

Sentenza del 25/03/2024 n. 7956 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Kari.Tel Srl, esercente attività di commercio all'ingrosso di prodotti di consumo non alimentare impugna per cassazione con otto motivi, la sentenza della CTR in epigrafe che, in riforma la decisione della CTP di Piacenza, aveva ritenuto legittimo l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate per Iva, Irpeg e Irap per gli anni 2003 e 2004 per aver posto in essere operazioni soggettivamente inesistenti in relazione a compravendite di telefoni cellulari.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

La società, in prossimità dell'udienza, ha depositato memoria.

Motivi della decisione 1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell' art. 360 n. 5 c.p.c., omesso esame di fatti decisivi, identificati nella documentazione da cui emergeva l'assenza di vantaggio economico dal coinvolgimento nella frode carosello ed attestanti il pagamento dell'Iva al proprio fornitore, la rivendita della merce con un seppur minimo margine di profitto, il regolare pagamento delle imposte, da cui la totale estraneità alla frode.

1.1. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell' art. 360 n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione dell' art. 116 c.p.c. per omessa valutazione degli elementi istruttori offerti in giudizio e indicati al primo motivo.

1.2. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell' art. 360 n. 5 c.p.c., omesso esame di fatti decisivi posto che la società aveva provato, mediante produzione della documentazione attestante il carico e scarico della merce riferita alle fatture asseritamente inesistenti, l'esistenza, oggettiva e soggettiva, delle operazioni contestate.

1.3. Il quarto motivo denuncia, ai sensi dell' art. 360 n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione dell' art. 116 c.p.c. per omessa valutazione degli elementi istruttori offerti in giudizio e indicati al terzo motivo.

1.4. Il quinto motivo denuncia, ai sensi dell' art. 360 n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per motivazione apparente, avendo i giudici d'appello omesso di indicare gli elementi da cui hanno desunto il loro convincimento ovvero "pur individuando questi elementi, non hanno proceduto ad una loro approfondita disamina logico-giuridica, tale da lasciar trasparire il percorso argomentativo seguito".

1.5. Il sesto motivo denuncia, ai sensi dell' art. 360 n. 3 c.p.c., violazione degli artt. 21 , 54 e 55 D.P.R. n. 633 del 1972 e 2697 c.c. per aver la CTR ritenuto la fondatezza della ripresa in violazione

dei principi di riparto dell'onere della prova in tema di operazioni soggettivamente inesistenti, rendendo una motivazione meramente apparente.

2. I motivi, che possono essere esaminati unitariamente per ragioni di connessione, vanno tutti disattesi.

2.1. Va premesso che, in tema di operazioni soggettivamente inesistenti questa Corte (v. Cass. n. 9851 del 10/04/2018, seguita da molte altre; recentemente v. Cass. n. 5339 del 27/02/2020 ; Cass. n. 15369 del 20/07/2020 ; da ultimo Cass. n. 25891 del 2023), in coerenza con le plurime affermazioni della Corte di Giustizia (v. tra le tante Corte di Giustizia 6 settembre 2012, Tóth, C-324/11; Corte di Giustizia 22 ottobre 2015, Ppuh, C-277/14; Corte di Giustizia 19 ottobre 2017, SC Paper Consult, C-101/16 e, recentemente, 11 novembre 2021, Kemwater ProChemie s.r.o., C-281/20), ha affermato che:

a. l'Amministrazione finanziaria, la quale contesti che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, l'oggettiva fittizietà del fornitore e la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta;

b. la prova della consapevolezza dell'evasione, peraltro, non richiede che l'Amministrazione finanziaria provi la partecipazione del soggetto all'accordo criminoso od anche la sua piena consapevolezza della frode ma che essa dimostri, in base ad elementi oggettivi e specifici non limitati alla mera fittizietà del fornitore, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una evasione fiscale, ossia che egli disponeva di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente;

c. incombe sul contribuente la prova contraria di aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità, della documentazione fiscale e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi.

2.2. Orbene, la CTR si è attenuta ai sopra enunciati principi di diritto posto che ha evidenziato una pluralità di elementi, allegati dall'Ufficio, e valutati, secondo i principi del ragionamento presuntivo, prima singolarmente e, quindi, con una valutazione complessiva del quadro probatorio, così concludendo che l'Ufficio aveva compiutamente assolto all'onere probatorio di cui era onerato, mentre le asserite prove contrarie erano inidonee e insufficienti a modificare le conclusioni raggiunte.

In particolare, la CTR ha espressamente preso in considerazione quali elementi rilevanti e decisivi: - la frode carosello sussisteva sia con riguardo alle operazioni a valle, sia con riguardo a quelle a monte dell'attività della Kari.Tel; - il gestore di fatto di tutte le società coinvolte, ivi compresa la Kari.Tel era sempre la stessa persona fisica; - la Kari.Tel è stata messa in liquidazione subito dopo l'avvio della verifica fiscale nonostante il macroscopico incremento del volume di

affari negli anni 2003-2004; - la coincidenza soggettiva delle persone fisiche degli amministratori in più società partecipanti al carosello; - la carenza di prova sull'effettiva utilizzazione del deposito merci.

Ha poi evidenziato che i telefoni cellulari erano acquistati solo cartolarmente e con un prezzo inferiore.

Ne ha derivato, quindi, non solo la prova della fittizietà delle operazioni ma, in termini più incisivi, della dolosa partecipazione della società alla frode.

2.3. Non sussiste, dunque, la dedotta violazione dei principi sopra evidenziati, né dei criteri di riparto probatorio.

Neppure può ritenersi - vista l'ampia articolata e argomentata decisione, scevra di contraddizioni - che la motivazione sia meramente apparente od omissiva.

Le doglianze proposte, in realtà, attingono la sufficienza della motivazione o, addirittura, la valutazione delle risultanze probatorie, censura, la prima, non più consentita alla luce dell' art. 360 n. 5 c.p.c. ratione temporis applicabile e, la seconda, inammissibile anche nella vigenza del precedente testo della norma.

2.4. In conclusione, pertanto, il sesto motivo è in parte infondato, ove lamenta l'asserita violazione di legge, in parte inammissibile dove denuncia l'apparenza motivazionale.

I primi cinque motivi, invece, sono tutti inammissibili, risolvendosi, per le ragioni anzidette, in censure meramente motivazionali e sulla valutazione delle prove, neppure sussistendo i presupposti - quanto al primo e al terzo motivo - del contestato omesso esame, rivolto solo ad elementi istruttori.

Va rilevato che secondo l'insegnamento delle Sezioni Unite (Sez. U, n. 8053 del 2014), il nuovo testo dell' art. 360 , primo comma, n. 5 c.p.c., introduce nell'ordinamento un vizio specifico che concerne l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che se esaminato avrebbe determinato un esito diverso della controversia).

Ne consegue che l'omesso esame di elementi istruttori non integra di per sé vizio di omesso esame di un fatto decisivo, se il fatto storico rilevante in causa sia stato - come nella specie - comunque preso in considerazione dal giudice, benché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie.

3. Il settimo motivo denuncia, ai sensi dell' art. 360 n. 3 c.p.c., violazione dell' art. 14 , comma 4 bis, L. n. 537 del 1993 nel testo anteriore alla modifica operata dall' art. 8 , comma 1, D.L. n. 16 del 2012 , per aver la CTR ritenuta indebita la deduzione dei costi nonostante il reato fosse stato dichiarato estinto con decreto di archiviazione per intervenuta prescrizione.

3.1. Il motivo è infondato.

3.2. Occorre premettere che la CTR ha applicato l'art. 14, comma 4 bis, nel testo anteriore alla riforma del 2012, senza considerare lo ius superveniens derivante dall' art. 8 D.L. n. 16/2012 .

Tale profilo, tuttavia, non è stato oggetto di contestazione, avendo la parte solamente contestato - come si rileva ulteriormente dalla memoria depositata che ribadisce espressamente il denunciato vizio in riferimento alla norma nel testo anteriore alle modifiche - solo la rilevanza del decreto di archiviazione con cui era stato dichiarato estinto il reato per intervenuta prescrizione, nonché la valutazione operata dalla CTR sulla qualificazione della condotta come reato.

Né è possibile applicare d'ufficio la novella non trattandosi di norma intervenuta dopo la pronuncia della CTR ma di disposizione pienamente operante al momento della decisione.

Resta quindi preclusa l'applicazione della disposizione come novellata pur di portata retroattiva ai sensi dell' art. 8 , comma 3, D.L. n. 16 del 2012 .

3.3. Ciò premesso, l'art. 14, comma 4 bis, nel testo qui applicato, prevedeva "Nella determinazione dei redditi di cui all' articolo 6 , comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi , di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 , non sono ammessi in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, fatto salvo l'esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti."

La deducibilità dei costi, dunque, come ripetutamente affermato da questa Corte (v. ad es. Cass. n. 23626 del 2011 ; Cass. n. 25617 del 2010 ; Cass. n. 19113 del 2005) era subordinata all'assenza dei presupposti dell'illecito penale; ciò, inoltre, comportava, sul piano della distribuzione dell'onere della prova, che, se l'Agenzia dimostri che l'operazione cui la fattura si riferisce è soggettivamente inesistente, compete al contribuente provare l'insussistenza di ipotesi penalmente rilevanti, in base alla regola, secondo cui, la ricorrenza dei presupposti di una deduzione, riducendo questa l'imponibile, va provata dal contribuente.

La norma, infine, era intesa in senso ampio, sì da comprendere tutti i fatti che potevano astrattamente configurare un'ipotesi di reato, non richiedendosi che la "qualificabilità" di un fatto (un atto o un'attività) come reato dovesse necessariamente derivare dall'instaurazione (e conclusione) di un giudizio penale (Cass. n. 25215 del 2010).

3.4. Nella specie, la CTR ha statuito in termini coerenti con la richiamata giurisprudenza, operando un articolato accertamento in fatto sulla configurabilità di un'ipotesi di reato, restando privo di rilievo che il procedimento fosse stato definito con una archiviazione.

Né rileva - nella medesima prospettiva - che la declaratoria di estinzione sia stata determinata dall'intervenuta prescrizione, che, in quanto tale, non esclude in alcun modo la riconducibilità del fatto ad un illecito di rilevanza penale.

4. L'ottavo motivo denuncia, ai sensi dell' art. 360 n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per omessa pronuncia sul rilievo della mancata contabilizzazione e valorizzazione delle rimanenze finali per l'anno 2004.

4.1. Il motivo è infondato.

4.2. La CTR, dopo aver accertato, in termini articolati, la vicenda e aver ritenuto la consapevole (e dolosa) partecipazione della società alla frode, ha esplicitamente affermato "sono assorbiti per continenza tutti i rimanenti profili di censura dedotti con il ricorso", tra i quali, come risulta dallo stesso ricorso per cassazione (v. pag. 10), rientrava anche la dedotta mancata contabilizzazione e valorizzazione delle rimanenze finali.

4.3. Il giudice d'appello, dunque, ha esplicitamente statuito anche in ordine al lamentato profilo, ritenendo che la decisione sulla frode complessiva includesse necessariamente anche le questioni relative alle rimanenze finali.

5. Il ricorso va pertanto rigettato.

Le spese, liquidate in dispositivo, sono regolate per soccombenza.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente al pagamento delle spese a favore dell'Agenzia delle entrate, che liquida in complessive Euro 40.000,00 oltre spese prenotate a debito.

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

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza