



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Roberto Succio

Gianluca Grasso

Giovanni Galasso

Raffaella Brogi

Luigi d'Alessandro

Presidente

Consigliere

Consigliere Relatore

Consigliere

Consigliere

Oggetto:

IVA - operazioni oggettivamente inesistenti - contraddittorio preventivo
--

Ad.30/01/2026 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 31097/2019 R.G. proposto da:

██████████ S.R.L. in concordato preventivo (c.f. ██████████), costituitosi in persona del liquidatore ██████████ ██████████, rappresentata e difesa dall'Avvocato ██████████ (c.f. ██████████);

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE (c.f. 06363391001) costituitasi in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (c.f. 80224030587);

-controricorrente-



avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia n. 1189/2019 depositata il 12/3/2019

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 30/1/2026 dal Consigliere Giovanni Galasso.

FATTI DI CAUSA

1. Dalla sentenza impugnata e dagli atti del giudizio risulta che la [REDACTED] S.r.l. impugnava l'avviso di accertamento n. [REDACTED] con cui si recuperavano a tassazione maggiori IRES, IVA ed IRAP per l'annualità 2010 in relazione ad operazioni aventi ad oggetto l'acquisto di colza biologica dalla società [REDACTED] S.r.l., ritenute oggettivamente inesistenti.

La natura fittizia delle operazioni veniva desunta dal fatto che la [REDACTED] S.r.l. non era in possesso di documentazione attestante le giacenze di colza nel proprio magazzino all'inizio del 2010; inoltre i suoi fornitori erano: l'Azienda Agricola [REDACTED] S.r.l. che nel 2010 non era considerata in grado di svolgere attività d'impresa, non aveva disponibilità di colza biologica, non aveva presentato la dichiarazione dei redditi ed era stata amministrata, a partire dal mese di agosto 2010, da diverse persone, l'ultima delle quali era un cittadino straniero analfabeta; l'Agridea SA, società con sede legale in Svizzera che non aveva svolto alcuna attività nella sede in Italia fin dal 2009; [REDACTED] S.r.l. alla quale apparteneva la maggioranza delle quote della [REDACTED] S.r.l. e che pertanto avrebbe dovuto, verosimilmente, vendere la colza direttamente alla propria controllata.

La Commissione tributaria provinciale di Cremona rigettava il ricorso, osservando che la documentazione prodotta dalla contribuente non era determinante in quanto i documenti di trasporto della merce, effettuata peraltro da diversi vettori, erano privi degli scontrini attestanti la pesatura della stessa.



2. La società proponeva appello al quale resisteva l'Amministrazione finanziaria.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia rigettava l'appello, osservando che non era stato violato il diritto al contraddittorio e, nel merito, che gli elementi offerti dall'Agenzia delle Entrate erano idonei a fondare, sia pure in via presuntiva, le contestazioni. In particolare, riteneva irrilevanti i documenti di trasporto in quanto sprovvisti degli scontrini di pesatura della colza, nonché la circostanza dell'esecuzione dei pagamenti con mezzi tracciabili, atteso che essa è funzionale all'operazione fraudolenta.

3. Avverso tale sentenza la società ha proposto ricorso per cassazione affidato a sette motivi. Ha resistito con controricorso l'Agenzia delle Entrate. La società ha depositato una memoria ex art. 380 bis.1 c.p.c..

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1 Con il primo motivo di ricorso, la società ha lamentato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, nn. 3) e 4) c.p.c. per violazione dell'art. 12, comma 7, L. 212/2000. Ha osservato che la CTR aveva escluso la violazione del contraddittorio endoprocedimentale in considerazione del fatto che il PVC redatto dalla Guardia di Finanza di Foggia era stato allegato all'avviso di accertamento notificato l'8/4/2015. In realtà la doglianza non riguardava tale aspetto, bensì il fatto che vi erano stati diversi accessi della Guardia di Finanza di Crema presso la sede della società, a seguito dei quali era stato emesso il PVC del 16/7/2013. Tali accessi avevano consentito l'acquisizione dei documenti in forza dei quali era stato redatto il successivo PVC del 3/6/2014 a cura della Guardia di Finanza di Foggia. Ad avviso della ricorrente, solo tale ultimo verbale conteneva l'esito degli accertamenti e dunque dopo l'emissione di tale atto doveva essere garantita la tutela prevista dall'art. 12, comma 7, L. 212/2000.



1.2 Il motivo è infondato. L'art. 12 L. 212/2000 (*ratione temporis* applicabile alla presente controversia ed ora formalmente abrogato ed incorporato nell'art. 6 bis per effetto delle modifiche introdotte con d. Lgs. 219/2023), che disciplina i diritti e le garanzie del contribuente in caso di «*accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali*» stabilisce, al comma 7, che «*nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza*».

Occorre altresì tenere presente che la violazione del termine dilatorio previsto dall'art. 12 L. 212/2000 determina l'invalidità dell'atto (Cass. Sez. Un. n. 18184/2013), salvo che non ricorrano casi di particolare e motivata urgenza la cui esistenza deve essere effettivamente verificata, non essendo sufficiente la loro enunciazione (cfr. ancora Cass. Sez. Un. n. 18184/2013). Le garanzie previste dall'art. 12 L. 212/2000 riguardano gli accertamenti relativi a tutti i tributi - a quelli non armonizzati ed a quelli armonizzati, in relazione ai quali, in tali ipotesi, neppure è necessaria la cd. prova di resistenza (Cass. n. 701/2019; Cass. n. 13851/2025) - e si applicano anche in caso di accessi brevi o mirati finalizzati all'acquisizione di documentazione (Cass. n. 30026/2018; Cass. n. 10388/2019; Cass. n. 12094/2019). Il termine dilatorio decorre solo dal rilascio della copia del verbale di chiusura delle operazioni (Cass. n. 7843/2015; Cass. n. 11613/2017), indipendentemente dal contenuto e dalla denominazione formale di tale atto «*essendo finalizzato a garantire il contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio e descrittivo*» (Cass. n. 1497/2020; nello stesso senso, Cass. n. 15010/2014); qualora



successivamente a tale momento l'Amministrazione abbia completato gli accertamenti presso i propri uffici non è invece necessaria la redazione e la consegna o la notifica di un ulteriore atto (Cass. n. 17818/2022).

È quindi indispensabile il rilascio del verbale perché possa decorrere il termine dilatorio il cui rispetto è necessario perché sia garantito il diritto al contraddittorio; infatti, *«l'art. 52 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, impone la redazione del processo verbale di chiusura delle operazioni in ogni caso di accesso o ispezione nei locali dell'impresa, ivi compresi gli atti di accesso finalizzati alla raccolta di documentazione, e solo dal rilascio di copia del predetto verbale decorre il termine di sessanta giorni trascorso il quale può essere emesso l'avviso di accertamento ai sensi dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212»* (Cass. 7843/2015).

Orbene, nel caso di specie è pacifico che, all'esito dell'accesso terminato il 16/7/2013, è stato rilasciato un verbale al rappresentante della società nel quale si dava atto delle operazioni compiute. Il rilascio di tale atto era sufficiente per il rispetto delle formalità previste dall'art. 12 l. 212/2000; ed infatti, *«In materia di garanzie del soggetto sottoposto a verifiche fiscali, il processo verbale, redatto ai sensi dell'art. 24 della l. n. 4 del 1929, deve attestare le operazioni compiute dall'Amministrazione, sicché, nel caso di accesso mirato all'acquisizione di documentazione fiscale, è sufficiente l'indicazione, in esso, dei documenti prelevati, ferma restando la decorrenza del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 dal rilascio di copia del predetto verbale, senza che sia necessaria l'adozione di un'ulteriore verbale di contestazione delle violazioni successivamente riscontrate»* (Cass. n. 12094/2019; nello stesso senso, cfr. Cass. n. 11589/2021).

Essendo stato consegnato il PVC redatto a seguito dell'accesso terminato il 16/7/2013, null'altro era necessario in relazione alle verifiche compiute sulla documentazione acquisita in quella occasione (Cass. n. 17818/2022).



In ogni caso, anche tenendo conto dell'esistenza di due PVC - come si scrive in ricorso per cassazione a pag. 9 - uno del 16/07/2013, l'altro del 3/06/2014 - l'avviso di accertamento è stato notificato in data 8 aprile 2015, pertanto è stato comunque rispettato il termine di sessanta giorni dal rilascio dei ridetti PVC.

Risultano quindi comunque, in concreto, debitamente rispettate le garanzie stabilite in favore del contribuente dall'art. 12 L. 212/2000.

2.1 Con il secondo motivo, la ricorrente ha denunciato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, nn. 3) e 4) c.p.c., in relazione all'art. 12, comma 7, L. 212/2000 con riguardo alle pretese in materia di IVA. La società deduce che, quand'anche si volesse ritenere che, nel caso di specie, fosse stato eseguito un accertamento a tavolino, andava comunque garantito il contraddittorio in relazione alle contestazioni contenute nel PVC del 3/6/2014 riguardanti l'IVA, cioè un tributo armonizzato.

2.2 Anche tale motivo è infondato.

Il fatto che l'avviso di accertamento oggetto del giudizio riguardi, tra l'altro, l'IVA, per la quale è previsto in ogni caso il contraddittorio non muta le considerazioni svolte in relazione al primo motivo.

Nel caso di specie, infatti, opera la disciplina di cui al menzionato art. 12 L. 212/2000 che offre garanzie ancora più stringenti, dal momento che non richiede neppure la cd. prova di resistenza; tuttavia, non può ritenersi che a tali garanzie debba aggiungersi un successivo momento di contraddittorio, giacché la disciplina sul contraddittorio in materia di tributi armonizzati elaborata dalla giurisprudenza nazionale ed europea (cfr., anche per i riferimenti alla giurisprudenza europea, Cass. Sez. Un. n. 21271/2025; Cass. Sez. Un. 24823/2015) opera solo nel caso in cui il contraddittorio non sia già previsto e disciplinato da norme interne. Questa Corte, infatti, ha affermato che *«nelle ipotesi di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, opera una valutazione "ex ante" in merito alla necessità del rispetto del*



contraddittorio endoprocedimentale, sanzionando con la nullità l'atto impositivo emesso "ante tempus", anche nell'ipotesi di tributi "armonizzati", senza che, pertanto, ai fini della relativa declaratoria debba essere effettuata la prova di "resistenza", invece necessaria, per i soli tributi "armonizzati", ove la normativa interna non preveda l'obbligo del contraddittorio con il contribuente nella fase amministrativa (ad es., nel caso di accertamenti cd. a tavolino), ipotesi nelle quali il giudice tributario è tenuto ad effettuare una concreta valutazione "ex post" sul rispetto del contraddittorio» (Cass. n. 701/2019; nello stesso senso, Cass. n. 22644/2019; Cass. n. 13851/2019). In altri termini, la disciplina di cui all'art. 12 L. 212/2000, quando applicabile, "assorbe" le garanzie elaborate dalla giurisprudenza per i tributi armonizzati, che invece operano solo quando la normativa interna non prevede il contraddittorio.

Tale soluzione «è in linea con la giurisprudenza unionale in materia di contraddittorio endoprocedimentale nel caso di tributi armonizzati (cfr. Corte di giustizia, 12 dicembre 2008, C-349/07 Sopropè), nel senso che, proprio in relazione all'adozione dell'atto impositivo e nella prospettiva di tutela del diritto di difesa del contribuente, il legislatore nazionale ha ritenuto che il contraddittorio endoprocedimentale sia assicurato, in caso di accesso mirato, con il riconoscimento di un termine dilatorio in favore del contribuente nei cui confronti è stata operata l'attività di acquisizione della documentazione, non essendo necessario, come detto, in questo caso, l'adozione di un successivo atto di constatazione delle violazioni finanziarie, e tale specifica previsione costituisce la modalità con la quale, anche nella materia dei tributi "armonizzati", il legislatore interno ha ritenuto di dare attuazione alla normativa comunitaria ed ai principi espressi dalla giurisprudenza comunitaria» (Cass. n. 24001/2024, in motivazione).

Non erano quindi necessari ulteriori confronti tra la contribuente e l'Amministrazione, essendo stato rilasciato il verbale di accesso ed



essendo stato rispettato il termine di sessanta giorni per l'emissione dell'avviso nel quale la società avrebbe potuto presentare osservazioni e richieste.

A ciò può aggiungersi che, come affermato dalle Sezioni Unite di questa Corte, nella disciplina anteriore all'entrata in vigore dell'art. 6 bis L. 212/2000 introdotto dal d. Lgs. 219/2023, *«l'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale vige, quanto ai tributi cd. non armonizzati, solo se espressamente previsto, mentre ha valenza generalizzata per soli tributi cd. armonizzati, comportando la relativa violazione l'invalidità dell'atto, purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto gli elementi in fatto che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, fittizia o strumentale, tale essendo quella non idonea a determinare un risultato diverso del procedimento impositivo, secondo una valutazione probabilistica ex ante spettante al giudice di merito»* (Cass. n. 21271/2025). Nel caso di specie, tuttavia, la contribuente non ha indicato quali sarebbero gli elementi in fatto che avrebbe potuto far valere in sede di contraddittorio.

3.1 Con il terzo motivo di ricorso, la società ha dedotto il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, nn. 3) e 4) c.p.c. per violazione dell'art. 1 comma 3 d.P.R. 472/1996 *«in relazione ai requisiti formali e sostanziali del documento di trasporto»*.

La ricorrente ha lamentato che la CTR avrebbe ritenuto i documenti di trasporto inidonei alla prova dell'effettiva esistenza delle operazioni contestate in quanto carenti degli scontrini attestanti la pesatura della colza, requisito non richiesto dall'art. 1, comma 3, del d.P.R. 472/1996 che indica gli elementi essenziali dei documenti di trasporto. Ha osservato, peraltro, che gli scontrini di pesata erano quelli emessi dalla pesa della [REDACTED] S.r.l. sulla merce in ingresso, peraltro presenti *«per la quasi totalità della merce»*; inoltre, per la verifica si poteva controllare *«i registri di carico tenuti ai fini della gestione della filiera bio*



[...] per accorgersi che quella merce è entrata nel normale ciclo produttivo e quindi non poteva essere inesistente».

3.2 Il motivo è inammissibile.

La CTR non ha infatti affermato, per escluderne la valenza probatoria in ordine all'effettività delle operazioni, che i documenti di trasporto erano privi dei requisiti essenziali indicati dal d.P.R. 472/1996, bensì che essi non costituivano una prova idonea dell'effettività delle operazioni. Orbene, si tratta di una valutazione di merito in ordine all'efficacia probatoria di tali documenti che non può essere sindacata nel presente giudizio di Legittimità; tale circostanza emerge ancor più chiaramente ove si consideri che la stessa ricorrente fa riferimento anche ad altri mezzi di prova che la CTR avrebbe potuto valutare per pervenire all'accertamento dell'effettività delle operazioni svolte.

4.1 Con il quarto motivo di ricorso si denuncia il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 3) c.p.c. per violazione e falsa applicazione degli artt. 54 d.P.R. 633/1972, 516 c.p., 8 d.lgs. 74/2000, 115 c.p.c. e 2697 c.c. *«in relazione alla prova messa a disposizione dalla stessa A.E. nel verbale G.d.F. Foggia (allegato al doc. 1 pag. 25 e ss) circa l'effettiva esistenza di operazioni commerciali trattate come "frode" sul presupposto della loro esistenza».*

La ricorrente sostiene che i fatti contestati sarebbero provati solo per presunzioni, in contrasto con quanto stabilito dall'art. 54 d.P.R. 633/1972 secondo il quale le operazioni imponibili per un ammontare superiore a quello dichiarato o l'inesattezza delle indicazione delle operazioni che danno diritto alla detrazione devono risultare "in modo certo e diretto"; nel caso di specie, peraltro, l'effettività delle operazioni sarebbe dimostrata sia dal contenuto del PVC della Guardia di Finanza di Crema, sia dalla truffa ipotizzata dalla Guardia di Finanza di Foggia secondo la quale la società aveva l'intento di realizzare il reato di cui agli artt. 515 e 516 c.p., sostanzialmente vendendo come colza biologica quella coltivata



con le normali modalità; è evidente, però, ad avviso della contribuente, che ciò presuppone che ci siano effettivamente state delle cessioni di merce e che, dunque, le operazioni non potevano essere oggettivamente inesistenti.

4.2 Il motivo è in parte infondato ed in parte inammissibile.

Costituisce infatti principio consolidato quello per il quale l'inesistenza sotto il profilo oggettivo delle operazioni può essere dimostrato anche attraverso presunzioni semplici (cfr., *ex multis*, Cass. 10336/2025; Cass. 28628/2021), sicché non è richiesta la prova diretta di tale circostanza.

Sul punto questa Corte ha chiarito che *«In tema di IVA, l'onere della prova relativa alla presenza di operazioni oggettivamente inesistenti è a carico dell'Amministrazione finanziaria e può essere assolto mediante presunzioni semplici, come l'assenza di una idonea struttura organizzativa (locali, mezzi, personale, utenze), mentre spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA e 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. n. 9723/2024; nello stesso senso, *ex multis*, Cass. n. 17619/2018; Cass. n. 28628/2021; Cass. n. 10336/2025).

Sotto tale profilo quindi il motivo è infondato.

Quanto alle altre considerazioni si tratta di valutazioni di merito in ordine alla complessiva efficacia probatoria degli elementi indicati che non possono formare oggetto del giudizio di legittimità. Va infatti ricordato, che con il ricorso per cassazione, il ricorrente non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili, compiuto dal giudice del merito, al quale resta riservata l'individuazione delle fonti del



proprio convincimento, la valutazione delle prove, il controllo della loro attendibilità e concludenza e la scelta, tra le risultanze probatorie, di quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione (Cass. n. 23872/2020, Cass. n. 9097/2017). Può al più dolersi dell'erronea applicazione delle norme in materia di valutazione delle prove (come, ad esempio, quelle sulla prova per presunzioni) o far valere il vizio di motivazione entro i limiti ristretti, indicati in precedenza, in cui ciò è ancora possibile. Con il motivo in esame, tuttavia, la doglianza non è stata articolata con tali modalità, in quanto la ricorrente si è limitata a contrapporre alla valutazione delle prove compiuta dalla CTR una diversa ricostruzione dei fatti.

5.1 Con il quinto motivo di ricorso, la società denuncia i vizi di cui all'art. 360, comma 1°, nn. 3) e 4) c.p.c. per violazione degli artt. 115 c.p.c. e 2697 c.c. *«in relazione alle prove messe a disposizione del contribuente a sostegno del fatto impeditivo al sorgere della obbligazione tributaria; nullità della sentenza per smarrimento delle prove offerte dal contribuente a confutazione dell'obbligazione tributaria»*. Ad avviso della società, la CTR avrebbe omissso di valutare le prove offerte per dimostrare l'effettività delle operazioni contestate ed in particolare:

- la prova della pesatura della merce erroneamente ritenuta inesistente, ma contenuta nel fascicolo nove in allegato ai DDT;
- l'esecuzione dei pagamenti per € 3.061.641,09;
- i verbali del controllo ministeriale e dell'ente certificatore;
- le considerazioni in ordine al margine operativo lordo che negli ultimi cinque esercizi era stato mediamente dell'1,53%, mentre con la diminuzione dei costi ipotizzata dall'amministrazione sarebbe giunta, per il 2010, al 7,08%;
- il deposito, in relazione ad ogni fattura, di copiosa documentazione attestante tutte le fasi di analisi e lavorazione della colza.



Ha dedotto infine che *"la CTR Lombardia (o la CTP prima di lei) ha smarrito tutta la copiosa produzione di fatture, DDT, e scontrini di pesatura presenti nel doc 9 e ciò fornisce una plausibile (quanto allarmante) spiegazione della ragione per la quale la CTR (e la CTP prima di lei) si siano espresse in termini tanto negativi sull'inottemperanza all'onere della prova da parte del contribuente (...)"*. Per tali fatti il liquidatore aveva presentato formale denuncia.

5.2 Il motivo, come formulato, è inammissibile.

Ed infatti, quanto alla questione degli scontrini di pesatura, non è chiaro se la ricorrente intenda sostenere che gli stessi non sono stati presi in considerazione dal giudice, benché presenti in atti, ovvero se tale omessa valutazione si attribuisce al presunto smarrimento degli stessi, circostanza peraltro dedotta in maniera assolutamente generica, dal momento che neppure viene indicato quando ed in che modo la società si sarebbe resa conto di tale smarrimento. In ogni caso, nella prima ipotesi si tratterebbe di vizio che potrebbe dar luogo a revocazione ai sensi dell'art. 395 n. 4) c.p.c. e, nel secondo, ai sensi dell'art. 395 n. 3) c.p.c..

Quanto all'esecuzione dei pagamenti si tratta di un fatto che la CTR ha espressamente valutato, giudicandolo però non determinante, conformemente alla giurisprudenza sopra riportata.

Con riguardo alle altre circostanze (esiti dei controlli e valutazione del margine operativo lordo), va detto innanzi tutto che la ricorrente non ha indicato le pagine dell'atto di appello nelle quali le stesse sono state richiamate, sicché sotto tale profilo il motivo difetta innanzi tutto di specificità; tale circostanza appare a maggior ragione rilevante ove si tenga conto che, come riconosciuto dalla stessa ricorrente a pag. 23 del ricorso, l'esecuzione dei controlli era stata espressamente valutata dalla CTP e ritenuta irrilevante (con motivazione che la ricorrente ha contestato nel merito nel ricorso per cassazione).



Deve altresì osservarsi che il giudice di appello, nel compiere la propria valutazione di merito, non è tenuto a prendere posizione su ogni circostanza dedotta dalle parti (Cass. n. 2153/2020), potendo limitarsi all'esame di quelle ritenute più significative, purché renda una spiegazione logica della decisione adottata. Tale valutazione, come già osservato, non può costituire oggetto di sindacato nel giudizio di legittimità.

5.3 Infine, la ricorrente neppure ha provveduto a contestare il ragionamento presuntivo seguito dal giudice d'appello contestando la violazione della disciplina in materia di presunzioni. Ed infatti *«la denuncia, in cassazione, di violazione o falsa applicazione del citato art. 2729 c.c., ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., può prospettarsi quando il giudice di merito affermi che il ragionamento presuntivo può basarsi su presunzioni non gravi, precise e concordanti ovvero fondi la presunzione su un fatto storico privo di gravità o precisione o concordanza ai fini dell'inferenza dal fatto noto della conseguenza ignota e non anche quando la critica si concreti nella diversa ricostruzione delle circostanze fattuali o nella mera prospettazione di una inferenza probabilistica diversa da quella ritenuta applicata dal giudice di merito o senza spiegare i motivi della violazione dei paradigmi della norma»* (Cass. n. 9054/2022); resta invece *«escluso che la sola mancata valutazione di un elemento indiziario possa dare luogo al vizio di omesso esame di un punto decisivo, e neppure occorre che tra il fatto noto e quello ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale, essendo sufficiente che il fatto da provare sia desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile, secondo criterio di normalità, visto che la deduzione logica è una valutazione che, in quanto tale, deve essere probabilmente convincente, non oggettivamente inconfutabile»* (Cass. n. 22366/2021)

Sulla base di tali principi si è anche ritenuto che possa essere censurata per violazione di legge con ricorso per cassazione una sentenza in cui il giudice si sia limitato ad escludere la rilevanza probatoria dei



singoli elementi indiziari valutati atomisticamente, senza però verificare se, considerati nel loro complesso, avessero tale rilevanza (Cass. n. 8115/2025; Cass. n. 9059/2018).

Nel caso di specie la società non ha formulato alcuna doglianza in tal senso, limitandosi ad indicare alcune circostanze che, a suo avviso, la CTR avrebbe trascurato e che avrebbero dovuto condurla a conclusioni differenti. Sicché anche sotto tale profilo il motivo è inammissibile.

6.1 Con il sesto motivo di ricorso, la ricorrente ha denunciato i vizi di cui all'art. 360, comma 1°, nn. 3) e 4), per violazione e falsa applicazione degli artt. 21 d.P.R. 633/1972, 112 e 115 c.p.c., 2697 c.c.. La stessa ha infatti osservato che la CTR avrebbe fondato la propria decisione sulla irregolarità delle fatture, senza che l'Amministrazione avesse mai sollevato contestazioni al riguardo e nonostante tutte le fatture presentassero i requisiti richiesti dalla legge, così dando rilievo a circostanze che le parti neppure avevano allegato e violando gli artt. 112 e 115 c.p.c..

6.2 Il motivo è inammissibile.

La questione della regolarità formale delle fatture non è decisiva - e come tale non può costituire oggetto di autonoma censura con ricorso per cassazione (cfr. Cass. 8755/2018) - giacché la CTR ha dimostrato di condividere le argomentazioni dell'Amministrazione che ha desunto l'inesistenza delle operazioni da una serie di elementi di fatto attraverso un ragionamento presuntivo. L'irregolarità delle fatture è dunque solo uno degli elementi, non determinante, sul quale si fonda la decisione d'appello. Nel concreto, quindi, il motivo risulta privo di connessione con la *ratio decidendi* della sentenza impugnata (Cass. n. 8755/2018) e va dichiarato inammissibile.

7.1 Con il settimo motivo di ricorso la società ha dedotto i vizi di cui all'art. 360, comma 1°, nn. 3) e 4) c.p.c. per violazione e falsa applicazione dell'art. 14, comma 4 bis, L. 537/1993 e 8 d.L. 16/2012 conv. nella L. 44/2012, nonché dell'art. 112 c.p.c..



La ricorrente osserva che aveva chiesto l'applicazione dell'art. 14, comma 4 bis, L. 537/1993 come modificato dall'art. 8 d.L. 16/2012 conv. in L. 44/2012 secondo il quale *«Ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi. In tal caso si applica la sanzione amministrativa dal 25 al 50 per cento dell'ammontare delle spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati indicati nella dichiarazione dei redditi. In nessun caso si applicano le disposizioni di cui all'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e la sanzione è riducibile esclusivamente ai sensi dell'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472»*.

La sostanziale mancanza di motivazione della sentenza di primo grado in ordine a tale questione aveva formato oggetto di appello (ed una richiesta in tal senso era contenuta anche nelle conclusioni), ma la CTR neppure si era pronunciata al riguardo, sebbene dall'applicazione di tale disciplina potesse derivare una rilevante riduzione della pretesa.

7.2 Il motivo è fondato.

La ricorrente ha dedotto che la questione era stata proposta sia nel giudizio di primo grado (a pagina 29 dell'originario ricorso), sia innanzi alla CTR, indicando anche le pagine dell'atto di appello nella quale essa veniva affrontata (pagine 23 e 24), ma nella sentenza di appello la stessa non viene esaminata, sicché sussiste il vizio di omessa pronuncia (Cass. n. 29952/2022; Cass. n. 1755/2006).

Né potrebbe ritenersi che vi sia stata una statuizione implicita, giacché tale ipotesi sussiste *«quando la pretesa non espressamente esaminata risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia, nel*



senso che la domanda o l'eccezione, pur non espressamente trattate, siano superate e travolte dalla soluzione di altra questione, il cui esame presuppone, come necessario antecedente logico-giuridico, la loro irrilevanza o infondatezza» (Cass. n. 25710/2024; nello stesso senso, cfr. Cass. n. 12131/2023). Nel caso di specie, invece, la ritenuta oggettiva inesistenza delle operazioni non è incompatibile con l'applicazione della richiamata norma ed anzi ne costituisce un presupposto.

Appare opportuno precisare, in ogni caso, che andrà verificato in concreto se ai maggiori costi fittizi corrispondano maggiori elementi positivi anch'essi fittizi, non essendo la rettifica dei componenti positivi conseguenza automatica dell'accertata natura fittizia dei costi (Cass. n. 33915/2019; Cass. n. 19000/2018).

8. In definitiva va accolto il settimo motivo di ricorso, mentre vanno rigettati il primo, il secondo ed il quarto e dichiarati inammissibili il terzo, il quinto ed il sesto; la sentenza impugnata va quindi cassata in relazione al motivo accolto con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, che dovrà provvedere anche in ordine alle spese di lite del presente giudizio di Legittimità

P.Q.M.

accoglie il settimo motivo di ricorso, rigetta il primo, il secondo ed il quarto e dichiara inammissibili il terzo, il quinto ed il sesto; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese processuali del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 30/1/2026.

Il Presidente
Roberto Succio

