

Civile Ord. Sez. 5 Num. 16780 Anno 2020

Presidente: BISOGNI GIACINTO

Relatore: CASTORINA ROSARIA MARIA

Data pubblicazione: 06/08/2020

ORDINANZA

sul ricorso 15015-2014 proposto da:

TONDOLO MARIO, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA
COSSERIA 2, presso lo studio dell'avvocato ALFREDO
PLACIDI, rappresentato e difeso dall'avvocato LUCIA
MASSARO;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE BAT in
persona del Direttore pro tempore, elettivamente
domiciliato in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso
l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta
e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 20/2013 della COMM.TRIB.REG. di

2020

1455

BARI, depositata il 16/04/2013;

udita la relazione della causa svolta nella camera di
consiglio del 05/03/2020 dal Consigliere Dott. ROSARIA
MARIA CASTORINA.

Ritenuto in fatto

A seguito di controllo fiscale e in recepimento delle risultanze di un pvc della Guardia di finanza, sulla base del quale era stato evidenziato l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti in relazione al commercio di autoveicoli in ambito intracomunitario, l'Agenzia delle Entrate notificava a Mario Tondolo esercente l'attività di "Commercio, riparazioni meccaniche ed intermediario di autoveicoli" un avviso di accertamento, per l'anno di imposta 2003, con il quale veniva rideterminato il reddito di impresa e accertata una maggiore Iva per effetto della indetraibilità della stessa.

La contribuente impugnava l'avviso davanti la Commissione Tributaria Provinciale di Bari, la quale, con sentenza n.111/1/2010 rigettava il ricorso.

Successivamente l'ufficio notificava al Tondolo un avviso di irrogazione di sanzioni per omesso versamento IVA. L'impugnazione veniva accolta con sentenza n.113/2/2011 e l'avviso annullato.

Il contribuente e l'Agenzia delle Entrate proponevano appello alle due sentenze che li vedevano rispettivamente soccombenti e la Commissione Tributaria Regionale della Puglia, con sentenza n.20/15/13 depositata in data 16.4.2013, previa riunione, li rigettava entrambi.

Avverso la sentenza di appello Tondolo Mario ha proposto ricorso per cassazione, affidando il suo mezzo a sette motivi.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di impugnazione il ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 39, secondo comma, d.p.r. 600/1973 in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c. lamentando che la CTR non aveva verificato la mancanza dei presupposti per procedere all'accertamento induttivo

2. Con il secondo motivo di impugnazione il ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.- lamentando l'inesistenza della prova presuntiva e la conseguente erronea inversione dell'onere della prova.

3. Con il terzo motivo il ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 42 del DPR 600/73 in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c. lamentando che la percentuale di redditività determinata dall'ufficio non era conforme alla concreta realtà aziendale.

3.1. Le censure sono suscettibili di trattazione congiunta. Esse non sono fondate.

3.2. Questa Corte ha affermato che il discrimine tra l'accertamento condotto con metodo analitico extracontabile e quello condotto con metodo induttivo cd. puro sta nella parziale o assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili: nel primo caso, la "incompletezza, falsità od inesattezza" degli elementi indicati non consente di prescindere del tutto dalle scritture contabili, essendo legittimato l'Ufficio accertatore solo a completare le lacune riscontrate, utilizzando anche presunzioni semplici, rispondenti ai requisiti previsti dall'art. 2729 cod. civ.; nel secondo caso invece "le omissioni o le false od inesatte indicazioni" risultano tali da inficiare integralmente l'attendibilità, e dunque l'utilizzabilità, degli altri dati

contabili (apparentemente regolari), con la conseguenza che l'amministrazione finanziaria può "prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti", ed è legittimata a determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari, privi dei requisiti previsti per la prova presuntiva dagli artt. 2727 e 2729 cod. civ. In queste ipotesi, a norma dell'art. 39, co. 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, legittimamente l'Amministrazione finanziaria determina il reddito sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, tra i quali è compresa la redditività media del settore specifico in cui opera l'impresa sottoposta ad accertamento, ben potendo la rideterminazione del ricarico, sulla base di dati concreti, integrare operazione finalizzata alla ricostruzione del volume d'affari (Cass., sent. n. 17952 del 2013; sent. n. 11813 del 2002).

3.3. Nella specie la CTR ha affermato, condivisibilmente che sussistevano i presupposti per procedere ad accertamento induttivo derivanti da alcune circostanze evidenziate dall'ufficio e segnatamente: l'antieconomicità delle operazioni di vendita perché prive di margine e/o effettuate addirittura ad un prezzo inferiore rispetto a quello di acquisto, in aperta distonia con la logica imprenditoriale volta al conseguimento del profitto; l'acquisto delle autovetture e il loro pagamento anticipato rispetto alla data di effettivo possesso in palese contrasto con la prassi commerciale che rimanda la regolarizzazione del pagamento al momento della consegna del bene acquistato; l'assenza di documenti di trasporto e/o fatture accompagnatorie in violazione delle norme in materia, con conseguente legittima inversione dell'onere della prova.

