

Sentenza del 20/05/2024 n. 14014 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Sulla base dei rilievi scaturiti dalla verifica intrapresa dall'Agenzia delle entrate - Ufficio di Fidenza nei confronti di Trusendi Fin Srl, l'Amministrazione finanziaria notificava alla predetta società, dichiarata fallita con sentenza n. 32/2006: 1) l'avviso di accertamento per l'anno 2003 con il quale venivano contestati maggiori ricavi non contabilizzati e ripresi a tassazione costi ritenuti indebitamente dedotti ai fini Irpeg, Irap e detratti ai fini Iva oltre interessi e sanzioni; 2) avvisi di accertamento ai fini Iva - oltre interessi e sanzioni - per gli anni 2001 - 2002 - 2004, in relazione ai quali il recupero più rilevante traeva origine dalla riscontrata realizzazione da parte della società contribuente di un sistema fraudolento posto in essere attraverso un uso strumentale della normativa civilistica e fiscale, finalizzato alla creazione di un indebito credito Iva.

Secondo la ricostruzione dell'Ufficio, la frode consisteva nella conclusione da parte della Trusendi Fin Srl - esercente attività di intermediazione nel trasporto di beni in importazione, esportazione e transito in ambito comunitario e nazionale, e non già di trasporto diretto di merci per conto terzi, non essendo iscritta all'albo degli autotrasportatori - di contratti di appalto con i quali commissionava i servizi di trasporto richiesti dalle società di spedizione a vettori terzi, costituiti dalle società di trasporto da essa controllate (Trusendi Trasporti Srl e Ma.Ter Srl) le quali fatturavano le proprie prestazioni alla contribuente mediante un'unica fattura riepilogativa mensile relativa ai trasporti effettuati sia in ambito nazionale che extranazionale, con applicazione dell'Iva. In seguito, la contribuente rifatturava ai propri effettivi committenti (società di spedizione) mediante l'emissione di fatture imponibili o non imponibili Iva in ragione del trasporto nazionale o extranazionale. Pertanto, attraverso la formale separazione delle medesime operazioni, la contribuente, detraendo l'Iva sulle fatture di acquisto emesse dalle società controllate - vettori (a cui non corrispondeva il versamento dell'imposta da parte di queste ultime) e indicando come non dovuta, in quanto operazioni non imponibili, l'Iva sulle prestazioni di intermediazione relative a trasporti internazionali di beni, rifatturate ai clienti (spedizionieri), maturava indebitamente una ingente provvista di credito d'Iva.

L'Amministrazione emetteva altresì nei confronti di Trusendi Fin Srl cartelle di pagamento con iscrizione a ruolo a titolo straordinario ai sensi dell'art. 15bis del d.P.R. n. 602/1973 stante la dichiarazione di fallimento della detta società.

2. Avverso i suddetti avvisi di accertamento nonché le cartelle, la società proponeva ricorsi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Parma che, con sentenza n. 149/01/2010, previa riunione li accoglieva parzialmente ritenendo con riguardo all'annualità 2003: 1) illegittima la ripresa dell'Iva che si assumeva indebitamente detratta dalla contribuente pari a

euro 4.761,42; 2) illegittima la contestazione dei maggiori ricavi non contabilizzati corrispondenti ai crediti iscritti nei confronti delle società fornitrici - controllate, che si assumevano movimentazioni meramente finanziarie, prive di una effettiva giustificazione economica.

4. Avverso la sentenza di primo grado proponeva appello principale la società contribuente dinanzi alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna chiedendo dichiararsi l'annullamento delle riprese per le annualità 2001 - 2002 e 2004 nonché, per il 2003, il riconoscimento della legittima deducibilità dei canoni di locazione finanziaria di automezzi. Resisteva l'Agenzia delle entrate spiegando appello incidentale in ordine alle statuizioni di soccombenza di cui alla pronuncia di prime cure.

La CTR dell'Emilia-Romagna, con sentenza n. 1964/12/2015, depositata in data 2 ottobre 2015, accoglieva parzialmente l'appello principale della contribuente.

5. In punto di diritto, il giudice di appello ha affermato che: 1) in relazione alle riprese Iva per gli anni 2001 - 2002 e 2004, era infondata la tesi ricostruttiva della contribuente secondo cui quest'ultima non sarebbe stata obbligata all'iscrizione all'albo dei trasportatori, avendo effettuato, seguendo una prassi generalizzata, una divisione del ciclo industriale, attraverso la costituzione di una società centrale (Trusendi Fin) e di società satelliti che si sarebbero occupate solo degli aspetti materiali del trasporto. Invero, ad avviso della CTR: 1) l'art. 1 della legge n. 298 del 1974 (secondo cui l'iscrizione nell'albo è condizione necessaria per l'esercizio dell'autotrasporto di cose per conto di terzi) non distingueva tra esercizio materiale e altre modalità;

2) a prescindere dalla necessità o meno dell'iscrizione all'albo, se Trusendi Fin Srl avesse effettivamente stipulato un contratto di trasporto con i committenti, il rapporto con le società "a valle" sarebbe dovuto essere una subvezione, ma per potere trasferire l'obbligazione di eseguire il trasporto questa avrebbe dovuto essere in capo a Trusendi; 3) l'intermediazione non necessariamente implicava che il rapporto contrattuale si stabilisse direttamente tra il terzo e il soggetto intermediato; 4) in ogni caso, la mancata iscrizione di Trusardi all'albo dei trasportatori rendeva nullo il contratto tra quest'ultima e i committenti per violazione di norma imperativa con conseguente costituzione del vincolo contrattuale, in via di fatto, direttamente in capo alle imprese esecutrici dei trasporti. Andava pertanto, confermata la conclusione del giudice di primo grado in ordine alla individuazione dell'attività di intermediazione come quella realmente posta in essere da Trusendi, essendo la fattispecie in questione inquadrabile, come sostenuto dall'Ufficio, nella categoria dei contratti in frode alla Legge, e non avendo la contribuente offerto elementi a contrario) era condivisibile la quantificazione dell'Iva indebitamente detratta operata dall'Ufficio stante la genericità delle fatture e l'impossibilità di fare riferimento al contratto; andavano confermate le sanzioni in quanto, anche a non volere accedere alla tesi del comportamento fraudolento, non era possibile configurare un errore sul fatto o sulle possibili interpretazioni della normativa tali da poterne giustificare una disapplicazione; 2) con riguardo all'annualità 2003, i costi di leasing degli automezzi erano stati legittimamente dedotti dalla contribuente in quanto, a prescindere dallo svolgimento o meno da parte di quest'ultima di un'attività di trasporto in senso stretto, la detenzione di mezzi, utilizzabili nell'attività di trasporto, era "plausibile e coerente" con il settore merceologico nel quale operava la società.

6. Avverso la suddetta sentenza, la società contribuente propone ricorso per cassazione affidato a cinque motivi.

7. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate spiegando ricorso incidentale articolato in due motivi.

8. La società contribuente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo del ricorso principale, si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 1678 c.c., 1 e 26 della legge n. 298 del 1974 per avere la CTR ritenuto la nullità dei contratti di trasporto conclusi dalla Trusendi Fin Srl con i propri clienti in quanto non era iscritta all'albo degli autotrasportatori, sebbene, in base all' art. 1678 c.c., fosse sufficiente l'impegno del vettore ad eseguire l'obbligazione di trasporto non dovendo lo stesso essere necessariamente un operatore professionale, e, nemmeno, in possesso di mezzi con i quali eseguire il trasferimento ma potendo affidare l'esecuzione materiale di quest'ultimo ad altro soggetto, effettivamente tenuto al rispetto della normativa speciale in tema di iscrizione al predetto albo. In particolare, ad avviso della ricorrente, la CTR avrebbe errato nel ritenere nulli i contratti di trasporto stipulati dalla contribuente con i propri clienti in assenza di iscrizione all'albo degli autotrasportatori sebbene l'attività svolta dalla stessa rientrasse in quella dell'operatore di servizi di trasporto privo di mezzi propri il quale stipulava contratti di trasporto offrendo anche altri servizi collaterali per poi affidare l'esecuzione materiale del trasferimento ad altri soggetti regolarmente iscritti all'albo.

2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 9 , commi 2 e 7, 19 del d.P.R. n. 633/1972 , 1344, 1424 e 2697 c.c. per avere la CTR ritenuto indetraibile l'Iva in relazione alle fatture di acquisto emesse dalle società controllate/collegate Trusendi Trasporti e Ma.Ter. nei confronti della contribuente in quanto le fatture emesse da quest'ultima nei confronti dei propri clienti (diverse da quelle oggetto di contestazione) attenevano a contratti nulli. Ciò, sebbene le fatture di acquisto emesse dalle società fornitrici afferissero pacificamente a prestazioni effettivamente eseguite e rientranti nell'oggetto sociale di Trusendi Fin; peraltro, ad avviso della contribuente, la CTR avrebbe desunto apoditticamente la conclusione da parte della contribuente dei contratti con le società, materialmente esecutrici del trasporto, in frode alla Legge, quale conseguenza della nullità dei contratti conclusi dalla stessa con i propri clienti. In ogni caso, anche a volere accogliere la tesi della nullità dei predetti contratti di trasporto, gli stessi avrebbero prodotto comunque gli effetti dell'ipotizzato e atipico contratto di intermediazione di trasporto, avente in sostanza, ai fini Iva, il medesimo trattamento dei contratti di trasporto, di non imponibilità nelle ipotesi concretanti servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali ai sensi dell' art.9 del d.P.R. n. 633/72 .

3. Con il terzo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360 comma 1, n. 3 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione degli artt. 9, comma 2 e 7, 19 del d.P.R. n. 633/1972, 40, comma 5, del D.L. n. 331/93 conv. in Legge n. 427/93 , 1655 c.c. per avere la CTR ritenuto indetraibile l'Iva in relazione alle fatture emesse dalle società controllate (Trusendi Trasporti e Mar.Ter) sebbene il diritto alla detrazione venisse meno soltanto nel caso di applicazione erronea dell'Iva su tali

fatture. In particolare, ad avviso della ricorrente, essendo i contratti stipulati dalla contribuente con le società controllate inquadrabili nel contratto di appalto di servizi di trasporto, era stata correttamente applicata l'Iva, con l'aliquota massima prevista (del 20%), sui corrispettivi unici forfetari per le prestazioni chilometriche svolte dai singoli mezzi fatturate mensilmente dalle società controllate in conformità alla risoluzione ministeriale n. 142/E/1999/88659 del 26.8.1999, all' art. 40 , comma 5, del D.L. n. 331/93 come convertito e alla circolare del Ministero delle Finanze n. 13 del 1994, essendo le dette prestazioni, in ogni caso, considerate effettuate nel territorio dello Stato se il committente - come nella specie Trusendi Fin Srl - fosse ivi soggetto passivo di imposta.

4. I primi tre motivi - afferendo tutti alla questione della contestata indetraibilità dell'Iva sulle fatture di acquisto ricevute dalle società controllate Ma.Ter Srl e Trusendi Trasporti Srl - vanno esaminati congiuntamente e si profilano complessivamente inammissibili per le ragioni di seguito indicate.

4.1. Va premesso che, come si evince dall'avviso di accertamento, riprodotto nel controricorso, la contestazione dell'Ufficio di indetraibilità dell'Iva (per gli anni 2001-2002 e 2004) ripresa a tassazione si fonda sul riscontro di un sistema fraudolento posto in essere da Trusendi Fin Srl al fine di aggirare la normativa fiscale di cui all'art. 9, comma 1, n.n. 2 e 7 del d.P.R. n. 633/72 sulla non imponibilità dei servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali che ricomprendono, in particolare, sia i trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea (n. 2) che le correlate intermediazioni relative a trasporti internazionali di beni (n. 7). In particolare, dalla verifica espletata dall'Agenzia delle entrate - Ufficio di Fidenza era emerso che l'attività della verificata Trusendi Fin Srl consisteva, di fatto, nell'effettuare servizi di intermediazione relativi al trasporto di beni in importazione, in esportazione, in transito, in ambito comunitario e nazionale. La società non effettuava il trasporto diretto di cose per conto terzi in quanto non era iscritta all'albo degli autotrasportatori ma commissionava i trasporti richiesti dai clienti a vettori terzi, ossia a Ma.Ter. Srl e alla Trusendi Trasporti Srl società da essa controllate/collegate. Le fatture emesse dalla Trusendi Fin Srl ai propri clienti (per la maggior parte società di spedizioni con sede in Italia) venivano redatte distinguendo a seconda se il trasporto fosse nazionale o relativo a beni in importazione franco confine, rilevante ai fini Iva, ovvero di beni in esportazione, estranei all'ambito applicativo dell'imposta; la medesima distinzione, al fine di una detrazione all'Iva conforme a Legge, non si evinceva alla disamina delle fatture di acquisto emesse da Ma.Ter. Srl e da Trusendi Trasporti Srl, pur riferendosi alle medesime prestazioni. In particolare, queste ultime emettevano un'unica fattura riepilogativa dei trasporti effettuati nel mese stesso assoggettando sempre i trasporti all'imposta senza scindere l'ipotesi del trasporto nazionale soggetto ad Iva da quella del trasporto di beni in esportazione o intracomunitario non imponibile. Pertanto, ad avviso dell'Ufficio, la contribuente, tramite un sistema fraudolento, detraendo l'Iva sulle fatture in acquisto (mai versata all'Erario da parte delle società emittenti di trasporto) e indicando, come non dovuta, in quanto operazione non imponibile, l'Iva sulle prestazioni di intermediazione relative a trasporti internazionali di beni, rifatturate ai clienti (spedizionieri), maturava indebitamente una ingente provvista di credito d'Iva.

4.2. Sul piano della normativa unionale, L' articolo 146 , della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006 ("Direttiva Iva"), al capo 6, rubricato "Esenzioni all'esportazione", del suo titolo IX, al paragrafo 1 recita quanto segue: "Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti: a) le cessioni di beni spediti o trasportati, dal venditore o per suo conto, fuori della Comunità; (...) e) le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessorie, eccettuate le prestazioni di servizi esenti conformemente agli articoli 132 e 135 qualora siano direttamente connesse alle esportazioni o importazioni di beni che beneficiano delle disposizioni previste all'articolo 61 e all'articolo 157, paragrafo 1, lettera a)".

4.3. Sul piano del diritto nazionale, per quanto di interesse, ai sensi dell'art. 9, comma 1, nn. 2 e 7 del d.PR. n. 633/72, nella versione vigente temporis: "Costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali: 2) i trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'art. 69 (n.2); 7) i servizi di intermediazione relativi a beni in importazione, in esportazione o in transito, a trasporti internazionali di persone o di beni (...)" (n.7).

Al riguardo, si è precisato che per i trasporti internazionali la non imponibilità è applicabile anche nel caso in cui i trasporti vengano effettuati da più vettori o da terzi sub-contraenti; lo stesso principio si applica anche per i trasporti intracomunitari (Circolare del Ministero delle finanze n. 13 del 1994; idem Circolare n. 26 del 1979). Pertanto, il regime di favore è stato di regola applicato avendo unicamente a riferimento la "connessione" del trasporto con un bene in esportazione o importazione.

In materia di esenzioni all'esportazione, la Corte di giustizia, con la sentenza del 29 giugno del 2017, C-288/16, ha dichiarato che "L' articolo 146 , paragrafo 1, lettera e), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista da tale disposizione non si applica ad una prestazione di servizi, (come quella oggetto del procedimento principale), relativa a un'operazione di trasporto di beni verso un paese terzo, laddove tali servizi non siano forniti direttamente al mittente o al destinatario di detti beni. Al fine di risolvere l'incompatibilità della norma interna con quella comunitaria, il decreto-legge del 21/10/2021 n. 146 , art. 5 septies - recependo l'orientamento della Corte di giustizia sopra richiamato - ha introdotto (con una modifica entrata in vigore il 1/1/22) nell'art. 9 cit. il comma 3 secondo cui " Le prestazioni di cui al primo comma, numero 2), non comprendono i servizi di trasporto resi a soggetti diversi dall'esportatore, dal titolare del regime di transito, dall'importatore, dal destinatario dei beni o dal prestatore dei servizi di cui al numero 4) del medesimo primo comma". Tale disposizione che esclude, in sostanza, il regime di non imponibilità per i servizi resi dall'eventuale subtrasportatore - non trattandosi in tal caso di servizi di trasporto internazionale forniti direttamente al destinatario o all'esportatore di tali merci, bensì a una controparte contrattuale di quest'ultimo - come precisato dall'art. 5 septies cit. - "ha effetto dal 1° gennaio 2022. Sono fatti salvi i comportamenti adottati anteriormente a tale data in conformità alla sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 29 giugno 2017, nella causa C-288/16".

4.4. Posto quanto sopra per completezza di inquadramento della fattispecie sul piano normativo, benché nella specie non trovi applicazione *ratione temporis* la novella di cui all'art. 5 *septies* cit., vanno, altresì, richiamati i principi di diritto in tema di abuso del diritto. Con specifico riferimento alla disciplina dell'elusione fiscale, questa Corte (Cass. 5155/2016 ; conf.: Cass. 30404/2018 ; da ultimo, Cass. sentenza, sez. 5, n. 29936 del 2023), ha composto, con chiarezza, il quadro giurisprudenziale (nazionale ed Eurounitario) e normativo di riferimento, precisando che: a) integra gli estremi del comportamento abusivo quell'operazione economica che, tenuto conto sia della volontà delle parti implicate, sia del contesto fattuale e giuridico, ponga quale elemento predominante e assorbente della transazione lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale se quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi d'imposta (Cass. civ., 10 dicembre 2014, n. 25972); b) la prova sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato (Cass. civ., 21 gennaio 2009, n. 1465) e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, incombe sull'Amministrazione finanziaria, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustifichino operazioni in quel modo strutturate;

c) non è configurabile l'abuso del diritto se non sia stato provato dall'ufficio il vantaggio fiscale che sarebbe derivato al contribuente accertato dalla manipolazione degli schemi contrattuali classici (Cass. civ., 22 settembre 2010, n. 20029); d) il carattere abusivo, sotto il profilo fiscale, di una determinata operazione, quindi, nel fondarsi normativamente sul difetto di valide ragioni economiche e sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale (Sez. U., 23 dicembre 2008, n. 30055;

Corte di giustizia, UE nei casi 3M Italia, Halifax, Part. Service), presuppone quanto meno l'esistenza di un adeguato strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dai contraenti, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito (Cass. civ., 30 novembre 2012, n. 21390) e si deve indagare se vi sia reale fungibilità con le soluzioni eventualmente prospettate dal fisco (Cass. civ., 26 febbraio 2014, n. 4604).

Al fine di perseguire la pianificazione fiscale aggressiva, la Commissione Europea ha diramato la raccomandazione 2012/772/UE agli Stati membri ad intervenire ogniqualvolta vi sia "una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale" (*montages artificiels, artificial arrangement, mecanismo artificial nelle diverse lingue*). A tal fine ha precisato che "una costruzione o una serie di costruzioni è artificiosa se manca di sostanza commerciale" (p. 4.4.), o più esattamente di "sostanza economica" (p. 4.2.), e "consiste nell'eludere l'imposizione quando, a prescindere da eventuali intenzioni personali, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali", mentre "una data finalità deve essere considerata fondamentale se qualsiasi altra finalità che è o potrebbe essere attribuita alla costruzione o alla serie di costruzioni sembri per lo più irrilevante alla luce di tutte le circostanze del caso" (Cass. civ., 14 gennaio 2015, n. 438). Nella stessa direzione si è mosso anche il legislatore nazionale, che ha introdotto l'art. 10bis, Statuto dei diritti del contribuente, stabilendo che: "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" (comma 1) e che "si considerano: a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali (...); b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario", precisando che "Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato" (comma 2), per poi chiarire che "ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale" (comma 4), "non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente" (comma 3). Questa Corte ha quindi precisato che il suddetto art. 10 bis, anche ove non applicabile *ratione temporis*, svolge una fondamentale opera di interpretazione del disposto di cui all'art. 37bis, d.P.R. n. 600/1973, avendo un perimetro che va ben al di là delle condotte ivi indicate, costituendo espressione di un principio generale che ricomprende tutte le condotte abusive, ove venga riscontrata la sussistenza dei parametri normativi. Si è precisato, infatti, che il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, rinvenibile negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano oltre che nei principi comunitari (Cass. civ., 2 febbraio 2021, n. 2224 ; Cass. civ., 17 novembre 2022, n. 33973). Il riferimento, contenuto nell'art. 10bis, anche agli atti e ai contratti, anche tra loro collegati, consente di valutare la sussistenza dell'abuso del diritto alla luce di una complessiva e articolata attività che coinvolga diversi soggetti i cui atti negoziali siano collegati tra loro, purché si accerti che le suddette attività negoziali siano prive di sostanza economica che, peraltro, può essere individuata quando la qualificazione delle stesse non sia coerente con il fondamento giuridico del loro insieme e non siano utilizzati in conformità alle logiche di mercato (da ultimo, Cass. sez. 5, sentenza n. 29936 del 2023).

4.5. Nella specie, i motivi di ricorso, pur prospettando delle violazioni di legge, da un lato, non risultano attinenti al *decisum* e dall'altro, tendono inammissibilmente ad una nuova interpretazione di questioni di merito. Al riguardo, il giudice di appello - con un apprezzamento in fatto non sindacabile in sede di legittimità e in ossequio ai principi sopra richiamati - ha condiviso le conclusioni della CTP in ordine alla qualificazione dell'attività svolta da Trusendi Fin Srl in termini di intermediazione, per quanto di interesse, relativamente a trasporti di beni internazionali e alla configurazione delle operazioni in questione come fraudolente attraverso un sistema che constava - come ben descritto dalla confermata, sotto tale profilo, sentenza di primo grado - 1) nell'utilizzo anomalo del contratto di appalto di servizi di trasporto concluso dalla contribuente, nella veste formale di committente, con le società del gruppo Trusendi Trasporti Srl e Mar.ter Srl, effettivi vettori al fine di fare considerare i trasporti come nazionali (sulla base della circolare n. 13 del 1994 esplicativa dell' art. 40 , commi 5 e 6, del D.L. n. 331/93) con addebito dell'Iva, e 2) nella successiva rifatturazione da parte della contribuente nei confronti delle società effettivamente committenti, senza applicare l'Iva sulle prestazioni di intermediazione di trasporti internazionali di beni, con ciò generando un indebito credito Iva

verso l'erario, stante "la scissione del (rapporto), sotto il profilo meramente formale, tra operazioni imponibili e non imponibili quando l'operazione unitaria avrebbe dovuto comunque comportare un effetto neutrale dell'imposta". A tale conclusione, la CTR è giunta scardinando la tesi della società appellante in ordine all'avvenuta stipula tra Trusendi Fin e gli spedizionieri committenti di un contratto di trasporto, ancorché la contribuente fosse priva di mezzi e il trasferimento dei beni fosse stato materialmente effettuato tramite società regolarmente iscritte all'albo dei trasportatori. Al riguardo, il giudice di appello ha osservato che: 1) l' art. 1 , della legge n. 298/74 (che prevedeva l'iscrizione nell'albo quale condizione necessaria per l'esercizio dell'autotrasporto di cose per conto di terzi) non distingueva tra esercizio materiale e altra modalità; 2) era "illogico" che un soggetto giuridico assumesse l'obbligo con un terzo committente (internazionale o non) facendogli credere di essere il vero esecutore di trasporto sebbene poi non svolgesse tale attività neanche implicitamente;

3) a prescindere dalla necessità o meno dell'iscrizione all'albo, se Trusendi Fin Srl avesse effettivamente stipulato un contratto di trasporto con i committenti, il rapporto con le società "a valle" sarebbe dovuto essere una subvezione, ma per potere trasferire l'obbligazione di eseguire il trasporto questa avrebbe dovuto essere in capo a Trusendi Fin; 4) l'intermediazione non necessariamente implicava che il rapporto contrattuale si stabilisse direttamente tra il terzo e il soggetto intermediato; 5) in ogni caso, la mancata iscrizione di Trusardi all'albo dei trasportatori rendeva nullo il contratto tra quest'ultima e i committenti per violazione di norma imperativa con conseguente costituzione del vincolo contrattuale, in via di fatto, direttamente in capo alle imprese esecutrici dei trasporti. Alla luce di tali considerazioni, la CTR ha, dunque, confermato lo svolgimento effettivo da parte della contribuente di un'attività di intermediazione relativamente, per quanto di interesse, ai trasporti internazionali, che, in quanto operazione, complessivamente considerata, non imponibile comportava l'illegittimità della detrazione Iva effettuata dalla contribuente attraverso il sistema fraudatorio sopra descritto posto in essere con aggiramento della disciplina di cui all'art. 9, comma 1, lett. 7 cit. al solo fine di conseguire l'indebito vantaggio fiscale del maturato credito d'imposta. Peraltro, la CTR ha - ugualmente con un apprezzamento in fatto insindacabile - escluso la sussistenza di elementi a contrario (che sarebbe stato onere della contribuente portare) idonei a giustificare una diversa soluzione.

5. Con il quarto motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 9 , commi 2, 7, 19, 54 del d.P.R. n. 633/72 per avere la CTR rideterminato l'Iva indebitamente detratta ipotizzando, in base ad un criterio di calcolo presuntivo (alla stregua degli studi di settore o redditometro) e facendo riferimento anche ad un supposto margine inesistente di intermediazione, che una parte delle fatture emesse da Trusendi Trasporti e Mar.Ter avessero ad oggetto operazioni non imponibili in quanto attinenti a trasporti non nazionali sebbene l'Ufficio non avesse contestato, ai sensi dell'art. 54 cit., anche per presunzioni semplici (gravi, precise e concordanti), le dette fatture, peraltro attinenti a prestazioni pacificamente realmente effettuate.

5.1. Il motivo è infondato.

5.2. In termini generali qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione dell'IVA pagata per l'acquisizione di beni o servizi, secondo il consolidato

orientamento di questa Corte spetta al contribuente l'onere di provare la legittimità e la correttezza della detrazione mediante l'esibizione delle corrispondenti fatture annotate nell'apposito registro (Cass. n. Sez. 5, Sentenza n. 20580 del 2011). La fattura è documento idoneo a rappresentare un costo dell'impresa purché sia redatta in conformità ai requisiti di forma e contenuto previsti dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 21, sicché l'omessa indicazione nelle fatture dei dati prescritti dal citato art. 21 integra un comportamento del contribuente soggetto a sanzione - Cass. n. 21980/2015 - che, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, legittima il ricorso all'accertamento induttivo del reddito imponibile (Cass. n. 21446/2014; Cass. n. 5748/2010; Cass. 9108/2012, Cass. n. 24426/2013) dovendosi peraltro aggiungere che "in tema di accertamento delle imposte sui redditi, rientra nel potere dell'Amministrazione finanziaria, nell'ambito della previsione di Legge, di scegliere il metodo di accertamento da utilizzare nel caso concreto e, pertanto, parte contribuente, in assenza di peculiarità pregiudizievoli, non ha titolo a dolersi della scelta operata" (cfr Cass., nn. 8333/2012 e 19258/2005; Cass. n. Sez. 5, Ordinanza n. 37209 del 2021).

5.3. Nella specie - premesso che non è contestata dall'Amministrazione l'effettuazione in sé delle prestazioni di trasporto fatturate ma la regolarità del regime fiscale applicato (di imponibilità, in luogo che di non imponibilità, per i servizi di trasporto internazionale fatturati dalle società controllate - effettivi vettori) - a fronte dell'accertamento da parte dell'Ufficio della indebita detrazione Iva da parte della contribuente, tramite un meccanismo fraudolento, in relazione alle fatture di acquisto emesse con addebito d'imposta dalle società reali vettori (Mar. Ter. Srl e Trusendi Trasporti Srl) atteso che queste ultime avrebbero dovuto indicare (come quelle emesse dalla contribuente nei confronti dei propri clienti per le prestazioni di intermediazione relative a trasporti internazionali) la non imponibilità per la medesima tipologia di trasporti - era onere della contribuente dimostrare la percentuale di Iva detraibile in relazione alle fatture emesse dalle società controllate effettivamente riferibili ad operazioni di trasporto soggette ad Iva (come nel caso di quello nazionale o relativo a beni in importazione franco confine); nella specie, la CTR - avendo riscontrato, con un apprezzamento in fatto non sindacabile in sede di legittimità - "l'estrema genericità delle fatture e l'impossibilità di fare riferimento a quanto scritto in contratto" - ha correttamente fatto proprio il calcolo dell'Iva indetraibile effettuato dall'Ufficio nell'avviso di accertamento, in base alla percentuale di incidenza delle operazioni non imponibili sul volume di affari determinata tramite l'ausilio dei dati dichiarati nel Modello Unico, tenuto anche conto delle "percentuali di ricarico praticamente inesistenti" di Trusardi Fin nello svolgimento delle propria attività di intermediazione (v. stralcio della motivazione dell'avviso, per il 2002, riportato in controricorso).

6. Con il quinto motivo si denuncia la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 8 del D.Lgs. n. 546/92, 10 della Legge n. 212 del 2000 e 6 del D.Lgs. n. 471/92 per avere la CTR ritenuto che non sussistessero i presupposti per la disapplicazione delle sanzioni nonostante l'obiettiva incertezza normativa - sia per l'assenza di una esplicita disposizione normativa, che per il contrasto giurisprudenziale sulla detraibilità dell'Iva in caso di erroneo addebito in fattura - concretante valida causa di non punibilità ai sensi dell'art. 6 cit.

6.1. Il motivo è infondato.

6.2. In termini generali, in tema di sanzioni amministrative tributarie, l'incertezza normativa oggettiva - che deve essere distinta dalla ignoranza incolpevole del diritto, come si evince dall' art. 6 del D.Lgs. n. 472 del 1997 - è caratterizzata dalla impossibilità di individuare con sicurezza ed univocamente la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile e può essere desunta da alcuni "indici", quali, ad esempio: 1) la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative; 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica;

3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata;

4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; 5) l'assenza di una prassi amministrativa o la contraddittorietà delle circolari; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) l'esistenza di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale;

8) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) il contrasto tra opinioni dottrinali; 10) l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di una disposizione implicita preesistente (Cass. sez. 5, n. 15452 del 2018).

6.3. L'errore sulla norma tributaria, di cui all' art. 8 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , giustificato da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito delle disposizioni alle quali si riferisce, può prospettarsi solo quando sussistano "elementi positivi di confusione", derivanti dalla equivocità di singole prescrizioni ovvero dal coordinamento concettualmente difficoltoso, per equivocità di contenuto, quando la disciplina normativa da applicare si articoli in una pluralità di prescrizioni (in termini la consolidata giurisprudenza, Cass. Sez. 5, Sentenza n. 9320 del 20/04/2006 e Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 18031 del 24/07/2013), elementi che è onere del contribuente allegare ed è compito del giudice valutare alla stregua del canone di ragionevolezza. Del tutto irrilevante è invece in quest'ottica l'incertezza soggettiva in ordine alla liceità di una specifica condotta, giustificata dall'assunto che i contorni dell'istituto giuridico nell'ambito del quale sussumere detta condotta non siano adeguatamente chiari (ovvero che l'ordinamento nazionale non ne abbia fatto adeguata chiarezza, in relazione all'origine eurounitaria dell'istituto giuridico in questione) anteriormente all'adozione di una pronuncia giudiziaria che ne abbia precisato i contorni. Sul punto già Cass. Sez. 5, Sentenza n. 18434 del 26/10/2012 (più di recente, conforme, Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 3108 del 01/02/2019 , Rv. 652716 - 01) ha evidenziato che assume rilevanza a questo fine solo l'esistenza di incertezze ed ambiguità della normativa interna, o la difformità di essa da quella comunitaria, ed ha escluso che l'incertezza normativa obiettiva possa derivare dal mancato tempestivo coordinamento ed adeguamento delle normative dei diversi Paesi della U.E. Inoltre, questa Corte (Sez. 5, Sentenza n. 862 del 13/01/2022) ha affermato che "in tema di IVA e sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, non essendovi incompatibilità strutturale e logica tra abuso del diritto e l'esimente di cui all' art. 8 D.Lgs. n. 546 del 1992 , non sussistono i presupposti per la disapplicazione -alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia UE (causa C-255/02, Halifax, del 21 febbraio 2006) - della previsione menzionata con riferimento alle sanzioni per la violazione di principio generale antielusivo il quale, sia pure espressamente delineato e codificato solo successivamente al compimento delle condotte oggetto di provvedimento sanzionatorio, è nondimeno principio immanente nell'ordinamento". (Fattispecie in tema d'IVA

riferita a comportamento del contribuente risalente al 2004, antecedente alla giurisprudenza unionale in materia di divieto di abuso del diritto e all'introduzione dell'art. 10-bis st.contr. ad opera dell' art. 1 D.Lgs. n. 128 del 2015).

5.4. Nella specie, la CTR si è uniformata ai suddetti principi nell'escludere la illegittimità delle sanzioni irrogate (quanto agli avvisi relativi alle annualità 2001, 2002 e 2004) atteso che "anche a non volere accedere alla tesi del comportamento fraudolento", non era possibile- con un apprezzamento non sindacabile in sede di legittimità- configurare un errore sul fatto o sulle possibili interpretazioni della normativa tali da poterne giustificare una disapplicazione.

7. Con il primo motivo del ricorso incidentale, l'Agenzia denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione dell' art. 112 c.p.c. e 36 del D.Lgs. n. 546/92 , per avere la CTR, accogliendo parzialmente l'appello principale della contribuente, omesso di pronunciare sull'appello incidentale dell'Ufficio quanto alle statuizioni di soccombenza della sentenza di primo grado in ordine ai rilievi, per l'anno 2003:

1) della indebita detrazione dell'Iva pari a euro 4.761,42 in relazione al recupero - non contestato nel ricorso di primo grado - di un costo non documentato pari a euro 23.807,08; 2) dei maggiori ricavi non contabilizzati in relazione alle uscite di cassa e successive aperture di credito nei confronti delle società fornitrici - controllate, senza il supporto di alcuna idonea documentazione né di una effettiva giustificazione economica, atteso che, a fronte delle fatturazioni da parte delle società controllate delle prestazioni effettuate, la contribuente non provvedeva al pagamento in forma diretta ma, in modo del tutto indiretto, apriva una partita come credito verso le controllate, compensandola poi con la partita a debito relativa alle fatture di acquisto in violazione dell' art. 2423 ter , ultimo comma, c.c.

7.1. Il motivo è fondato.

7.2. Va premesso che costituisce violazione della corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato, e configura il vizio di cui all' art. 112 cod. proc. civ., l'omesso esame di specifiche richieste o eccezioni fatte valere dalla parte e rilevanti ai fini della definizione del giudizio, che va fatto valere ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4 cod. proc. civ. (Cass. n. 22759 del 2014 ; n. 6835 del 2017 ; Cass. 28580-2021); in particolare, il vizio di omessa pronuncia ricorre quando vi sia omissione di qualsiasi decisione su un capo della domanda, intendendosi per capo di domanda ogni richiesta delle parti che abbia un contenuto concreto formulato in conclusione specifica, sulla quale deve essere emessa pronuncia di accoglimento o di rigetto (Cass. n. 27566 del 2018 ; n. 28308 del 2017 ; n. 7653 del 2012); nella specie, la CTR - dopo avere fatto riferimento nella sentenza impugnata esclusivamente all'appello proposto dalla contribuente - lo ha accolto limitatamente alla ripresa, relativa all'anno 2003, dei costi che si assumevano indebitamente dedotti per canoni di leasing di automezzi, omettendo ogni pronuncia sui motivi di appello incidentale - debitamente trascritti in ricorso in ossequio al principio di autosufficienza (pagg. 23-26) - afferenti alle statuizioni di soccombenza del giudice di primo grado in ordine ai rilievi, relativi al 2003, concernenti: 1) l'indebita detrazione dell'Iva pari a euro 4.761,42 in relazione al recupero (non contestato nel ricorso di primo grado) di un costo non documentato pari a euro 23.807,08; 2) i maggiori ricavi non contabilizzati in relazione alle uscite di cassa e alle successive aperture di credito nei confronti delle società fornitrici - controllate, senza il supporto di alcuna

idonea documentazione né di una effettiva giustificazione economica, avendo la contribuente provveduto al regolamento dei debiti verso le società fornitrici - collegate non già mediante un saldo delle fatture emesse da queste ultime ma attraverso la compensazione delle partite a credito con quelle a debito.

8. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 109 (ex 75) TUIR e 11, comma 1, lett. b) n. 6 del D.Lgs. n. 446/97, per avere la CTR ritenuto, in accoglimento parziale dell'appello della contribuente, illegittima la ripresa relativa ai costi dedotti per canoni di leasing degli automezzi in quanto la detenzione degli stessi era coerente con il settore merceologico nel quale operava la società, sebbene l'inerenza della spesa dovesse essere valutata in base all'attività in concreto svolta da quest'ultima e non già in base alla "mera assonanza" con il settore merceologico.

8.1. Il motivo è fondato.

8.2. Quanto all'inerenza dei costi, questa Corte ha precisato che, in tema di reddito d'impresa, ai fini della deducibilità dei costi sostenuti, il contribuente è tenuto a dimostrarne l'inerenza, intesa in termini qualitativi e dunque di compatibilità, coerenza e correlazione, non già ai ricavi in sé, ma all'attività imprenditoriale svolta, sicché deve provare e documentare l'imponibile maturato, ossia l'esistenza e la natura dei costi, i relativi fatti giustificativi e la loro concreta destinazione alla produzione (Sez. 5, Sentenza n. 2224 del 02/02/2021); in particolare, in tema di reddito d'impresa, ai fini della deducibilità dei costi, l'onere inerente all'attività d'impresa è quello che appartiene all'ambito aziendale ed al corretto esercizio dell'impresa stessa e, quindi, sostenuto in funzione o in ragione dell'attività imprenditoriale, risultando del tutto influente, sul giudizio di inerenza, la natura del fatto che ha provocato la diminuzione patrimoniale - sia che questa derivi da atto illecito compiuto in assenza di un obbligo giuridico (cd. responsabilità extracontrattuale ex art. 2043 c.c.), sia che derivi da attività lecita e concretamente riferibile alla realtà aziendale (cd. responsabilità contrattuale ex art. 1218 c.c.) - imponendosi in ogni caso un'indagine sull'appartenenza all'attività produttiva dell'evento generatore del decremento che viene in considerazione dal punto di vista fiscale (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 31930 del 05/11/2021 ; Cass., sez. 6-5, n. 1028 del 2023).

8.3. Nella specie, la CTR non si è attenuta ai suddetti principi nel ritenere illegittima la ripresa dei costi dedotti per canoni di leasing di automezzi atteso che "a prescindere dal fatto che la società svolgesse o meno attività di trasporto (in senso stretto) la detenzione dei mezzi che potevano essere utilizzati nell'attività di trasporto era plausibile e coerente con il settore merceologico nel quale operava l'appellante";

con ciò senza valutare l'inerenza dei detti costi in termini di compatibilità degli stessi con l'attività concretamente svolta dalla contribuente, nella specie, specificamente accertata dal giudice di appello, quale attività di intermediazione nel trasporto di beni in importazione, in esportazione, in transito, in ambito comunitario e in ambito nazionale.

9. In conclusione, va accolto il ricorso incidentale, rigettato il ricorso principale, con cassazione della sentenza impugnata - in relazione all'accolto ricorso incidentale - e rinvio, anche per la

determinazione delle spese del giudizio di legittimità alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione;

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso incidentale, rigetta quello principale, cassa la sentenza impugnata - in relazione all'accolto ricorso incidentale - e rinvia, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione;

Ai sensi dell' art. 13 , comma 1 quater, del d.P.R. n. 115 del 2002 , nel testo introdotto dall' art. 1 , comma 17, della L. n. 228 del 2012 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente principale di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza