



Comitato scientifico:

Simone **ALECCI** (Magistrato) - Elisabetta **BERTACCHINI** (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Mauro **BOVE** (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giuseppe **BUFFONE** (Magistrato addetto alla direzione generale della giustizia civile presso il Ministero della Giustizia) - Tiziana **CARADONIO** (Magistrato) - Costanzo Mario **CEA** (Magistrato, già 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 **CHIARAVALLOTTI** (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.) - Mirella **DELIA** (Magistrato) - Lorenzo **DELLI PRISCOLI** (Consigliere Suprema Corte di Cassazione) - Paolo **DI MARZIO** (Consigliere Suprema Corte di Cassazione) - Francesco **ELEFANTE** (Magistrato T.A.R.) - Annamaria **FASANO** (Consigliere di Stato) - Cosimo **FERRI** (Magistrato, già Sottosegretario di Stato alla Giustizia) - Francesco **FIMMANO'** (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Eugenio **FORGILLO** (Presidente di Tribunale) - Andrea **GIORDANO** (Magistrato della Corte dei Conti) - Mariacarla **GIORGETTI** (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giusi **IANNI** (Magistrato) - Francesco **LUPIA** (Magistrato) - Giuseppe **MARSEGLIA** (Magistrato) - Roberto **MARTINO** (Professore ordinario di diritto processuale civile, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Francesca **PROIETTI** (Magistrato) - Serafino **RUSCICA** (Consigliere parlamentare presso il Senato della Repubblica) - Piero **SANDULLI** (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Stefano **SCHIRO'** (Presidente del Tribunale Superiore delle Acque pubbliche) - Bruno **SPAGNA MUSSO** (già Consigliere di Cassazione ed assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Paolo **SPAZIANI** (Magistrato dell'Ufficio del Massimario della Corte Suprema di Cassazione) - Antonella **STILO** (Magistrato, Presidente di sezione) - Antonio **URICCHIO** (Professore ordinario di diritto tributario, già Magnifico Rettore, Presidente Anvur) - Antonio **VALITUTTI** (Presidente di Sezione presso la Suprema Corte di Cassazione) - Alessio **ZACCARIA** (Professore ordinario di diritto privato, già componente laico C.S.M.).

Riforma tributaria: l'onere probatorio non è cambiato

Il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 5 bis, introdotto con la L. n. 130 del 2022, art. 6, ha ribadito, in maniera circostanziata, l'onere probatorio gravante in giudizio sull'amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali, come nel caso di specie, non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio.

Pertanto, la nuova formulazione legislativa, nel prevedere che "L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni" non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale.

Cassazione civile, sezione quinta, ordinanza del 27.10.2022, n. 31878

...omissis...

1.0. Preliminarmente, deve rilevarsi che "l'intervenuta modifica della L. Fall., art. 43, per effetto del D.Lgs. n. 5 del 2006, art. 41, nella parte in cui stabilisce che "l'apertura del fallimento determina l'interruzione del processo", non comporta l'interruzione del giudizio di legittimità, posto che in quest'ultimo, in quanto dominato dall'impulso d'ufficio, non trovano applicazione le comuni cause di interruzione del processo previste in via generale dalla legge" (Cass. n. 27143/2017).

1.1. Con il primo motivo, l'Agenzia ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

Secondo la ricorrente la sentenza impugnata sarebbe nulla perchè si limita a richiamare le conclusioni del giudice di primo grado, senza effettuare alcuna valutazione in merito alle censure prospettate nell'atto di appello, con il quale l'ufficio aveva ribadito le ragioni per le quali gli elementi addotti dalla contribuente non erano idonei a contrastare la pretesa impositiva.

La C.t.r. si era, invece, limitata a ripetere quanto già affermato dalla C.t.p. di Crotone circa gli adempimenti elencati dalla parte alle pagine 6, 7 e 8 del ricorso, rilevando che l'ufficio, anche in secondo grado, non aveva sollevato alcuna contestazione.

1.2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 20, e dell'art. 654 c.p.p., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

La ricorrente sostiene che la C..., pur avendo richiamato correttamente i principi in tema di rapporti tra processo penale e tributario, sottolineando l'autonomia del secondo dal primo, in concreto non ha effettuato alcun apprezzamento motivato delle risultanze probatorie del procedimento penale, nè ha effettuato alcun raffronto con le risultanze del giudizio penale e gli elementi acquisiti nel giudizio tributario.

1.3. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Secondo la ricorrente la sentenza impugnata, nell'affermare che l'ufficio non aveva assolto al proprio onere probatorio in merito all'effettiva partecipazione della società alla frode fiscale, aveva violato i principi in tema di onere probatorio e prova presuntiva, valorizzando mere affermazioni della contribuente e, viceversa, trascurando l'intero quadro indiziario fornito dall'ufficio.

Rileva la ricorrente che, in materia di Iva, nelle ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti di tipo triangolare, assimilabili per certi aspetti alla fattispecie in esame, l'onere della prova dell'amministrazione può esaurirsi nella dimostrazione che il soggetto interposto è privo delle dotazioni necessarie all'esecuzione della prestazione, mentre il contribuente deve provare che non sapeva, o non avrebbe potuto sapere, con l'ordinaria diligenza, dell'evasione o della frode posta in essere dal cedente.

Nel caso in esame, secondo la ricorrente, l'ufficio avrebbe completamente omesso tale tipo di verifica in ordine alla diligenza esigibile in capo alla contribuente, ritenendo sufficiente la dimostrazione di adempimenti del tutto inconferenti sul punto.

2.1. I motivi, da esaminare congiuntamente perchè connessi, sono fondati e vanno accolti.

L'avviso di accertamento impugnato trae origine dal p..... - Nucleo di Polizia Tributaria di Crotone a conclusione di una verifica fiscale per gli anni 2010, 2011, 2012, 2013, nonché del p.v.c., redatto dalla G.d.F. - Nucleo di Polizia Tributaria di Catanzaro a seguito di un controllo fiscale per gli anni 2010 e 2011, a carico della C.I.V. Service Srl .

I militari operanti constatavano che la società C.I.V. Service Srl , per il tramite della ditta individualeprestanome del gestore di fatto, B.B., aveva ceduto gasolio agricolo verso soggetti non aventi titolo a riceverne.

Dalle indagini era emerso che la C.I.V. Service Srl , quale fornitrice della ditta A.A., aveva emesso DAS e fatture a fronte di forniture di prodotto agevolato formalmente destinate a un deposito commerciale di proprietà della ditta acquirente. La ditta individuale A.A., infatti, nel periodo interessato dalle indagini (06.11.2010 - 16.09.2011), disponeva di due depositi commerciali di gasolio agricolo, tra cui quello di (Omissis), che era, di fatto, gestito da.... In capo alla ditta....., a seguito delle indagini operate dai militari della .., era risultata un'elevata sproporzione tra le capacità di stoccaggio del deposito e le quantità di gasolio agricolo acquistato, attestate dai documenti fiscali emessi da diverse aziende calabresi. Inoltre, dai controlli incrociati effettuati nelle banche dati, era risultato che le risorse finanziarie e patrimoniali di erano palesemente insufficienti rispetto all'onerosità delle transazioni commerciali documentate per gli acquisti di gasolio agricolo. Da ultimo, era stata accertata l'impossibilità della ditta individuale A.A. di poter procedere alla vendita di grosse quantità di gasolio agricolo, poichè la stessa non risultava intestataria di alcun mezzo per il trasporto di prodotti petroliferi, nè risultava averli nella propria disponibilità. Tutto ciò portava i militari a desumere che B.B. era il gestore di fatto della ditta individuale, mentre si palesava il ruolo di mero prestanome rivestito da ...

Sul punto, l'ufficio evidenziava che i pagamenti delle forniture erano stati effettuati per contanti o mediante altri mezzi di pagamento, tutti riconducibili direttamente ad B.B., non avendo la ditta ...a disponibilità di un proprio conto corrente; inoltre, gli stessi legali rappresentanti delle imprese fornitrici del gasolio avevano individuato in B.B. il soggetto con cui avevano avuto rapporti commerciali e che aveva provveduto al pagamento delle forniture.

La C.t.r., senza esaminare il complesso quadro indiziario posto a base dell'accertamento, ha affermato che il comportamento della contribuente fosse assolutamente inconciliabile con la volontà di porre in essere operazioni fraudolente, ma non ha spiegato come facesse a giungere a tale conclusione.

Invero, la contribuente aveva sostenuto di aver effettuato il controllo sulla licenza della ditta A...ui libretti di circolazione dei veicoli, effettuando comunicazione scritta con l'indicazione dei trasportatori ed autisti, nonché quotidiane comunicazioni all'Agenzia delle dogane e tempestive risposte ai questionari.

La C.t.r., semplicemente richiamando tali adempimenti, ha affermato che la società fornitrice avesse dimostrato la propria buona fede e la propria scusabile ignoranza sulla effettiva destinazione del gasolio, senza chiarire come le verifiche effettuate dalla società, all'evidenza di carattere formale, consentissero di superare la prova presuntiva dell'amministrazione.

Anche la circostanza che nel giudizio penale non fossero emersi collegamenti tra il legale rappresentante della contribuente ed i soggetti coinvolti nella gestione della

ditta A.A. non sembra essere dirimente per escludere il coinvolgimento della contribuente nella frode fiscale.

Invero, a fronte del complesso quadro indiziario fornito dall'ufficio, la società contribuente aveva l'onere di dimostrare la propria buona fede, cioè che, nella specifica situazione accertata nella fase delle indagini, i comportamenti posti in essere integrassero l'ordinaria diligenza richiesta ad un operatore commerciale accorto.

E' appena il caso di sottolineare che il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 5 bis, introdotto con la L. n. 130 del 2022, art. 6, ha ribadito, in maniera circostanziata, l'onere probatorio gravante in giudizio sull'amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali, come nel caso di specie, non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio.

Pertanto, la nuova formulazione legislativa, nel prevedere che "L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni" non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale.

In conclusione, il ricorso va accolto; la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 25 ottobre 2022.

Depositato in Cancelleria il 27 ottobre 2022

COORDINATORE Redazionale: Giulio SPINA

Comitato REDAZIONALE INTERNAZIONALE:

Giovanni Alessi, **New York City** (United States of America)
Daria Filippelli, **London** (United Kingdom)
Wylia Parente, **Amsterdam** (Nederland)

Comitato REDAZIONALE NAZIONALE:

Jacopo Maria Abruzzo (**Cosenza**), Danilo Aloe (**Cosenza**), Arcangelo Giuseppe Annunziata (**Bari**), Valentino Aventaggiato (**Lecce**), Paolo Baiocchetti (**L'Aquila**), Elena Bassoli (**Genova**), Eleonora Benin (**Bolzano**), Miriana Bosco (**Bari**), Massimo Brunialti (**Bari**), Elena Bruno (**Napoli**), Triestina Bruno (**Cosenza**), Emma Cappuccio (**Napoli**), Flavio Cassandro (**Roma**), Alessandra Carafa (**L'Aquila**), Silvia Cardarelli (**Avezzano**), Carmen Carlucci (**Taranto**), Laura Carosio (**Genova**), Giovanni M. Casamento (**Roma**), Gianluca Cascella (**Napoli**), Giovanni Cicchitelli (**Cosenza**), Giulia Civiero (**Treviso**), Francesca Colelli (**Roma**), Valeria Conti (**Bergamo**), Cristina Contuzzi (**Matera**), Raffaella Corona (**Roma**), Mariantonietta Crocitto (**Bari**), Paolo F. Cuzzola (**Reggio Calabria**), Giovanni D'Ambrosio (**Napoli**), Ines De Caria (**Vibo Valentia**), Shana Del Latte (**Bari**), Francesco De Leo (**Lecce**), Maria De Pasquale (**Catanzaro**), Anna Del Giudice (**Roma**), Fabrizio Giuseppe Del Rosso (**Bari**), Domenico De Rito (**Roma**), Giovanni De Sanctis (**L'Aquila**), Silvia Di Iorio (**Pescara**), Iliaria Di Punzio (**Viterbo**), Anna Di Stefano (**Reggio Calabria**), Pietro Elia (**Lecce**), Eremita Anna Rosa (**Lecce**), Chiara Fabiani (**Milano**), Addy Ferro (**Roma**), Bruno Fiammella (**Reggio Calabria**), Anna Fittante (**Roma**), Silvia Foadelli (**Bergamo**), Michele Filippelli (**Cosenza**), Elisa Ghizzi (**Verona**), Tiziana Giudice (**Catania**), Valentina Guzzabocca (**Monza**), Maria Elena Iafolla (**Genova**), Daphne Iannelli (**Vibo Valentia**), Daniele Imbò (**Lecce**), Francesca Imposimato (**Bologna**), Corinne Isoni (**Olbia**), Domenica Leone (**Taranto**), Giuseppe Lisella (**Benevento**), Francesca Locatelli (**Bergamo**), Gianluca Ludovici (**Rieti**), Salvatore Magra (**Catania**), Chiara Medinelli (**Genova**), Paolo M. Storani (**Macerata**), Maximilian Mairov (**Milano**), Damiano Marinelli (**Perugia**), Giuseppe Marino (**Milano**), Rossella Marzullo (**Cosenza**), Stefano Mazzotta (**Roma**), Marco Mecacci (**Firenze**), Alessandra Mei (**Roma**), Giuseppe Donato Nuzzo (**Lecce**), Emanuela Palamà (**Lecce**), Andrea Panzera (**Lecce**), Michele Papalia (**Reggio Calabria**), Enrico Paratore (**Palmi**), Filippo Pistone (**Milano**), Giorgio G. Poli (**Bari**), Andrea Pontecorvo (**Roma**), Giovanni Porcelli (**Bologna**), Carmen Posillipo (**Caserta**), Manuela Rinaldi (**Avezzano**), Antonio Romano (**Matera**), Paolo Russo (**Firenze**), Elena Salemi (**Siracusa**), Diana Salonia (**Siracusa**), Rosangela Santosuosso (**Alessandria**), Jacopo Savi (**Milano**), Pierpaolo Schiattone (**Lecce**), Marco Scialdone (**Roma**), Camilla Serraiotto (**Trieste**), Valentina Siclari (**Reggio Calabria**), Annalisa Spedicato (**Lecce**), Rocchina Staiano (**Salerno**), Emanuele Taddeolini Marangoni (**Brescia**), Luca Tantalo (**Roma**), Marco Tavernese (**Roma**), Ida Tentorio (**Bergamo**), Fabrizio Testa (**Saluzzo**), Paola Todini (**Roma**), Fabrizio Tommasi (**Lecce**), Mauro Tosoni (**Lecco**), Salvatore Trigilia (**Roma**), Annunziata Maria Tropeano (**Vibo Valentia**), Elisabetta Vitone (**Campobasso**), Nicolò Vittoria (**Milano**), Luisa Maria Vivacqua (**Milano**), Alessandro Volpe (**Roma**), Luca Volpe (**Roma**), Giulio Zanardi (**Pavia**).

SEGRETERIA del Comitato Scientifico: Valeria VASAPOLLO



Distribuzione commerciale: *Edizioni DuePuntoZero*

