Sentenza del 27/09/2022 n. 28062 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dal ricorso e dalla pronuncia impugnata si evince che la N.KGaA, società sedente in (---) e con partita Iva in Italia ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 35 ter, richiese il rimborso di Euro 258.280,00 per l'iva addebitata con fattura n. 98538513, emessa in data 20 novembre 2014 nei confronti della società tedesca AUDI AG, con rappresentante fiscale in Italia. La fattura era stata emessa sul presupposto, rivelatosi poi erroneo, che afferisse a beni allocati nel territorio italiano. Trovandosi invece in (---) al momento dell'operazione di cessione, ed emergendo il difetto del presupposto di territorialità dell'operazione, fu chiesto il rimborso dell'imposta. L'Amministrazione finanziaria oppose invece il silenzio rifiuto. Avverso il rigetto dell'istanza la società adì la Commissione tributaria provinciale di Pescara, che con sentenza n. 361/01/2018 ne accolse le ragioni. La Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sez. staccata di Pescara, cui aveva proposto appello l'Amministrazione finanziaria, confermò le statuizioni di primo grado con la sentenza ora al vaglio della Corte. Il giudice regionale ha ritenuto che la società avesse assolto ai propri oneri probatori, allegando la documentazione a supporto della richiesta di rimborso. Ha inoltre ritenuto che la richiesta avanzata ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, art. 21, comma 2, fosse corretta, così che risultava anche tempestiva.

L'Agenzia delle entrate ha censurato la decisione con cinque motivi, chiedendone l'annullamento, cui ha resistito con controricorso la società.

All'esito della pubblica udienza del 20 aprile 2022, celebrata ai sensi del D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8, convertito con modificazioni in L. 18 dicembre 2020, n. 176, la causa è stata riservata e decisa. L'Agenzia delle entrate ha depositata memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

con il primo motivo l'Agenzia delle entrate ha censurato la pronuncia per violazione e falsa applicazione dell'art. 111 Cost., art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per motivazione apparente. L'ufficio sostiene che la sentenza si limita ad affermare che la società aveva dato prova delle condizioni necessarie all'insorgere del diritto al rimborso, senza che tuttavia si evincano le ragioni del decisum.

Il motivo è inammissibile.

Nei "motivi della decisione" si spiega il rigetto dell'appello dell'Agenzia delle entrate perchè la società "ha compiutamente assolto l'onere probatorio relativo alla presenza dei beni (costituiti da stampi ad iniezione), di cui alla suindicata fattura, non sul territorio italiano bensì nella

Repubblica Federale Tedesca. Essa ha inoltre dimostrato di avere restituito (alla rappresentante fiscale in Italia della società tedesca "Audi AG") l'I.V.A. erroneamente addebitata a quest'ultima. Altresì l'appellata ha debitamente provato che la società tedesca "Audi AG" ha rinunciato alla detrazione I.V.A., con conseguente assenza di danno all'Erario italiano". Le argomentazioni, sintetiche, escludono che la motivazione sia apparente, toccando anzi tutte le questioni oggetto di contrasto tra le rispettive posizioni.

