

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da

Angelina Maria Perrino

Tania Hmeljak

Francesco Federici

Filippo D'Aquino

Giancarlo Triscari

Presidente -

Consigliere -

Consigliere -

Consigliere Rel. - CC - 13/07/2022

Consigliere -

R.G.N. 13438/2014

Oggetto: tributi
- operazioni
oggettivamente
inesistenti -
ultrapetizione -
presupposti

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 13438/2014 R.G. proposto da:

ACQUA S.r.l. (C.F. 02054250549), in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avv. ROBERTO BIANCHI (C.F. BNCRRT59L21C745W) in virtù di procura speciale in calce al ricorso, elettivamente domiciliata presso lo studio dell'Avv. FRANCESCO INNOCENTI (C.F. NNCFNC71H04C745P) in Roma, alla Via del Circo Massimo, 9

- *ricorrente* -*contro*

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. 06363391001), in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura



Generale dello Stato, elettivamente domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi, 12

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Umbria, n. 221/04/13, depositata in data 18 novembre 2013.

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

RILEVATO CHE

1. La società contribuente ACQUA S.r.l., operante nel settore dell'installazione di impianti idraulico-sanitari, ha impugnato un avviso di accertamento relativo al periodo di imposta 2006 per IRES, IRAP e IVA con i quali veniva disconosciuta la deducibilità di costi relativi a fatture ricevute da Ro.Gi.Ma. S.n.c. in quanto relative a operazioni inesistenti. L'atto impositivo faceva seguito a un procedimento penale a carico di terzi, nel corso del quale - come risulta dalla sentenza impugnata - era emerso che a fronte dell'emissione e della consegna di false fatture di acquisto, il cessionario consegnava un assegno in pagamento e otteneva la restituzione dell'importo in contanti, «*depurato di una congrua commissione*».

2. La CTP di Perugia ha rigettato il ricorso.

3. La CTR dell'Umbria, con sentenza in data 18 novembre 2013, ha rigettato l'appello della società contribuente. Il giudice di appello ha ritenuto raggiunta la prova dell'inesistenza oggettiva delle operazioni sottostanti l'emissione delle fatture in quanto prestazioni rese da soggetto privo di struttura imprenditoriale, conformemente alle dichiarazioni rese dai terzi acquisite agli atti del giudizio. Il giudice di appello ha, poi, ritenuto che la documentazione prodotta dalla società contribuente, relativa all'esecuzione delle prestazioni nei confronti di propri clienti è questione «estranea» alle prestazioni di



servizi fornite dall'emittente, in considerazione del fatto che l'importo delle prestazioni erogate dall'emittente veniva «*retrocesso alla società solvens*».

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

CONSIDERATO CHE

1.1. Con il primo motivo del ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., nullità della pronuncia per «*violazione dell'art. 2697 cod. civ. in ordine alle prove testimoniali*». Osserva il ricorrente che l'Ufficio avrebbe ritenuto sufficienti le dichiarazioni rese da uno degli autori della violazione senza procedere a riscontri oggettivi delle dichiarazioni rese e che ciò priverebbe di idoneità probatoria tali dichiarazioni, non potendo le suddette dichiarazioni di terzo assumere rango confessorio nel giudizio tributario. Osserva il ricorrente come non sarebbe stato fornito dall'Ufficio un quadro di elementi di fatto dotati di adeguata pregnanza presuntiva.

1.2. Con il secondo motivo del ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 2697, 2727, 2729 cod. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che l'Ufficio abbia assolto all'onere probatorio circa l'accertamento di operazioni oggettivamente inesistenti. Osserva il ricorrente che le operazioni sottostanti, ritenute dal giudice di appello inesistenti, sarebbero comprovate dall'emissione delle fatture, le quali costituirebbero, secondo il ricorrente, prova dell'esecuzione delle prestazioni a termini dell'art. 21 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Deduce, sotto un secondo profilo, il ricorrente che la sentenza impugnata avrebbe erroneamente invertito l'onere della prova, ponendolo a carico del contribuente, posto che avrebbe dedotto l'inesistenza delle operazioni sottostanti



dalle sole dichiarazioni di terzi acquisite in un diverso procedimento penale, le quali non potrebbero sorreggere un adeguato quadro indiziario, in quanto dichiarazioni non confessorie e inidonee al raggiungimento della piena prova in ambito tributario. Contesta, sotto un ulteriore profilo, la pregnanza di un accertamento relativo alla cessazione dell'attività imprenditoriale da parte dell'emittente (presupposto in fatto della natura di «cartiera» dell'emittente) in quanto accertamento effettuato a distanza di molti anni dal fatto. Il ricorrente censura, ancora, il giudizio del giudice di appello di adeguata pregnanza indiziaria, ritenendo che gli elementi addotti dall'Ufficio ne sarebbero privi.

1.3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 cod. civ., nonché – in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione in relazione alle prove offerte dal contribuente. Parte ricorrente deduce di avere provato nel giudizio di merito l'oggettiva esistenza delle operazioni sottostanti, producendo documentazione contrattuale che il giudice di appello avrebbe omesso di esaminare. Osserva, inoltre, come l'Ufficio abbia qualificato le fatture come soggettivamente inesistenti, per cui deduce (sotto un ulteriore profilo) che – a termini dell'art. 8 d.l. 2 marzo 2012, n. 16, i costi sarebbero deducibili ai fini delle imposte dirette, posto che l'emittente avrebbe potuto acquisire le commesse e girarle a terzi anche all'insaputa della cessionaria.

1.4. Con il quarto motivo si deduce «*violazione dell'art. 112 c.p.c. – ultra petita*». Il ricorrente si duole della qualificazione compiuta dal giudice di appello delle operazioni sottostanti quali operazioni oggettivamente inesistenti, deducendo che l'atto impositivo avrebbe qualificato le operazioni come soggettivamente inesistenti, così



violando il giudice di appello il principio di corrispondenza tra la domanda e la decisione.

1.5. Con il quinto motivo del medesimo ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 21 d.P.R. n. 633/1972, nonché omessa insufficiente e contraddittoria motivazione relativamente al recupero dell'IVA in relazione alle operazioni contestate. Deduce parte ricorrente che l'IVA sarebbe in ogni caso detraibile essendo la società ricorrente risultata del tutto estranea all'evasione realizzata dall'emittente, deducendo di essere, senza propria colpa, inconsapevole della frode perpetrata dagli amministratori della società emittente, per cui non avrebbe avuto consapevolezza della provenienza fittizia delle fatture, non potendo la società contribuente sapere che l'emittente fosse soggetto privo di organizzazione.

2. Il primo motivo è inammissibile, in quanto il ricorrente non si confronta con la parte motiva della sentenza impugnata, né individua quali sarebbero gli aspetti censurabili della decisione impugnata, limitandosi ad operare critiche all'operato dell'Ufficio. Va, pertanto, riaffermato il principio secondo cui la proposizione, mediante ricorso per cassazione, di censure prive di specifica attinenza al *decisum* della sentenza impugnata comporta l'inammissibilità del ricorso, risolvendosi in un «non motivo», dovendo il ricorrente censurare la decisione impugnata, individuando le ragioni per cui essa è errata (Cass., Sez. VI, 1° giugno 2022, n. 17875; Cass., Sez. V, 31 maggio 2022, n. 17482; Cass., Sez. V, 7 aprile 2022, n. 11261; Cass., Sez. V, 21 luglio 2020, n. 15517; Cass., Sez. I, 24 settembre 2018, n. 22478).

3. Il secondo motivo è infondato in relazione alla deduzione della violazione delle regole di distribuzione dell'onere probatorio riferita alla necessità, per l'Ufficio, di provare adeguatamente l'inesistenza



delle prestazioni sottostanti – in caso di operazioni oggettivamente inesistenti – a fronte dell'emissione di fatture. E' principio consolidato quello secondo cui l'Amministrazione finanziaria può dimostrare anche mediante presunzioni semplici l'oggettiva inesistenza delle operazioni, spettando al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA o della deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, non potendo tale onere ritenersi assolto con l'esibizione della fattura, ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, in quanto essi vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass., Sez. V, 28 aprile 2022, n. 13235; Cass., Sez. VI, 7 marzo 2022, n. 7383; Cass., Sez. V, 10 febbraio 2022, n. 4251; Cass., Sez. V, 18 ottobre 2021, n. 28628).

4. Inammissibile è, invero, la deduzione relativa alla insufficienza delle dichiarazioni di terzi al fine di ritenere integrato l'onere della prova da parte dell'Ufficio, posto che la censura non si confronta propriamente con la *ratio decidendi* della sentenza impugnata. Il giudice di appello ha, difatti, accertato che la pretesa dell'Ufficio è risultata fondata su una serie di elementi addotti dall'Ufficio, esaminati a riscontro delle dichiarazioni di terzi (*«le dichiarazioni dello Storai sono completamente credibili, poiché oggettivamente riscontrate da una serie imponente di dati di fatti, a partire del dato concludente e tranciante dell'inesistenza della società che ha emesso le fatture»*).

5. Parimenti inammissibile è la censura relativa alla non pregnanza dell'accertamento che la società emittente fosse cessata dalla fine del periodo di imposta 2002 sul presupposto che si tratterebbe di un accertamento effettuato dopo molti anni, in quanto in questo caso il ricorrente censura non il rispetto delle regole di riparto dell'onere della prova, bensì elezione e valutazione delle



prove, che è attività riservata al giudice del merito. Così come deve ritenersi inammissibile – più in generale - la censura relativa alla insufficienza del corredo probatorio addotto dal giudice del merito, in quanto il ricorrente intende ripercorrere il ragionamento decisorio operato dal giudice del merito in ordine alla scelta e alla valutazione del materiale probatorio, 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). Nel qual caso, oggetto del giudizio non è l'analisi e l'applicazione delle norme, bensì l'apprezzamento delle prove, rimesso alla prudente valutazione del giudice del 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).

6. Il terzo motivo è infondato quanto alla dedotta violazione di legge. Non è, difatti, stato censurato l'accertamento in fatto operato dal giudice di appello, secondo cui le operazioni di cui alle fatture utilizzate dalla società contribuente fossero relative a operazioni oggettivamente inesistenti (*«indipendentemente dalla qualificazione che ne ha dato l'Agenzia delle Entrate, sono fatture attinenti ad operazioni oggettivamente inesistenti: laddove, con tale dizione, ci si riferisce ad una transazione economica tra due soggetti che in realtà non è mai avvenuta»*). Tale accertamento attiene all'inesistenza oggettiva *tout court* delle operazioni sottostanti, che è circostanza logicamente incompatibile con il fatto che l'operazione possa essere riferibile a soggetti diversi da quelli effettivi, in quanto operazione ontologicamente inesistente.

7. Va, peraltro, osservato, come la valutazione della documentazione offerta a prova contraria dell'esistenza delle operazioni è stata operata dal giudice di appello, il quale ha ritenuto



detta documentazione, nel rispetto delle prerogative di elezione e valutazione delle prove riservate al giudice del merito, inconferente (*«il fatto che Acqua S.r.l. abbia effettivamente eseguito alcuni dei lavori descritti nelle fatturazioni è, con tutta evidenza, questione estranea alla qualificazione delle fatture Ro.Gi.Ma. [...] posto che la mera esecuzione di quei lavori non potrebbe mai creare dal nulla un rapporto economico bilaterale impossibile, dal momento che uno dei due soggetti non era un'entità economica»*).

8. Inammissibile, invero, è la questione del difetto di motivazione della sentenza impugnata in relazione alle prove offerte, trattandosi di sentenza emessa in data successiva all'11 settembre 2012, per la quale il vizio di motivazione rileva solo in caso di motivazione carente o apparente (Cass., Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053), circostanza in specie insussistente, essendo stato adeguatamente illustrato il percorso logico-deduttivo che ha portato all'accertamento dell'inesistenza oggettiva delle prestazioni sottostanti l'emissione delle fatture.

9. Infondato è, inoltre, l'ulteriore profilo, il cui parametro normativo è stato indicato solo nel corpo dell'atto e non nell'epigrafe del motivo, secondo cui – a termini dell'art. 8 d.l. 2 marzo 2012, n. 16 - i costi sarebbero deducibili ai fini delle imposte dirette, posto che tale disposizione non si applica al caso delle operazioni oggettivamente inesistenti (Cass., Sez. V, 15 marzo 2022, n. 8480; Cass., Sez. V, 19 dicembre 2019, n. 33915).

10. Il quarto motivo è infondato, posto che – come osserva il controricorrente – la sentenza impugnata si è limitata a qualificare in diritto come oggettivamente inesistenti le operazioni descritte nell'atto impositivo, incentrate sull'operazione illecita tra il consegnatario delle fatture fittizie (tale Storai Simone) e alcuni dipendenti della società contribuente, odierna ricorrente. Come risulta



dalla sentenza impugnata, a seguito della consegna della fattura e della ricezione in pagamento dell'assegno, lo Storai consegnava ai dipendenti della società contribuente parte dell'importo della fattura in contanti. Tale circostanza in fatto è incompatibile con l'inesistenza meramente soggettiva delle prestazioni, non essendo ragionevolmente deducibile che, in assenza di un corrispettivo per le prestazioni rese, le stesse potessero essere state realizzata da altri contribuenti. Lo stesso atto impositivo, prodotto in allegato dal ricorrente (doc.2), benché non espressamente trascritto - atto che questa Corte può e deve esaminare, essendo giudice del fatto processuale (Cass., Sez. V, 16 giugno 2022, n. 19491; Cass., Sez. V, 11 maggio 2021, n. 12385; Cass., Sez. U., 25 luglio 2019, n. 20181) - mostra come l'Ufficio abbia espressamente posto l'attenzione a pag. 5 sull'utilizzo di «*f.o.i.*» (acronimo di fatture oggettivamente inesistenti).

11. Va, pertanto, riaffermato il principio secondo cui nell'esercizio del potere di interpretazione e qualificazione della domanda, il giudice di merito non è condizionato dalla formulazione adottata dalla parte, dovendo egli tener conto del contenuto sostanziale della pretesa come desumibile dalla situazione dedotta in giudizio e dalle eventuali precisazioni formulate nel corso del medesimo, purché non vi sia immutazione dei fatti posti a fondamento della domanda (Cass., Sez. U., 21 febbraio 2000, n. 27; Cass., Sez. I, 8 giugno 2001, n. 7783; Cass., Sez. Lav., 19 gennaio 2002, n. 572; Cass., Sez. III, 14 marzo 2006, n. 5442; Cass., Sez. III, 26 giugno 2007, n. 14751; Cass., Sez. III, 6 maggio 2015, n. 9011; Cass., Sez. V, 4 dicembre 2015, n. 24779; Cass., Sez. V, 10 febbraio 2016, n. 2607; Cass., Sez. V, 31 marzo 2021, n. 8883).

12. Il quinto motivo è infondato nella parte in cui deduce la buona fede del contribuente secondo gli standard indicati dalla



giurisprudenza eurounitaria. Non ricorre, difatti, nel caso di specie l'ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, per le quali deve accertarsi la buona fede oggettiva del contribuente nel verificare che, nelle operazioni svoltesi a monte, non si sia verificata una frode IVA; diversamente, si verte in materia di operazioni oggettivamente inesistenti, in cui la prova a offrirsi dal contribuente deve attenere alla oggettiva esistenza delle operazioni sottostanti l'emissione delle fatture contestate. Questa prova, secondo la giurisprudenza di questa Corte, non può ritenersi assolta con la mera esibizione della fattura, ovvero in ragione della mera regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento concretamente adoperati (Cass., Sez. V, 5 luglio 2018, n. 17619; Cass., Sez. V, 30 ottobre 2018, n. 27554; Cass., Sez. V, 27 novembre 2019, n. 30937; Cass., Sez. V, 18 ottobre 2021, n. 28628; Cass., Sez. V, 15 febbraio 2022, n. 4826; Cass., Sez. VI, 22 marzo 2022, n. 9304; Cass., Sez. V, 12 aprile 2022, n. 11737).

13. Il secondo profilo del quarto motivo è, invece, inammissibile, in quanto formulato nelle forme dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., secondo la formulazione precedente la novella di cui all'art. 54 d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. dalla l. 7 agosto 2012, n. 134.

14. Il ricorso va, pertanto, rigettato, con spese regolate dalla soccombenza e liquidate come da dispositivo. Sussiste il presupposto per il raddoppio del pagamento del contributo unificato.

P. Q. M.

La Corte rigetta il ricorso, condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali in favore del controricorrente, che liquida in complessivi € 7.800,00, oltre spese prenotate a debito; dà atto che sussistono i presupposti processuali, a carico di parte ricorrente, ai sensi dell'art. 13 comma 1-*quater* d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115,



inserito dall'art. 1, comma 17 della l. 24 dicembre 2012, n. 228, per il versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis* dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, in data 13 luglio 2022

Il Presidente

Angelina Maria Perrino

