



REPUBBLICA ITALIANA
In nome del Popolo Italiano
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

OPERAZIONI
INESISTENTI

ETTORE CIRILLO	Presidente	
ROBERTA CRUCITTI	Consigliere	R.G. N. 29494/2014
MICHELE CATALDI	Consigliere	PU – 25/01/2023
MARIA LUISA DE ROSA	Consigliere	
ALBERTO CRIVELLI	Consigliere Rel.	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 29494/2014 R.G. proposto da:

(omissis) (omissis) (omissis), con sede legale in (omissis),

qual incorporante di (omissis) s.p.a., già corrente in (omissis)

in persona del legale rappresentante, rappresentata e difesa dagli avv. Andrea Mina e Daniele Manca Bitti, elettivamente domiciliati in Roma, via Luigi Luciani, 1, presso del secondo, il tutto come da procura a margine del ricorso;

– ricorrente –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura generale dello Stato, e presso la stessa domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12;

- controricorrente -

Avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. della LOMBARDIA, sez. staccata di Brescia, n. 2201/64/14, depositata il 23 aprile 2014.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 25 gennaio 2023 dal consigliere Alberto Crivelli.



Si dà atto che il Sostituto Procuratore generale ha chiesto il rigetto del ricorso e che il difensore della ricorrente si riportava agli atti, chiedendo l'accoglimento del ricorso.

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate notificava in data 23 luglio 2010 due avvisi di accertamento a carico della contribuente: per euro 1.342.373,52 ai fini IRES e IRAP, nonché maggior IVA per euro 262.862,85, il tutto relativamente all'anno 2005; per euro 1.290.188 ai fini Ires, Irap, nonché maggiore IVA per euro 1800 relativamente all'anno 2006. Tanto a seguito di rettifiche effettuate sulla base di processo verbale di constatazione della Guardia di finanza, nel quale erano stati rilevati: omessa contabilizzazione di ricavi in relazione a cessioni di immobili; illegittima emissione di note di credito; disconoscimento di passività riconducibili ad operazioni inesistenti; corrispettivo percepito per l'emissione di fatture relative ad operazioni inesistenti. La contribuente ricorreva eccependo: l'inammissibilità del ricorso all'accertamento in parte induttivo ed in parte analitico; l'assenza di elementi probatori idonei relativamente alle compravendite immobiliari, violazione dell'art. 88, TUIR in relazione alla ritenuta natura di operazioni inesistenti in rapporto alle note di credito e omessa motivazione per l'accertamento induttivo.

2. La CTP respingeva il ricorso, e quindi veniva proposto gravame, anch'esso respinto dalla CTR con la sentenza qui impugnata.

La contribuente propone così ricorso in cassazione, affidato a sette motivi. L'Agenzia si è costituita per resistere.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la contribuente denuncia violazione o falsa applicazione degli artt. 39 e 41-bis, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, 2727 e 2729, cod. civ., 132, cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, cod. proc. civ.



A parere della stessa, infatti, i giudici d'appello avrebbero violato le indicate norme avendo trascurato il fatto che, relativamente all'anno d'imposta 2006, avendo l'ufficio giustificato il ricorso all'accertamento induttivo in relazione alla asserita sussistenza di n. 10 fatture per operazioni inesistenti, rispetto alle quali espressamente richiamava la natura fittizia della contabilità (tramite la citazione di una circolare che concludeva in tal senso), non poteva sostenersi che la menzione dell'art. 39, secondo comma, d.P.R. n. 600/1973, costituisse frutto di un errore. In particolare, avendo posto alla base della propria decisione l'asserzione per cui la menzione dell'art. 39, cit., sarebbe frutto di errore, la CTR non avrebbe poi potuto richiamare la fondatezza dell'accertamento sulla base di presunzioni.

1.1. Il motivo è infondato. Va infatti rilevato che la sentenza impugnata precisa anche come, a parere dei giudici d'appello, "nulla vieta di utilizzare e affiancare la metodologia dell'accertamento induttivo a quello analitico". Sulla base di tale precisazione, unitamente alla restante parte della motivazione, può ben concludersi nel senso che la sentenza abbia riferito la propria affermazione, inerente all'erronea menzione dell'art. 39, d.P.R. n. 600/1973, all'anno d'imposta 2005, rispetto al quale la stessa difesa della contribuente conviene circa il fatto che si sia trattato di un mero errore di citazione della disposizione.

2. Con il secondo motivo la contribuente denuncia violazione o falsa applicazione degli artt. 41-*bis*, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, 24, l. 7 luglio 2009, n. 88, 2697, 2727 e 2729, cod. civ., 115 e 116, cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ.

A parere della ricorrente l'Agenzia errava nell'attribuire valore di presunzione semplice all'entità delle somme mutate dagli acquirenti degli immobili ed alla documentazione acquisita dalla guardia di finanza, laddove vi erano le dichiarazioni contrastanti



rispetto a tali dati, rilasciate dai compratori stessi, ~~nonché le~~ risultanze delle perizie bancarie, tra l'altro violando il principio dell'inammissibilità della *praesumptio de praesumpto*.

2.1. In realtà, sotto la menzione della violazione di legge, il ricorrente tende a sottoporre a questa Corte una revisione della valutazione delle prove operata dal giudice del merito, e come tale inammissibile in questa Sede.

In ogni caso va affermato che non esiste un divieto di presunzione di secondo grado, in quanto lo stesso non è riconducibile né agli artt. 2729 e 2697, cod. civ., né a qualsiasi altra norma, ben potendo quindi il fatto noto, accertato in via presuntiva, costituire la premessa di un'ulteriore presunzione idonea – in quanto a sua volta adeguata – a fondare l'accertamento del fatto ignoto (Cass. Sez. 01/08/2019, n. 20748), atteso che, in tema di presunzioni, la prova inferenziale che sia caratterizzata da una serie lineare di inferenze, ciascuna delle quali sia apprezzata dal giudice secondo criteri di gravità, precisione e concordanza, fa sì che il fatto "noto" attribuisca un adeguato grado di attendibilità al fatto "ignoto", il quale cessa pertanto di essere tale, ciò che risolve l'equivoco logico che si cela nell'assunto divieto di *praesumptio de praesumpto* (Cass. 07/12/2020, n. 27982).

Ciò premesso, si osserva che per aversi violazione delle disposizioni di cui agli artt. 2727 e 2729, cod. civ., in tema di presunzioni semplici, occorre dedurre che il giudice del merito abbia qualificato come gravi precisi e concordanti gli elementi, per poi ritenere gli stessi inidonei a costituire la prova presuntiva, oppure al contrario ritenga gli elementi privi di tali requisiti, ma idonei a sorreggere la prova medesima. Viceversa, nella specie il giudice d'appello ha avallato la fondatezza degli elementi raccolti dall'ufficio sulla base di una valutazione di fatto in ordine alla rilevanza di tali elementi rispetto ad altri allegati dalla parte.



Quanto alla valorizzazione delle dichiarazioni di terzi, in nessun punto della pronuncia se ne sostiene il valore di prova testimoniale, ma evidentemente le stesse sono state dall'ufficio valutate unitamente ad altri elementi, e d'altronde la ricostruzione operata dalla CTR si basa, con riferimento al valore degli immobili, su "finanziamento corrisposto all'acquirente come mutuo di importo superiore al corrispettivo indicato in fattura, la perizia tecnica disposta dall'istituto di credito che ha appurato che il valore del mutuo ipotecario corrispondeva al 69 % del valore stimato, il contratto preliminare acquisito dalla banca riportante la somma di € 145 mila, il ritrovamento di un foglio di carta commerciale indicato nel contratto preliminare" e solo a questo punto "le affermazioni del cliente della società che ha ammesso di aver corrisposto la somma di € 130 mila".

3. Con il terzo motivo la contribuente denuncia violazione o falsa applicazione degli artt. 41-*bis*, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, 24, l. 7 luglio 2009, n. 88, 115, 116 e 132, cod. proc. civ., 2697, 2727 e 2729, cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, cod. proc. civ.

Si censura in questo caso, sotto il profilo motivazionale, la pronuncia con riguardo alle stesse questioni, allegandosi, in particolare, che dallo stesso p.v.c. non emergeva alcuna prova di evasione fiscale.

3.1. Come detto le censure non sono differenti da quelle esaminate al motivo precedente, a cui si rimanda.

4. Con il quarto motivo la contribuente denuncia violazione o falsa applicazione degli artt. 88, TUIR, 1351, cod. civ., 115 e 116, cod. proc. civ., 2697, cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ.

La ricorrente censura la sentenza per aver condiviso la ricostruzione operata dall'ufficio in ordine ad un'operazione, qualificata come inesistente, basata sull'emissione – nell'anno 2006



- di note di credito per € 4.350.000 a fronte di un **preliminare di** locazione avente ad oggetto un immobile iniziato nel 2006 ed ultimato solo nel 2008. In special modo la CTR avrebbe condiviso il fatto che, a fronte di ciò incombeva alla contribuente la prova del fatto che giustificerebbe la deducibilità dei costi. Né di per sé l'operazione poteva considerarsi abusiva, atteso che era perfettamente configurabile un contratto preliminare di locazione. Dunque, sarebbe spettato all'ufficio la prova dell'inesistenza delle operazioni.

4.1. Il motivo è infondato. Nella specie infatti, in disparte la possibilità di stipulare un contratto preliminare di locazione, che in sé non è in discussione, dalla motivazione della sentenza emerge come la stessa abbia condiviso la ricostruzione dell'ufficio partendo dal presupposto, mai smentito, che a fronte delle note di credito e dei canoni, vi era un immobile in corso di costruzione ancora alla data della verifica, quindi non atto alla locazione, che il contratto non era presente tra la documentazione acquisita, e venne solo prodotto successivamente dal legale rappresentante in forma di scrittura privata non autenticata, quindi assolutamente priva di data certa, che il canone pattuito era molto inferiore all'entità di quanto asseritamente anticipato, che le due società (locatrice e locataria) facevano capo allo stesso gruppo familiare, per cui verosimilmente l'originale fatturazione spiccata dalla (omissis) celava in realtà un finanziamento. Tali elementi appaiono più che sufficienti a fondare elementi tali da presumere la sussistenza di un'operazione inesistente, per cui a tal punto spettava al contribuente la prova della sussistenza di ragioni economiche sufficienti (Cass. 18/10/2021, n. 28628).

5. Con il quinto motivo la contribuente denuncia violazione o falsa applicazione degli artt. 41-*bis*, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, 24, l. 7 luglio 2009, n. 88, 2697, 2727 e 2729, cod. civ., 115



e 116, cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, cod. proc. civ.

Si censura in questo caso, sotto il profilo motivazionale, la pronuncia con riguardo alle stesse questioni di cui al motivo che precede.

5.1. Come detto le censure non sono differenti da quelle esaminate al motivo precedente, a cui si rimanda.

6. Con il sesto motivo la contribuente denuncia violazione o falsa applicazione degli artt. 39, d.P.R. n. 600/1973, 1351, cod. civ., 115 e 116, cod. proc. civ., 2697, 2727, 2729, cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ.

Con esso la ricorrente censura la decisione della CTR nuovamente in ordine al fatto di aver ritenuto il richiamo dell'art. 39, d.P.R. n. 600/1973, anche quanto all'annualità 2006, frutto di errore, avallando così contraddittoriamente l'accertamento basato su presunzioni semplici, a prescindere dai dati contabili, e ulteriormente, determinando un reddito pari al 28,652 % dell'importo delle note di credito, calcolato dall'ufficio sul risparmio fiscale operato dalla società "locataria", laddove non sussisteva alcun indizio che portasse a ritenere congrua tale percentuale.

6.1. In ordine al primo aspetto (erroneità della sentenza nella parte in cui ritiene l'errore in cui è incorso l'ufficio nel richiamare l'art. 39, d.P.R. n. 600/1973 anche per l'annualità del 2006) si fa qui richiamo a quanto già osservato *retro, sub* 1.1. Per quanto invece si riferisce al secondo aspetto, volta che l'operazione è stata considerata inesistente, la percentuale corrisponde espressamente, come da avviso di accertamento, al 50 % (posto che le società coinvolte erano due, la locatrice e la locataria) del risparmio fiscale operato a mezzo della stessa locataria. Ricostruzione presuntiva che può ritenersi senz'altro conforme al dettato di cui all'art. 39, cit., il cui scopo è appunto quello di ricostruire attivo



occultato, per definizione non ricostruibile sulla base di documenti contabili.

Anche tale motivo risulta dunque infondato.

7. Con il settimo motivo la contribuente denuncia violazione o falsa applicazione degli artt. 39, d.P.R. n. 600/1973, 1351, cod. civ., 115 e 116, cod. proc. civ., 2697, 2727, 2729, cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, cod. proc. civ.

Si censura in questo caso, sotto il profilo motivazionale, la pronuncia con riguardo alle stesse questioni di cui al motivo che precede.

7.1. Come detto le censure non sono differenti da quelle esaminate al motivo precedente, a cui si rimanda.

8. Al postutto il ricorso merita integrale rejezione, con aggravio di spese in capo alla ricorrente soccombente.

Sussistono i presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della l. 24 dicembre 2012, n. 228, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato.

P. Q. M.

La Corte respinge il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento delle spese di lite che liquida in € 10.000,00 oltre spese prenotate a debito.

Dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per l'obbligo di versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 25 gennaio 2023

Il Consigliere estensore
(Alberto Crivelli)

Il Presidente
(Ettore Cirillo)

