Sentenza del 13/04/2023 n. 9950 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Mediterranea Marittima di Navigazione e Servizi Srl proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento, emesso sulla base del PVC redatto all'esito di una verifica fiscale, con il quale era stata recuperata, in relazione all'anno d'imposta 2014, l'IVA che la predetta società non aveva applicato nelle fatture emesse D.P.R. n. 633 del 1972 , ex art. 8, comma 1, lett. c) in relazione a cessioni di prodotti destinati alla esportazione, ceduti a soggetti che si erano dichiarati esportatori abituali, in assenza, tuttavia, dei presupposti oggettivi e soggettivi previsti dalla legge.

Con il medesimo atto impositivo, poi, l'Agenzia contestava alla contribuente, sempre con riferimento all'anno 2014, di avere effettuato vendite di bevande (soprattutto alcoliche), fittiziamente cedute a compagnie di navigazione per essere imbarcate su navi da crociera, beneficiando del regime di favore (D.P.R. n. 633 del 1972 , ex art. 8-bis), ma in realtà vendute sul mercato nazionale a terzi con la falsa indicazione in fattura di prodotti alimentari per i quali era prevista l'aliquota agevolata del 4%, recuperando la maggiore IVA e l'accisa ritenute evase.

La Commissione tributaria provinciale di Roma accoglieva parzialmente il ricorso con riferimento alla prima contestazione (cessioni all'esportazione), ritenendo che, con riferimento a due delle otto imprese cessionarie, dichiaratesi esportatori abituali, l'Agenzia non aveva indicato gli elementi sulla base dei quali risultava che dette dichiarazioni fossero ideologicamente false.

Il primo giudice annullava l'avviso in ordine agli altri rilievi, ritenendo che, con riferimento alla mancata corrispondenza tra le fatture emesse nei confronti delle compagnie di navigazione e la contabilità di queste ultime, la verifica aveva riguardato solo due società armatrici (Costa Crociere e MSC) ed esclusivamente 51 delle 194 fatture emesse dalla contribuente. La spiegazione fornita dalla contribuente, secondo la quale le forniture di bevande erano state concluse direttamente dai comandanti delle navi con il sistema della "vendita sottobordo" ex art. 306 c.n. , giustificava la mancata appostazione di dette operazioni nella contabilità delle varie compagnie, tanto che per la fattura emessa nel 2014 nei confronti della Master & Owner nessuna contestazione era stata mossa.

Infine, non poteva integrare valido elemento presuntivo il fatto che il locale adibito dalla contribuente a deposito non potesse contenere le merci ad aliquota IVA agevolata, asseritamente cedute a terzi, posto che non era stato effettuato un controllo fisico dello stesso.

La Commissione tributaria regionale del Lazio rigettava l'appello principale proposto dall'Agenzia delle Entrate e quello incidentale proposto dalla società contribuente, confermando la sentenza

di primo grado;

Dalla sentenza impugnata si evince, per quanto ancora interessa in questa sede, che:

- le censure mosse dall'Agenzia delle Entrate, che aveva proposto appello solo in ordine alla seconda e alla terza contestazione, relative al c.d. "cambio merce" (con l'indicazione in fattura di prodotti per i quali era prevista l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata del 4%, in luogo di quelli realmente venduti, sottoposti all'aliquota IVA ordinaria), riguardavano l'omesso esame del complesso degli elementi risultanti dal PVC, non essendo stato considerato, secondo l'Agenzia, che le fatture non contenevano alcun riferimento ai documenti di trasporto (DDT), che i fornitori dei prodotti con aliquota IVA agevolata non risultavano inclusi fra quelli della contribuente oppure non avevano effettuato vendite negli ultimi quattro anni e che dai controlli incrociati risultava il carattere fittizio delle vendite di alcolici alle navi da crociera;

- l'Ufficio aveva basato le sue conclusioni sulle risultanze emerse a seguito del controllo della contabilità della contribuente e dei riscontri esterni acquisiti presso altre imprese, mediante invio di questionari, che, tuttavia, non erano decisivi, in quanto avevano riguardato solo due compagnie di navigazione (Costa Crociere e MSC) e non tutte le destinatarie delle fatture, nei questionari non era stato chiesto di indicare anche le forniture eseguite con il sistema "sottobordo", negli elenchi riportati nel PVC vi era l'indicazione, quale destinatario dei prodotti, di "Master and/or Owner", che era una caratteristica delle vendite "sottobordo", e vi era riportato, quale luogo di destinazione, il nome della nave nella quale le merci erano state imbarcate;

- per ciascuna operazione di vendita (ritenuta simulata dall'Ufficio), inoltre, era stata rilasciato dal competente Ufficio doganale di Civitavecchia il documento di accompagnamento all'esportazione (DAE), non avendo l'Agenzia delle Entrate fornito alcun elemento sulla asserita contraffazione di detti documenti doganali;

- poichè il carattere fittizio delle vendite di alcolici alle navi da crociera costituiva il presupposto della ulteriore contestazione riguardante il "cambio merce", l'appello doveva ritenersi integralmente infondato;

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione con un unico motivo, illustrato da memoria.

La società Mediterranea Marittima di Navigazione e Servizi Srl è rimasta intimata.

Il P.G. ha presentato anche conclusioni scritte.

Il ricorso, già assegnato alla Sesta sezione civile, era stato rinviato a nuovo ruolo, per essere trattato in pubblica udienza, stante la non immediata evidenzia decisoria.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate deduce la violazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c. , del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 21 e 54 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3,

per avere la CTR effettuato un esame frazionato degli elementi indiziari posti alla base del recupero e per avere illogicamente valutato gli elementi addotti a prova contraria dalla contribuente, attribuendo valenza probatoria a circostanze meramente allegate dalla contribuente, ma non dimostrate, e non operando correttamente il procedimento di valutazione della prova presuntiva, e, in particolare, omettendo di considerare che:

- i controlli avevano riguardato solo due compagnie di navigazione (Costa Crociere e MSC), ma le fatture emesse nei loro confronti comprendevano oltre il 70% dell'intero imponibile in contestazione e nella risposta al questionario inviato a dette società di navigazione non vi era alcun riferimento alle fatture attive, rinvenute nella contabilità della società contribuente;

- sebbene nelle fatture fosse riportato il nome della nave come luogo di destinazione, il destinatario della fattura era generico e non identificabile, essendo mancante anche il numero di partita IVA;

- la mancanza, nella corrispondenza rinvenuta presso la contribuente, di ordini per le consistenti forniture di bevande e/o generi alimentari, contrasta con le risultanze contabili, dalle quali, invece, risultano fatture emesse per ingenti somme nei confronti di navi da crociera, pur in mancanza di DDT e altri documenti di supporto;

- nonostante la specifica richiesta, la contribuente non ha fornito le informazioni circa il trasportatore, i mezzi utilizzati e i documenti che scortavano le merci;

- il libro giornale e i registi IVA erano privi di numerazione progressiva e dell'anno di competenza;

- le consistenti forniture documentate dalle fatture in contestazione, di cui non vi era comunque traccia documentale ulteriore rispetto all'indicazione "Master and/or Owner", non erano compatibili con le vendite "sottobordo", che possono avvenire, secondo l'art. 306 c.n. , comma 1, solo per fornitore di lieve entità;

- i documenti doganali presentavano diverse anomalie, i DAE erano solo due, con timbri illeggibili, di cui solo uno relativo al 2014;

- nel periodo oggetto di verifica, poi, la contribuente non aveva contabilizzato acquisti di alimentari, assoggettati ad aliquota agevolata del 4%, non erano stati rinvenuti ordini di merce avente detta tipologia e le fatture non contenevano alcun riferimento ai DDT, al mezzo di trasporto, al conducente, al numero dei colli, al peso e al destinatario;

- il carattere fittizio delle vendite alle navi da crociera avvalorava, in mancanza di spiegazioni plausibili, l'ipotesi che detti prodotti fossero in realtà ceduti, in evasione delle accise e della maggiore IVA, a clienti nazionali, sotto forma di beni alimentari con aliquota IVA agevolata.

2. Il motivo è inammissibile.

3. L'Agenzia ricorrente deduce solo apparentemente una violazione di norme di legge, ma in realtà mira alla rivalutazione dei fatti, operata dal giudice di merito, così da realizzare una

surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito (Cass. n. 8758 del 4/07/2017), prospettando nel ricorso non l'analisi e l'applicazione delle norme, bensì l'apprezzamento delle prove, rimesso alla esclusiva valutazione del giudice di merito (ex multis, Cass. n. 3340 del 5/02/2019; Cass. n. 640 del 14/01/2019; Cass. n. 24155 del 13/10/2017);

4. In conclusione, il ricorso va rigettato.

Nulla va disposto sulle spese, attesa la mancata costituzione dell'intimata.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza