

15065.22

CU



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
V SEZIONE CIVILE

Composta da

Oggetto:
Operazioni oggettiva-
mente inesistenti

Biagio Virgilio	- Presidente -	
Giacomo Maria Nonno	- Consigliere -	R.G.N. 22377/2014
Giancarlo Triscari	- Consigliere -	Cron. 15065
Maria Giulia Putaturo Donati	- Consigliere -	AC -
Viscido di Nocera		25/1/2022
Pierpaolo Gori	- Consigliere Rel. -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 22377/2014 R.G. proposto da
(omissis) S.P.A., in persona del legale rappresentante p.t., rappresen-
tata e difesa dall'Avv. (omissis) , elettivamente domiciliata
presso il suo studio in (omissis) ;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rap-
presentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domici-
lio eletto in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12;

228
2022

92

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, sez. staccata di Latina, n.681/39/2014 depositata il 6 febbraio 2014, non notificata.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 25 gennaio 2022 dal consigliere Pierpaolo Gori.

Rilevato che:

1. Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, sez. staccata di Latina, veniva accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Frosinone n. 134/3/2010 in relazione all'avviso di accertamento per IRES, IRAP, IVA 2003 e accessori emesso nei confronti della (omissis) S.p.a..
2. Il giudice d'appello non condivideva la decisione del giudice di primo grado e confermava integralmente le riprese, traenti origine dalla contestazione di operazioni oggettivamente inesistenti in capo alla società, esercente attività di commercializzazione all'ingrosso di macchine utensili per la lavorazione del legno e del ferro.
3. Avverso la decisione la contribuente propone ricorso, affidato a nove motivi, cui replica l'Agenzia delle Entrate depositando controricorso.

Considerato che:

4. Con il primo motivo di ricorso - ex art.360 primo comma n. 4 cod. proc. civ. - la contribuente deduce la nullità della sentenza, in relazione agli artt.24 e 111 comma 6 Cost., 132 comma 2 n.4 cod. proc. civ., 118 disp. att. cod. proc. civ., 36 comma 2 n.4 del d.lgs. n.546 del 1992 per apparenza della motivazione, non avendo il giudice d'appello preso posizione in modo chiaro in ordine alla tipologia di inesistenza - oggettiva o soggettiva - delle operazioni contestate, ri-

levante anche ai fini dell'applicazione dell'art.8 commi 1 e 2 del d.l. n. 16 del 2012 convertito con modificazioni in legge n.44 del 2012 il quale ha previsto un diverso trattamento dei "costi da reato" a seconda del tipo delle operazioni.

5. Il motivo è fondato limitatamente allo *ius superveniens*, benché erroneamente dedotto con riferimento alla soggettiva anziché all'oggettiva inesistenza delle operazioni, nei limiti che seguono. Si rammenta innanzitutto che «*La riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione*» (Cass. Sez. Un., 7 aprile 2014 n. 8053). La sentenza impugnata non solo riassume efficacemente il fatto alla base delle riprese, le difese delle parti e le doglianze oggetto di decisione, ma anche esprime una chiara *ratio decidendi* accertando l'inesistenza oggettiva delle operazioni contestate.

6. Inoltre, non c'è alcuna contraddittorietà della motivazione idonea a far ritenere la motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile. Il giudice d'appello ha infatti esplicitamente dato atto del fatto

43

che le operazioni sono state contestate dall'Amministrazione come oggettivamente inesistenti, come si legge nel primo paragrafo della prima pagina della parte motiva della sentenza impugnata. Il fatto che la motivazione abbia poi anche approfondito l'aspetto dell'elemento soggettivo, irrilevante ai fini della prova dell'oggettiva inesistenza delle operazioni è, per l'appunto, una circostanza irrilevante.

7. Tuttavia, dalla qualificazione in termini di oggettiva inesistenza delle operazioni, discende, limitatamente alle imposte sui redditi, anche la rilevanza dello *ius superveniens* dell'art.8 commi 1 e 2 del d.l. n.16 del 2012 convertito con modificazioni in legge n.44 del 2012 circa i "costi da reato", dedotto avanti al giudice d'appello, come si legge in controricorso, questione riproposta con il primo motivo di ricorso per Cassazione.

In tema di imposte sui redditi, e con riguardo ad operazioni oggettivamente inesistenti, ai sensi della disposizione di legge summenzionata, che ha portata retroattiva ed è applicabile anche d'ufficio, 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. Sez. 5, Sentenza n. 7896 del 20/04/2016, Rv. 639570 - 01; Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 19000 del 17/07/2018, Rv. 649776 - 01). La CTR terrà dunque conto in sede di rinvio, quanto ai costi, del diritto sopravvenuto ai sensi dell'art. 8, comma 2, del d.l. n. 16 del 2012, conv., con mod., nella l. n. 44 del 2012.

8. Con il secondo motivo di ricorso - ex art.360 primo comma n. 4 cod. proc. civ. - la società prospetta la nullità della sentenza, per violazione e falsa applicazione degli artt.115 e 116 cod. proc. civ., nella



parte in cui la CTR individua nella consapevolezza o meno del coinvolgimento della ricorrente nella frode organizzata da altri, un punto focale della vicenda.

9. Il motivo è inammissibile per carenza di interesse. *«In tema di IVA, una volta assolta da parte dell'Amministrazione finanziaria la prova (ad esempio, mediante la dimostrazione che l'emittente è una "cartiera" o una società "fantasma") dell'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA e/o della deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, senza che, tuttavia, tale onere possa ritenersi assolto con l'esibizione della fattura ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, che vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia.»* (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 17619 del 05/07/2018 - Rv. 649610 - 01; conforme Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 27554 del 30/10/2018 - Rv. 651216 - 01). (Parallelamente, quanto alla ripresa per imposte dirette, si veda Cass. Sez. 5, Sentenza n. 7896 del 20/04/2016 - Rv. 639570). Pertanto, ai fini delle operazioni oggettivamente inesistenti è irrilevante il profilo dell'elemento soggettivo e, sul punto, la motivazione della CTR va corretta. Tuttavia, il giudice d'appello ha sostanzialmente esattamente identificato il canone di riparto dell'onere della prova circa le operazioni oggettivamente inesistenti, affermando che *«grava su di essa [l'Agenzia] l'onere di provare che le operazioni oggetto delle fatture, in realtà non sono mai state poste in essere. Ma se l'Amministrazione fornisce validi elementi (...) passerà al contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate»* (p. 2 sentenza). Pertanto, la successiva elaborazione che si estende all'elemento soggettivo non incide sull'accertamento compiuto dal giudice d'appello della mancata valutazione

congiunta e non frazionata degli elementi probatori, dettagliati in motivazione, da parte del giudice di prime cure, in relazione al canone di riparto della prova come sopra riportato.

10. Con il terzo motivo la ricorrente - ai fini dell'art.360 primo comma n. 3 cod. proc. civ. - deduce la violazione e falsa applicazione degli artt.19 e 21 del d.P.R. n.633 del 1972, 2727, 2729, 2697 cod. civ., per non aver la CTR esaminato in alcun modo la prova contraria offerta dalla società.

11. Il motivo è inammissibile perché la motivazione della CTR, congrua, si è pronunciata sul fatto storico alla base delle riprese e sulla questione dell'onere della prova e, per consolidata interpretazione giurisprudenziale (Cass. Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014), l'omesso esame di elementi istruttori non integra di per sé il vizio di omesso esame di un fatto decisivo, se il fatto storico rilevante in causa sia stato comunque preso in considerazione, benché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie offerte dalle parti.

12. Con il quarto motivo la contribuente - agli effetti dell'art.360 primo comma n. 4 cod. proc. civ. - prospetta la nullità della sentenza, in relazione agli artt.24 e 111 comma 6 Cost., 112, 132 comma 2 n.4 cod. proc. civ., 118 disp. att. cod. proc. civ., 36 comma 2 n.4 del d.lgs. n.546 del 1992 per apparenza della motivazione in ordine alla consapevolezza della frode altrui.

13. Il motivo è inammissibile per difetto di interesse, per le medesime ragioni già esposte in dipendenza del secondo motivo.

14. Con il quinto motivo di ricorso - ex art.360 primo comma n. 3 cod. proc. civ. - si lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt.



19 del d.P.R. n.633 del 1972, 17, 18, 21 e 22 della Sesta direttiva del 17 maggio 1977 n.77/388/CEE (vigenti artt.173, 178, 193 e 206 della Direttiva n.2006/112/CE), 2727, 2729, 2697 cod. civ., sul presupposto che le operazioni in esame fossero contestate come soggettivamente inesistenti.

Con il sesto motivo la società - ai fini dell'art.360 primo comma n. 5 cod. proc. civ. - deduce l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, nell'ipotesi in cui si dovesse ritenere legittimo presumere la consapevolezza della ricorrente in merito alla frode altrui in ragione degli elementi indicati dalla CTR.

Con il settimo motivo la ricorrente - agli effetti dell'art.360 primo comma n. 3 cod. proc. civ. - censura la violazione e falsa applicazione degli artt.19, 21 del d.P.R. n.633 del 1972, 2727, 2729, 2697 cod. civ., sul presupposto che la CTR abbia accertato l'inesistenza soggettiva delle operazioni in esame.

Con l'ottavo motivo di ricorso - ai sensi dell'art.360 primo comma n. 3 cod. proc. civ. - si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 14 comma 4 bis della l. n.537 del 1993, come modificato dall'art.8 commi 1 e 3 del d.l. n.16/2012, convertito con motivazioni dalla legge n.44 del 2012, sempre nell'ipotetica prospettiva delle operazioni soggettivamente inesistenti.

15. I motivi suddetti, connessi in quanto tutti presuppongono l'inesistenza soggettiva delle operazioni contestate, sono inammissibili per difetto di interesse, alla luce delle ragioni esposte in dipendenza del primo e secondo motivo, dal momento che le operazioni sono state contestate come oggettivamente inesistenti, che la CTR ha esattamente identificato tale qualificazione e reso una motivazione non perplessa né insanabilmente contraddittoria. Quanto al profilo dello *ius*



superveniens, pure erroneamente dedotto con riferimento alla soggettiva anziché all'oggettiva inesistenza, vale quanto stabilito in relazione al primo motivo.

16. Con il nono motivo di ricorso - ai sensi dell'art.360 primo comma n. 4 cod. proc. civ. - si denuncia l'omessa pronuncia ex art.112 cod. proc. civ. quanto al secondo motivo di appello in relazione al recupero di maggiori ricavi presunti (Euro 38.271,63) dipendente dalla ritenuta equa e ragionevole divisione tra la ricorrente e la (omissis) S.r.l. del risparmio fiscale conseguito da quest'ultima (Euro 76.543,25) in relazione all'acquisto di un macchinario da (omissis), fatturato e consegnato e ritenuto nondimeno inesistente dall'Agenzia.

17. Il motivo è inammissibile. Costituisce principio di diritto consolidato quello secondo cui la denuncia di vizi fondati sulla pretesa violazione di norme processuali non tutela l'interesse all'astratta regolarità dell'attività giudiziaria, ma garantisce solo l'eliminazione del pregiudizio subito dal diritto di difesa della parte in conseguenza della denunciata violazione, con la conseguenza che deve ritenersi inammissibile l'impugnazione con la quale si lamenti un mero vizio del processo, senza prospettare anche le ragioni per le quali l'erronea applicazione della regola processuale abbia comportato, per la parte, una lesione del diritto di difesa o altro pregiudizio per la decisione di merito (Cass., Sez. 3, n. 4340 del 23 febbraio 2010; Sez. 2, n. 3024 del 7 febbraio 2011; Sez. 2, n. 30652 del 30 dicembre 2011).

18. Orbene, in disparte dall'omessa pronuncia, nel concreto della questione l'Agenzia ha innanzitutto specificamente contestato che sia stato prodotto il d.d.t. relativo all'operazione (p.23 controricorso) e il documento non è stato riprodotto in ricorso per compiuta autosufficienza, com'era onere della contribuente fare per dimostrare la deci-

sività della censura. Quanto all'imputazione del risparmio fiscale conseguito all'operazione *de quo* ritenuta oggettivamente inesistente, il criterio del riparto al 50% tra cedente e cessionario è un criterio logico, che sarebbe stato ancora una volta onere della contribuente superare dimostrato che il risparmio d'imposta in proprio favore sarebbe intervenuto in misura diversa e più favorevole.

19. In conclusione, accolto il primo motivo, limitatamente allo *ius superveniens* con riferimento alle imposte dirette, rigettato il ricorso nel resto, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla CTR del Lazio, in diversa composizione, in relazione al profilo, oltre che per la liquidazione delle spese di lite.

P.Q.M.

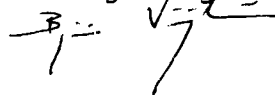
La Corte:

accoglie il primo motivo di ricorso, nei limiti di cui in motivazione, rigettato il ricorso nel resto, cassa la sentenza impugnata con rinvio alla CTR del Lazio, in diversa composizione, in relazione al profilo, oltre che per la liquidazione delle spese di lite.

Così deciso in Roma il 25 gennaio 2022

Il Presidente

Biagio Virgilio



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, **12 MAG. 2022**

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO
Dott.ssa Isabella Panacchia