La difesa della ricorrente sostiene che la motivazione non avrebbe esaminato le ragioni per le quali l'ufficio aveva appellato la decisione di primo grado. Sennonchè la critica risulta inappropriata quando si consideri che in tema di contenuto della sentenza, il vizio di motivazione previsto dall'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e dall'art. 111 Cost., sussiste quando la pronuncia riveli una obiettiva carenza nella indicazione del criterio logico che ha condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento, come accade quando non vi sia alcuna esplicitazione sul quadro probatorio, nè alcuna disamina logico-giuridica che lasci trasparire il percorso argomentativo seguito (ex multis, Cass., 14 febbraio 2020, n. 3819). Sussiste infatti il vizio denunciato ogni qual volta il giudice di merito ometta di indicare su quali elementi abbia fondato il proprio convincimento, nonchè quando, pur indicandoli, a tale elencazione ometta di far seguire una disamina chiara e sufficiente, sul piano logico e giuridico, tale da permettere un adeguato controllo sull'esattezza e logicità del suo ragionamento. Peraltro, in sede di gravame la decisione può essere legittimamente motivata per relationem ove il giudice d'appello, facendo proprie le argomentazioni del primo giudice, esprima, sia pure in modo sintetico, le ragioni della conferma della pronuncia in relazione ai motivi di impugnazione proposti (cfr. Cass., 19 luglio 2016, n. 14786; 7 aprile 2017, n. 9105). L'apparenza ricorre anche quando il provvedimento, ancorchè graficamente esistente ed eventualmente sovrabbondante nella descrizione astratta delle norme che regolano la fattispecie dedotta in giudizio, non consente alcun controllo sull'esattezza e la logicità del ragionamento decisorio, così da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111 Cost., comma 6, (Cass., 30 giugno 2020, n. 13248; cfr. anche 5 agosto 2019, n. 20921). E' invece sufficiente quella motivazione che fornisca una spiegazione logica ed adeguata della decisione adottata, evidenziando le prove ritenute idonee a suffragarla, ovvero la carenza di esse, senza che sia necessaria l'analitica confutazione delle tesi non accolte o la disamina degli elementi di giudizio non ritenuti significativi (Cass., 2 aprile 2020, n. 7662). Si è a tal fine chiarito che "...al giudice di merito non può invero imputarsi di avere omesso l'esplicita confutazione delle tesi non accolte o la particolareggiata disamina degli elementi di giudizio non ritenuti significativi, giacchè nè l'una nè l'altra gli sono richieste, mentre soddisfa l'esigenza di adeguata motivazione che il raggiunto convincimento come nella specie risulti da un esame logico e coerente, non già di tutte le prospettazioni delle parti e le emergenze istruttorie, bensì solo di quelle ritenute di per sè sole idonee e sufficienti a giustificarlo. In altri termini, non si richiede al giudice del merito di dar conto dell'esito dell'avvenuto esame di tutte le prove prodotte o comunque acquisite e di tutte le tesi prospettategli, ma di fornire una motivazione logica ed adeguata dell'adottata decisione, evidenziando le prove ritenute idonee e sufficienti a suffragarla, ovvero la carenza di esse (cfr. Cass. V, 9/3/2011, n. 5583)" (Cass., 7662 del 2020 cit.).

Ebbene, nel caso di specie una piana lettura della motivazione ora censurata consente di constatare come il giudice d'appello abbia "messo in fila" gli elementi da cui ha tratto il

convincimento che il contribuente avesse adempiuto ai propri oneri probatori a dimostrazione della pretesa sussistenza dei presupposti per il rimborso d'imposta (1- la presenza dei beni oggetto della cessione nel territorio tedesco e non in quello italiano; 2-la restituzione alla società cessionaria dell'Iva erroneamente addebitatale; 3- la rinuncia da parte della cessionaria alla detrazione Iva, deducendo da ciò l'assenza di danno all'Erario italiano). Gli elementi valorizzati hanno costituito i dati fattuali e gli indizi su cui il giudice regionale ha evidentemente ritenuto di fondare la decisione volta al riconoscimento del diritto al rimborso, senza che a tal fine fosse necessario analizzare partitamente le argomentazioni con cui l'Amministrazione perorava opposte conclusioni.

In realtà il motivo mira ad una diversa valutazione delle prove, non avvedendosi tuttavia che con ciò la denuncia della omessa o apparente motivazione vela il tentativo di un riesame delle prove stesse, ossia di un inammissibile riesame di merito in sede di legittimità.

L'inammissibilità del primo motivo va confermata per il secondo, con cui l'Agenzia delle entrate si duole della violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38 bis2, nonchè degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Premesso che la norma, per quanto qui di interesse, prescrive che "I soggetti stabiliti in altri Stati membri della Comunità, assoggettati all'imposta nello Stato in cui hanno il domicilio o la residenza chiedono il rimborso dell'imposta assolta sulle importazioni di beni e sugli acquisti di beni e servizi, sempre che sia detraibile a norma degli artt. 19, 19 bis1 e 19 bis2, secondo le disposizioni del presente articolo...", anche in questo caso la ricorrente ha ritenuto che il giudice d'appello abbia malgovernato le regole di riparto dell'onere probatorio e la valenza "dimostrativa" delle prove allegate.

Sennonchè, nel criticare l'affermazione della commissione regionale, secondo cui la società aveva dimostrato che i beni ceduti alla "Audi AG" erano presenti nel territorio tedesco e non in quello italiano, insiste sulla irrilevanza degli elementi addotti in sede di merito per dimostrare tale circostanza (esibizione della fattura con cui l'Iva era stata addebitata, dichiarazione fiscale della società acquirente, foglio excel contenente l'elenco di beni che si trovavano in (---) al momento della produzione). In tal modo - a parte i chiarimenti resi in controricorso dalla società, tesi a elencare i numerosi altri documenti da cui individuare in quale Stato quei beni risultavano depositati al momento della cessione - la ricorrente chiede al giudice di legittimità un riesame delle prove, così travalicando i limiti di controllo della sentenza di merito in sede di legittimità.

Con il terzo motivo l'Agenzia lamenta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, nonchè degli artt. 2697, 2704, 2727 e 2729 c.c., in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, quanto alla erronea affermazione del giudice regionale, secondo cui la società aveva dimostrato di aver restituito alla cessionaria (Audi) l'iva addebitata a quest'ultima e non dovuta, a ciò allegando la nota di credito datata 4/02/2016 emessa a favore della cessionaria.

Il motivo è altrettanto inammissibile quanto eccentrico rispetto all'oggetto del contendere e al contenuto della decisione. E' inammissibile per le ragioni già espresse in riferimento ai precedenti motivi, atteso che ancora una volta la ricorrente pretende una rivalutazione degli elementi probatori posti a fondamento della decisione. E' eccentrico in ogni caso perchè invoca

l'art. 26 cit., secondo il quale il venir meno di un'operazione per la quale sia stata emessa la fattura fa insorgere il diritto del cedente o del prestatore del servizio a portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 19, registrandola ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 25, non trova applicazione nelle ipotesi previste dal suddetto art. 26, comma 3. Tuttavia la fattispecie di cui si controverte non rientra affatto nelle ipotesi di variazione in diminuzione di cui all'art. 26 cit., per cui tutto il ragionamento elaborato dall'ufficio - con riguardo alla nota di credito, alla sua presunta irregolarità, alla mancanza di valenza probatoria ai sensi dell'art. 2704 c.c. -, resta privo di ogni interesse, poichè la presente vicenda afferisce alla diversa ipotesi di una richiesta di rimborso Iva per insussistenza del presupposto impositivo della territorialità dell'operazione, ai sensi del D.P.R. n. 633 cit., artt. 1 e 7 e segg..

Le ragioni della declaratoria di inammissibilità esposte per il primo e secondo motivo vanno inoltre ribadite per il quarto, con cui si denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, in relazione all'art. 115 c.p.c., nonchè degli artt. 2697, 2704, 2727 e 2729 c.c., in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, quanto alla prova, che il giudice d'appello ha ritenuto acquisita al giudizio, che la società cessionaria Audi AG avesse rinunciato alla detrazione Iva, con "conseguente assenza di danno all'Erario italiano". Ancora una volta l'Agenzia delle entrate pretende un riesame dei fatti, riservato al solo giudice di merito, velando la pretesa sotto la veste dell'erronea applicazione delle regole di governo delle prove.

Con il quinto motivo la ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, in relazione al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, quanto alla pretesa erroneità della statuizione con cui il giudice regionale ha ritenuto applicabile la disciplina del rimborso ai sensi del citato art. 21.

L'Amministrazione finanziaria assume che la norma invocata regoli solo ipotesi residuali, laddove al caso di specie trovi applicazione il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, regolativa anche "di rettifiche di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'art. 21, comma 7". Tuttavia, prevedendo quella disciplina la possibilità di correggere errori di fatturazione entro un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile, nel caso di specie il termine era ormai decorso. Pertanto il giudice regionale nel riconoscere il diritto al rimborso per operazioni non rettificate entro l'anno, aveva errato nella statuizione.

A parte quanto già chiarito in occasione dell'esame del terzo motivo, questa Corte ha affermato che in tema di rimborso d'IVA, nel caso in cui il contribuente abbia erroneamente versato l'imposta non dovuta per carenza del presupposto della territorialità, il termine entro il quale va avanzata la richiesta di rimborso è quello biennale, previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, e decorre dal momento in cui è stato effettuato il versamento in quanto l'errore in cui il contribuente è incorso legittima l'immediato esercizio del diritto al rimborso, non ostandovi preclusione alcuna (Cass., 8 luglio 2016, n. 13980; 11 giugno 2019, n. 15638).

Il motivo è dunque infondato e va rigettato.

Il ricorso va dunque rigettato. All'esito del giudizio segue la soccombenza della ricorrente nelle spese di causa, che si liquidano nella misura specificata in dispositivo. Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere

amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica il D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Condanna l'Agenzia delle entrate alla rifusione in favore della controricorrente alle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano in favore della società nella misura di Euro 7.000,00 per competenze, Euro 200,00 per esborsi, oltre spese generali liquidate nella misura forfettaria del 15% e accessori come per legge.

Così deciso in Roma, il 20 aprile 2022.

Depositato in Cancelleria il 27 settembre 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza