

Sentenza del 05/06/2023 n. 15639 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società GS 14 Srl impugnava gli avvisi di accertamento notificati per gli anni dal 2006 al 2009 con i quali l'ufficio contestava le emissioni di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti e la mancata applicazione dell'iva prevista per le cessioni a clienti nazionali.

L'Ufficio più specificamente contestava l'illegittima applicazione del regime di non imponibilità di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 2 e all'art. 54, comma 4 del medesimo D.P.R., in quanto le cessioni non sarebbero avvenute nei confronti dei destinatari delle fatture ma a favore di una società occulta tra i signori A.A. e B.B., la quale non poteva beneficiare del regime di non imponibilità delle operazioni contestate del D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 8, comma 2 e art. 54, comma 4 del medesimo D.P.R..

La società contribuente censurava l'atto impugnato in quanto carente di contraddittorio nella motivazione; sosteneva di non poter conoscere le caratteristiche delle società con le quali intratteneva rapporti commerciali e faceva presente che le incongruenze esistenti tra elenchi clienti e fornitori e le risultanze della dichiarazione iva non erano indicative di intento fraudolento in quanto frutto di un semplice errore a fronte del quale non era stato conseguito alcun vantaggio economico poichè la società non aveva mai richiesto rimborsi IVA. La CTP rigettava il ricorso; appellava la società contribuente; la CTR, con la pronuncia qui gravata, rigettava l'impugnazione.

Ricorre a questa Corte la società GS 14 Srl in liquidazione, ora ammessa alla procedura di concordato preventivo, con atto affidato a sei motivi di ricorso illustrati da memoria ex art. 378 c.p.c.; resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Motivi della decisione

Il primo motivo di doglianza censura la pronuncia impugnata ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per incongruità e illogicità della motivazione mancando una relazione di coerenza tra il convincimento del giudice e le fonti probatorie in atti poichè le incongruenze tra gli elenchi clienti e fornitori e la presenza di rilevanti cessioni non imponibili in forza di dichiarazioni di intento indicate in dichiarazione non possono, secondo parte ricorrente, far desumere la volontà della società di non rivelare all'Amministrazione finanziaria tali rapporti commerciali con operatori non idonei ad assumere la qualifica di esportatori abituali. Il motivo in esame risulta connesso con il terzo mezzo di gravame, con il quale ci si duole della incongruenza motivazionale ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per avere la CTR mancato di spiegare le ragioni in forza delle quali è arrivata a presumere l'esistenza dell'accordo fraudolento tra cedente e

cessionario; ciò senza peraltro valutare altre circostanze di fatto favorevoli al contribuente, quale il non essere mai stato instaurato procedimento penale per i fatti di causa, e ragioni di diritto come l'applicazione della disposizione di cui ai commi n. 381 e 385 della L. fin. per il 2006 sopra citata che prescrivono unicamente l'obbligo a carico del contribuente di trasmettere le dichiarazioni di intenti, obbligo questo completamente adempiuto dalla GS 14 Srl .

Analogamente, va esaminato in questa sede il quinto motivo di impugnazione; esso si incentra ancora sulla motivazione della sentenza impugnata che ritiene apparente o comunque carente e insufficiente sotto tale profilo, quindi resa in violazione dell'art. 132 c.c., n. 4, art. 118 disp. att. c.p.c., e dell'art. 24 e 111 Cost., del D.P.R. n. 546 del 1992, art. 36, per aver ritenuto provata la frode delle operazioni e la consapevole e concorrente partecipazione alla frode in forza di convergenti fonti probatorie non specificamente richiamate in sentenza nè poste in motivazione a confronto con le ragioni dell'appello (le incongruenze di cui si è detto) che in realtà secondo parte ricorrente nulla provano ai fini di causa ma anzi conducono a conclusioni diametralmente opposte rispetto a quelle alle quali è prevenuto il giudice dell'appello.

Come si è detto, le sopra indicate censure possono esaminarsi congiuntamente.

Le stesse risultano tutte inammissibili.

Invero, tali motivi consistono tutti - nella sostanza - in censure motivazionali non più ammesse; poichè la sentenza gravata è depositata successivamente all'11 settembre 2012, trova applicazione, quanto ai motivi di ricorso e ai vizi deducibili per cassazione, il nuovo testo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (come modificato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, cosiddetto "Decreto Sviluppo", pubblicato in Gazzetta Ufficiale 26 giugno 2012, n. 147, convertito con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 187 del 11-08-2012). Detta disposizione, per l'appunto applicabile alle sentenze pubblicate a partire dall'11 settembre 2012, quindi anche alla pronuncia qui gravata, consente di adire la Suprema Corte per "omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti": conseguentemente, poichè formulate in concreto con riferimento al previgente testo del n. 5 di cui sopra, le censure aventi per oggetto il difetto di motivazione non sono consentite e debbono esser dichiarate inammissibili.

In ogni caso, poi, la motivazione censurata si pone al di sopra del c.d. "minimo costituzionale" e pertanto resiste alle critiche poste con i motivi (Cass. SS.UU. sent. n. 8053/2014).

Il secondo motivo di gravame si incentra sulla violazione falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 8, 16, 17, 21, della L. Fin. per il 2005, n. 311 del 2004, commi 381 e 385, anche in combinato disposto con l'art. 2697 c.c., per avere erroneamente la CTR ritenuto sussistente l'accordo fraudolento tra cedente e cessionario con imputazione della violazione anche al primo e in applicabilità del regime di non imponibilità mentre l'accordo fraudolento è stato solo postulato e per nulla dimostrato; in ogni caso - secondo parte ricorrente - difetterebbe in questo caso la consapevolezza da parte della società ricorrente della falsità della dichiarazione di intento presentata da chi si atteggiava esportatore abituale e comunque non risultando la prova di tale consapevolezza non potrebbe ritenersi sussistente la fattispecie della frode iva.

Il motivo è inammissibile.

Invero, il suo articolarsi si incentra in realtà sulla rivalutazione delle prove dedotte e costituisce quindi censura di merito non ammessa in questa sede di Legittimità (Cass. Sez. 3, Sentenza n. 15276 del 01/06/2021); risulta infatti contestata con il motivo una valutazione, espressa dal giudice di merito, circa l'attendibilità, la concludenza delle prove e la scelta, tra le risultanze probatorie, di quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione.

Il quarto motivo di ricorso censura la pronuncia gravata per contraddittoria e illogica motivazione in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, alla luce della disciplina Euro unitaria (c.d. Sesta direttiva), per avere la CTR erroneamente mancato di escludere l'assenza di vantaggio economico in quanto le considerevoli vendite effettuate senza applicazione dell'iva oggetto di controllo da parte dell'Ufficio hanno determinato un'evidente credito di imposta utilizzabile in compensazione con altri tributi; in sintesi, sostiene parte ricorrente che in forza dell'esistenza di un limite alla compensazione del credito iva, lo stesso sarebbe stato utilizzato solo in minima parte, restando per la quasi totalità iscritto come tale e non riscosso.

Il motivo si rivela privo di fondamento.

Come questa Corte ha già avuto occasione di sottolineare (si veda, in particolare, Cass. 15 giugno 2018, n. 15835), la non imponibilità contemplata dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, lett. c), si differenzia dalle ipotesi previste dalle lett. a) e b) della medesima norma, le quali concernono la sussistenza del debito iva o, meglio, la sua insussistenza: con la lett. c) il legislatore ha scelto di configurare come non imponibili le operazioni ivi elencate che altrimenti lo sarebbero, sicchè la non imponibilità in quel caso non riguarda la sussistenza del debito iva (né la relativa responsabilità, principale o solidale), bensì la esecutività di esso.

E ciò in ragione della possibilità dell'estinzione soddisfattiva di quel debito mediante compensazione con i crediti iva dell'esportatore abituale.

Il legislatore considera quindi non imponibili - sebbene si tratti di merci o prestazioni di servizi destinate a entrare o ad essere eseguite nel territorio dell'Unione - le cessioni di beni (tranne i fabbricati e le aree edificabili) e le prestazioni di servizi fatte a soggetti che abbiano compiuto abitualmente cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie e chiedano al loro fornitore di non applicare l'imposta sull'operazione di acquisto e/o di importazione.

Ne deriva che (in argomento Cass. n. 14979/2020, specialmente ai punti dal n. 3.2 in poi) i soggetti che eseguano solo, o prevalentemente (esportatori abituali), operazioni di tal fatta finirebbero per trovarsi costantemente in credito con l'Erario, giacchè l'esiguità delle operazioni imponibili compiute (a debito) non varrebbe a compensare quelle sugli acquisti (a credito). Al fine, dunque, di evitare che taluni operatori siano in permanente attesa del rimborso dell'eccedenza d'imposta, il legislatore consente loro di effettuare acquisti senza applicazione dell'iva, includendo tra le operazioni non imponibili anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi compiute nei loro confronti. In definitiva, il plafond disciplinato dall'art. 8, comma 1, lett. c), sopra richiamato rappresenta un semplice limite quantitativo monetario utilizzabile nell'anno successivo per procedere ad acquisti in sospensione d'imposta (Cass. 6 marzo 2015, n. 4556).

Esclusa la qualità di esportatore abituale, viene meno anche il limite di esecutività, proprio al fine di non arrecare danno all'Erario, poichè non può operare il meccanismo sopra descritto: ed è perciò che del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 7, comma 3, stabilisce che qualora la dichiarazione d'intento "...sia stata rilasciata in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge, dell'omesso pagamento del tributo rispondono esclusivamente i cessionari, i committenti e gli importatori che hanno rilasciato la dichiarazione stessa".

Va ora sottolineato che la lotta contro la frode, l'evasione fiscale ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva IVA (da ultimo, Corte giust. 8 maggio 2019, causa C-712/17, EN.SA. Srl , punto 31). E a fronte della partecipazione del cedente al meccanismo fraudolento o della consapevolezza di esso, permarrebbe il rischio di perdita di gettito dell'Erario qualora i cessionari o committenti fossero soggetti inesistenti o del tutto incapienti di fronte all'azione di recupero del tributo.

Il sistema - per conseguenza - non consente l'esercizio fraudolento del diritto di valersi del limite esecutivo correlato alla qualità di esportatore abituale qualora, anche in base a elementi presuntivi, emerga che il cedente disponesse di elementi tali da sospettare l'esistenza di irregolarità e da sollecitare il suo onere di diligenza (si veda, da ultimo, Cass. 5 aprile 2019, n. 9586, che fa leva sull'adozione di tutte le ragionevoli misure disponibili).

La configurabilità dell'onere di diligenza emerge poi anche dalla L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 384, applicabile nella controversia in esame, secondo cui chiunque omette di inviare, nei termini previsti, la comunicazione di cui al D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, art. 1, comma 1, lett. c), ultimo periodo, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 febbraio 1984, n. 17, introdotto dal comma 381, o la invia con dati incompleti o inesatti, è responsabile in solido con il soggetto acquirente dell'imposta evasa correlata all'infedeltà della dichiarazione ricevuta.

Nel presente caso, la formazione del credito iva - venuta meno in modo cospicuo l'iva a debito in forza della illecita mancata applicazione dell'iva sulle operazioni contestate, che invece andava applicata, riscossa e versata da parte del cedente, previa liquidazione e quindi dopo la liquidazione con l'iva a credito - è pertanto conseguenza certamente dannosa per l'Erario, nei confronti del quale si è formato un credito a favore del contribuente che sino all'azione di recupero da parte dell'Ufficio risulta dovuto e appare legittimamente esposto.

Da tali considerazioni deriva quindi l'infondatezza del motivo.

Infine il sesto motivo di gravame si incentra sulla violazione dell'art. 23 Cost. e artt. 12 e 14 delle c.d. "preleggi" e denuncia la mancata considerazione da parte della CTR della inapplicabilità dell'interpretazione analogica così come dell'interpretazione estensiva delle disposizioni che si assumono violate con gli avvisi di accertamento; in forza di ciò - secondo parte ricorrente - non sarebbe possibile sanzionare il comportamento della contribuente sulla base del solo elemento presuntivo peraltro travisato consistente nella incongruenza tra elenchi clienti e fornitori e dichiarazione.

Il motivo è infondato.

Ritiene il Collegio che la consapevolezza da parte del soggetto che opera una cessione di beni della falsità della "dichiarazione d'intenti" emessa, D.L. 29 dicembre 1983, n. 74, ex art. 1, comma 1, lett. e), convertito in L. 27 febbraio 1984, n. 17, recante le condizioni per l'applicazione delle disposizioni di cui alla lett. e) del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, commi 1 e 2, da persona dichiaratasi munita della qualifica di esportatore abituale, sulla cui scorta l'operazione non viene assoggettata ad imposta, comporta la non sussumibilità di quest'ultima nella fattispecie legale delineata dall'art. 8 sopra citato, per mancanza originaria dell'elemento che caratterizza quel modello legale.

Ne consegue che l'operazione commerciale posta in essere, non potendosi considerare in regime di esenzione, obbliga il cedente, ai sensi dell'art. 17 del medesimo D.P.R., a versare egli stesso l'imposta: in applicazione del principio, questa Suprema Corte ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento per il recupero di IVA non versata, emesso a carico di una società commerciale che aveva ceduto pneumatici ad un soggetto falsamente dichiaratosi esportatore abituale, pur sapendo che la merce sarebbe stata integralmente venduta nel mercato nazionale (Cass. n. 16819 del 2008, n. 21956 del 2010; ma già Cass. n. 20894 del 2005). Il recupero dell'IVA cui gli avvisi di accertamento erano diretti era fondato proprio sulla ritenuta utilizzazione strumentale, da parte della contribuente, ed in difetto dei presupposti fissati dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, del sistema previsto per le cessioni all'esportazione sulla base della dichiarazione d'intento del cessionario, che nella specie sarebbe stato una società filtro, mera "cartiera", al fine di evitare il pagamento dell'imposta.

La CGUE (sent. 6 luglio 2006, C-439/04 e C-440/04, Axel Kittel (procedimento C-439/04) contro Stato belga e Stato belga (procedimento C-440/04) contro Recolta Recycling SPRL) ha chiaramente puntualizzato come (punto n. 54) "la lotta contro la frode, l'evasione fiscale e gli eventuali abusi è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva (v., sentenza 29 aprile 2004, cause riunite C-487/01 e C-7/02, Gemeente Leusden e Holin Groep, Racc. pag. 1-5337, punto 76). Gli interessati non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario (v., in particolare, sentenza 12 maggio 1998, causa C-367/96, Kefalas e a., Racc. pag. 1-2843, punto 20; 23 marzo 2000, causa C-373/97, Diamantis, Racc. pag. 1-1705, punto 33, e 3 marzo 2005, causa C-32/03, Fini H, Racc. pag. 1-1599, punto 32)". Ancora, con specifico riferimento al vantaggio tratto dall'operazione, la medesima pronuncia sottolinea (punto n. 56) come "del pari, un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere che con il proprio acquisto partecipava ad un'operazione che si iscriveva in una frode all'IVA, ai fini della sesta direttiva si deve considerarlo partecipante a tale frode, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla rivendita dei beni. In una situazione del genere, infatti, il soggetto passivo collabora con gli autori della frode e ne diviene complice".

Nel presente caso, trovano applicazione i sopra esposti principi in quanto la CTR ha ritenuta in fatto "l'esistenza di un accordo fraudolento" (pag. 2 penultimo periodo della sentenza gravata) tra la contribuente e i destinatari delle fatture, i quali "non avevano i requisiti per detenere lo status di "esportatori abituali", emettendo dichiarazioni d'intento non pertinenti, in quanto nessuno di questi, aveva effettuato cessioni o esportazioni intracomunitarie e che sono risultati tutti evasori totali" (pag. 2 terzultimo periodo della pronuncia gravata).

La compartecipazione alla frode, quindi, è stata qui desunta non solo sulla mera incongruenza di cui al motivo, ma sulla base degli ulteriori sopra indicati elementi, la cui concomitanza - in fatto - ha condotto il giudice dell'appello a ritenere la società contribuente coinvolta nelle operazioni illecite.

Di qui l'infondatezza del motivo.

Per tali ragioni, il ricorso va integralmente rigettato.

P.Q.M.

rigetta il ricorso; condanna parte ricorrente al pagamento delle spese processuali in favore di parte controricorrente che liquida in Euro 10.000 oltre a spese prenotate a debito.

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

Conclusione

Così deciso in Roma, il 17 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 5 giugno 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza