

Sentenza del 25/07/2023 n. 22421 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato alla società Evercom Communication Technology Srl un avviso di accertamento con il quale, relativamente all'anno di imposta (Omissis), aveva recuperato a tassazione costi indeducibili, ai fini Ires e Irap, e contestata l'indebita detrazione dell'Iva relativa ad operazioni di acquisto di telefoni cellulari ritenute inesistenti in quanto effettuate nell'ambito di una frode carosello che aveva coinvolto diverse società; avverso l'atto impositivo la società aveva proposto ricorso che era stato parzialmente accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Milano, che aveva ritenuto non legittima la pretesa relativa agli acquisti effettuati presso società non coinvolte nella frode; avverso la decisione del giudice di primo grado la società e l'Agenzia delle entrate aveva proposto separati appelli.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia, previa riunione degli appelli, li ha rigettati, in particolare ha ritenuto che: vi erano diversi elementi di prova presuntiva che portavano a ritenere che la società avesse avuto piena conoscenza della frode posta in essere dalla società Tecnotel Italia s.p.a; sussistevano diversi profili di antieconomicità degli acquisti compiuti dalla società svizzera "Ing. Carlo Bosa SA", che aveva acquistato dalla società Evercom Communication Technology Srl a prezzi superiori rispetto a quanto avrebbe dovuto corrispondere in caso di approvvigionamento diretto, essendo peraltro anomale le cessioni dei telefoni cellulari da Tecnotel Italia Spa alla Evercom Communication Technology Srl, il passaggio inverso di vendita da parte della società svizzera ed altre società aventi sede in Roma che, a loro volta, erano fornitrici della società Tecnotel Italia Spa la duplice veste di acquirente e venditore della società Tecnotel Italia Spa e di Evercom Communication Technology Srl; peraltro, le suddette società aventi sede a (Omissis) non avevano una struttura idonea, nè magazzini o risorse economiche e di personale, nè erano risultate avere tenuto la documentazione contabile ed extracontabile; la circostanza, sostenuta dalla società, che non era possibile che avvenisse il riacquisto della stessa merce, in quanto vi era un sistema di identificazione di ogni singolo apparecchio cellulare mediante un codice EAN, non trovava riscontro nella documentazione prodotta e, d'altro lato, non poteva avere rilevanza la invocata regolarità dei dati contabili, bancari e doganali; non poteva trovare accoglimento la doglianza della società di nullità dell'accertamento per violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5; non era, infine, meritevole di accoglimento l'appello dell'amministrazione finanziaria, in quanto nelle fatture di acquisto di telefoni cellulari comparivano dei fornitori che non erano stati individuati nel processo verbale di constatazione e nell'atto impositivo quali soggetti coinvolti nella frode. Avverso la suddetta pronuncia la società ha quindi proposto ricorso principale per la cassazione affidato a venti motivi di censura, illustrato con successiva memoria, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate depositando

controricorso contenente ricorso incidentale affidato a tre motivi di censura, cui ha resistito la società depositando controricorso.

Motivi della decisione

Sul ricorso principale della società.

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4), per violazione dell'art. 112 c.p.c. , e del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 39 e 42 , D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, comma 1, lett. a) , e dell'art. 2697, c.c..

In particolare, parte ricorrente censura la sentenza per avere affermato di dovere distinguere tra operazioni soggettivamente inesistenti e frode carosello al fine del diverso regime probatorio, in tal modo contrapponendo erroneamente la prima fattispecie alla seconda e, inoltre, senza spiegare il fondamento della propria decisione di sussistenza di una frode carosello, non avendo descritto, in punto di fatto, quali fossero gli elementi costitutivi della fattispecie concreta oggetto del giudizio con conseguente impossibilità, in diritto, di giudicare su quale fosse il legittimo regime probatorio, incorrendo, pertanto, nel vizio di motivazione apparente.

Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4), per violazione dell'art. 112 c.p.c. , per ultrapetizione, per avere ritenuto che nella fattispecie le operazioni erano soggettivamente inesistenti, nonostante il fatto che la pretesa dell'amministrazione finanziaria era relativa ad operazioni oggettivamente inesistenti, sicchè non correttamente era stato applicato il principio della necessità della prova della consapevolezza della contribuente di partecipare ad un meccanismo fraudolento.

I motivi, che possono essere esaminati unitariamente, sono infondati. Con riferimento al primo motivo va precisato che il vizio di motivazione meramente apparente della sentenza ricorre allorquando il giudice, in violazione di un preciso obbligo di legge, costituzionalmente imposto (Cosi., art. 111, comma 6), e cioè dell'art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4 (in materia di processo civile ordinario) e dell'omologo D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2 , n. 4 (in materia di processo tributario), omette di esporre concisamente i motivi in fatto e diritto della decisione, di specificare o illustrare le ragioni e l'iter logico seguito per pervenire alla decisione assunta, e cioè di chiarire su quali prove ha fondato il proprio convincimento e sulla base di quali argomentazioni è pervenuto alla propria determinazione, in tal modo consentendo anche di verificare se abbia effettivamente giudicato iuxta alligata et probata. Pertanto, la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da error in procedendo, quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass., Sez. U., Sentenza n. 22232 del 2016; Cass. civ., 8 febbraio 2023, n. 3799).

Con riferimento al caso di specie, il giudice del gravame ha chiaramente precisato che la pretesa in esame si fondava sulla contestazione della realizzazione di una frode carosello nella quale la società ricorrente si trovava coinvolta e che tale particolare fattispecie aveva riguardo all'ipotesi

in cui chi emette la fattura, sebbene formalmente esistente, si inserisce in disegno fraudolento volta ad evadere l'imposta.

Inoltre, procedendo sulla base di tale premessa di fondo, il giudice del gravame ha evidenziato sulla base di quali specifici elementi indiziari ha ritenuto che la pretesa fosse fondata, non solo ragionando in ordine alla sussistenza del profilo soggettivo, ma anche individuando gli elementi di prova presuntiva diretti a ricostruire la frode carosello, specificando: i profili di antieconomicità degli acquisti operati dalla società svizzera; l'anomalia dei passaggi di merci, operati non direttamente in favore della suddetta società svizzera ma attraverso l'acquisto e la successiva vendita da parte della società ricorrente; l'inesistenza dei soggetti a monte dell'operazione, privi di struttura idonea, di magazzini, di risorse economiche e di personale, nonché di documentazione contabile e extracontabile, quindi soggetti meramente fittizi; la duplice veste di cliente e di fornitore della società Tecnotel Italia Spa e della ricorrente.

La ricostruzione, dunque, della complessiva operazione, le sue specifiche modalità di attuazione, l'individuazione del momento centrale della frode nella inesistenza dei soggetti a monte dell'operazione, consente di ritenere che il giudice del gravame abbia adeguatamente motivato la decisione, indicando il percorso logico giuridico seguito.

Nè può ragionarsi in termini di ultrapetizione, come invece, sostenuto dalla ricorrente principale con il secondo motivo di ricorso.

Secondo il consolidato insegnamento della giurisprudenza di questa Corte, il dovere imposto al giudice di non pronunciare oltre i limiti della domanda, nè di pronunciare d'ufficio su eccezioni che possono essere proposte soltanto dalle parti, non comporta l'obbligo di attenersi all'interpretazione prospettata dalle parti in ordine ai fatti, agli atti ed ai negozi giuridici posti a base delle loro domande ed eccezioni, essendo la valutazione degli elementi documentali e processuali necessaria per la decisione, pur sempre devoluta al giudice, indipendentemente dalle opinioni, ancorchè concordi, espresse in proposito dai contendenti.

Con riferimento al caso di specie, il giudice del gravame ha inteso procedere ad una qualificazione della natura delle operazioni in esame sulla base degli elementi di prova presuntiva fatti valere dall'amministrazione finanziaria ricostruendo la vicenda, come evidenziato, in modo coerente con la premessa, compiuta in sentenza, che la pretesa era relativa ad operazioni inesistenti "frutto di frode carosello".

Con il terzo motivo di ricorso principale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), per violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 39 e 42 , D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19 , D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, comma 1, lett. a) , e dell'art. 2697 c.c. , per diversi profili: per non avere accertato l'assolvimento da parte dell'amministrazione finanziaria della inesistenza oggettiva delle operazioni contestate, in particolare che l'operazione non sia stata realizzata nella sua materialità; per avere ritenuto provata la consapevolezza della frode, sebbene la stessa concerni la prova dell'inesistenza soggettiva delle operazioni; per avere ritenuto irrilevante la prova contraria della società ricorrente.

Il motivo è infondato.

Si è già precisato che la ragione di fondo della pronuncia in esame è stata basata sulla ritenuta sussistenza di una frode carosello e, sotto tale profilo, il giudice del gravame ha specificamente indicato sulla base di quali elementi indiziari la ricostruzione operata dall'amministrazione finanziaria era da ritenersi fondata.

La prova della consapevolezza della frode, peraltro, si innesta coerentemente in questo ambito, tenuto conto dei principi della Corte di giustizia espressi sul punto (Corte di giustizia, 1 dicembre 2022, causa C-512/21).

Circa la prova contraria, la ragione di censura si orienta avverso la pronuncia del giudice del gravame che ha ritenuto che vi era una anomalia della successiva rivendita dalla società svizzera alle società aventi sede a (Omissis) che, a loro volta, erano le fornitrici della società Tecnotel Italia Spa posto che queste ultime non erano dotate di idonea struttura, di magazzini, di risorse economiche e di personale nonché di documentazione contabile ed extracontabile nonché che la società ricorrente e la Tecnotel Italia Spa erano al tempo stesso acquirenti e venditori.

Rispetto a tale passaggio motivazionale, la ricorrente principale deduce che vi era stata prova della effettività delle operazioni di compravendita, come risultante dalle fatture, dagli incarichi di spedizione, dai documenti doganali e estratti bancari.

Evidenzia, inoltre, che non troverebbe reale base probatoria l'ulteriore passaggio di merci dalla società svizzera alle società aventi sede a (Omissis).

Anche questo profilo di censura non può trovare accoglimento.

Il giudice del gravame si è pronunciato, come evidenziato, in linea con la premessa di fondo che vi era stata, nella presente vicenda, una frode carosello, ed ha posto particolare attenzione sul fatto che le vendite a monte erano state compiute da società cartiere, perchè non dotate di idonea struttura, di magazzini, di risorse economiche e di personale nonché di documentazione contabile ed extracontabile e che anche le vendite successive presentavano profili di anomalia.

E' su questo profilo di fondo che, successivamente, il giudice del gravame ha ricostruito la effettiva realizzazione della frode carosello, ricostruendo i successivi passaggi, fino a pervenire alla considerazione che vi era stata anche una vendita di ritorno dalla società svizzera alle suddette società cartiere.

La questione, dunque, della prova contraria, valorizzata dalla ricorrente principale, risulta contraddetta dalla suddetta ricostruzione complessiva operata dal giudice del gravame.

Va peraltro precisato che, secondo questa Corte (cass. civ., 20 aprile 2018, n. 9851), al fine dell'assolvimento dell'onere di prova contraria in caso di contestazione di operazioni inesistenti, è invece priva di rilievo tanto la prova sulla regolarità formale delle scritture, quanto sulle evidenze contabili dei pagamenti quanto, infine, sull'inesistenza di un dimostrato vantaggio perchè i prezzi di vendita erano conformi o superiori alla media di mercato. Si tratta, invero, di circostanze, le prime, già insite nella stessa nozione di operazione soggettivamente inesistente (e relative a dati e documenti facilmente falsificabili), e, l'ultima, perchè riferita ad un dato di fatto esterno alla fattispecie tipica ed idoneo di per sè a dimostrare l'estraneità alla frode (v.

Cass. n. 20059 del 2014 cit.; Cass. n. 428 del 14/01/2015; Cass. n. 29002 del 05/12/2017; Corte di Giustizia 22 ottobre 2015, Ppuh, C-277/14, sopra citata, che precisa che "in circostanze del genere il soggetto passivo deve essere considerato... partecipante a tale evasione, e ciò indipendentemente dalla circostanza di trarre o meno beneficio dalla rivendita dei beni o dall'utilizzo dei servizi nell'ambito delle operazioni soggette a imposta da lui effettuate a valle").

Con il quarto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), per violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 39 e 42 , D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19 , D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, comma 1, lett. a) , e dell'art. 2697 c.c. , per avere ritenuta provata la consapevolezza della frode carosello da parte della società ricorrente sebbene la stessa avesse dato prova che la società ritenute cartiere erano, all'epoca dei fatti, soggetti operativi, tanto che dalle visure camerali erano risultati operativi e che la società estera era regolarmente iscritto al Registro di commercio del Ticino, avente un proprio amministratore, operativa sul mercato, cui non era stata contestata alcuna irregolarità.

Il motivo è inammissibile.

Lo stesso, invero, non si misura con la ratio decidendi della pronuncia censurata che, dopo avere accertato che le società "a monte" erano cartiere, ha ritenuto provata la consapevolezza della partecipazione alla frode carosello in base alla considerazione che si trattava di una "società nella cui compagine sociale compaiono soggetti dello stesso nucleo familiare rinvenibile nella società Tecnotel e società che hanno la stessa sede sociale", accertamento non oggetto di specifica ragione di censura con il presente motivo.

Con il quinto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), per violazione D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 39 e 42 , D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19 , dell'art. 2697 c.c., e degli artt. 116 e 167 c.p.c. , per avere ritenuto corretta la statuizione del giudice di primo grado in ordine al coinvolgimento della società ricorrente nella frode carosello, nonostante tale assunto non sia fondato su elementi di prova e nonostante che le risultanze istruttorie prospettate dalla ricorrente (con le quali aveva dettagliatamente ricostruito lo svolgimento delle operazioni) erano divenuti elementi di fatto certi all'interno del giudizio, in virtù del principio di non contestazione.

Il motivo è infondato.

Va osservato, in primo luogo, che il giudice del gravame ha evidenziato la correttezza della decisione di primo grado indicando in modo specifico sulla base di quali elementi di prova presuntiva era corretta la conclusione cui era pervenuto il giudice di primo grado.

Circa, poi, la ritenuta violazione delle previsioni di cui all'art. 116 e 167 c.p.c. , va osservato che la applicabilità al caso di specie del principio di non contestazione (circa l'effettività delle operazioni) è contrastata dalla diversa deduzione dell'amministrazione finanziaria diretta alla ricostruzione di ogni specifica operazione all'interno della più ampia e complessa fattispecie delle operazioni carosello, sicchè la stessa ha, in tal modo, prospettato, con i propri atti difensivi, elementi chiaramente contrastati con il fatto sotteso ai suddetti elementi di prova.

Con il sesto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), per violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 39 e 42 , e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19 , con riferimento alla parte della sentenza che ha ritenuto non fondata la prospettazione della ricorrente che era impossibile riacquistare la stessa merce in quanto assistita da un sistema di identificazione di ogni singolo cellulare, posto che tale sistema era stato solo enunciato ma nelle fatture di acquisto sia dalla società Tecnotel Italia Spa che dagli altri fornitori tali codici identificativi non emergevano.

Evidenzia parte ricorrente che tale conclusione sarebbe illegittima in quanto in contrasto con le risultanze documentali, sicchè la pronuncia avrebbe omesso di considerare la nota esplicativa dei prodotti di cui in fattura contenente tutti i codici EAN relativi ai telefoni cellulari.

Il motivo è inammissibile.

Lo stesso censura come vizio di violazione di legge un accertamento in fatto compiuto dal giudice del gravame e lo stesso elemento di fatto prospettato, il documento sopra indicato, si pone in contrasto con quanto accertato in punto di fatto dal giudice del gravame, che, in proposito, ha rilevato che il sistema di identificazione dei beni (nella specie telefoni cellulari): "viene solo enunciato, ma nelle fatture di acquisto sia della Tecnotel che degli altri fornitori tali codici non emergono, essendo genericamente indicati il codice articolo unico per migliaia di telefonini di una stessa marca".

Con il settimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), per violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 39 e 42 , e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19 , e dell'art. 2697 c.c., per avere ritenuto sussistenti i profili di antieconomicità dell'operazione di acquisto della società svizzera, nonostante che tale conclusione era stata contrastata con prove documentali, in particolare era stato provato che: i prezzi erano in linea con il mercato; mai la società ricorrente e la società Tecnotel Italia Spa aveva acquistato e venduto telefoni cellulari a prezzi antieconomici.

Il motivo è inammissibile.

Anche in questo caso, si contesta, come violazione di legge, l'accertamento compiuto dal giudice del gravame in ordine alla antieconomicità dell'operazione di acquisto della società svizzera.

Con l'ottavo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), per violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 39 e 42 , D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19 , e dell'art. 53 Cost., per erroneità concettuale dell'avviso di accertamento in relazione all'inesistenza del vantaggio fiscale prospettato dalla società per effetto della frode carosello, posto che le circostanze da essa enunciate, anche ove in astratto provate, non sarebbero sufficienti ad integrare la frode, non essendo idonee a porre in essere un meccanismo evasivo o fraudolento recante un indebito vantaggio fiscale.

Il motivo è infondato.

L'accertamento in fatto della sussistenza di una frode carosello e la partecipazione della società ricorrente in questo meccanismo legittima di per sè il venire meno del diritto alla detrazione

dell'iva, avendo preso parte ad un'operazione che si iscriveva in una evasione commessa dal fornitore o da altro operatore a monte o a valle nella catena delle cessioni o prestazioni (Corte di giustizia, 11 novembre 2021, Ferimet, C-281/20), posto che, una volta proceduto ad una valutazione globale di tutti gli elementi e di tutte le circostanze del caso di specie, come effettuato dal giudice del gravame, l'esistenza di una catena di fatturazioni circolare, quale quella in oggetto, costituisce, già di per sè, un indizio serio che suggerisce l'esistenza dell'evasione.

Peraltro, una volta accertata la partecipazione alla frode carosello, è irrilevante accertare se questi abbia o meno tratto beneficio dalla rivendita dei beni o dall'utilizzo dei servizi nell'ambito delle operazioni soggette ad imposta effettuata a valle, dal momento che in tale situazione detto soggetto passivo collabora con gli autori di tale evasione (Corte di giustizia, 11 novembre 2021, Ferimet, C-281/20). Con il nono motivo di ricorso principale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5), per omesso esame del fatto decisivo e controverso consistente nella erroneità concettuale dell'avviso di accertamento in relazione alla insistenza del vantaggio fiscale della società.

Con il decimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4), per violazione dell'art. 112 c.p.c. , per omessa motivazione circa la dedotta erroneità concettuale dell'avviso di accertamento in relazione alla insistenza del vantaggio fiscale della società.

Il rigetto dell'ottavo motivo comporta l'assorbimento dei suddetti motivi.

Con l'undicesimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), per violazione del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 2 e dell'art. 109 TUIR , in relazione all'accertamento implicito della indeducibilità dei costi afferenti ad operazioni oggettivamente inesistenti.

Evidenzia parte ricorrente che la indeducibilità dei costi è esclusa dall'applicazione al caso di specie della previsione di cui all'art. 8, comma 2, cit. laddove pone una stretta correlazione costi-ricavi, già sancita in via generale dall'art. 109, TUIR , con conseguente sottrazione a tassazione dei componenti positivi di reddito direttamente afferenti ai costi per operazioni inesistenti.

Il motivo è inammissibile.

L'art. 8, comma 2, cit., disciplina l'ipotesi del riconoscimento, in caso di operazioni oggettivamente inesistenti, della non concorrenza dei componenti positivi alla formazione del reddito oggetto di verifica che siano direttamente afferenti a spese od altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati.

Questa Corte ha più volte precisato che l'art. 8, comma 2, cit., ha stabilito, con riguardo alle operazioni oggettivamente inesistenti, che i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese (Cass. civ., 19 dicembre 2019, n. 33915), salva l'applicazione di una sanzione e che, in siffatte ipotesi, grava sul contribuente l'onere di provare che i componenti positivi, che si duole abbiano nell'accertamento concorso alla formazione del

reddito, siano anch'essi fittizi, perchè ricavi "correlati", ossia direttamente afferenti a spese o ad altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati (Cass. civ., n. 19000 del 2018, cit.; Cass. n. 25967 del 2013).

Con il motivo di ricorso in esame parte ricorrente si limita a censurare la non corretta applicazione della previsione in esame, senza, tuttavia, specificare di avere prospettato al giudice di appello la prova della correlata fittizietà dei componenti positivi di reddito di cui si chiede la riduzione.

Con il dodicesimo motivo di ricorso si censura la sentenza dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5), per omesso esame del fatto controverso e decisivo consistente nella deducibilità dei costi correlati ai ricavi afferenti ad operazioni oggettivamente inesistenti.

Con il tredicesimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4), per omessa motivazione in relazione alla dedotta deducibilità dei costi correlati ai ricavi afferenti ad operazioni oggettivamente inesistenti.

La inammissibilità dell'undicesimo motivo di ricorso, relativamente al quale si è già posta in luce la mancata specificazione della prova della correlazione tra i costi relativi alle operazioni inesistenti ed i ricavi, comporta l'assorbimento dei presenti motivi.

Con il quattordicesimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), per violazione dell'art. 8, comma 1, cit., nonchè dell'art. 109, TUIR , in relazione all'accertamento implicito dell'indeducibilità dei costi afferenti ad operazioni soggettivamente inesistenti.

Con il quindicesimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5), per omesso esame del fatto decisivo consistente nella deducibilità dei costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti.

Con il sedicesimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4), per violazione dell'art. 112 c.p.c. , per omesso esame della questione della deducibilità dei costi afferenti ad operazioni soggettivamente inesistenti.

I motivi, che possono essere esaminati unitariamente, sono fondati.

Parte ricorrente ha assolto all'onere di specificità del motivo, avendo riportato il passaggio del motivo di appello con il quale aveva dedotto la sussistenza del diritto al riconoscimento della deducibilità dei costi afferenti ad operazioni soggettivamente inesistenti.

Va a tal proposito evidenziato che dalla lettura della sentenza censurata, l'operata distinzione operata a monte tra le operazioni soggettivamente inesistenti e la frode carosello non implica, diversamente da quanto sostenuto dalla difesa della controricorrente, un utilizzo di quest'ultima locuzione come sinonimo di operazione "oggettivamente inesistente", ma una ricostruzione della vicenda nell'ambito del più articolato meccanismo di una frode iva perpetrata da più soggetti che sono intervenuti nella catena delle successive cessioni, nella quale possono coesistere sia operazioni oggettivamente che soggettivamente inesistenti.

Sotto tale profilo, correttamente parte ricorrente censura la pronuncia per non essersi pronunciata sulla questione del diritto alla deduzione dei costi per operazioni soggettivamente inesistenti, il che postula una verifica, non adeguatamente esposta dal giudice del gravame, in ordine alla sussistenza, nell'ambito della frode carosello dalla stessa accertata, di profili di inesistenza soggettiva od oggettiva dell'operazione contestata alla ricorrente.

A tal proposito, va evidenziato che l'art. 8, comma 1, cit., esclude che possa essere riconosciuta la deducibilità dei costi sostenuti per operazioni oggettivamente inesistenti: questa Corte, invero, ha precisato che: "In tema di imposte sui redditi, a norma della L. n. 537 del 1993, art. 14 , comma 4-bis, nella formulazione introdotta dal D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 1 , (conv. in L. n. 44 del 2012), poichè nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti i beni acquistati non sono stati utilizzati direttamente "al fine di commettere il reato, bensì per essere commercializzati, non è sufficiente il coinvolgimento anche consapevole, dell'acquirente in operazioni fatturate da un soggetto diverso dall'effettivo venditore per escludere la deducibilità, ai fini delle imposte dirette, dei costi relativi a siffatte operazioni anche ove ricorrano i presupposti di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109" (Cass. civ., 29 agosto 2022, n. 25474).

La suddetta previsione normativa, dunque, esclude che possa essere riconosciuta la deducibilità dei costi nel caso in cui l'operazione sia da considerarsi oggettivamente inesistente, mentre può essere riconosciuta in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, posto che, in tal caso, le operazioni sono realmente avvenute, sebbene la cessione sia avvenuta da soggetto diverso rispetto a quello risultante dalla fattura.

Sulla questione, dunque, il giudice del gravame non si è pronunciato, sicchè correttamente parte ricorrente ha prospettato la violazione dell'art. 112 c.p.c. , non potendosi ragione in termini di motivazione implicita.

Con il diciassettesimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), per violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5 , per avere erroneamente ritenuto legittima la verifica nonostante la protrazione del periodo di permanenza degli operatori oltre il termine di legge e senza che fosse stata richiesta una proroga motivata.

Il motivo è infondato.

Secondo l'orientamento consolidato di questa Corte, in tema di verifiche tributarie, il termine di permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente è meramente ordinatorio, in quanto nessuna disposizione lo dichiara perentorio, o stabilisce la nullità degli atti compiuti dopo il suo decorso, nè la nullità di tali atti può ricavarsi dalla ratio delle disposizioni in materia, apparendo sproporzionata la sanzione del venir meno del potere accertativo fiscale a fronte del disagio arrecato al contribuente dalla più lunga permanenza degli agenti dell'Amministrazione (Cass. civ., 5 ottobre 2012, n. 17002).

Si è anche precisato che la violazione del termine di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente, previsto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 5 , non determina la decadenza del fisco dal potere-dovere di accertare il debito del contribuente e, quindi, non inficia la validità dell'accertamento, poichè non si tratta di

un termine perentorio, in mancanza di una specifica disposizione in tal senso e attesa l'incongruità di una siffatta qualificazione rispetto alla sua ratio ed alla possibilità di deroga con il mero consenso motivato del dirigente interno" (Cass. civ., 17 luglio 2014, n. 16323).

Con le sentenze n. 7584/2015 e n. 2055/2017, questa Corte ha ulteriormente precisato che la violazione del termine di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente, previsto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 5, non determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo, nè l'invalidità degli atti compiuti o l'inutilizzabilità delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni è stata prevista dal legislatore, la cui scelta risulta razionalmente giustificata dal mancato coinvolgimento di diritti del contribuente costituzionalmente tutelati (Cass. civ., 15 aprile 2015, n. 7584; Cass. civ., 27 gennaio 2017, n. 2055).

Con il diciottesimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 39 e 41bis, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 11, e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 55, nonché dell'art. 2729 c.c..

In particolare, evidenzia parte ricorrente che, in sede di appello, aveva contestato la genericità degli elementi di prova presuntiva sui quali il giudice di primo grado aveva basato la legittimità della pretesa impositiva, in quanto non aventi le caratteristiche della gravità, precisione e concordanza, attesa la parziale ricostruzione della circolazione dei beni e la non idoneità degli elementi di prova finalizzati a evidenziare che le cessioni a monte, operate dalle società aventi sede a (Omissis), non fossero idonee.

Il motivo è inammissibile.

Lo stesso, invero, prospetta la mancanza di idoneità degli elementi di prova presuntiva valorizzati dal giudice del gravame facendo riferimento esclusivo alla decisione di primo grado, senza, tuttavia, indicare specificamente quali elementi di prova presuntiva presi in considerazione dalla sentenza censurata non fosse idonea al fine di pervenire al risultato inferenziale della sussistenza di un meccanismo di frode carosello posto in essere.

In realtà, la censura si risolve in una astratta critica alla decisione del giudice del gravame, senza alcuna specificazione in concreto della sussistenza della violazione delle regole presuntive applicate.

Con il diciannovesimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per non avere esaminato il fatto controverso consistente nella nullità dell'avviso di accertamento in quanto emesso in assenza dei relativi presupposti di legge.

Il motivo è inammissibile.

Lo stesso, invero, deduce, quali vizio di motivazione, una questione che attiene, in realtà, al vizio di violazione di legge, poichè relativo alla mancanza dei presupposti di legge per ritenere che sussistessero elementi di prova presuntiva idonea all'accertamento della frode carosello.

Con il ventesimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4), per omessa motivazione in ordine alla nullità dell'avviso di accertamento in quanto emesso in assenza dei presupposti di legge.

Il motivo è inammissibile.

La sentenza censurata, avendo ritenuto sussistenti gli elementi di prova presuntiva idonei all'accertamento della frode carosello, ha compiuto una valutazione in ordine alla loro gravità, precisione e concordanza, pervenendo alla considerazione conclusiva della legittimità della pretesa.

In conclusione, sono fondati il quattordicesimo, quindicesimo e sedicesimo motivo di ricorso principale, sono infondati il primo, secondo, terzo, quinto, ottavo e diciassettesimo, sono inammissibili il quarto, sesto, settimo, undicesimo, diciottesimo, diciannovesimo e ventesimo motivo, assorbiti i restanti.

Sui motivi di ricorso incidentale dell'Agenzia delle entrate.

Con il primo motivo di ricorso incidentale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4), per violazione degli artt. 115, 116, 132 c.p.c. , comma 1, dell'art. 118 disp. att. c.p.c. , del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2 , n. 4) e art. 61, per avere ritenuto che dalla pretesa dell'amministrazione finanziaria dovevano essere escluse le fatture di acquisto da fornitori che non erano risultati indicati nel processo verbale di constatazione e nell'avviso di accertamento quali soggetti coinvolti nella frode carosello.

Evidenzia parte ricorrente che il suddetto passaggio motivazionale si è limitato ad affermazioni apodittiche, posto che, una volta accertato il coinvolgimento della società nella frode carosello, il giudice del gravame avrebbe dovuto esplicitare le ragioni della rilevanza del fatto posto alla base della decisione in contestazione nonché di illustrare le ragioni della condivisione alla pronuncia del giudice di primo grado, tenuto conto del fatto che il recupero a tassazione non era fondato sul fatto che la società Tecnotel Italia Spa acquistasse i telefoni cellulari, successivamente venduti alla società ricorrente, dalle società cartiere, poichè quel che rileverebbe sarebbe il fatto che, comunque, anche le altre società erano, pacificamente, fornitori della suddetta società.

Il motivo è infondato.

Come già evidenziato, l'impostazione di fondo seguita dalla pronuncia in esame si è poggiata sulla considerazione che, nella fattispecie, sussisteva una frode carosello che aveva coinvolto la società odierna ricorrente principale.

In questo ambito, il giudice del gravame ha provveduto ad una valutazione e qualificazione della fattispecie, procedendo dalle ragioni di contestazione sulle quali era basato l'avviso di accertamento ed ha focalizzato l'attenzione sulla circostanza che le società aventi sede in (Omissis) erano, a loro volta, "le fornitrici di Tecnotel; tutte queste società "romane" non sono dotate di struttura idonea, di magazzini, di risorse economiche e di personale, di documentazione contabile ed extracontabile".

Dal contenuto della pronuncia in esame, dunque, si evince che la base di partenza della frode carosello era stata individuata nella fittizia cessione di telefoni cellulari dalle suddette società aventi sede in Roma, profilo che ha caratterizzato la formazione della successiva frode carosello della quale la società ricorrente principale è stata ritenuta consapevole partecipe.

Così ricostruiti i fatti posti alla base della valutazione fattuali da parte del giudice del gravame, coerentemente questi ha ritenuto che non potevano essere contestati costi relativi a fatture emesse da altre società per le quali non era stato ravvisato, nè nel processo verbale di constatazione nè nell'avviso di accertamento, il loro coinvolgimento nella frode carosello, escludendosi, in tal modo, che gli acquisti fossero fittizi, con conseguente non ripercussione in un meccanismo fraudolento.

La pronuncia censurata, diversamente da quanto ritenuto dalla ricorrente principale, risulta coerente sul piano logico e non costituisce mero recepimento acritico della pronuncia del giudice di primo grado, in quanto, come detto, il passaggio motivazionale in esame, oggetto di censura, trova coerente configurazione nell'ambito della ricostruzione fattuale operata dal giudice del gravame.

D'altro lato, il riferimento alla diversa ricostruzione fattuale prospettata dalla ricorrente incidentale, implica una diversa rivalutazione dell'accertamento in fatto compiuto dal giudice del gravame in ordine alla effettiva ricostruzione della vicenda e delle ragioni fondanti la pretesa, sicchè, sotto tale profilo, implica una non ammissibile rivalutazione in fatto della statuizione.

Con il secondo motivo di ricorso incidentale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), per violazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c. , D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d) e art. 41bis, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, artt. 5 e 25 , D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 19 e 54 , della Direttiva Cee n. 77/388/Ce, dell'art. 167 , Direttiva Cee n. 2006/112/Ce , per essere errate in diritto le affermazioni del giudice del gravame relative alla non legittimità della pretesa impositiva con riferimento alle deduzioni dei costi per fatture emesse da soggetti non coinvolti nella frode carosello.

Evidenzia parte ricorrente che l'amministrazione finanziaria aveva fornito tutti gli elementi di prova presuntiva idonei ad evidenziare la natura cartolare e fittizio delle operazioni di vendita dei beni effettuati tra la società Tecnotel Italia Spa la società ricorrente principale e la società svizzera e, purtuttavia, il giudice del gravame ha ritenuto parzialmente illegittimo il recupero a tassazione relativamente ad acquisti effettuati presso fornitori estranei alla frode, sebbene anche i suddetti acquisti erano stati utilizzati per effettuare le vendite circolari. Il motivo è infondato.

Anche in questo caso, va precisato che la ragione dell'annullamento parziale della pretesa ha trovato fondamento sulla considerazione di fondo che non poteva procedersi alla ripresa a tassazione delle fatture emesse da società ritenute estranee alla frode, e ciò in considerazione del fatto che, proprio in considerazione del loro non coinvolgimento, non erano state considerate sia nel processo verbale di constatazione che nell'avviso di accertamento, atto, quest'ultimo, che segna specificamente la ragione della pretesa ed i suoi limiti.

La circostanza, evidenziata dalla ricorrente incidentale, che la pretesa aveva evidenziato il carattere cartolare e fittizio delle operazioni di vendita tra Tecnotel Italia Spa la società ricorrente e la società svizzera evidenzia, in coerenza con la statuizione del giudice di primo grado, che l'accertamento non aveva avuto riguardo a società non prese in considerazione nell'atto impositivo, mentre la valutazione in fatto del giudice del gravame si è arrestata alla valutazione a monte della fittizietà delle operazioni da parte delle società aventi sede in Roma, nè risulta accertato in fatto che i telefoni cellulari acquistati dalla società effettivamente esistenti fossero comunque entrate nel meccanismo della frode carosello.

Le considerazioni espresse dalla ricorrente incidentale con il presente motivo di ricorso, pertanto, risultano estranee alla realtà fattuale come specificamente accertata dal giudice del gravame, sicchè non è configurabile alcuna violazione di legge in ordine ai presupposti di applicazione delle regole presuntive.

Con il terzo motivo di ricorso incidentale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5), per omesso esame di un fatto decisivo consistente sulla circostanza che il recupero a tassazione non si fondava sulla circostanza che la società Tecnotel Italia Spa acquistasse i telefoni cellulari, successivamente ceduti alla società ricorrente principale, dalle società cartiere, tenuto conto del fatto che: a) l'attività delle società aventi sede in Roma si inseriva a valle degli acquisti effettuati dalla società ricorrente principale presso la Tecnotel Italia Spa e delle vendite effettuate alla società svizzera; b) il punto di partenza e di arrivo delle vendite circolari era rappresentato dalla società Tecnotel Italia Spa e non già dalle società "romane"; c) il fatto che nè il processo verbale di constatazione nè l'avviso di accertamento contenesse alcun riferimento alla suddette società non aventi sede in Roma, è irrilevante, trattandosi, pacificamente, di fornitori della società Tecnotel Italia s.p.a..

Il motivo è inammissibile.

Lo stesso, invero, censura per vizio di motivazione la pronuncia del giudice del gravame che si è pronunciato in ordine alla non legittimità della pretesa relativa alle fatture di vendita da parte di società non coinvolte nella frode carosello, procedendo ad un accertamento fattuale corrispondente a quello già compiuto dal giudice di primo grado, in tal modo incorrendo nella violazione del divieto di doppia conforme di cui all'art. 348ter c.p.c., ora disciplinato dall'art. 360 c.p.c. , comma 4.

Inoltre, il motivo di censura in esame, in sostanza, postula una non corretta interpretazione da parte del giudice del gravame delle risultanze emergenti dal processo verbale di constatazione e dall'avviso di accertamento, il che postula una richiesta di rivalutazione della valutazione già operata dal suddetto giudice in ordine all'esatta individuazione del contenuto della pretesa impositiva e dei suoi ambiti effettivi di applicazione e non trova, peraltro, coerenza con l'accertamento compiuto dal giudice del gravame in ordine al fatto che, dovendosi ragionare unicamente in ordine alla esistenza di una frode carosello, dovevano ritenersi estranee alla pretesa le vendite operate da soggetti non coinvolti in essa.

In conclusione, il primo e secondo motivo di ricorso incidentale sono infondati, è inammissibile il terzo.

Conclusioni.

Alle luce delle considerazioni espresse, con riferimento al ricorso principale: sono fondati il quattordicesimo, quindicesimo e sedicesimo motivo di ricorso principale, sono infondati il primo, secondo, terzo, quinto, ottavo e diciassettesimo, sono inammissibili il quarto, sesto, settimo, undicesimo, diciottesimo, diciannovesimo e ventesimo motivo, assorbiti i restanti motivi del ricorso principale; con riferimento al ricorso incidentale sono infondati il primo e secondo motivo di ricorso incidentale, è inammissibile il terzo.

Ne consegue l'accoglimento del ricorso principale per i motivi accolti, rigettati i restanti motivi, ed il rigetto del ricorso incidentale, con cassazione della sentenza per i motivi accolti con il ricorso principale ed il rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte, Accoglie il quattordicesimo, quindicesimo e sedicesimo motivo di ricorso principale, infondati il primo, secondo, terzo, quinto, ottavo e diciassettesimo, inammissibili il quarto, sesto, settimo, undicesimo, diciottesimo, diciannovesimo e ventesimo motivo, assorbiti i restanti motivi del ricorso principale; rigetta il ricorso incidentale, cassa la sentenza censurata per i motivi accolti con il ricorso principale e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza