



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

FRANCESCO FEDERICI	Presidente
GIACOMO MARIA NONNO	Relatore
ROBERTO SUCCIO	Consigliere
MARIA GIULIA PUTATURO	Consigliere
DONATI VISCIDO DI NOCERA	
SALVATORE LEUZZI	Consigliere

Oggetto:

TRIBUTI - IVA - OPERAZIONI INESISTENTI.

Ud.19/11/2024 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 948/2016 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA
DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO (ADS80224030587), che la rappresenta e difende

-ricorrente-

contro

[REDACTED] SRL, elettivamente domiciliata in ROMA, [REDACTED]
presso lo studio dell'avvocato [REDACTED]

[REDACTED] che la rappresenta e difende unitamente agli
avvocati [REDACTED]

-controricorrente-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. DELL'UMBRIA n. 302/01/15
depositata il 25/05/2015.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 19/11/2024 dal
Consigliere GIACOMO MARIA NONNO.



FATTI DI CAUSA

1. Con la sentenza n. 302/01/15 del 25/05/2015, la Commissione tributaria regionale dell'Umbria (di seguito CTR), rigettava l'appello principale proposto dall'Agenzia delle entrate (di seguito AE) e l'appello incidentale proposto da [REDACTED] s.r.l. (di seguito [REDACTED]) nei confronti della sentenza n. 92/01/13 della Commissione tributaria provinciale di Terni (di seguito CTP), che aveva accolto parzialmente il ricorso proposto dalla società contribuente nei confronti di un avviso di accertamento per IRES, IRAP e IVA relativa all'anno d'imposta 2007.

1.1. Come evincibile dalla sentenza impugnata, l'atto impositivo veniva emesso in ragione in ragione di costi per carburanti ritenuti non inerenti ed operazioni concernenti l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, con conseguente indetraibilità dell'IVA.

1.2. La CTR rigettava l'appello principale proposto da AE e l'appello incidentale proposto da [REDACTED] evidenziando, per quanto ancora interessa, che: a) l'Ufficio doveva provare la piena compartecipazione alla frode, gravando sul contribuente la prova contraria; b) tale prova era stata fornita unicamente in base a presunzioni semplici ricavate dai verbali della Guardia di finanza; c) «l'accertamento così impostato [era] del tutto carente sul piano motivazionale e, in palese contrasto con i principi del contraddittorio, non [aveva] minimamente messo in grado il contribuente di fornire quella prova contraria che lo stesso Ufficio ammette[va potesse] essere dedotta a discarico tributario»; d) per parte sua, la società contribuente aveva fornito «elementi più che sufficienti a escludere la necessaria "prova rilevante (anche presuntiva)" circa la consapevolezza della partecipazione alla frode».

2. Avverso la sentenza di appello AE proponeva ricorso per cassazione, affidato a tre motivi.



3. [REDACTED] resisteva in giudizio con controricorso e depositava memoria *ex art. 380 bis.1* cod. proc. civ.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Va pregiudizialmente disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso proposta da [REDACTED]. La ricorrente, infatti, non ha dedotto vizi di motivazione, ma un *error in procedendo* e vizi di violazione di legge.

2. I tre motivi proposti da AE possono essere riassunti come di seguito.

2.1. Con il primo motivo di ricorso si deduce la nullità della sentenza per violazione dell'art. 132, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. e dell'art. 118 disp. att. cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per avere la CTR reso motivazione apparente a mezzo un generico rinvio alla sentenza della stessa Commissione n. 74/03/15, senza alcun approfondimento degli elementi fattuali posti a supporto della decisione.

2.2. Con il secondo motivo di ricorso si contesta violazione e falsa applicazione degli artt. 54, secondo comma, e 56, quinto comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto la carenza di motivazione dell'avviso di accertamento.

2.3. Con il terzo motivo si lamenta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione degli artt. 19, primo comma, e 54, secondo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, degli artt. 2697, 2727 e 2729 cod. civ., nonché dei principi enunciati dalla Corte di giustizia della UE, per avere la CTR erroneamente ritenuto la mancanza di conoscenza dei rappresentanti legali di [REDACTED] della partecipazione alla frode IVA contestata, con conseguente indetraibilità dell'imposta.



3. Il primo motivo, con il quale si contesta la motivazione apparente della sentenza impugnata, è infondato.

3.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, *«la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da "error in procedendo", quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché 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»* (così Cass. S.U. n. 22232 del 03/11/2016; conf. Cass. n. 13977 del 23/05/2019).

3.2. Nel caso di specie la CTR ha dedotto – riportandosi in maniera tutt'altro che generica ad altro accertamento compiuto con riferimento al precedente anno d'imposta – che l'Amministrazione finanziaria ha fondato l'avviso di accertamento su di una serie di presunzioni semplici inidonee a rappresentare compiutamente la pretesa e, comunque, senza provare la connivenza del legale rappresentante di [REDACTED] con l'organizzazione criminale che ha posto in essere la frode IVA.

3.3. Trattasi di motivazione sicuramente essenziale, ma idonea a far conoscere la *ratio decidendi*, sicché non può ragionevolmente parlarsi di motivazione apparente nel senso precisato dalla giurisprudenza di questa Corte.

4. Il secondo e il terzo motivo di ricorso, con il quale si contesta rispettivamente la sussistenza di un vizio di motivazione dell'atto impositivo, nonché la sussistenza di elementi indiziari sufficienti a supportare l'accertamento, sono fondati.

4.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, *«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, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta; la prova della consapevolezza dell'evasione richiede che l'Amministrazione finanziaria 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; 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 e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi» (così Cass. n. 9851 del 20/04/2018, alla cui motivazione integralmente si rimanda; conf., tra le tante, Cass. n. 11873 del 15/05/2018; Cass. n. 17619 del 05/07/2018; Cass. n. 21104 del 24/08/2018; Cass. n. 27555 del 30/10/2018; Cass. n. 27566 del 30/10/2018; Cass. n. 5873 del 28/02/2019; Cass. n. 15369 del 20/07/2020).

4.2. Nel caso di specie, dalla trascrizione della motivazione dell'avviso di accertamento operata in ricorso, ai fini del rispetto del principio di autosufficienza, si evince che [REDACTED] ha acquistato le auto da società cartiere a prezzo inferiore a quello di mercato e praticando ingenti anticipazioni nei pagamenti senza alcuna garanzia. Tali società sono, pertanto, semplici soggetti interposti e le fatture



dalle stesse emesse sono fatture soggettivamente inesistenti, con conseguente indetraibilità dell'IVA.

4.3. Tale motivazione è pienamente idonea a supportare l'accertamento in quanto indicativa degli elementi presuntivi sia con riferimento alla sussistenza di rapporti di [REDACTED] con le società cartiere, sia della conoscibilità della frode da parte del legale rappresentante della società contribuente, conoscibilità fondata anche su elementi presuntivi estranei alla semplice qualità di cartiere delle società fornitrici (anticipazione dei pagamenti, prezzo inferiore a quello di mercato). Il secondo motivo è, dunque, fondato.

4.4. Con riferimento, invece, al terzo motivo, la sentenza della CTR ha illegittimamente posto sull'Amministrazione finanziaria un onere probatorio (la piena conoscenza della partecipazione della impresa verificata ad una frode IVA) che non è in alcun modo richiesto dalla legge, avendo quest'ultima assolto ampiamente all'onere di indicare gli elementi presuntivi dai quali ricavare la conoscenza o conoscibilità della frode in capo ad [REDACTED]

5. In conclusione, vanno accolti il secondo ed il terzo motivo di ricorso, rigettato il primo. La sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Umbria, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente procedimento.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo e il terzo motivo di ricorso, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Umbria, in diversa composizione, anche per le spese del presente procedimento.

Così deciso in Roma, il 19/11/2024

Il Presidente

FRANCESCO FEDERICI

