

Sentenza del 05/06/2023 n. 15641 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società contribuente impugnava l'avviso di accertamento notificatole per l'anno 2010 con il quale era accertata maggiore iva derivante da operazioni inesistenti messe in atto con società c.d. "cartiere"; in particolare era contestata la cessione di consistenti quantità di merci applicando alle operazioni in oggetto il titolo di non imponibilità di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, lett. c), a fronte di dichiarazioni di intento emesse dagli acquirenti definiti esportatori abituali.

La CTP rigettava il ricorso; appellava la società.

Con la pronuncia impugnata il giudice di secondo grado ha rigettato il gravame, ritenendo rilevante l'incongruenza tra gli elenchi clienti fornitori presentati dalla società e la presenza di rilevanti cessioni non imponibili a fronte delle dichiarazioni di intento; osservava altresì la CTR che i soggetti destinatari delle operazioni di cessione non avevano i requisiti per lo status di esportatori abituali ed avevano emesso dichiarazioni di intento non pertinenti in quanto nessuno di questi aveva effettuato cessioni ad esportazioni intracomunitarie: inoltre tali soggetti risultavano tutti essere c.d. "evasori totali".

Da tali elementi si evinceva, secondo la CTR, la piena consapevolezza in capo alla società contribuente della illegittimità delle operazioni intercorse anche perchè i rapporti intrattenuti con le varie società erano tutti ricondotti a un unico soggetto, A.A., come comprovava anche l'esame degli assegni utilizzati per i pagamenti, i quali nella maggior parte dei casi avevano come ultimo firmatario proprio il A.A. che nelle società coinvolte non risulta avere potere di rappresentanza.

Concludeva la CTR, dopo aver sottolineato il vantaggio economico tratto dalla società contribuente consistente nella formazione di un credito iva superiore al milione di Euro del quale non era stato chiesto il rimborso ma che era stato utilizzato in compensazione con altre imposte, ritenendo esistente l'accordo fraudolento tra GS 14 Srl e i cessionari dei beni oggetto di rilievo, il che rendeva la violazione contestata imputabile anche al cedente del quale quindi doveva escludersi ogni prospettazione di buona fede estraneità o errore.

Ricorre a questa Corte la società contribuente con atto affidato a sette motivi illustrati da memoria ex art. 378 c.p.c.; resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Motivi della decisione

Il primo motivo di gravame censura la pronuncia impugnata per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 8, 16, 17 e 21, Legge fin. 2005, n. 311 del 2004, commi 381 e 385, anche in combinato disposto con gli artt. 2697 e 2729 c.c., in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62 e art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere il giudice dell'appello erroneamente ritenuto dimostrato l'accordo fraudolento tra cedente e cessionario, accordo che in realtà è stato solo postulato, oltre che per aver ritenuto - erroneamente - muniti di gravità precisione e concordanza gli elementi presuntivi dedotti e provati dall'Ufficio.

Il motivo, sotto entrambi i profili, è inammissibile; esso quanto al primo profilo dedotto si risolve in una richiesta di riqualificazione del fatto e di nuova valutazione del materiale probatorio in atti, operazioni non consentite a questa Corte; con riguardo poi alla violazione dell'art. 2729 c.c., il motivo è comunque infondato.

L'art. 2729 c.c., nel prescrivere che le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla "prudenza del giudice" (secondo una formula analoga a quella che si rinviene nell'art. 116 c.p.c., a proposito della valutazione delle prove dirette), impone al giudice di compiere l'inferenza logica dal fatto secondario (fatto noto) al fatto principale (fatto ignoto) sulla base di una regola d'esperienza che egli deve ricavare dalla conoscenza dell'uomo medio. Grazie alla regola d'esperienza adottata, è possibile per il giudice concludere che l'esistenza del fatto secondario (indizio) deponga, con un grado di probabilità più o meno alto, per l'esistenza del fatto principale. Lo stesso art. 2729 c.c., si cura di precisare come debba manifestarsi la "prudenza" del giudice, stabilendo che il decidente deve ammettere solo presunzioni che siano "gravi, precise e concordanti"; laddove il requisito della "precisione" va riferito al fatto noto (indizio) che costituisce il punto di partenza dell'inferenza e postula che esso non sia vago ma ben determinato nella sua realtà storica; il requisito della "gravità" va riferito al grado di probabilità della sussistenza del fatto ignoto che, sulla base della regola d'esperienza adottata, è possibile desumere dal fatto noto; mentre il requisito della "concordanza" richiede che il fatto ignoto sia di regola - desunto da una pluralità di indizi gravi e precisi, univocamente convergenti nella dimostrazione della sua sussistenza.

Il requisito della "concordanza" deve ritenersi menzionato dalla legge per il caso di un eventuale ma non necessario concorso, come nella specie, di più elementi presuntivi (Cass. 2482/2019). Questa Corte, in particolare, ha indicato il corretto procedimento logico che il giudice di merito deve seguire nella valutazione degli indizi, affermando che la gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge vanno desunti dal loro esame complessivo, in un giudizio non atomistico di essi (ben potendo ciascuno di essi essere, ove singolarmente valutato, insufficiente), ancorchè preceduto dalla considerazione di ognuno per individuare quelli significativi, perchè è necessaria la loro collocazione in un contesto articolato, nel quale un indizio rafforza ed ad un tempo trae vigore dall'altro in vicendevole completamento (Cass. n. 12002 del 16/5/2017; Cass. n. 5374 del 2/3/2017).

Ciò che rileva quindi è che dalla valutazione complessiva emerga la sufficienza degli indizi a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa, fermo restando il diritto del contribuente a fornire la prova contraria.

Nel presente caso, le circostanze richiamate dalla CTR come dedotte e provate dall'Ufficio, sono in realtà ben precise (e per nulla vaghe); indicano come altamente probabile il fatto ignoto del quale costituiscono antecedente assai plausibile; nella loro pluralità sono del tutto convergenti quanto a destinazione logica riguardo il fatto ignoto che deve provarsi.

Pertanto, del tutto correttamente la CTR le ha ritenute idonee a sostenere la prova di pretesa di maggiore IVA. Il secondo motivo di ricorso si incentra sulla violazione falsa applicazione del D.L. n. 112 del 2008, art. 33, comma 3, convertito in L. n. 133 del 2008, del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 8-bis, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere il giudice dell'appello erroneamente fatto applicazione di normative non più vigenti in quanto del D.L. n. 112 del 2008, art. 33, comma 3, come convertito in L. n. 133 del 2008, ha abrogato il comma 4 bis, il quale poneva a carico del contribuente l'obbligo di compilazione e presentazione degli elenchi clienti e fornitori.

Il motivo è inammissibile in quanto privo di collegamento con la ratio decidendi della sentenza impugnata.

In realtà, come si evince dalla lettura della sentenza impugnata, la stessa non ha fondato la propria statuizione unicamente sulla violazione dell'obbligo in parola ma anche - e soprattutto - sulla corrispondente presenza di rilevanti cessioni non imponibili, i cui beni erano destinati a soggetti privi dei requisiti pure dichiarati di esportatori abituali; tali soggetti erano poi anche risultati essere tutti evasori totali; le modalità di perfezionamento dei pagamenti erano inoltre tutte ricondotte a un unico soggetto, A.A., che risultava ultimo firmatario degli assegni e che nelle società coinvolte non aveva alcun potere di rappresentanza. Inoltre, la CTR ha rilevato e debitamente preso in esame il vantaggio economico che la società contribuente ha tratto dalla emissione delle fatture contestate senza l'addebito di iva con riferimento alla formazione del credito indicato nella dichiarazione; credito poi effettivamente utilizzato in compensazione con altre imposte, quindi realizzato e soddisfatto.

Il terzo motivo di ricorso censura la pronuncia impugnata denunciandone l'apparenza motivazionale e quindi la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, nn. 3 e 4 e art. 132 c.p.c., n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere il giudice dell'appello quasi del tutto ommesso di motivare il proprio convincimento affidandosi a considerazioni assertive e apodittiche; tale motivo può esaminarsi congiuntamente, in quanto ad esso strettamente connesso, con il quarto motivo di ricorso che censura la pronuncia impugnata per omessa motivazione e violazione dell'art. 132 c.p.c., n. 4, dell'art. 118 disp. att. c.p.c., degli artt. 24 e 111 Cost. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 (erroneamente - con tutta evidenza - per lapsus calami indicato come D.P.R. in ricorso), e con il sesto motivo di ricorso il quale si incentra sulla violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62 e art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in punto gravità, precisione e concordanza degli indizi, non avendo il giudice di secondo grado dato motivazione tale da consentire identificazione agevole della ratio decidendi posta a base del decidere, avendo ritenuto la consapevole concorrente partecipazione della ricorrente alla vicenda criminosa in forza di affermazioni autoreferenziali scisse dal contesto e il neppure illuminate da elementi indiziari.

Tali motivi sono tutti infondati in quanto la motivazione censurata non è affatto apparente.

Va premesso che il vizio di motivazione resta circoscritto alla sola verifica della violazione del minimo costituzionale richiesto dall'art. 111 Cost., comma 6, individuabile nelle ipotesi - che possono essere esaminate e si convertono in violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, con conseguente nullità della sentenza - di mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale, di motivazione apparente, di manifesta ed irriducibile contraddittorietà e di motivazione perplessa od incomprensibile (Cass., Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053), che ricorre nel caso in cui la motivazione risulti del tutto inidonea ad assolvere alla funzione specifica di esplicitare le ragioni della decisione (Cass., VI, 25 settembre 2018, n. 22598).

Diversamente, nel presente caso, il giudice dell'appello - con motivazione esauriente e completa, articolata in numerosi punti tutti chiaramente illustrati - ha manifestato le ragioni per le quali ha ritenuto insussistenti, nel caso di specie, le cessioni intracomunitarie oggetto di rilievo per mancata prova dell'esistenza dei requisiti di legge, a fronte della frode provata dall'Ufficio, soffermandosi puntualmente e correttamente sulle regole di distribuzione dell'onere della prova e sulla documentazione esaminata ai fini della decisione.

Il quinto motivo di ricorso denuncia la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 63 e art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, sotto il profilo dell'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, per avere la CTR perugina mancato di esaminare la decisiva circostanza documentata dalle produzioni del ricorrente dalle quali si evince il rapporto di mandato di agenzia e rappresentanza che legava il A.A. e la società Movida Sas .

Il motivo è infondato.

Nel caso di specie, parte ricorrente si duole dell'omesso esame di, alcuni elementi di prova, quale il documento di cui si è detto, con ciò censurando - attraverso il dedotto non corretto esame delle prove - una diversa ricostruzione fattuale rispetto a quella operata dal giudice di appello, riservata al giudice del merito. Quanto all'omesso esame di un fatto storico (sempre consistente nell'omesso esame del suddetto documento), nondimeno il motivo è parimenti infondato, posto che non può essere censurato come omesso esame di fatto storico l'omesso esame di documenti, in quanto circostanza ascrivibile astrattamente all'omesso esame di deduzioni difensive, il quale non rientra nella suddetta censura (Cass., Sez. V, 27 settembre 2022, n. 28163; Cass., Sez. II, 26 aprile 2022, n. 13024; Cass., Sez. I, 16 marzo 2022, n. 8584; Cass., Sez. I, 18 ottobre 2018, n. 26305).

Sul punto è più volte intervenuta questa Corte enunciando il principio, cui il Collegio aderisce e al quale intende dare continuità, per cui integra un vizio deducibile ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, come riformulato dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, conv., con modif., in L. n. 134 del 2012, soltanto l'omesso esame di un fatto storico (non di un documento o di un atto), che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti ed abbia carattere decisivo, ossia idoneo a determinare un esito diverso della controversia (cfr. sul punto, Cass. n. 16703 del 25/06/2018). Non integra pertanto il vizio in questione l'omesso esame di elementi istruttori qualora il fatto storico sia stato comunque preso in considerazione dal giudice (cfr. Cass. n. 27415 del 2018).

Il settimo motivo di ricorso denuncia l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, anche in relazione alla

normativa Euro-unitaria in materia di iva, per avere la CTR erroneamente ritenuto conseguito un illecito vantaggio fiscale da parte della società contribuente con conseguente danno all'Erario, dal momento che l'esistenza di un importo massimo compensabile ha consentito alla contribuente di incassare per mezzo di tale via il proprio credito solo in piccola parte, risultando viceversa detto credito, per l'importo più rilevante, ancora iscritto tra le poste attive della società.

Quanto al profilo relativo all'omesso esame, il motivo è infondato alla luce del chiaro dictum della pronuncia gravata secondo il quale "le operazioni messe in atto, a differenza di quanto sostenuto da parte ricorrente hanno rappresentato un'enorme vantaggio economico per la società. Basti notare che per l'anno in discussione il credito iva risultante dalla dichiarazione supera il milione di Euro ed in modo sicuramente prudenziale e strumentale la società non ne ha chiesto il rimborso, preferendo utilizzarlo in compensazione con altre imposte per evitare i controlli specifici dell'Ufficio" (pag. 4, quartultimo periodo della sentenza impugnata); ciò dimostra come il profilo che si assume trascurato sia stato in realtà precisamente esaminato in sede di appello.

Quanto poi alla denunciata violazione di legge, la stessa è del tutto insussistente.

Va premesso che il sistema di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, rappresenta una deroga rispetto all'ordinario sistema dell'IVA, la cui ratio risponde all'esigenza di evitare che determinate categorie di operatori economici, che effettuano un notevole volume di cessioni all'esportazione¹ si trovino gravati da un consistente credito di imposta nei confronti dell'Erario; il plafond qui disciplinato individua il limite quantitativo entro il quale l'esportatore abituale può esercitare la facoltà di acquistare ed importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta (ad eccezione di fabbricati, aree edificabili e beni e servizi per i quali l'IVA è indetraibile); l'ammontare dello stesso è determinato dalle cessioni all'esportazione o dalle altre operazioni non imponibili ad esse assimilate registrate nell'anno solare o nei dodici mesi precedenti.

Sul piano funzionale il meccanismo del plafond elimina, pertanto, lo "svantaggio economico" derivante dal credito IVA maturato dal produttore-esportatore che fisiologicamente non è possibile ottenere a rimborso in tempi sufficientemente brevi, con conseguente penalizzazione, sotto il profilo finanziario, dello stesso soggetto e, più in generale, delle operazioni di esportazione.

Ciò posto, con riguardo al vantaggio fiscale conseguito da GS 14 Srl, correttamente, la CTR lo ha qui individuato nel rilevante credito d'imposta di cui la stessa veniva a beneficiare: si tratta di ricostruzione non certo illogica, dal momento che la formazione di tale credito consentita dalla mancata indicazione dell'iva nelle operazioni contestate, che ha fatto diminuire artificiosamente l'iva a debito, senza influire sull'iva a credito e quindi operandosi in sede di liquidazione del tributo (illecitamente) sia una relevantissima elisione del debito iva sia un conseguente incremento altrettanto imponente del credito iva - ha costituito evidente vantaggio economico. Tale vantaggio si è concretizzato sia sotto forma di immediata variazione finanziaria positiva (avendo la CTR accertato la compensazione del credito con altre imposte, che sono state pagate con un credito illegittimamente formatosi, quindi non certo), sia sotto forma di iscrizione di un credito (ancora e sempre non certo) che a suo tempo potrà, altrettanto illegittimamente, esser

incassato sia tramite compensazione sia tramite rimborso ove non oggetto di attività di controllo e recupero da parte dell'Ufficio.

Pertanto, il ricorso è rigettato. Le spese seguono la soccombenza.

P.Q.M.

rigetta il ricorso; condanna parte ricorrente al pagamento delle spese processuali in favore di parte controricorrente che liquida in Euro 8.000,00 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