

27745-21



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SESTA SEZIONE CIVILE - T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- Dott. MAURO MOCCI - Presidente -
- Dott. MAURA CAPRIOLI - Consigliere -
- Dott. MARIA ENZA LA TORRE - Consigliere -
- Dott. LORENZO DELLI PRISCOLI - Rel. Consigliere -
- Dott. VITTORIO RAGONESI - Consigliere -

Oggetto

IVA  
ACCERTAMENTO

Ud. 12/05/2021 - CC

R.G.N. 38375/2019

Ca. 27745  
Rep.

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

F.N.

sul ricorso 38375-2019 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, (C.F. (omissis) ) in persona del  
Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI  
PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO  
STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- *ricorrente* -

**contro**

(omissis) SRL, in persona del legale  
rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in (omissis)  
(omissis) , presso lo studio dell'avvocato  
(omissis) , rappresentata e difesa dall'avvocato  
(omissis) ;

- *controricorrente* -

4503  
21

avverso la sentenza n. 4245/14/2019 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della CAMPANIA, depositata il 9/05/2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 12/05/2021 dal Consigliere Relatore Dott. LORENZO DELLI PRISCOLI.

### **FATTI DI CAUSA**

rilevato che:

la Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso del contribuente avverso un avviso di accertamento relativo ad IVA per l'anno d'imposta 2013 avente ad oggetto delle operazioni ritenute soggettivamente inesistenti e in particolare la partecipazione della contribuente ad una frode che prevedeva l'acquisto di merci dalla società (omissis) s.r.l.;

la Commissione Tributaria Regionale respingeva l'appello dell'Agenzia delle entrate affermando che non può desumersi l'inesistenza soggettiva delle fatture contestate dai seguenti elementi trattandosi di indizi scarsamente significativi: dalle indagini svolte dalla società (omissis), commissionate dalla (omissis) s.r.l. odierna contribuente, emergeva che la società (omissis) s.r.l. (fornitrice della contribuente) fosse priva di provviste finanziarie per cui la contribuente avrebbe dovuto desistere dall'intrattenere rapporti commerciali con la stessa; l'assicurazione stipulata dalla (omissis), a copertura del rischio di mancata consegna delle merci acquistate, dimostravano la consapevolezza da parte della contribuente del sistema fraudolento posto in essere dalla (omissis) s.r.l.; depongono invece nel senso della non partecipazione all'accordo fraudolento una serie di elementi significativi: la conoscenza dello stato di difficoltà economica in cui versava la società (omissis) s.r.l. non



può certamente costituire prova della conoscenza e della partecipazione della contribuente all'illegittimo sistema di frode posto in essere dalla società (omissis) s.r.l.; le notizie generali relative alla società (omissis) s.r.l. non potevano indurre la (omissis) s.r.l. a dubitare che le prestazioni oggetto delle fatture non fossero effettivamente rese dalla (omissis) s.r.l., in relazione all'effettivo svolgimento di attività imprenditoriale da parte della (omissis) s.r.l.; inoltre la parte contribuente ha dimostrato l'avvenuta consegna della merce, il pagamento del prezzo, l'esistenza di rapporti commerciali con altri numerosi fornitori a riprova della non esclusività del rapporto con la (omissis) s.r.l., uno scarto percentuale modesto tra i prezzi per gli acquisti effettuati dalla (omissis) s.r.l. e quelli da altri fornitori: pertanto la prova, anche per presunzioni, dell'esistenza del dolo o della colpa non può essere sostituita con l'assunzione di una responsabilità oggettiva.

L'Agenzia delle entrate proponeva ricorso affidato a due motivi di impugnazione mentre la parte contribuente non si costituiva.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

Con il primo motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., l'Agenzia delle entrate denuncia nullità della sentenza per mera apparenza della motivazione e violazione degli artt. 111 Cost., dell'art. 1, 36, comma 2, 53 e 54 del d.lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, 118 disp. att. c.p.c. per essere la motivazione apparente e generica.

Con il secondo motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., l'Agenzia delle entrate denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 19 e 54 del d.P.R. n. 633 del 1972 nonché 2727, 2729, 2697 c.c. per aver



fatto mal governo dei principi in tema di ripartizione degli oneri probatori in ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti.

Il primo motivo di impugnazione è infondato.

Secondo questa Corte infatti:

il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica della violazione del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost., individuabile nelle ipotesi - che si convertono in violazione dell'art. 132, comma 2, n. 4, cod. proc. civ. e danno luogo a nullità della sentenza - di "mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale", di "motivazione apparente", di "manifesta ed irriducibile contraddittorietà" e di "motivazione perplessa od incomprensibile", al di fuori delle quali il vizio di motivazione può essere dedotto solo per omesso esame di un "fatto storico", che abbia formato oggetto di discussione e che appaia "decisivo" ai fini di una diversa soluzione della controversia (Cass. n. 27899 del 2020; Cass. n. 23940 del 2017; Cass. SU n. 8053 del 2014);

in seguito alla riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012, non è più deducibile quale vizio di legittimità il semplice difetto di sufficienza della motivazione, ma i provvedimenti giudiziari non si sottraggono all'obbligo di motivazione previsto in via generale dall'art. 111, sesto comma, Cost. e, nel processo civile, dall'art. 132, secondo comma, n. 4, c.p.c.. Tale obbligo è violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero essa risulti del tutto inidonea ad assolvere alla funzione specifica di esplicitare le ragioni della decisione (per essere afflitta da un contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili oppure perché perplessa ed obiettivamente incomprensibile) e, in tal caso, si

concreta una nullità processuale deducibile in sede di legittimità ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c. (Cass. n. 27899 del 2020; Cass. n. 22598 del 2018).

Nel caso di specie la Commissione Tributaria Regionale ha fornito una motivazione ragionevole, chiara e lineare, che si pone ben al di sopra del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost. (Cass. n. 27899 del 2020; Cass. n. 22272 del 2018), esaminando analiticamente tutti gli elementi a favore e contro le parti in causa e spiegando in maniera esaustiva i motivi in ragione dei quali il Collegio ha ritenuto che non vi fossero indizi sufficienti per ritenere presunta la conoscenza o la conoscibilità della frode da parte della società contribuente.

Il secondo motivo di impugnazione è parimenti infondato.

Secondo questa Corte infatti:

nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, è onere dell'Amministrazione che contesti il diritto del contribuente a portare in deduzione il costo ovvero in detrazione l'IVA pagata su fatture emesse da un concedente diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio, dare la prova che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapesse o potesse sapere, con l'uso della diligenza media, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si è iscritta in un'evasione o in una frode. La dimostrazione può essere data anche attraverso presunzioni semplici, valutati tutti gli elementi indiziari agli atti, attraverso la prova che, al momento in cui ha stipulato il contratto, il contribuente è stato posto nella disponibilità di elementi sufficienti per un imprenditore onesto che opera sul mercato e mediamente diligente, a comprendere che il soggetto formalmente cedente il bene al concedente aveva, con

l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o compiuto una frode (Cass. n. 5873 del 2019);

in tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, 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 (Cass. n. 27566 del 2018);

in tema di detrazione dell'IVA correlata ad operazioni inesistenti, la prova che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che la cessione dei beni si iscriveva in un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, in linea con la giurisprudenza della Corte di giustizia (Corte giustizia 22 ottobre 2015, C-277/14), può essere fornita dall'Amministrazione anche mediante presunzioni - come espressamente prevede l'art. 54, comma 2, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - valorizzando, nel quadro indiziario, quali elementi sintomatici della mancata esecuzione della prestazione dal fatturante, l'assenza della

minima dotazione personale e strumentale adeguata alla predetta esecuzione, l'immediatezza dei rapporti (cedente/prestatore fatturante interposto e cessionario/committente), una conclamata inidoneità allo svolgimento dell'attività economica e la non corrispondenza tra i cedenti e la società coinvolta nell'operazione (Cass. n. 5339 del 2020);

in tema di IVA, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attiene ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carousel, incombe sulla stessa l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi specifici, che il contribuente fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto incumbente istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto (Cass. n. 15369 del 2020).

La Commissione Tributaria Regionale si è attenuta ai suddetti principi là dove ha analiticamente dimostrato che non vi fossero elementi oggettivi specifici tali da poter presumere che il contribuente fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente, in ragione della costituzione della società (omissis) s.r.l. dieci anni prima rispetto all'anno di emissione delle fatture contestate,

dell'effettivo svolgimento di attività imprenditoriale da parte della (omissis) s.r.l., della effettiva consegna della merce, del pagamento del prezzo, dell'esistenza di rapporti commerciali della società contribuente con altri numerosi fornitori a riprova della non esclusività del rapporto con la (omissis) s.r.l., dello scarto percentuale modesto tra i prezzi per gli acquisti effettuati dalla (omissis) s.r.l. e quelli da altri fornitori. D'altra parte, se si ritenesse che siano sufficienti pochi indizi, non gravi, non precisi e non concordanti perché possa integrarsi la presunzione semplice di conoscenza o conoscibilità della frode, gli imprenditori sarebbero eccessivamente timorosi e potrebbero essere indotti a non rischiare, decidendo di non concludere molti affari, con grave nocumento per i traffici commerciali e quindi per l'economia in generale. In effetti principi cardine del nostro ordinamento giuridico, come il possesso di buona fede vale titolo e la legge di circolazione dei titoli di credito sono volti a favorire gli scambi senza che l'acquirente debba approfondire in maniera troppo approfondita la provenienza di quello che acquista. Per il resto le doglianze della ricorrente, pur formalmente volte a denunciare una violazione di legge, investono il merito della lite e sono pertanto insuscettibili di poter essere valutate in Cassazione, in quanto con il ricorso per cassazione la parte non può rimettere in discussione, proponendo una propria diversa interpretazione, la valutazione delle risultanze processuali e la ricostruzione della fattispecie operate dai giudici del merito poiché la revisione degli accertamenti di fatto compiuti da questi ultimi è preclusa in sede di legittimità (Cass. n. 29404 del 2017; Cass. n. 5811 del 2019; Cass. n. 27899 del 2020).

Ritenuta dunque l'infondatezza di entrambi i motivi di impugnazione, il ricorso va conseguentemente rigettato; le





spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

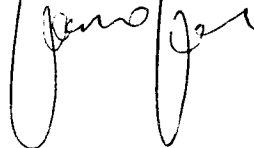
**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali, che liquida in euro 5.500,00, oltre al rimborso forfettario nella misura del 15% dei compensi e agli accessori di legge.

Così deciso nella camera di consiglio del 12 maggio 2021.

Il Presidente

Mauro Mocci



Depositata in Cancelleria

Oggi. 12 OTT 2021



Il Funzionario Giudiziario  
Patrizia Corra

