè il profilo evidenziato non è decisivo: allorchè "la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, nè la regolarità della contabilità e dei pagamenti, nè la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi." (Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 9851 del 20/04/2018; conforme Sez. 5 -, Ordinanza n. 27555 del 30/10/2018). Non rileva dunque, ai fini censurati, l'eventuale mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi alla luce dei prezzi di mercato.

12. Con il settimo ed ottavo motivo di ricorso - ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - si prospetta l'omessa pronuncia ai sensi dell'art. 112 c.p.c., circa il motivo di appello relativo alla mancata ostensione delle prove e, in via subordinata, la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 e art. 132 c.p.c., per motivazione inesistente o comunque apparente resa dalla CTR sulla questione.

13. I motivi sono inammissibili. Innanzitutto, quanto al motivo ottavo già la formulazione delle censure dà conto del contenuto decisorio esteso dalla CTR sulla questione (cfr. pp.39 e ss. ricorso), la quale ha statuito: "Privo di fondamento appare l'eccezione relativa alla presunta violazione dell'art. 7 dello Statuto (...)", cfr. terzo capoverso a p.3 della sentenza impugnata, e ciò rende contraddittoria la stessa formulazione delle doglianze. Infatti, la pronuncia espressa esclude nel caso in esame qualsiasi profilo di omessa pronuncia o inesistenza della motivazione, ma anche di sua apparenza, dal momento che la ratio è stata esattamente colta dalla ricorrente nell'affermazione del giudice d'appello di sufficienza della motivazione degli atti impositivi per riproduzione del contenuto essenziale degli atti richiamati.

Ulteriore profilo di inammissibilità del settimo motivo è il fatto che a ben vedere non prospetta neppure una questione di contraddittorio nella fase procedimentale con la società, peraltro intervenuto nel caso di specie dal momento che, oltre alla redazione del p.v.c. del 16.7.2009, non risulta posta alcuna questione di violazione del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7. Al contrario, il motivo è incentrato su una questione di motivazione dell'atto impugnato e questo esclude una rilevanza nella fattispecie anche della invocata giurisprudenza della Corte di Giustizia Glencore (CGUE, Glen-core, C-189/18, 16 ottobre 2019, ECLI:EU:C:2019:861), cui pure la società fa ampio riferimento nella memoria illustrativa.

14. Inoltre, la ricorrente lamenta in modo generico la mancata allegazione del p.v.c. redatto nei confronti del fornitore richiamato nella motivazione degli avvisi di accertamento del 2003 e 2004 e, in ogni caso, la non sufficienza della sua riproduzione nei contenuti essenziali al dispiegamento del diritto di difesa, mancando l'indicazione delle iniziative investigative assunte nei confronti del fornitore e quali fossero le prove raccolte a suo carico.

Orbene, premesso che la sentenza d'appello ha accertato in fatto che gli avvisi di accertamento impugnati riportano il contenuto essenziale degli atti di cui la società lamenta la mancata allegazione e il settimo motivo di ricorso investe tale accertamento fattuale, un ulteriore profilo di inammissibilità è dato dal fatto che, ai fini della decisività, il mezzo di impugnazione non deduce o articola in alcun modo come, la mancanza dell'indicazione delle iniziative investigative assunte nei confronti del fornitore e quali fossero le prove raccolte a suo carico, avrebbe in concreto inciso sul diritto di difesa della contribuente e quali ragioni avrebbe potuto in concreto far valere qualora la copia del p.v.c. elevato nei confronti del fornitore le fosse stato integralmente allegato. In altri termini, la lamentata violazione è dedotta solo in sè e per sè, neppure deducendo ulteriori elementi suscettibili di una diversa, anche solo potenziale, considerazione del merito dell'accertamento.

15. Si ribadisce infine che la stessa tecnica di formulazione della censura genera poi un ulteriore ragione per dismettere la censura, in quanto la giurisprudenza Eurounitaria Glencore invocata

non è pertinente al caso di specie, ove la doglianza è prospettata come questione di motivazione dell'atto e non di contraddittorio procedimentale.

16. Con il nono e decimo motivo la contribuente - in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - denuncia l'omessa pronuncia ai sensi dell'art. 112 c.p.c. sul motivo di appello della insussistenza di forniture della ditta Masters nell'esercizio 2005 e, in subordine, la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 e art. 132 c.p.c. per motivazione inesistente o comunque apparente resa dal giudice d'appello sulla questione.

17. I motivi sono inammissibili, perchè investono l'accertamento complessivo compiuto dalla CTR, la quale ha, tra l'altro, a p.3 della sentenza accertato in fatto che "per l'anno di imposta 2005 interposte sono risultate le società Encana Srl e Masters Srl " e, pertanto, si è pronunciata sulla domanda oggetto del nono e decimo motivo affermando la tesi contraria a quella prospetta dalla società, e sorreggendola con un'argomentazione non apodittica. La motivazione infatti richiama, tra l'altro, altra sentenza della CTR, com'era facoltà del giudice fare (cfr. Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 21443 del 06/07/2022, Rv. 665310 - 01), dal momento che la motivazione della sentenza, attraverso il rinvio "per relationem" a provvedimento giudiziario reso in altro processo rispetta il minimo costituzionale richiesto dall'art. 111 Cost., comma 6, poichè la condivisione della decisione è avvenuta attraverso un succinto ma autonomo esame critico dei motivi d'impugnazione, con richiamo ai contenuti degli atti. In altri termini, l'argomentare della sentenza censurata sulla questione non si è risolto in una acritica adesione al provvedimento richiamato poichè riporta analiticamente i passaggi condivisi ("trattasi di società di recente costituzione, che in un breve lasso di tempo (...)") e ciò attesta la valutazione del fatto e del quadro istruttorio da parte del giudice del merito.

18. L'undicesimo motivo di ricorso - in rapporto all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - deduce la violazione e falsa applicazione D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, artt. 24 e 111 Cost., nella interpretazione data dalla sentenza della Corte costituzionale n. 18/2000 circa la dichiarata inammissibilità di prove ritenute dalla contribuente pacificamente ammissibili.

19. La censura, che involge la questione della valenza delle dichiarazioni di terzi in sede extraprocessuale, è inammissibile. Infatti, per consolidata interpretazione giurisprudenziale della Corte (cfr. Cass. Sez. 6-5,14/12/2021, n. 39831), il contribuente può valersi di dette dichiarazioni per infirmare la pretesa fiscale, ma il valore indiziario di tali dichiarazioni dev'essere vagliato dal giudice in seno al complessivo contesto probatorio emergente dagli atti, al fine di riscontrare la credibilità dei relativi autori in base ad elementi oggettivi e soggettivi. Inoltre, il fatto che la CTR abbia ritenuto inammissibili le dichiarazioni dei dipendenti, non incrina la circostanza che la motivazione offerta è sostenuta dal complessivo compendio probatorio considerato dal giudice e posto a base della decisione.

20. Con il dodicesimo e tredicesimo motivo la società - agli effetti dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - censura la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57 e, in subordine, dell'art. 2697 c.c., e del D.L. n. 41 del 1995, art. 36, comma 1, rispetto alla applicazione del regime dell'Iva del margine.

21. Le censure sono inammissibili. Si riafferma anche in questa sede il consolidato insegnamento delle Sezioni Unite e della Sezione (Cass. Sez. U -, Sentenza n. 21105 del

12/09/2017, Rv. 645308 - 01; conforme Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 11437 del 11/05/2018, Rv. 648074 - 01) secondo cui in tema di IVA, il regime del margine - previsto dal D.L. n. 41 del 1995, art. 36 conv. con modif. in L. n. 85 del 1995, per le cessioni da parte di rivenditori di beni d'occasione, di oggetti d'arte, da collezione o di antiquariato - costituisce un regime speciale in favore del contribuente, facoltativo e derogatorio rispetto al sistema normale dell'imposta, la cui disciplina deve essere interpretata restrittivamente e applicata in termini rigorosi. Pertanto, qualora l'amministrazione contesti, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il cessionario abbia indebitamente fruito di tale regime, spetta a quest'ultimo dimostrare la sua buona fede, e cioè non solo di aver agito in assenza della consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale, ma anche di aver usato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto (secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità rapportati al caso concreto), al fine di evitare di essere coinvolto in tali situazioni, in presenza di indizi idonei a farne insorgere il sospetto.

Con particolare riferimento alla compravendita di veicoli usati, dunque, rientra nella detta condotta diligente l'individuazione dei precedenti intestatari dei veicoli, nei limiti dei dati risultanti dalla carta di circolazione, eventualmente integrati da altri elementi di agevole e rapida reperibilità, al fine di accertare, sia pure solo in via presuntiva, se l'IVA sia già stata assolta a monte da altri senza possibilità di detrazione. Nel caso di esito positivo della verifica, il diritto di applicare il regime del margine deve essere riconosciuto, anche quando l'amministrazione dimostri che, in realtà, l'imposta è stata detratta. Nell'ipotesi, invece, in cui emerga che i precedenti proprietari svolgano tutti attività di rivendita, noleggio o leasing nel settore del mercato dei veicoli, opera la presunzione (contraria) dell'avvenuto esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, assolta a monte per l'acquisto dei veicoli, in quanto beni destinati ad essere impiegati nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa, con conseguente negazione del trattamento fiscale più favorevole.

La sentenza impugnata è pienamente conforme ai principi di diritto che precedono e i due motivi in disamina ripropongono da un lato un canone di riparto della prova in materia e, dall'altro, come eccepito dall'Amministrazione finanziaria si risolvono, cfr., in particolare, p. 53 del ricorso, in una non consentita critica alla valutazione in fatto sviluppata dalla CTR a pag.4 della sentenza anche quanto all'esistenza della frode e della conoscibilità ("sotto il profilo soggettivo è sufficiente rilevare che una maggiore diligenza (...)"), senza che possa avere rilievo il fatto che la contestazione riguarda due sole autovetture.

22. Il quattordicesimo motivo - ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 -, prospetta anche la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 7, comma 1, in punto sanzioni, doglianza inammissibile perchè ancora una volta non si confronta realmente con l'accertamento fattuale del giudice d'appello, il quale ha accertato a p.4 della sentenza gravata che le sanzioni sono state nel caso di specie commisurate alla gravità, durata e caratteristiche soggettive della fattispecie concreta, accertamento non revocabile in dubbio in sede di legittimità nei termini proposti.

23. Al rigetto del ricorso segue il regolamento delle spese di lite, liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese di lite, liquidate in Euro 14.000,00 per compensi, oltre Spese prenotate a debito.

Si dà atto che, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 13 ottobre 2022.

Depositato in Cancelleria il 25 novembre 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza