



11983.21

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
V SEZIONE CIVILE

Oggetto: Tributi  
Ires, Irap, Iva 2003-2006  
**Operazioni soggettivamente  
inesistenti**

Composta da:

- |                            |                         |                    |
|----------------------------|-------------------------|--------------------|
| Ernestino Luigi Bruschetta | - Presidente -          | Oggetto            |
| Giacomo Maria Nonno        | - Consigliere -         | R.G.N. 2454/2014   |
| Maria Giulia Putaturo      | - Consigliere relatore- | Cron. <i>11983</i> |
| Donati Viscido di Nocera   |                         |                    |
| Giovanni Fanticini         | - Consigliere -         | cc 19/gennaio/2021 |
| Giuseppe D'Auria           | - Consigliere -         |                    |

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

Sul ricorso iscritto al numero 2454 del ruolo generale dell'anno 2014,  
proposta

Da

**in persona del legale rappresentante *pro tempore***, rappresentata e difesa, giusta procura speciale a margine del ricorso, dall'Avv. Gabriele Escalar, elettivamente domiciliata presso lo studio del difensore, in Roma, Viale Giuseppe Mazzini n. 11;

-ricorrente-

Contro

*M*

*365*  
*2024*

*Copia comunicata ai soli fini dell'art 133 CPC*

**Agenzia delle entrate**, in persona del Direttore *pro tempore*, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

-controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lazio, n. 194/38/13, depositata in data 28 maggio 2013, non notificata.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 19 gennaio 2021 dal Relatore Cons. Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera.

#### **Rilevato che**

-con sentenza n. 194/38/13, depositata in data 28 maggio 2013, la Commissione tributaria regionale della Lazio rigettava l'appello proposto da \_\_\_\_\_ in persona del legale rappresentante *pro tempore*, nei confronti dell'Agenzia delle entrate, avverso la sentenza n. 124/1/12 della Commissione tributaria provinciale di Roma che, previa riunione, aveva accolto parzialmente i ricorsi proposti dalla suddetta contribuente avverso gli avvisi di accertamento RCB030202380/2009, RCB030201990/2009, TK3030300101/2010, TK3030300078101/2010 nonché l'avviso di contestazione TK3CO0300059/2010 con i quali l'Ufficio, previo p.v.c. della G.d.F., aveva recuperato a tassazione, per il 2003-2006, costi indebitamente dedotti, ai fini Ires e Irap e detratti ai fini Iva, afferenti a fatture emesse da società asseritamente "cartiere" \_\_\_\_\_ per operazioni ritenute soggettivamente inesistenti;

-in punto di fatto, il giudice di appello ha premesso che:1) previo p.v.c. della G.d.F. del 6.4.09, con gli avvisi di accertamento RCB030202380/2009, RCB030201990/2009, TK3030300101/2010, TK3030300078101/2010 e con l'avviso di contestazione

TK3CO0300059/2010, l'Ufficio aveva rideterminato induttivamente il reddito di \_\_\_\_\_ per prestazioni ritenute inesistenti; 2) avverso gli avvisi la società contribuente aveva proposto ricorso dinanzi alla CTP di Roma, che, previa riunione, con sentenza n. 124/1/12 li aveva parzialmente accolti; 3) avverso la sentenza di primo grado aveva proposto appello la società contribuente rilevando che lo stesso CTU aveva riconosciuto l'effettiva esecuzione della quasi totalità delle operazioni contestate (stante il sequestro della documentazione relativa al restante 5%) atteso che la merce acquistata era entrata nel magazzino della società per poi essere rivenduta nonché la congruità dei relativi prezzi i quali erano stati, per tutte le operazioni fatturate, oggetto di regolari pagamenti mediante assegni o bonifici bancari; che peraltro, ai fini del disconoscimento della detrazione Iva, gravava sull'Amministrazione la prova della consapevolezza da parte del cessionario della natura soggettivamente inesistente delle operazioni poste in essere; 4) aveva controdedotto l'Agenzia chiedendo il rigetto dell'appello;

-la CTR, in punto diritto, per quanto di interesse, ha osservato che: 1) la ripresa a tassazione di detrazioni di imposta indebite - in quanto giustificate formalmente dalla documentazione contabile e finanziaria ma corrispondenti ad acquisti effettuati partecipando direttamente ad un'organizzazione di imprese creata allo scopo di evadere i tributi qual è il sistema noto come c.d. "frode carosello" - era fondata su valide presunzioni circa l'esistenza dell'organizzazione fraudolenta, la partecipazione ad essa della contribuente o, quanto meno, la consapevolezza da parte di quest'ultima di avvantaggiarsi della frode, a fronte dei quali indizi, la società \_\_\_\_\_ non aveva fornito valida prova contraria; 2) in tema di Iva, nelle c.d. frodi carosello - fondate sul mancato versamento dell'imposta incassata da società "cartiere" a seguito di acquisti intracomunitari o altrimenti esenti e successive rivendite anche attraverso l'interposizione di una o più società filtro - il meccanismo dell'operazione e gli scopi perseguiti dalla

stessa facevano presumere la piena conoscenza della frode e la consapevole partecipazione all'accordo simulatorio da parte del beneficiario finale, con la conseguenza della indetraibilità dell'Iva assolta da quest'ultimo con la società filtro ex art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1973, nonostante l'effettivo compimento delle operazioni e la regolarità della fatturazione; 3) l'acquisto - apparentemente effettivo, contabilmente regolare - compiuto da un'impresa, ultima beneficiaria di una filiera di società appositamente costituita per rendere apparentemente regolari una serie di operazioni in evasione o elusione dell'Iva- realizzava esso stesso la comune intenzione fraudolenta dell'intero meccanismo, creato proprio in vista del risultato finale; 4) la regolarità dei dati contabili e bancari non era circostanza idonea a contrastare la pretesa fiscale che si basava sulla presunzione di partecipazione alla frode carosello o di utilizzazione consapevole dei proventi di questa;

-avverso la sentenza della CTR, la società contribuente propone ricorso per cassazione affidato a cinque motivi cui resiste, con controricorso, l'Agenzia delle entrate;

- il ricorso è stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375, secondo comma, e dell'art. 380-bis.1 cod. proc. civ., introdotti dall'art. 1-bis del d.l. 31 agosto 2016, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 ottobre 2016, n. 197.

#### **Considerato che**

-con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per violazione degli artt. 132, comma primo, n. 4 c.p.c., 118 disp. att. c.p.c. e 36, comma secondo, n. 4 del d.lgs. n. 546 del 1992, per avere la CTR rigettato l'appello della contribuente con una motivazione apparente consistente nella mera elencazione di (erronei) principi di diritto avulsi dall'esame dei fatti controversi, senza illustrare quali fossero gli indizi - stimati gravi, precisi e concordanti- sui quali si fondava la pretesa

tributaria ed esprimendo un giudizio c.d. statico sulla assunta consapevole partecipazione alla frode da parte della società medesima;

- il primo motivo è fondato;

- va precisato, in particolare, che costituisce *ius receptum* (in termini, Cass. n. 2876 del 2017) il principio secondo cui il vizio di motivazione meramente apparente della sentenza ricorre allorquando il giudice, in violazione di un preciso obbligo di legge, costituzionalmente imposto (art. 111 Cost., comma 6), e cioè dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4 (in materia di processo civile ordinario) e dell'omologo D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4 (in materia di processo tributario), omette di esporre concisamente i motivi in fatto e diritto della decisione, di specificare o illustrare le ragioni e l'iter logico seguito per pervenire alla decisione assunta, e cioè di chiarire su quali prove ha fondato il proprio convincimento e sulla base di quali argomentazioni è pervenuto alla propria determinazione, in tal modo consentendo anche di verificare se abbia effettivamente giudicato iuxta alligata et probata; invero, l'obbligo del giudice "di specificare le ragioni del suo convincimento", quale "elemento essenziale di ogni decisione di carattere giurisdizionale" è affermazione che ha origine lontane nella giurisprudenza di questa Corte e precisamente alla sentenza delle Sezioni unite n. 1093 del 1947, in cui la Corte precisò che "l'omissione di qualsiasi motivazione in fatto e in diritto costituisce una violazione di legge di particolare gravità" e che "le decisioni di carattere giurisdizionale senza motivazione alcuna sono da considerarsi come non esistenti". Pertanto, la sanzione di nullità colpisce non solo le sentenze che siano del tutto prive di motivazione dal punto di vista grafico (che sembra potersi ritenere mera ipotesi di scuola) o quelle che presentano un "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e che presentano una "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile" (cfr. Cass. S.U. n. 8053 del 2014; conf. Cass. n. 21257 del 2014), ma anche quelle che contengono una motivazione meramente apparente, del tutto equiparabile alla prima più grave

forma di vizio, perchè dietro la parvenza di una giustificazione della decisione assunta, la motivazione adottata dal giudice è tale da non consentire "di comprendere le ragioni e, quindi, le basi della sua genesi e l'iter logico seguito per pervenire da essi al risultato enunciato" (cfr. Cass. n. 4448 del 2014), venendo quindi meno alla finalità sua propria, che è quella di esternare un "ragionamento che, partendo da determinate premesse pervenga con un certo procedimento enunciativo", logico e consequenziale, "a spiegare il risultato cui si perviene sulla res decidendi" (Cass. cit.; v. anche Cass., Sez. un., n. 22232 del 2016 e la giurisprudenza ivi richiamata; v. da ultimo Cass. 22949 del 2018). Come da ultimo precisato da questa Corte, *«ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta ivi di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento»* (Cass. n. 9105 del 2017; Cass. 25456 del 2018);

-premesse che, sulla scia della giurisprudenza unionale, questa Corte ha chiarito che «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. Sez. 5, n. 27566 del 2018; Cass., Sez. 5, n. 9851 del 2018), nella specie, la CTR, con una motivazione meramente apparente, ha basato la decisione su asserzioni astratte (*"quando [ il giudice tributario] ritenga, in base a deduzioni logiche di ragionevole probabilità .. che detti indizi sono sufficienti a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa – con riguardo nel caso delle frodi carosello all'esistenza dell'organizzazione fraudolenta, alla partecipazione ad essa del contribuente o, quantomeno alla consapevolezza da parte sua di avvantaggiarsi della frode con danno all'erario- la domanda dell'amministrazione deve intendersi provata e si sposta sul contribuente l'onere di provare documentalmente, nei modi indicati dalla legge, la spettanza della detrazione"; "la mancata deduzione di idonea prova contraria, fin dall'atto introduttivo del giudizio, o l'insuccesso di essa comportano l'accoglimento della pretesa del fisco fondata su valide presunzioni"*; in tema di Iva, nelle c.d. frodi carosello - fondate sul mancato versamento dell'imposta incassata da società "cartiere" a seguito di acquisti intracomunitari o altrimenti esenti e successive rivendite anche attraverso l'interposizione di una o più società filtro - il meccanismo dell'operazione e gli scopi che la stessa si propone dalla stessa fanno presumere la piena conoscenza della frode e la consapevole partecipazione all'accordo simulatorio da parte del beneficiario finale"; "l'acquisto - apparentemente effettivo, contabilmente regolare - compiuto da un'impresa, ultima beneficiaria di una filiera di società appositamente costituita per rendere apparentemente regolari una serie di operazioni in evasione o elusione dell'Iva- realizza esso stesso la comune intenzione fraudolenta dell'intero meccanismo, creato proprio in vista del risultato finale") prive di un riscontro concreto con riferimento ai fatti controversi, senza indicare quali fossero gli elementi presuntivi sui quali si fondava la contestazione dell'Ufficio in ordine alla soggettiva inesistenza delle operazioni (ovvero gli elementi di fatto circa l'assunto carattere di "cartiere" delle società fatturanti e gli elementi oggettivi e specifici dai

quali trarre, nella specie, la consapevolezza della contribuente che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta); pertanto, nella specie, la motivazione della sentenza, come reso evidente dal contenuto della stessa, sopra trascritto, «non solo non è autosufficiente (nel senso che solo dalla lettura della stessa e non *aliunde* sia possibile rendersi conto delle ragioni di fatto e di diritto che stanno alla base della decisione)» (Cass. n. 777 del 2011), ma le considerazioni svolte «non disvelano il percorso logico-giuridico seguito dal decidente»; l'impossibilità di individuare l'effettiva *ratio decidendi* rende meramente apparente la motivazione della decisione impugnata, alla stregua della nozione di "motivazione apparente" innanzi delineata;

- con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 c.c., 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, 17 della Direttiva CEE n. 77/388, per avere la CTR ritenuto erroneamente che incombesse sul contraente l'onere di dimostrare di non avere partecipato ad una frode in materia di Iva, assumendo una presunzione di conoscenza della frode da parte della società per effetto della sola configurabilità di una frode carosello, ancorché per giurisprudenza unionale ( ex multis Corte di giustizia, 21 giugno 2012, causa C-80/11 e C- 142/11 Mahagében e David) e della Corte di cassazione (Cass. n. 25469 del 13/11/2013) ricadesse a carico dell'Ufficio la prova della consapevole partecipazione del contribuente alla frode;
- con il terzo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., l'omesso esame circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio per non avere la CTR considerato che: 1) il CTU nominato in primo grado aveva concluso nel senso che i prezzi praticati dalle pretese "cartiere" nei confronti della contribuente erano in linea con i prezzi di mercato; 2) la contribuente non poteva supporre l'inesistenza delle operazioni fatturate dalle società asseritamente "cartiere" avendo intrattenuto rapporti commerciali da oltre venti anni con il rappresentante di queste ultime 3) la contribuente

aveva effettivamente versato in favore delle società c.d. cartiere i corrispettivi per l'acquisto delle merci in questione;

- con il quarto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c. - nell'ipotesi in cui si ritenesse non applicabile ai ricorsi per cassazione avverso le sentenze delle Commissioni tributarie regionali la nuova formulazione del n. 5 del comma 1 dell'art. 360 c.p.c., in forza dell'art. 54, comma 1, lett. d) del d.l. n. 83 del 2012- l'omessa motivazione del giudice di appello circa fatti controversi e decisivi per il giudizio, in riferimento alle medesime censure già svolte con il terzo motivo;

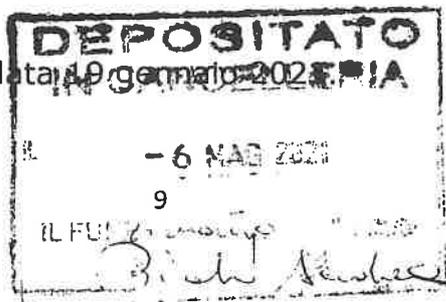
- con il quinto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. per avere la CTR omesso di pronunciare sia sul motivo di appello con cui la società contribuente aveva domandato l'integrale deducibilità dei costi afferenti ad operazioni soggettivamente inesistenti sia sul motivo con il quale la medesima società aveva richiesto la disapplicazione delle sanzioni irrogate o, in subordine, l'applicazione dell'istituto della continuazione di cui all'art. 12 del d.gls. n. 472/1997;

-in conclusione, va accolto il primo motivo, assorbiti i restanti, con cassazione della sentenza impugnata e rinvio, anche per le spese del giudizio di legittimità alla Commissione tributaria regionale della Lazio, in diversa composizione;

#### **P.Q.M.**

**La Corte** accoglie il primo motivo di ricorso; assorbiti i restanti; cassa la impugnata sentenza e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, anche per il governo delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, in data 19 gennaio 2021



Il Presidente

*Ernesto Balota*

24