

---

Comitato scientifico:

Elisabetta BERTACCHINI (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) – Silvio BOLOGNINI (Professore straordinario di Filosofia del diritto) - Giuseppe BUFFONE (Magistrato) – Costanzo Mario CEA (Magistrato, Presidente di sezione) - Paolo CENDON (Professore ordinario di diritto privato) - Gianmarco CESARI (Avvocato cassazionista dell'associazione Familiari e Vittime della strada, titolare dello Studio legale Cesari in Roma) – Caterina CHIARAVALLI (Presidente di Tribunale) -- Bona CIACCIA (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Leonardo CIRCELLI (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Vittorio CORASANITI (Magistrato, ufficio studi del C.S.M.) – Lorenzo DELLI PRISCOLI (Magistrato, Ufficio Massimario presso la Suprema Corte di Cassazione, Ufficio Studi presso la Corte Costituzionale) - Francesco ELEFANTE (Magistrato T.A.R.) - Annamaria FASANO (Magistrato, Ufficio massimario presso la Suprema Corte di Cassazione) - Cosimo FERRI (Magistrato, Sottosegretario di Stato alla Giustizia) – Francesco FIMMANO' (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Eugenio FORGILLO (Presidente di Tribunale) – Mariacarla GIORGETTI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giusi IANNI (Magistrato) - Francesco LUPIA (Magistrato) - Giuseppe MARSEGLIA (Magistrato) – Francesca PROIETTI (Magistrato) – Serafino RUSCICA (Consigliere parlamentare, Senato della Repubblica) - Piero SANDULLI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Stefano SCHIRO' (Presidente di Corte di Appello) - Bruno SPAGNA MUSSO (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Paolo SPAZIANI (Magistrato, Vice Capo dell'Ufficio legislativo finanze del Ministro dell'economia e delle finanze) – Antonella STILO (Consigliere Corte di Appello) - Antonio VALITUTTI (Consigliere della Suprema Corte di Cassazione) - Alessio ZACCARIA (Professore ordinario di diritto privato, componente laico C.S.M.).

---

## **Efficacia del giudicato penale nel processo tributario**

*È vero che nel processo tributario non opera automaticamente l'efficacia vincolante del giudicato penale ai sensi dell'art. 654 c.p.p., vigendo, invece, le limitazioni probatorie sancite dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4, e potendo in tale giudizio valere anche le presunzioni, come tali inidonee, invece, a supportare una pronuncia penale di condanna. E tuttavia, la sentenza penale – pur se non passata in giudicato – costituisce pur sempre un indizio od elemento di prova critica, in ordine ai fatti in essa eventualmente accertati sulla base delle prove raccolte nel relativo giudizio, del quale il giudice tributario ben può tenere conto, ai fini della formazione del suo convincimento, ai sensi dell'art. 116 c.p.c.*

**Cassazione civile, sezione tributaria, sentenza del 5.11.2014, n. 23551**

*...omissis...*

Osserva, in via pregiudiziale, la Corte che, a seguito del trasferimento alle agenzie fiscali, da parte del D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 57, comma 1, di tutti i "rapporti giuridici", i "poteri" e le "competenze" facenti capo al Ministero dell'Economia e delle Finanze, a partire dall'1.1.2001 (giorno di inizio di operatività delle Agenzie fiscali in forza del D.M. 28 dicembre 2000, art. 1), unico soggetto passivamente legittimato è l'Agenzia delle Entrate e la controversia non può instaurarsi nei confronti del Ministero. Ne consegue che il ricorso per cassazione notificato – come nel caso di specie – a quest'ultimo, sia che abbia partecipato al giudizio di merito venendone estromesso, sia (ed a fortiori), quando non vi abbia partecipato, è inammissibile per radicale inesistenza dell'atto impugnatorio (cfr. Cass. 1123/2009; 22992/2010; 26321/2010).

Premesso quanto precede, va rilevato che, con i primi tre motivi di ricorso – che, per la loro evidente connessione, vanno esaminati congiuntamente – la C. I. s.r.l. denuncia, sotto diversi profili, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 55 e 56, artt. 2697 e 2729 c.c., artt. 112 e 115 c.p.c., nonché l'insufficiente motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., nn. 3, 4 e 5.

La CTR non avrebbe, invero, tenuto in alcun conto le deduzioni della contribuente appellante, secondo la quale l'Ufficio non aveva comprovato in giudizio la fondatezza del ricorso all'accertamento induttivo D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 55, atteso che dallo stesso atto impositivo sarebbe dato desumere che, nella massima parte dei casi, le operazioni in contestazione sarebbero state del tutto regolari dal punto di vista contabile. Le fatture relative agli acquisiti infragruppo sarebbero state, invero, regolarmente registrate e dichiarate dalla xxxxx al pari della fatture relative alle operazioni attive, ed inoltre – nell'anno 1995, oggetto di verifica – la dichiarazione annuale sarebbe stata regolarmente presentata.

In assenza di prove da parte dell'Amministrazione, sulla quale incomberebbe il relativo onere, circa la sussistenza di specifiche violazioni sul piano contabile, dunque, la CTR non avrebbe potuto – a parere della ricorrente – considerare fondate le allegazioni dell'Ufficio circa la sussistenza di una presunta evasione di imposta, né, tanto meno, ritenere che essa fosse – in qualche modo – ascrivibile anche xxxx

Le censure suesposte sono infondate.

Ed invero, va osservato in proposito che, in materia di accertamento dell'IVA, il ricorso al metodo induttivo è ammissibile anche in presenza di una contabilità formalmente regolare, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, che autorizza l'accertamento anche in base ad "altri documenti" o ad "altre scritture contabili" (diverse da quelle previste dalla legge), oppure facendo ricorso ad "altri dati e notizie" raccolti nei modi prescritti dagli articoli precedenti, potendo le conseguenti omissioni o false o inesatte indicazioni essere indirettamente desunte da tali risultanze, ovvero anche all'esito dell'acquisizione di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti (cfr. Cass. 7184/2009; 21697/2010; 14068/2014).

Ebbene, nel caso concreto, non è condivisibile l'assunto xxxxx., secondo la quale la CTR non avrebbe indicato gli elementi di prova presuntiva ed indiziaria idonei ad inficiare la regolarità formale della contabilità aziendale ed, in quanto tali, suscettibili di legittimare il ricorso all'accertamento induttivo operato dall'Ufficio, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55.

Il giudice di appello ha, difatti, accertato – sulla scorta delle precise e specifiche risultanze del processo verbale di constatazione – che il meccanismo evidenziato dai verbalizzanti consisteva in acquisti di merce ed in prestazioni di servizi infragruppo, operati da società totalmente prive di strutture aziendali, non supportati da adeguata ed attendibile documentazione, effettuati in totale assenza di un effettivo spostamento di beni o del pagamento di corrispettivi, ed a prezzi non in linea con i valori di mercato, e comunque non proporzionati alle prestazioni eseguite. Sicché, ad avviso della CTR, se ne deve legittimamente inferire, che il complesso delle

operazioni poste in essere dalle società operanti all'interno del gruppoxxxxx. – come, del resto, già accertato da questa Corte in altre decisioni (cfr., ad es., Cass. 22135/2013) – aveva il solo fine di creare crediti IVA fittizi a favore di dette società, onde consentire alle stesse di porre in essere un'evasione fiscale mediante indebite detrazioni di imposta ed ingiustificati rimborsi.

Contrariamente all'assunto della ricorrente, poi, anche il fatto che la xxxxx s.r.l. fosse partecipe di tale meccanismo, ad onta della regolarità formale delle operazioni attive e passive ad essa riferibili, è stato, del pari, puntualmente accertato dalla CTR, secondo la quale, infatti, l'odierna ricorrente "non ha saputo replicare", al di là di generiche allegazioni circa l'esistenza di una consistente struttura societaria di gruppo, e "nulla di sostanziale ha potuto riferire", a fronte delle contestazioni mosse dell'Ufficio nei suoi confronti.

Alla stregua di tali accertamenti di fatto, adeguatamente esposti nella motivazione dell'impugnata sentenza, pertanto, i motivi di ricorso in esame non possono che essere rigettati.

Con il quarto motivo di ricorso, la xxxxxxxdenuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, artt. 2697 e 2729 c.c., artt. 112 e 115 c.p.c., nonché l'insufficiente motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., nn. 3, 4 e 5.

Si duole, invero, la ricorrente, per un verso, del fatto che la CTR abbia posto il fondamento della decisione anche sugli oggetti delle fatture contestate e sull'asserita sproporzione tra i prezzi fatturati ed i valori di mercato dei beni e dei servizi commercializzati, sebbene si trattasse di elementi probatori non conosciuti direttamente dai giudicanti.

Per altro verso, la contribuente censura il fatto che l'impugnata sentenza non abbia tenuto adeguatamente conto delle risultanze della consulenza tecnica di parte, dalla quale si desumerebbe che il gruppo C. dispone di una sede di circa 5600 mq., dotata di numerosi uffici, postazioni di lavoro e sale per riunioni e conferenze, oltre a spazi molto ampi destinati a magazzino ed a piazzale di scarico e carico delle merci.

Il motivo è infondato.

Va, per vero, rilevato che la CTR ha tratto il proprio convincimento, sia dalle risultanze del processo verbale di constatazione (contenente, tra l'altro, l'indicazione delle fatture contestate e della sproporzione tra i prezzi fatturati ed i valori di mercato dei beni e dei servizi), che dalla sentenza penale di condanna, emessa dal Tribunale di Parma nei confronti del legale rappresentante della C. I. s.r.l. e dominus dell'intero gruppo.

Orbene, va osservato al riguardo, che l'avviso di rettifica ai fini IVA – che ha carattere di "provocatio ad opponendum" e soddisfa l'obbligo di motivazione, ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 56, ogni qualvolta l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'"an" ed il "quantum debeatur" – deve ritenersi correttamente motivato ove faccia riferimento ad un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza regolarmente notificato o consegnato all'intimato.

Ne discende che l'Amministrazione finanziaria non è tenuta ad includere, nell'avviso di accertamento notizia delle prove poste a fondamento del verificarsi di taluni fatti, né di riportarne, sia pur sinteticamente, il contenuto (Cass. 2462/2007; 7360/2011), considerata la fede privilegiata attribuibile, ai sensi dell'art. 2700 c.c., al processo verbale di constatazione, redatto dalla Guardia di finanza o dagli altri organi di controllo fiscale, quanto ai fatti in esso descritti (Cass. 2949/2006; 15191/2014). Sicché il modus operandi della CTR, che ha posto a base della decisione gli elementi risultanti dal suddetto verbale, non può ritenersi censurabile.

Per quanto concerne, poi, la sentenza penale di condanna, è bensì vero che nel processo tributario non opera automaticamente l'efficacia vincolante del giudicato penale ai sensi dell'art. 654 c.p.p., vigendo, invece, le limitazioni probatorie sancite dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4, e potendo in tale giudizio valere anche le presunzioni, come tali inidonee, invece, a supportare una pronuncia penale di condanna. E tuttavia, la sentenza penale - pur se non passata in giudicato - costituisce pur sempre un indizio od elemento di prova critica, in ordine ai fatti in essa eventualmente accertati sulla base delle prove raccolte nel relativo giudizio, del quale il giudice tributario ben può tenere conto, ai fini della formazione del suo convincimento, ai sensi dell'art. 116 c.p.c., (cfr. Cass. 19786/11; 4924/13).

D'altro canto, nel caso concreto, l'impugnata sentenza di appello di certo non si fonda esclusivamente sulla decisione penale di condanna del legale rappresentante della xxxx costituendo detta sentenza, per contro, solo uno degli elementi di valutazione posti dal giudice di appello a sostegno della decisione resa, fondata, altresì, su altri elementi di convincimento del giudicante e, segnatamente, - come dianzi detto - sulle risultanze del processo verbale di constatazione, nonché sulla ritenuta carenza di prove convincenti di segno contrario da parte della contribuente. La decisione penale è stata, pertanto, utilizzata dalla CTR come un ulteriore elemento di riscontro del modus operandi seguito da tutte le società del gruppo C., compresa la xxxx Ed infatti, muovendo da tale ricostruzione del contesto generale, la CTR ha - dipoi - evidenziato, come dianzi detto, gli specifici elementi individualizzanti, sulla base dei quali ha tratto il convincimento che la xxxxxx non fosse estranea a tale tipizzazione dell'operazione evasiva complessivamente posta in essere.

Sotto tale, profilo, pertanto, l'impugnata sentenza non merita censura alcuna.

Per quanto concerne, poi, il preteso mancato esame delle risultanze della consulenza di parte, va anzitutto rilevato che tale acquisizione istruttoria costituisce una mera allegazione difensiva, priva di un autonomo valore probatorio, come da ultimo hanno stabilito le Sezioni Unite di questa Corte (cfr. Cass. S.U. 13902/13; nello stesso senso, Cass. 259/13). Sicché le sue risultanze - ben al contrario di quanto auspicato dalla C.I. s.r.l. - non possono, di per sé sole, se smentite da altri elementi di prova acquisiti agli atti, produrre risultati probatori decisivi a favore della parte che l'abbia prodotta in giudizio.

In ogni caso, contrariamente a quanto assume la ricorrente, la CTR ha tenuto implicitamente conto della CT di parte nel quadro degli altri elementi probatori suindicati, laddove ha affermato che la contribuente avrebbe fornito "generiche ed inopponibili notizie circa immobili, uffici, locali e altro", senza provarne la loro effettiva destinazione all'attività di impresa.

Ebbene, tale accertamento di fatto non può di certo essere posto in discussione in questa sede, neppure sub specie del vizio di motivazione, al fine di far valere difformità rispetto alle attese ed alle deduzioni della parte ricorrente sul valore e sul significato attribuiti dal giudice di merito agli elementi delibati, giacché, in quest'ultimo caso, il motivo di ricorso si risolverebbe in un'inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e dei convincimenti dello stesso giudice di merito che tenderebbe all'ottenimento di una nuova pronuncia sul fatto, sicuramente estranea alla natura e alle finalità del giudizio di cassazione (Cass. 9233/06; 2272/07; 15264/07).

Per tali ragioni, pertanto, il motivo in esame va disatteso.

Con il quinto motivo di ricorso, la C. I. s.r.l. denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19, 21 55, 56, artt. 2697 e 2729 c.c., artt. 112 e 115 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5.

La ricorrente si duole del fatto che l'Ufficio, una volta ricostruito induttivamente il volume di affari della società, anziché pretendere l'imposta in tal modo scaturita, avrebbe illegittimamente preteso l'IVA sulle fatture emesse per operazioni

inesistenti e negato la detrazione dell'IVA relativa alle operazioni passive. Tale modus operandi, sarebbe stato poi – a parere della contribuente – erroneamente avallato dalla CTR.

Le censure sono infondate.

Va, per vero, osservato, in proposito, che la disposizione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 7, - secondo la quale, se vengono emesse fatture per operazioni inesistenti, l'imposta stessa è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura - va interpretata nel senso che il corrispondente tributo viene, in realtà, ad essere considerato "fuori conto", e la relativa obbligazione, conseguentemente, "isolata" da quella risultante dalla massa di operazioni effettuate, ed estraniata, per ciò stesso, dal meccanismo di compensazione tra IVA "a valle" ed IVA "a monte", che presiede alla detrazione d'imposta di cui all'art. 19, D.P.R. cit. E ciò anche in considerazione del fatto che l'emissione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti costituisce, da sempre, una condotta penalmente sanzionata come delitto (cfr. Cass. 7289/01; 4247/07).

In altri termini, in presenza di operazioni inesistenti, non si realizza l'ordinario presupposto impositivo, né la configurabilità stessa di un "pagamento a titolo di rivalsa", né i presupposti del diritto alla detrazione di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19, comma 1. Ed invero, va considerato, al riguardo, che la previsione del menzionato art. 21, comma 7, se, per un verso, incide direttamente sul soggetto emittente la fattura, costituendolo debitore d'imposta, pur in assenza del suo ordinario presupposto, sulla base del solo principio di cartolarità, per altro verso, incide, sia pure indirettamente, anche sul destinatario della fattura, confermandone, in combinato disposto con l'art. 19, comma 1, e art. 26, comma 3, la preclusione ad esercitare il diritto alla detrazione o alla variazione dell'imposta, in assenza del relativo presupposto (acquisto o importazione di beni e servizi nell'esercizio dell'impresa, arte o professione) (Cass. 22882/06).

Ebbene, è agevole cogliere la ratio dell'indetraibilità dell'IVA, in caso di operazioni inesistenti, nella considerazione che il diritto dell'acquirente alla detrazione dell'imposta addebitatagli a titolo di rivalsa dal venditore, quando si tratti di acquisto effettuato nell'esercizio dell'impresa, è soggetto ad una duplice condizione. La prima è che l'acquirente del bene rivesta la qualità di imprenditore; la seconda, è che sia ravvisabile l'inerenza del bene acquistato all'attività imprenditoriale, ovvero sia la strumentalità del bene stesso a tale attività. Ed il relativo onere probatorio, in forza degli ordinari criteri in tema di onere della prova (art. 2697 c.c.) cede a carico dell'interessato (Cass. 3518/06; 16730/07; 2362/13; 27718/13).

In caso di operazioni oggettivamente inesistenti, pertanto, il diritto alla detrazione dell'IVA non può alcun modo essere ritenuto, anche sul piano probatorio, sulla base del solo fatto dell'avvenuta corresponsione dell'imposta formalmente indicata in fattura, richiedendosi, altresì, - come detto - l'inerenza dell'operazione all'impresa. E tale requisito è certamente mancante in relazione al pagamento dell'IVA corrisposta per operazioni inesistenti, di per sé inidoneo - come dianzi detto - a configurare un pagamento a titolo di rivalsa, trattandosi di costo non inerente all'attività istituzionale dell'impresa, in quanto potenziale espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse, tali da rompere il detto nesso di inerenza (Cass. 735/10).

Nel caso di specie, infatti, l'assolvimento dell'IVA si è - in buona sostanza - concretizzato, come rilevato dalla CTR sulla scorta degli elementi probatori suindicati, in un esborso rientrante nel complessivo programma di evasione di imposta, consentendo alla società di conseguire un abbattimento del reddito imponibile, facendo levitare i costi per acquisti di beni e di servizi (risultati, dagli accertamenti espletati nelle fasi di merito del giudizio, assai elevati e sproporzionati

rispetto ai prezzi di mercato dei beni acquisiti) solo in apparenza correlati all'attività di impresa. Nello stesso tempo, le parti delle transazioni in discussione avevano posto in essere una forma di addebito in rivalsa del tutto apparente, nel quale l'esborso dell'IVA da parte dell'acquirente, men che costituire un effettivo pagamento di imposta, rappresentava un esborso rientrante nel complessivo meccanismo elusivo prefigurato dai contraenti.

Correlativamente – come detto – per le operazioni attive, le fatturazioni per operazioni accertate inesistenti oggettivamente danno luogo ad addebito dell'imposta ad esse relativa, che è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 7.

Alla stregua di tutti i rilievi che precedono, dunque, del tutto erronee e non condivisibili si palesano le allegazioni di parte ricorrente, secondo la quale, la maggiore imposta dovuta si sarebbe dovuta calcolare in misura pari alla differenza tra l'IVA dovuta per le operazioni imponibili, induttivamente accertate, e gli importi relativi all'IVA detraibile, poiché corrisposta in via di rivalsa sulle operazioni passive. Anche le censure in esame vanno, di conseguenza, disattese.

Per tutte le ragioni esposte, pertanto, il ricorso proposto nei confronti dell'Agenzia delle Entrate deve essere integralmente rigettato.

Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza, nella misura di cui in dispositivo. Concorrono giusti motivi per una compensazione delle spese nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

p.q.m.

La Corte Suprema di Cassazione: dichiara inammissibile il ricorso proposto nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze; rigetta il ricorso proposto nei confronti dell'Agenzia delle Entrate; condanna la ricorrente alle spese del presente giudizio, che liquida in Euro 30.000,00, oltre alle spese prenotate a debito; compensa le spese nei confronti del Ministero.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Tributaria, il 23 settembre 2014.

La Nuova **Procedura Civile**  
Direttore Scientifico: Luigi Viola

**ADMAIORA**

Editrice

---