3.4. Quanto al ricarico la scelta da parte dell'Amministrazione finanziaria del criterio di determinazione della percentuale di ricarico

deve rispondere a canoni di coerenza logica e congruità; incide sulla valutazione della correttezza della scelta adottata dalla Amministrazione la congruità del campione selezionato per la comparazione tra i prezzi di acquisto e di rivendita, dovendo far riferimento tendenzialmente a tutte le merci commercializzate dalla contribuente, risultanti dall'inventario generale o comunque ad un gruppo significativo, per qualità e quantità (cfr. Cass., sent. n. 4312 del 2015; n. 6849 del 2009; n. 6086 del 2009).

Nella specie la CTR ha fatto corretta applicazione di tale regola, osservando che l'applicazione della percentuale di redditività nella misura del 20% era corretta perché risultava in linea con la percentuale di redditività media del settore e che era stata documentata dall'ufficio con la tabella allegata all'atto di controdeduzioni di primo grado e non contestata dal contribuente. Nell'anno di imposta 2003, infatti, la violazione contestata era riferita a n. 24 autoveicoli per un imponibile di €298.691,61 e la percentuale di redditività determinata dall'ufficio era coerente con i ricavi complessivamente dichiarati nell'anno e incentrata su parametri di ragionevolezza. Vero per l'anno di imposta 2004 la CTR della Puglia aveva rideterminato una percentuale di ricarico del 10%, ma è altresì vero che in quell'anno la violazione era riferita a n. 12 veicoli (esattamente la metà) il che giustifica la percentuale di redditività doppia rispetto ai ricavi complessivamente dichiarati nell'anno 2003.

4. Con il quarto motivo di impugnazione il ricorrente deduce l'illegittimità della sentenza per violazione dell'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c. per motivazione apparente sull'esito del giudizio penale che si era concluso con sentenza di non luogo a procedere nei confronti del contribuente.

4.1. La censura non è fondata.

Invero, la motivazione non è meramente apparente, ma il giudice di appello ha dato conto delle ragioni e del percorso logico giuridico con il quale ha sorretto la propria decisione. In particolare la CTR ha affermato che la sentenza di non luogo a provvedere emessa dal Gip presso il tribunale di Bari non era idonea ad escludere la consapevolezza da parte di Tondolo Mario di partecipare ad operazioni in frode al fisco, stante l'autonomia del giudizio tributario, in cui possono essere utilizzate presunzioni semplici inidonee a fondare una pronuncia penale di condanna rispetto a quello penale. Si rileva che correttamente la Commissione ha proceduto ad una autonoma valutazione dei fatti di causa e degli elementi in atti, valorizzando gli elementi presuntivi offerti dall'ufficio. Invero, costituisce principio giurisprudenziale consolidato quello per cui, in materia di contenzioso tributario, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorché i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari, dal momento che nel processo tributario vigono i limiti in tema di prova posti dall'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. Ne consegue che l'imputato assolto in sede penale, anche con formula piena, per non aver commesso il fatto o perché il fatto non sussiste, può essere ritenuto responsabile fiscalmente qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario (Cass.Civ., 28 giugno 2017, n. 16262). Si è ulteriormente precisato che nel processo tributario, la sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, emessa con la formula "perché il fatto non sussiste", come pure quella di condanna (Cass., 2012/8129; Cass., 2015/2938; Cass.,



2005/10945), non spiega automaticamente efficacia di giudicato, ancorchè i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente, ma può essere presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario, il quale nell'esercizio dei propri poteri di valutazione, deve verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui detta sentenza è destinata ad operare (Cass.Civ., 22 maggio 2015, n. 10578), sicché tale sentenza rappresenta un semplice elemento di prova, liberamente valutabile in rapporto alle ulteriori risultanze istruttorie, anche di natura presuntiva (Cass., 24 novembre 2017, n. 28174; Cass., 13 febbraio 2015, n. 2938; Cass., 27 febbraio 2013, n. 4924; Cass., 28 ottobre 2016, n. 21873).

5. Con il quinto motivo il ricorrente deduce, in relazione alla ripresa a tassazione dell'imposta sul valore aggiunto violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. per illegittima inversione dell'onere della prova in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.

6. Con il sesto motivo deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 19 del DPR 633/72 in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.

7. Con il settimo motivo deduce l'illegittimità della sentenza impugnata per omessa pronuncia su un punto decisivo della controversia in relazione all'art. 360 n. 5 c.p.c.

Con i tre motivi il ricorrente lamenta che l'amministrazione finanziaria non aveva dimostrato il suo coinvolgimento nella prospettata frode e che ^{esw}aveva regolarmente assolto al pagamento dell'imposta indicata in fattura con la conseguenza che non poteva essere ritenuto responsabile del debito d'imposta della cedente e che dalla estraneità

Badice

ai fatti contestati scaturiva il diritto alla detrazione dell'iva, esclusione circostanza quest'ultima la cui motivazione era stata omessa.

Le censure sono suscettibili di trattazione congiunta.

Esse non sono fondate.

Questa Corte, alla luce della giurisprudenza comunitaria, ha statuito il seguente principio di diritto: "In tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carousel, 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, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (così Sez. 5, 20 aprile 2018, n. 9851, nonché Sez. 5, 24 agosto 2018, n. 21104; Sez. 5, 9 settembre 2016, n. 17818, secondo la quale, con riferimento all'onere probatorio gravante sul contribuente, non è sufficiente «la mera regolarità della documentazione contabile e la dimostrazione che la merce sia stata consegnata o il corrispettivo effettivamente pagato, trattandosi di circostanze non concludenti», ovvero, quanto alla regolarità delle

scritture ed alle evidenze contabili del pagamento, «di dati e circostanze facilmente falsificabili»: Sez. 6-5, 15 maggio 2018, n. 11873).

Va in particolare precisato che (Cass., 10120/2017; Cass., 24426/2013) "quando l'operazione soggettivamente inesistente è di tipo triangolare, poco complessa e caratterizzata dalla interposizione fittizia di un soggetto terzo tra il cedente comunitario ed il cessionario italiano, l'onere probatorio a carico della Amministrazione finanziaria, sulla consapevolezza da parte del cessionario che il corrispettivo della cessione sia versato al soggetto terzo non legittimato alla rivalsa né assoggettato all'obbligo del pagamento dell'imposta, è soddisfatto dalla dimostrazione che l'interposto sia privo di dotazione personale e strumentale adeguata alla prestazione fatturata, mentre spetta al contribuente- cessionario fornire la prova contraria della buona fede con cui ha svolto le trattative ed acquistato la merce, ritenendo incolpevolmente che essa fosse realmente fornita dalla persona interposta.

Nella specie la CTR ha individuato gli elementi indiziari della fittizietà nella antieconomicità delle operazioni di vendita perché prive di margine e/o effettuate addirittura ad un prezzo inferiore rispetto a quello di acquisto in aperta distonia con la logica imprenditoriale volta al conseguimento del profitto; nell'acquisto delle autovetture e nel loro pagamento anticipato rispetto alla data di effettivo possesso in palese contrasto con la prassi commerciale che rimanda la regolarizzazione del pagamento al momento della consegna del bene acquistato; nell'assenza di documenti di trasporto e/o fatture accompagnatorie in violazione delle norme in materia e nella risposta ai questionari da parte degli acquirenti delle autovetture da cui si desume l'interposizione fittizia della società Brest Car Import e,

dunque la connivenza di questa con il Tondoli. Il contribuente, di contro non aveva addotto elementi di segno contrario e non aveva fornito delle ragioni plausibili che potessero giustificare la vendita delle autovetture sotto costo.

Il principio di neutralità che governa il sistema dell'iva richiede che l'imposta sia versata a chi ha eseguito operazioni imponibili, perché la compensi con l'imposta a sua volta corrisposta per l'acquisto di beni e servizi, di guisa che l'erario acquisisce, ad ogni passaggio del ciclo produttivo- distributivo, soltanto l'eventuale differenza tra l'imposta sulle operazioni attive e quella sugli acquisti, ossia l'importo maturato a debito dal soggetto passivo obbligato, nella periodica sommatoria di Iva a credito ed a debito (fra varie, vedi, in particolare, Cass. 14 dicembre 2012, n. 23074 e Cass. 13 marzo 2013, n. 6229). Il versamento dell'iva ad un soggetto che non sia la genuina controparte, aprendo la strada ad un indebito recupero dell'imposta, mina, con effetti dirompenti, il meccanismo di compensazione tra iva a valle ed iva a monte. Sul punto, la giurisprudenza comunitaria insiste sulla necessità, ai fini della configurabilità del diritto di detrazione, di un nesso diretto tra operazioni a valle ed operazioni a monte (tra le più recenti, Corte giust. 21 febbraio 2013, C-104/12, Wolfram Becker, punto 19; Corte giust. 6 settembre 2012, C-496/11, Portugal Telecom SGPS, punto 36); ed anche la giurisprudenza di questa Corte segnala che, in caso di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, pur essendo i beni o il servizio effettivamente entrati nella disponibilità dell'impresa utilizzatrice, la falsa indicazione di uno dei soggetti del rapporto determina l'evasione del tributo relativo alla diversa operazione, effettivamente realizzata da altri soggetti.

Come evidenziato la CTR ha ritenuto la sussistenza della falsa fatturazione e affermato che il contribuente era consapevole che l'operazione si inseriva in una evasione di imposta. Tanto basta al fine della indetraibilità dell'Iva.

Il ricorso deve essere, pertanto, rigettato.

Le spese seguono la soccombenza.

PQM

Rigetta il ricorso e condanna Tondolo Mario al pagamento delle spese processuali che liquida in €5.600,00 oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, del d.P.R. n. 115/2002, da atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1-bis del citato art. 13, se dovuto.

Così deciso nella Camera di consiglio del 5.3.2020

Il Presidente


Giacinto Bisogni