

Sentenza del 13/04/2023 n. 9955 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 5923/38/16 del 12/10/2016 la Commissione tributaria regionale del Lazio (di seguito CTR) ha accolto l'appello proposto da Motor Sport Srl a socio unico (di seguito MS) avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma (di seguito CTP) n. 1205/48/15, la quale aveva accolto parzialmente il ricorso della società contribuente nei confronti di un avviso di accertamento per IRES, IRAP e IVA relative all'anno d'imposta 2006.

1.1. Come si evince anche dalla sentenza della CTR, l'avviso di accertamento era stato emesso in ragione di plurime riprese, concernenti la indebita detrazione dell'IVA e deducibilità dei costi afferenti ad operazioni soggettivamente inesistenti, il mancato versamento dell'IVA con riferimento ad operazioni illegittimamente effettuate in sospensione di imposta, l'omessa fatturazione di operazioni imponibili e l'indebita deduzione di costi non inerenti.

1.2. La CTR, in accoglimento dell'appello di MS, evidenziava che: a) nel contesto dell'indagine penale scaturita dai fatti oggetto di verifica, il pubblico ministero aveva chiesto l'archiviazione nei confronti dell'amministratore della società, ritenuto estraneo ai fatti contestati; b) MS aveva effettuato vendite all'esportazione in base ad una procedura regolare, avendo ricevuto e trasmesso all'Agenzia delle entrate (di seguito AE) una regolare dichiarazione d'intento; c) i veicoli acquistati erano stati pagati con mezzi di pagamento tracciabili e con emissione di regolare fattura; d) in ogni caso, i costi afferenti ad operazioni inesistenti erano comunque deducibili; e) la cessione dei veicoli a prezzo di costo era prassi comune tra concessionari e comportava, comunque, un utile per la società, rappresentato dai premi di produzione erogati dalla casa madre.

2. Avverso la sentenza della CTR AE proponeva ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

3. MS resisteva con controricorso e depositava memoria ex art. 380 bis c.p.c..

4. Con ordinanza del 05/10/2021 la Sezione Sesta Civile Tributaria rimetteva la trattazione della causa in pubblica udienza, prima della quale AE depositava memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso AE deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 19 ss. e dell'art. 2697 c.c. , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, sotto tre distinti profili.

1.1. In primo luogo, con riferimento ai rilievi concernenti la registrazione di operazioni soggettivamente inesistenti e l'erronea emissione di fatture in regime di sospensione d'imposta D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , ex art. 8 evidenzia che, a fronte del corredo documentale prodotto dall'Ufficio (natura di cartiere delle ditte individuali cessionarie, prive, dunque, dei requisiti di esportatori abituali, mancata esportazione dei veicoli ceduti, consapevolezza della partecipazione al disegno fraudolento in capo a MS), la CTR avrebbe operato un'illegittima inversione dell'onere della prova, con conseguente fondatezza della ripresa IVA (cui il motivo è limitato).

1.2. In secondo luogo, con riferimento alla omessa fatturazione e registrazione di operazioni imponibili, a fronte della contestazione della antieconomicità della condotta di vendita di motocicli al prezzo di costo, la CTR avrebbe illegittimamente invertito l'onere della prova.

1.3. Infine, con riferimento alla indebita deduzione di componenti negativi di reddito e all'indebita detrazione dell'IVA, la CTR avrebbe omesso ogni pronuncia, con conseguente illegittima inversione dell'onere della prova.

1.4. Quest'ultima ripresa è oggetto anche del secondo motivo di ricorso, con il quale si contesta, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, l'omesso esame di un fatto decisivo e controverso, costituito dall'assenza di inerenza dei costi, riconosciuta dal giudice di primo grado e non rilevata dal giudice di appello.

2. Il motivo concernente l'utilizzazione di fatture soggettivamente inesistenti e l'emissione di fatture in regime di sospensione d'imposta in ragione della cessione ad un esportatore abituale va esaminato tenendo distinti i due profili.

2.1. Con riferimento alla contestazione di illegittima detrazione dell'IVA (cui, si ribadisce, il motivo è limitato), la censura è in parte infondata e in parte inammissibile.

2.2. Va evidenziato che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, "l'Amministrazione finanziaria, la quale contesti che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta; la prova della consapevolezza dell'evasione richiede che l'Amministrazione finanziaria dimostri, in base ad elementi oggettivi e specifici non limitati alla mera fittizietà del fornitore, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una evasione fiscale, ossia che egli disponeva di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente; incombe sul contribuente la prova contraria di aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, 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" (così Cass. n. 9851 del 20/04/2018, alla cui motivazione integralmente si rimanda; conf., tra le tante, Cass. n. 11873 del

15/05/2018; Cass. n. 17619 del 05/07/2018; Cass. n. 21104 del 24/08/2018; Cass. n. 27555 del 30/10/2018; Cass. n. 27566 del 30/10/2018; Cass. n. 5873 del 28/02/2019; Cass. n. 15369 del 20/07/2020).

2.3. Nel caso di specie, la CTR non ha posto in discussione l'esistenza della frode IVA, ma ha valorizzato il provvedimento di archiviazione del pubblico ministero, che ha ritenuto il legale rappresentante di MS estraneo alla frode medesima, così ponendo l'accento sulla mancanza di conoscenza della stessa. Inoltre, ha sottolineato l'intervenuto pagamento della merce e la regolarità delle fatture emesse.

2.4. Peraltro, a fronte della esclusione dell'elemento soggettivo da parte della CTR, pur fondato su elementi di per sè non significativi (cfr. Cass. n. 27814 del 04/12/2020, in materia di efficacia della sentenza penale nel processo tributario, nonché le sentenze più sopra menzionate concernenti il rilievo dei mezzi di pagamento), la ricorrente non ha allegato e trascritto gli elementi da cui si ricaverebbe, al di là della semplice natura di cartiere dei soggetti fornitori, la consapevolezza di MS della partecipazione alla frode.

2.5. In altri termini, il ragionamento della CTR non denota l'illegittima inversione dell'onere della prova denunciata dalla ricorrente, in quanto non risulta che l'Amministrazione finanziaria abbia fornito elementi indiziari idonei a comprovare la conoscenza o la conoscibilità della frode in capo alla società contribuente, così per prima non assolvendo all'onere probatorio che la legge pone a suo carico.

2.6. Per il resto, la censura si risolve in una generica richiesta di rivalutazione nel merito del materiale probatorio acquisito agli atti, come tale inammissibile in sede di legittimità.

3. Con riferimento alla contestazione di indebita emissione di fatture in sospensione d'imposta, la censura è, invece, fondata per le considerazioni che seguono.

3.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "in tema d'IVA, nelle cessioni all'esportazione in regime di sospensione d'imposta D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 8 se la dichiarazione d'intenti si riveli ideologicamente falsa, perchè emessa da soggetto privo del requisito di esportatore abituale, al cedente non è consentito l'esercizio fraudolento del diritto di valersi del limite di esecutività correlato alla suddetta qualità di esportatore abituale qualora, anche in base ad elementi presuntivi, disponga di elementi tali da sospettare l'esistenza di irregolarità, gravando sul medesimo un onere di diligenza mediante l'adozione di tutte le ragionevoli misure in proprio potere. (In applicazione del principio, la S.C. ha cassato la sentenza che aveva escluso il coinvolgimento del contribuente-cedente in un sistema di frode d'IVA senza considerare numerosi elementi a carico offerti dall'Ufficio, tra cui: l'aver avuto rapporti con dodici soggetti che avevano rilasciato false dichiarazioni d'intenti, l'aver acquistato il medesimo bene dalla stessa società che, a sua volta, lo aveva acquistato poco prima di ricevere gli ordini, la cessazione degli acquisti in concomitanza con le verifiche fiscali e la modifica, da parte di quattro clienti, poco prima di entrare in contatto col contribuente, della controllante, dell'amministratore, della denominazione e della sede) (Cass. n. 14979 del 15/07/2020; conf. Cass. n. 9586 del 05/04/2019; cfr. anche la motivazione di Cass. n. 34260 del 21/12/2019).

3.2. Nel caso di specie, la sentenza impugnata non si è conformata al superiore principio di diritto. Invero, posto che risulta accertato che le società cessionarie sono delle cartiere dedite a frodi IVA e che le dichiarazioni di intenti dalle stesse rilasciate sono ideologicamente false in quanto i beni acquistati non sono stati esportati all'estero ma sono stati ceduti all'interno del territorio nazionale, la CTR avrebbe dovuto valutare, sulla base degli elementi di prova acquisiti, se il comportamento tenuto da MS sia stato informato a diligenza, con l'adozione di tutte le misure necessarie a non incorrere nella frode.

3.3. Il giudice di appello, invece, ha escluso in radice l'esistenza di tale obbligo di diligenza in capo al cedente, così incorrendo nella violazione di legge denunciata.

3.4. La sentenza va, dunque, cassata in parte qua e rinviata al giudice del merito per una nuova valutazione del materiale probatorio acquisito alla luce del menzionato principio di diritto.

4. Il motivo concernente l'omessa fatturazione e registrazione di operazioni imponibili è inammissibile.

4.1. La CTR ha ritenuto, valutando il materiale probatorio acquisito, che gli scambi di mezzi tra concessionari spesso avvengono a ricarico zero, che questo è un "comportamento comune a tutte le concessionarie in campo nazionale e ben conosciuto dalle case madri" e che l'utile delle concessionarie è comunque costituito dai premi di produzione riconosciuti dal produttore, sicchè non sussiste la contestata antieconomicità della condotta della società contribuente.

4.2. Trattasi di legittima valutazione di merito che non può essere messa in discussione con la proposizione di un vizio di violazione di legge, con il quale si tende surrettiziamente a rimettere in discussione il merito della controversia.

5. I motivi concernenti il difetto di inerenza dei costi sono declinati sotto i distinti profili della violazione di legge e del vizio di motivazione, ma possono entrambi riassumersi nella contestazione del mancato assolvimento dell'onere probatorio gravante sulla società contribuente.

5.1. In particolare, detti costi riguardano la fattura n. 1 del 20/12/2006 del fornitore Harmony 83 Srl, concernente prestazioni di servizi non documentati e la fattura n. (Omissis) del (Omissis) del fornitore ARTE PAL di A.A., relativa a lavori di ristrutturazione non eseguiti su locali di pertinenza di MS. 5.2. Di tali costi, pari a complessivi Euro 22.000,00 e ritenuti indeducibili dalla CTP, la sentenza impugnata dà atto nella parte concernente lo svolgimento del processo, ma non ne tratta nella parte motiva, laddove fa riferimento esclusivamente ai costi dei mezzi acquistati. Deve, pertanto, ritenersi che l'appello di MS sia stato implicitamente accolto anche in parte qua, ma senza una specifica motivazione.

5.3. Ne consegue la sicura fondatezza delle censure proposte da AE, avendo la CTR completamente omesso di motivare in ordine alla deducibilità di questi costi e gravando sulla società contribuente l'onere di provare la loro certezza, precisione ed inerenza all'attività di impresa esercitata.

5. In conclusione, il ricorso va accolto nei limiti di cui sopra si è detto e la sentenza impugnata va cassata in parte qua e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso nei limiti di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza