



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta da

Oggetto: tributi
– operazioni
soggettivamente
inesistenti

Ernestino Luigi Bruschetta	Presidente -	
Giuseppe Fuochi Tinarelli	Consigliere -	R.G.N. 26612/2015
Tania Hmeljak	Consigliere -	
Francesco Federici	Consigliere -	CC 13/09/2022
Filippo D'Aquino	Consigliere Rel. -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 26612/2015 R.G. proposto da:

(omissis) **S.p.A. in liquidazione** (C.F. (omissis)), in

persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avv. (omissis) in virtù di procura a margine del controricorso, elettivamente domiciliata presso lo studio dell'Avv.

(omissis) in (omissis)

– *ricorrente* –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. (omissis)), in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12

– *controricorrente* –



avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, n. 2036/21/15 depositata in data 3 aprile 2015

Udita la relazione svolta dal Consigliere Filippo D'Aquino nella camera di consiglio del 13 settembre 2022.

Lette le conclusioni scritte del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale GIUSEPPE FICHERA, che ha concluso per l'accoglimento del sesto motivo di ricorso.

RILEVATO CHE

1. La società contribuente (omissis) S.p.A. ha impugnato un avviso di accertamento, relativo al periodo di imposta 2009, con cui veniva rettificato il reddito di impresa e recuperate IRES, IRAP e IVA, oltre sanzioni e accessori, conseguentemente all'utilizzo di fatture per prestazioni soggettivamente inesistenti. L'avviso traeva origine da un PVC, nel corso del quale si accertava l'utilizzo da parte della società contribuente di fatture di acquisto relative a prodotti elettronici (informatici e telefonia mobile), provenienti da soggetti privi di struttura organizzativa e sconosciuti al fisco, già parti attive di una frode carosello ai fini IVA.

2. La CTP di Roma ha rigettato il ricorso.

3. La CTR del Lazio, con sentenza in data 3 aprile 2015, ha rigettato l'appello della società contribuente, ritenendo provata la consapevolezza del contribuente nella frode IVA di avere operato attraverso l'interposizione di società «*cartiere*» che avrebbero consentito un'indebita detrazione di IVA e un'indebita deduzione di costi. Sotto il profilo probatorio, il giudice di appello ha valorizzato alcuni elementi indiziari, quali gli ingenti importi di acquisti, operati da fornitori privi di abituale consuetudine commerciale («*appena conosciuti e presentati da altri soggetti di cui non si ricorda il nome*») e di esperienza professionale, la mancata riscossione dei crediti maturati, il mancato riscontro delle movimentazioni con le altre



società coinvolte, nonché l'irragionevolezza del prezzo medio di ricarico e del profitto ricavato.

4. Propone ricorso per cassazione la società contribuente, affidato a sei motivi; resiste con controricorso l'Ufficio.

CONSIDERATO CHE

1.1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., omessa pronuncia, violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. in relazione all'art. 320, n. 4, cod. proc. civ., nonché, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 7, 42, 56, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nella parte in cui la sentenza impugnata non si è pronunciata sull'eccezione di nullità dell'atto impositivo per vizio di motivazione, eccezione già sollevata in primo grado. Parte ricorrente allega di avere sollevato in entrambi i gradi di giudizio la doglianza, priva di esame da parte dei giudici dei due gradi di merito, secondo cui l'atto impositivo sarebbe nullo per non avere allegato, né messo a disposizione della società contribuente gli atti di organi di polizia tributaria a cui l'atto impositivo faceva riferimento, con particolare riferimento agli atti istruttori relativi alle società fornitrici prive di organizzazione.

1.2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., nullità della sentenza, motivazione apparente e violazione dell'art. 111 Cost. e dell'art. 132 cod. proc. civ., per avere la sentenza impugnata omissivo di esporre adeguatamente il percorso logico che ha portato a ritenere che nel caso di specie ricorresse una frode carosello e di quale interposizione si trattasse.

1.3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 41, 19 e 75 d.P.R. n. 633/1972, nella parte in cui la sentenza



impugnata ha ritenuto assolto l'onere della prova da parte dell'Ufficio circa la consapevolezza della società contribuente di far parte di una frode IVA sulla base di elementi indiziari. Parte ricorrente deduce che occorra provare la consapevolezza, anche in termini colposi («*sapeva o avrebbe dovuto sapere*») di partecipare a frodi o di avere come fornitori a monte soggetti privi di organizzazione, circostanza in relazione alla quale non assumerebbe rilievo decisivo l'assenza di struttura organizzativa dell'emittente. Ritiene parte ricorrente che la CTR, nel ritenere provata tale consapevolezza, abbia invertito l'onere della prova e non abbia posto a fondamento elementi indiziari dotati di pregnanza presuntiva.

1.4. Con il quarto motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame di fatti decisivi per il giudizio oggetto di discussione tra le parti. Parte ricorrente censura la sentenza impugnata per avere omesso di valutare ulteriori «*molteplici circostanze di fatto*» ai fini dell'assolvimento della prova contraria, che non sarebbero state oggetto di esame e liquidate senza alcun esame, quali l'assenza di rapporti tra i soggetti della catena distributiva, la modalità operativa della contribuente, il valore di mercato delle merci acquistate, essendo l'inadeguatezza del valore di scambio accertata solo in relazione agli acquisti di uno solo dei fornitori, l'esistenza stessa dei fornitori e la conoscenza dei suoi referenti da parte della società contribuente, il mancato accertamento di assenza di professionalità settoriale dei fornitori.

1.5. Con il quinto motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., nullità della sentenza, motivazione illogica in violazione dell'art. 111, sesto comma, Cost. e dell'art. 132 cod. proc. civ., per avere la sentenza impugnata ritenuto che la società contribuente fosse consapevole di avere preso parte a una frode IVA per effetto del mancato recupero dei crediti, assumendo



parte ricorrente che tale circostanza sarebbe nuova, con la sola eccezione dei crediti vantati nei confronti del fornitore Multimedia, in quanto non contenuta nell'avviso di accertamento, circostanza di cui, inoltre, deduce l'irrilevanza ai fini indiziari. Contesta, ulteriormente, la pregnanza dell'elemento indiziario del mancato riscontro in contabilità delle fatture.

1.6. Con il sesto motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., omessa pronuncia, violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. in relazione all'art. 360, n. 4, cod. proc. civ., in ordine al motivo di appello relativo alla violazione e falsa applicazione degli artt. 75 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), 19 d.P.R. n. 633/1972 e alla insussistenza della violazione dell'art. 14, comma 4-bis, l. 24 dicembre 1993, n. 537. Parte ricorrente trascrive, in ossequio al principio di specificità, il motivo di appello sul quale la sentenza impugnata non si sarebbe pronunciata.

2. Il primo motivo è infondato, dovendo farsi applicazione del principio consolidato secondo cui non ricorre il vizio di omessa pronuncia quando la decisione adottata, in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte, comporti necessariamente il rigetto di quest'ultima, non occorrendo una specifica argomentazione in proposito; nel qual caso è sufficiente quella motivazione che fornisca una spiegazione logica ed adeguata della decisione adottata, evidenziando le prove ritenute idonee a suffragarla, ovvero la carenza di esse, senza che sia necessaria l'analitica confutazione delle tesi non accolte o la disamina degli elementi di giudizio non ritenuti significativi (Cass., Sez. V, 2 aprile 2020, n. 7662; Cass., Sez. V, 6 dicembre 2017, n. 29191). Nella specie il giudice di appello, come correttamente dedotto dal controricorrente, ha implicitamente esaminato tale questione rigettandola, osservando l'esistenza di *«risultanze riscontrate in sede di verifica, siccome riportate*



nell'avviso impugnato», nonché esaminando la pretesa impositiva nel merito.

3. Il secondo motivo è infondato, essendo il vizio di motivazione apparente relegato solo al caso di motivazione priva dei requisiti minimi che consentano di ripercorrere l'iter argomentativo seguito dal giudice del merito (Cass., Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053). Il giudice di appello, sia pure succintamente, ha descritto la frode IVA attraverso il ricorso alla *«interposizione di cosiddette "società cartiere", volto esclusivamente al mancato versamento dell'IVA»*, che prevedeva la mera interposizione del soggetto cedente, privo di organizzazione, che non avrebbe così versato l'IVA ai fini dell'evasione dell'imposta.

4. Il terzo motivo è infondato. Secondo la costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, il diniego di detrazione può essere affermato *«se l'Amministrazione tributaria accerta che il diritto alla detrazione è stato esercitato in modo fraudolento»* caso nel quale *«può chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso degli importi detratti (v., segnatamente, sentenze 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman, Racc. pag. 655, punto 24; 29 febbraio 1996, causa C-110/94, INZO, Racc. pag. I-857, punto 24, e Gabalfrisa e a., cit., punto 46) e spetta al giudice nazionale negare il beneficio del diritto a detrazione se è dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo»* (Corte di Giustizia, 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C/440/04, punto 55). Il principio eurounitario costantemente affermato impone all'Ufficio di accertare, sulla base di elementi oggettivi, i fatti costitutivi che denotino la consapevolezza nel cessionario che l'emittente che ha fornito i beni o i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione non fosse l'effettivo fornitore dei beni o servizi e che l'operazione si iscriveva in un'evasione commessa



dal fornitore o da un altro operatore a monte (Corte di Giustizia, 21 giugno 2012, Mahagében, C-80/11 e C-142/11 cit., punti 45, 48; analogamente Cass., Sez. V, 20 aprile 2018, n. 9851). Nella specie il giudice di appello ha positivamente riscontrato l'assolvimento dell'onere della prova da parte dell'Ufficio, individuando alcuni elementi oggettivi, indiziari a sostegno della consapevolezza del contribuente di far parte della frode IVA (ingenti quantitativi di merci acquistate, assenza di professionalità dei fornitori, scarsa conoscenza degli stessi, mancata riscossione dei crediti maturati, mancato riscontro delle movimentazioni contabili, scarso ricarico per unità di prodotto).

5. Il quarto motivo è inammissibile, stante la preclusione – come rileva parte controricorrente (e come deduce il Pubblico Ministero) – derivante dall'applicazione al caso di specie dell'art. 348-ter cod. proc. civ. in materia di «*doppia conforme*».

6. Il quinto motivo è inammissibile in relazione ad entrambe le censure, in conformità alle conclusioni del Pubblico Ministero. Inammissibile è, difatti, la censura di novità dell'elemento indiziario del mancato recupero dei crediti (con la sola eccezione del fornitore Multimedia), non avendo il ricorrente trascritto, né allegato l'atto impositivo al fine di verificare se e in che termini tale elemento sia stato articolato in sede giurisdizionale da parte dell'Ufficio.

7. Inammissibile è, inoltre, l'ulteriore profili della medesima censura relativo alla scarsa pregnanza degli elementi indiziari valorizzati dalla CTR, perché il ricorrente mira, in realtà, alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito (Cass., Sez. VI, 4 luglio 2017, n. 8758) attraverso il novellato apprezzamento delle prove, rimesso alla valutazione del giudice di merito (Cass., Sez. I, 5 febbraio 2019,



n. 3340; Cass., Sez. I, 14 gennaio 2019, n. 640; Cass., Sez. I, 13 ottobre 2017, n. 24155; Cass., Sez. V, Sez. 5, 4 aprile 2013, n. 8315).

8. Fondato è, invero, il sesto motivo proposto in via gradata, avendo il ricorrente proposto in appello la censura di deduzione dei costi inerenti l'attività svolta, trattandosi di attività reali e non fittizie di per sé non costituenti reato, motivo di appello sul quale la CTR non si è pronunciata, come osserva il Pubblico Ministero, «*senza neppure considerare l'applicabilità, nel giudizio che ci occupa, dell'art. 14, comma 4-bis, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, nella formulazione introdotta con l'art. 8 del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44*». Il ricorso va, pertanto, accolto in relazione all'ultimo motivo, cassandosi la sentenza impugnata con rinvio alla CTR *a quo*, anche per la liquidazione delle spese processuali.

P. Q. M.

La Corte accoglie il sesto motivo, rigetta nel resto il ricorso; cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla CTR del Lazio, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, in data 13 settembre 2022

Il Presidente
Ernestino Luigi Bruschetta

