

Sentenza del 30/12/2022 n. 38125 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La Commissione Tributaria Regionale della Emilia Romagna, con la sentenza n. 9/5/2014, depositata in data 9 gennaio 2014, ha rigettato gli appelli, principale ed incidentale, proposti rispettivamente da A.A., in proprio e nella qualità di legale rappresentante della (-- -) Srl , dichiarata fallita con sentenza del Tribunale di Bologna n. 152/2011 del 20 settembre 2011 , e dall'Agenzia delle Entrate, avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Bologna, n. 97/2012 del 21 maggio 2011 , avente ad oggetto l'avviso di accertamento n. (---), relativo al periodo di imposta 2008, con cui venivano recuperate a tassazione ai fini IRES ed IRAP la somma di Euro 5.894.231,00 relativa a fatture passive fittizie e la somma di Euro 239.884,00 relativa all'omessa indicazione di componenti positive, nonché la somma di Euro 1.178.846,12 ai fini IVA.
2. 2. La Commissione tributaria regionale ha ritenuto infondato l'appello incidentale proposto dall'Agenzia delle Entrate, sul rilievo che il A.A. aveva impugnato l'avviso di accertamento con atto spedito il 12 dicembre 2022 e che a quella data il Curatore fallimentare non aveva esercitato la propria facoltà di impugnare l'avviso di accertamento; sussisteva, dunque, la legittimazione del fallito ai sensi della L. Fall., art. 43, che rimaneva soggetto passivo del rapporto tributario e che, in ogni caso, soltanto la Curatela fallimentare poteva eccepire la carenza di legittimazione attiva del fallito.
3. La Commissione tributaria regionale, per quanto riguarda l'appello principale, sul rilievo che i motivi proposti erano gli stessi formulati nel giudizio di primo grado, in ordine ai quali era stata dedotta una carenza di motivazione, ha rilevato che:
 -) i processi verbali di constatazione inerenti le società terze coinvolte nella frode erano stati allegati in forma integrale all'avviso di accertamento e compiutamente valutati dal giudice di primo grado;
 -) non sussisteva obbligo dell'Amministrazione di allegare ulteriori documenti al processo verbale di constatazione notificato in data 8 luglio 2010, nè obbligo di notifica degli allegati, perchè mero atto amministrativo interno privo di efficacia decisoria esterna;
 -) era infondato il rilievo della notifica del processo verbale di constatazione prima dei sessanta giorni decorrenti dalla redazione del verbale, che era stato notificato in data 8 luglio 2010, mentre l'avviso di accertamento era stato notificato in data 30 maggio 2011;
 -) nessuna norma di diritto positivo fondava la pretesa di accesso, nei tempi e nei modi reclamati dall'appellante principale e, comunque, il diritto di accesso era stato esercitato nel termine utile

per il rispetto del diritto di difesa;

-) era privo di fondamento normativo il motivo di appello inerente l'asserito comportamento vessatorio dell'Amministrazione, volto a determinare il fallimento del contribuente, non comprendendosi la sua incidenza sulla legittimità dell'avviso di accertamento impugnato, potendo in ogni caso il contribuente agire nelle competenti sedi civili o penali;

-) era criptico nelle premesse e nei significati il motivo di appello sulla nullità dell'avviso di accertamento per mancanza di prove, per la mancanza di autenticazione, perchè i processi verbali di constatazione erano atti pubblici provenienti dalla Guardia di finanza e dall'Agenzia delle dogane che facevano fede fino a querela di falso;

-) il motivo di appello relativo alla nullità dell'avviso di accertamento per mancato assolvimento dell'onere della prova e per violazione dell'onere della prova del fatto negativo era infondato: come emergeva dal processo verbale di constatazione le scritture contabili della società (---) Srl non erano tenute regolarmente, non erano contabilizzare le rimanenze finali ed erano contabilizzate merci diverse da quelle oggetto dell'attività di impresa, peraltro non presenti in magazzino; inoltre, dalle visure camerali delle società fornitrice era emerso le stesse non avevano alcuna struttura organizzativa ed aziendale; dal processo verbale di constatazione si ricavava che la merce veniva acquistata e in alcuni casi rivenduta alle stesse società fornitrici, senza prove documentali di un reale movimento della merce stessa, che si muoveva solo fittiziamente;

-) il motivo di appello sull'errata e falsa indicazione di sicuri elementi rilevatori della partecipazione alla frode dato che la società era dotata di magazzino e disponeva di mezzi necessari al trasporto della merce era infondato, posto che dal processo verbale di constatazione era emerso che la merce non transitava dal magazzino, ma veniva rivenduta contestualmente all'acquisto e che nessun addetto commerciale o amministrativo della società aveva mai partecipato alle transazioni oggetto di ripresa fiscale;

-) il motivo di appello sulla illegittima produzione delle dichiarazioni del fratello del ricorrente, relative all'anno di imposta del 2009, nelle quali questi aveva ammesso l'utilizzo di fatture fittizie da presentare allo sconto per la difficile situazione finanziaria della società, era infondato, perchè si trattava di un elemento indiziario che si aggiungeva al quadro probatorio già delineato e non si risolveva in un elemento indiziante esclusivo;

-) il motivo di appello sull'eccesso di potere e violazione di legge da parte degli accertatori che aveva richiesto un elenco delle rimanenze iniziali e finali di magazzino era criptico nelle premesse e nelle conclusioni, dato che il contribuente doveva comunque tenere le scritture di magazzino, con l'indicazione delle rimanenze e con la documentazione di sostegno, anche se nello stesso locale era esercitata la vendita al dettaglio e all'ingrosso;

-) il motivo sulla nullità del rilievo di cui alla L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis , relativo alla indeducibilità delle fattispecie costituente reato, era infondato posto che si verteva in materia di operazioni oggettivamente inesistenti;

-) il motivo di appello sulla mancata conoscenza della catena fraudolenta era infondato, poichè dalla documentazione acquisita erano emersi una serie di gravi, precisi ed omogenei elementi che indicavano la conoscenza e l'attiva partecipazione alla frode da parte del A.A.: le società fornitrici erano prive di consistenza aziendale e di struttura organizzativa, di depositi e di dipendenti; la merce acquistata in alcuni casi era stata rivenduta a clienti con sede in (---) il cui oggetto sociale era estraneo a tale settore merceologico; in altri casi la merce era stata rivenduta agli stessi fornitori con sede in (---), che l'avevano ceduta poche settimane prima; le dichiarazioni rilasciate dal fratello del contribuente, nell'ambito di altra attività di verifica, in ragione della necessità di procurare liquidità all'azienda;

-) era infondato il motivo di appello sull'omessa e carente motivazione dell'atto di accertamento, che era completo ed esaustivo nelle motivazioni;

-) anche il motivo di appello sulle sanzioni era infondato, stante la fondatezza della pretesa impositiva;

-) non vi era, infine, carenza di motivazione, perchè dalla sentenza di primo grado emergeva che i giudici avevano esaminato e valutato i plurimi motivi di impugnazione e, in ogni caso, la motivazione era stata integrata dal giudice di appello.

4. Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Emilia Romagna n. 9/5/2014, depositata in data 9 gennaio 2014, A.A., in proprio e nella qualità di legale rappresentante della società (---) Srl , ha proposto sia ricorso per revocazione, che ricorso per cassazione.

5. In sede di ricorso per cassazione, l'Amministrazione intimata si è costituita ai fini dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione della causa ai sensi dell' art. 370 c.p.c. , comma 1 .

6. La Procura generale della Corte di cassazione ha depositato conclusioni scritte, con le quali ha chiesto il rigetto del ricorso.

7. La parte ricorrente ha depositato memoria.

8. Il ricorso per revocazione della sentenza di appello è stato rigettato con sentenza della Commissione tributaria regionale della Emilia Romagna n. 1545/8/2015, depositata in data 13 luglio 2015.

9. La Commissione tributaria regionale, in sede di revocazione, per quel che rileva in questa sede, ha, innanzi tutto, affermato che non sussisteva in rito alcuna relazione di alternatività tra revocazione e ricorso per cassazione, anche in ragione della chiara lettera dell' art. 398 c.p.c. , e, richiamando l'ordinanza di questa Corte n. 13026 del 24 luglio 2021, ha precisato che la revocazione e il ricorso per cassazione erano rimedi alternativi, laddove coincidevano in fatto i gravami.

10. La Commissione tributaria regionale ha, poi, evidenziato che, nel caso in esame, anche a volere accedere all'interpretazione meno rigorosa di quella condivisa sul "dolo revocatorio", ovvero di una attività difensiva volta a trarre in inganno la controparte su fatti decisivi della

causa, pregiudicandone la difesa, nel caso di specie, non si ravvisavano i presupposti di cui dell' art. 395 c.p.c. , n. 1, poichè i fatti dedotti circa l'asserito comportamento scorretto dedotto dalla parte impugnante in revocazione (ovverosia la violazione o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 3 , art. 7, comma 1 e art. 12, comma 7) erano stati oggetto di espressa doglianza nel corso del procedimento tributario ed integralmente disattese dai giudici tributari in ragione della loro irrilevanza; il giudice revocando aveva compiutamente analizzato quali motivi di nullità dell'avviso di accertamento le condotte denunciate in capo all'Amministrazione per nullità conseguente alla violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 , violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 , l'intervenuta notifica del verbale di contestazione privo di allegato; violazione del diritto di difesa in relazione al diniego di accesso agli atti immediato; comportamento vessatorio dell'Amministrazione volto a determinare il fallimento; il giudice revocando aveva, pertanto, reso manifesta la piena esplicazione del contraddittorio difensionale e la piena valutazione operata dal giudice del merito, che aveva consapevolmente potuto definire il contenzioso tributario, in nulla intralciato dalla condotta dell'Amministrazione, come tale qualificata legittima e coerente con i principi dell'ordinamento; era evidente, dunque, che il motivo di gravame era estraneo alla previsione normativa richiamata, mirando la parte ad ottenere un nuovo esame di merito a seguito dell'esito negativo del contenzioso dedotto in revocazione, contenzioso nel quale non era dato ravvisare, secondo la esaurente motivazione del giudice revocando, nessuna delle condotte necessarie al suo radicamento, come contemplate nel n. 1 della previsione di cui all' art. 395 c.p.c. .

11. La Commissione tributaria regionale ha, infine, precisato che la sentenza del Tribunale penale n. 834/2014, depositata il 17 giugno 2014 , non era documento preesistente rispetto al giudizio introdotto, la cui produzione era stata impedita da forza maggiore o da fatto dell'avversario e si trattava, all'evidenza, dell'esito del procedimento penale che richiedeva una inammissibile estensione degli effetti del giudizio penale al giudizio tributario.

12. A.A., in proprio e nella qualità di legale rappresentante pro tempore della società (Omissis) Srl , avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale n. 1545/8/2015, depositata in data 13 luglio 2015, ha proposto ricorso per cassazione, con atto affidato a tre motivi, cui ha resistito l'Amministrazione finanziaria con controricorso e ricorso incidentale affidato ad un unico motivo.

13. A.A., in proprio e nella qualità di legale rappresentante pro tempore della società (---) Srl ha depositato controricorso al ricorso incidentale e memoria.

14. La Procura generale della Corte di cassazione ha depositato conclusioni scritte, con le quali ha chiesto dichiarare inammissibile o comunque infondato il ricorso principale e rigettare il ricorso incidentale.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente deve essere disposta la riunione del ricorso n. 5376/2016 R.G. a quello recante il n. 18565/2014 R.G..

1.1 Deve darsi, al riguardo, continuità al principio affermato da questa Corte secondo cui "i ricorsi per cassazione, proposti, rispettivamente, contro la decisione della Corte d'appello e contro quella che decide l'impugnazione per revocazione avverso la prima debbono, in caso (come quello in esame) di contemporanea pendenza in sede di legittimità, essere riuniti in applicazione analogica, trattandosi di gravami avversi distinti provvedimenti, della norma dell' art. 335 c.p.c. , che impone la trattazione che impone la trattazione in un unico giudizio di tutte le impugnazioni proposte contro la stessa sentenza. Infatti, la riunione dei ricorsi, pur non espressamente prevista dalla norma del codice di rito, discende dalla connessione esistente tra le due pronunce, atteso che sul ricorso per cassazione proposto contro la sentenza resa in sede di appello può risultare determinante la pronuncia di cassazione riguardante la sentenza resa in sede di revocazione" (cfr. Cass., 5 agosto 2016, n. 16435 e, più di recente, Cass., 6 luglio 2022, n. 21315).

2. Il carattere pregiudiziale delle questioni inerenti alla revocazione, poste nel ricorso avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale n. 1545/8/2015, depositata in data 13 luglio 2015, comporta che il loro esame abbia la precedenza su quello del ricorso proposto contro la sentenza della Commissione tributaria regionale n. 9/5/2014, depositata in data 9 gennaio 2014.

Ricorso n. 5376/2016 avente ad oggetto la sentenza della Commissione tributaria regionale n. 1545/8/2015, depositata in data 13 luglio 2015.

3. In relazione alla causa in esame, rileva la Corte che è pregiudiziale la delibazione del ricorso incidentale proposto dall'Agenzia delle entrate con atto affidato ad un unico motivo con il quale l'Amministrazione finanziaria ha dedotto la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 64 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , con cui si censura la sentenza impugnata nella parte in cui aveva ritenuto ammissibile il ricorso per revocazione straordinaria nei confronti di una sentenza sottoposta a ricorso per cassazione notificato in data 9 luglio 2014 e pendente in sede di legittimità.

3.1 In via preliminare vanno disattese le eccezioni di inammissibilità del ricorso incidentale per violazione del principio di autosufficienza e per la carenza di specificità, in quanto il ricorso incidentale contiene, da pag. 2 a pag. 11, tutti gli elementi necessari a rappresentare le ragioni per cui si chiede la cassazione della sentenza di merito e a permettere la valutazione della fondatezza di tali ragioni, senza la necessità di far rinvio ed accedere a fonti estranee allo stesso ricorso ed indica in modo chiaro ed esauriente i fatti di causa da cui risultano le reciproche pretese delle parti con i presupposti di fatto e le ragioni di diritto che le giustificano, così consentendo al giudice di legittimità di avere la completa cognizione della controversia e del suo oggetto senza dover ricorrere ad altre fonti e atti del processo (cfr. Cass., 3 novembre 2020, n. 24432).

3.2 Il primo ed unico motivo cui è affidato il ricorso incidentale è infondato.

3.3 Il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 64 , nella formulazione vigente *ratione temporis*, al comma 1 stabilisce che "contro le sentenze delle commissioni tributarie che involgono accertamenti di fatto e che sul punto non sono ulteriormente impugnabili o non sono state impugnate è ammessa la revocazione ai sensi dell' art. 395 c.p.c. " (la nuova formulazione del comma 1, come

sostituito dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, art. 9, comma 1, lett. cc) , si applica a decorrere dal 1 gennaio 2016, ai sensi di quanto disposto del medesimo D.Lgs. n. 156 del 2015, art. 12, comma 1) .

La norma richiamata, dunque, con riferimento alle decisioni delle commissioni tributarie che involgano accertamenti di fatto e che sul punto non siano ulteriormente impugnabili o non siano state impugnate, ammette la revocazione, ai sensi dell' art. 395 c.p.c. .

3.4 Questa Corte, di recente, ha statuito il principio, che si condivide, secondo cui "Nell'ambito del processo tributario, la proposizione di motivi di revocazione ordinaria ex art. 395 c.p.c. , comma 1, nn. 4) e 5) , avverso le sentenze delle Commissioni Tributarie Regionali rese in funzione di giudice d'appello è ammissibile anche se impugunate con ricorso per Cassazione, ovvero siano ancora pendenti i termini per proporre tale ricorso, alla luce del complessivo quadro sistematico e anche della riformulazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 64, comma 1 , ad opera del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, art. 9, comma 1, lett. cc) , il quale ha voluto espressamente fugare le incertezze chiarendo l'equiparazione della disciplina della revocazione ordinaria prevista dal rito speciale tributario a quella prevista dal codice di rito ordinario; le condizioni di proposizione dei motivi di revocazione straordinaria di cui dell'art. 64, commi 2 e 3, non modificate dal D.Lgs. n. 156 del 2015 , restano a loro volta le medesime fissate dall' art. 396 c.p.c. , comma 1 , per il processo civile ordinario" (Cass., 5 luglio 2022, n. 21169).

Ancora questa Corte ha affermato che "Nel processo tributario, l'impugnazione per revocazione per i motivi previsti dell' art. 395 c.p.c. , nn. 4 e 5 - anche nel regime anteriore all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 156 del 2015, art. 9, comma 1, lett. cc) , che ha modificato del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 64, comma 1 - è ammissibile nei confronti delle sentenze d'appello avverso le quali sia stato già proposto ricorso per cassazione o sia pendente il termine per proporlo, poichè nel giudizio di cassazione non sono ammessi nuovi accertamenti di fatto, nè rivalutazioni del giudizio sul fatto compiuto dal giudice d'appello" (Cass., 11 maggio 2022, n. 14893).

In particolare, questa Corte, nella sentenza richiamata, ha affermato che:

"secondo un tradizionale e consolidato orientamento di questa Corte, il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 64, comma 1 , nella parte in cui subordina l'ammissibilità della revocazione ordinaria alla non ulteriore impugnabilità della sentenza sul punto dell'accertamento in fatto, non si riferisce all'inoppugnabilità derivante dalla scadenza dei termini per l'impugnazione, ma a quella derivante dalle preclusioni relative all'oggetto del giudizio, ovvero sia, per le sentenze di secondo grado, all'impossibilità di contestare l'accertamento in fatto in sede di legittimità, per cui è ammissibile la revocazione ordinaria avverso una sentenza della commissione tributaria regionale inoppugnabile sotto il profilo dell'accertamento in fatto, ancorchè non sia ancora scaduto il termine per la proposizione del ricorso per cassazione (cfr., ex multis, Cass., ord., 26 settembre 2017, n. 22385 ; Cass. 18 marzo 2016, n. 4398 ; Cass. 16 luglio 2008, n. 19522 ; Cass. 2 dicembre 2005, n. 26305);

l'impugnazione per revocazione, in relazione ai casi previsti dell' art. 395 c.p.c. , nn. 4) e 5) , potrebbe, dunque, essere proposta avverso le sentenze d'appello delle Commissioni tributarie regionali anche se nei confronti delle stesse sia stato già proposto ricorso per cassazione o

pendesse il termine per proporlo, visto che nel giudizio di cassazione non sono ammessi nuovi accertamenti di fatto, nè possono essere proposti motivi che domandano una rivalutazione del giudizio sul fatto compiuto dal giudice d'appello;

una siffatta tesi risulta coerente con la previsione di cui all' art. 398 c.p.c. , comma 4 , applicabile al giudizio tributario per effetto dei rinvii disposti dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2 , artt. 61 e 66 - che afferma il principio della tendenziale non interferenza del giudizio di merito (in revocazione) e del giudizio di legittimità, prevedendo, allo scopo di realizzare la economia dei mezzi processuali, la facoltà - attribuita in via esclusiva al giudice di merito avanti il quale è proposto il ricorso per revocazione - di sospendere, su istanza di parte e qualora non ritenga il ricorso per revocazione manifestamente infondato, i termini per la proposizione del ricorso per cassazione, ovvero - se già proposto - di sospendere la prosecuzione del giudizio di legittimità fino alla comunicazione della sentenza che abbia pronunciato sulla revocazione (cfr., in tema, Cass. 18 marzo 2016, n. 5398);

tale norma, infatti, sarebbe priva di portata prescrittiva nel caso in cui la proposizione del ricorso per cassazione rendesse per ciò solo inammissibile il giudizio revocatorio;

la riferita tesi risulta ricevere l'avallo anche dalla novella di cui al D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, la quale, con l'art. 9, comma 1, lett. cc) , ha modificato D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 64 , stabilendo che "Le sentenze pronunciate in grado d'appello o in unico grado dalle commissioni tributarie possono essere impugnate ai sensi dell' art. 395 c.p.c. ";

a questa disposizione può attribuirsi rilevanza a fini interpretativi anche della previgente disciplina, pur in assenza di una sua esplicita valenza interpretativa, atteso che, come emerge dal contenuto della relazione illustrativa, la stessa è stata approvata "allo scopo di eliminare le incertezze interpretative a cui aveva dato luogo il testo vigente";

la persuasività delle argomentazioni poste a sostegno della tesi illustrata inducono a disattendere l'opposto orientamento - pur affermatosi presso questa Corte (ed espresso, da ultimo, da Cass., ord., 23 maggio 2018, n. 12784) - secondo cui nel processo tributario i ricorsi per revocazione proposti ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 64, comma 1 (nella formulazione anteriore all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 156 del 2015, art. 9, comma 1, lett. cc)), sono ammissibili solo nei confronti di sentenze che, involgendo accertamenti di fatto, non siano ulteriormente impugnabili sul punto controverso o non siano state impugnate nei termini con i mezzi ordinari di gravame, tra i quali rientra il ricorso per cassazione, per cui, per converso, non sarebbe ammissibile se tali sentenze fossero già impugnate con ricorso per cassazione o se, con riferimento ad esse, fossero ancora pendenti i termini per esperire il ricorso per cassazione".

3.5 Deve, quindi, concludersi che sulla base dell'espresso richiamo contenuto nella norma all' art. 395 c.p.c. , e dello specifico riferimento del processo tributario sul modello processuale civile, contro le sentenze di secondo grado, l'esperibilità della revocazione si giustifica in base al fatto che essa, in quanto fondata su motivi diversi da quelli che legittimano il ricorso per cassazione, concorre con questo, come espressamente previsto dall' art. 398 c.p.c. , comma 4 .

4. Passando all'esame del ricorso principale, il primo mezzo deduce, ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 23 , 24 e 32 , poichè l'Agenzia delle Entrate aveva depositato, a mezzo invio per posta (6 marzo 2015) presso la segreteria il proprio fascicolo contenente le controdeduzioni e i documenti offerti in comunicazione dopo il termine dei dieci giorni liberi prima della trattazione del ricorso, fissata per l'udienza del 16 marzo 2015; la Commissione territoriale non si era pronunciata sull'eccezione della ricorrente e si era illegittimamente pronunciata sulle inammissibili, perchè tardive, ed illegittime domande proposte con il controricorso.

4.1 Il motivo è infondato.

4.2 In di Spa rte la circostanza che come emerge sia dal ricorso per cassazione (pag. 5), che dal controricorso (pag. 12) la costituzione dell'Ufficio è avvenuta nel rispetto del termine dei dieci giorni liberi prima dell'udienza di trattazione (con atto spedito in data 5 marzo 2015) e il difetto di autosufficienza della censura laddove la parte ricorrente, pur deducendo la tardività della costituzione dell'Agenzia delle Entrate, non trascrive nel ricorso le controdeduzioni avversarie" devono richiamarsi, in proposito, i principi statuiti da questa Corte, secondo cui:

- "A norma del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 23 , la costituzione dell'Ente impositore deve avvenire entro sessanta giorni dalla notifica del ricorso, a pena di decadenza dalla facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi. Qualora tali difese non siano concretamente esercitate, nessuna ulteriore conseguenza sfavorevole può derivarne alla parte resistente, sicchè deve ritenersi ammissibile la costituzione dell'Ufficio in udienza, senza l'osservanza dei termini e dei modi indicati del citato D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 23 , atteso che la sanzione processuale dell'inammissibilità non è prevista dalla norma e la sua applicazione impedirebbe alla parte, in violazione dell' art. 24 Cost. , di partecipare alla discussione orale della causa all'udienza e di esercitare il diritto fondamentale alla difesa, confutando le ragioni della controparte e l'applicabilità delle norme da questa invocate" (Cass., 18 giugno 2019, n. 16279);

- "La tardività della costituzione in giudizio del resistente - disciplinata dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 23 , richiamato, per il giudizio di appello, dall'art. 54 - non comporta, sia in base alle norme indicate, sia alla stregua delle disposizioni contenute nel codice di procedura civile (alle quali rinvia l'art. 1 del citato D.Lgs.), alcun tipo di nullità, stanti la mancata previsione di simile sanzione ed il principio di tassatività delle relative cause, ex art. 156 c.p.c. , ma determina soltanto la decadenza dalla facoltà di chiedere e svolgere attività processuali eventualmente precluse" (Cass. n. 21212 del 5/11/2004 ; n. 21059 del 8/10/2007 ; n. 4712 del 25/2/2013)" (cfr., Cass., 29 maggio 2019, n. 14638);

- "Nel processo tributario la costituzione in giudizio della parte appellata e la proposizione dell'appello incidentale possono avvenire non solo tramite materiale deposito delle proprie controdeduzioni e dell'atto di impugnazione, ma anche mediante trasmissione degli stessi con plico raccomandato spedito nel termine di sessanta giorni dalla notifica dell'appello principale (Cass., 19 novembre 2021, n. 35393) e, ai fini della tempestività della costituzione in giudizio della parte appellata e della conseguente proposizione dell'appello incidentale, occorre tenere conto,

in caso di trasmissione dell'atto di controdeduzioni in plico raccomandato, della data di spedizione del suddetto atto" (Cass., 23 maggio 2018, n. 12677).

4.3 Va, quindi, ribadito il principio che nel processo tributario, la violazione del termine previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 23 , per la costituzione in giudizio della parte resistente comporta esclusivamente la decadenza dalla facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi, sicchè permane il diritto dello stesso resistente di negare i fatti costitutivi dell'avversa pretesa, di contestare l'applicabilità delle norme di diritto invocate e di produrre documenti ai sensi degli artt. 24 e 32 del detto decreto (Cass., 30 gennaio 2019, n. 2585).

5. Il secondo mezzo deduce, ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione e falsa applicazione dell' art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4 , e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2 , in correlazione con l' art. 111 Cost. , per la mancata adeguata giustificazione della decisione, in quanto la Commissione territoriale non aveva effettuato alcuna analisi sul motivo proposto e nessuna argomentazione aveva svolto sul punto relativo al dolo revocatorio, limitandosi ad affermare la bontà delle argomentazioni dei giudici di secondo grado, in quanto non intralciate dalla condotta dell'Amministrazione, nel contenzioso del giudizio revocando; in realtà il passaggio in giudicato della sentenza penale aveva evidenziato e conclamato per sempre, in maniera palese il dolo dell'Ufficio, che non aveva reso ostensibili, negando con dichiarazioni non veritiere l'accesso agli atti al contribuente, i documenti di prova, i soli sui quali era fondato l'avviso di accertamento, paralizzando e sviando la difesa che non aveva potuto redigere le proprie osservazioni e richieste della L. n. 212 del 2000 , ex art. 12, comma 7, per instaurare il contraddittorio preventivo.

5.1 Il motivo è infondato.

5.2 La Commissione territoriale ha affermato che non si ravvisavano i presupposti di cui dell' art. 395 c.p.c. , n. 1, e, dunque, del "dolo revocatorio" poichè i fatti dedotti circa l'asserito comportamento scorretto dedotto dalla parte impugnante in revocazione, ovvero sia la violazione o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 3 , art. 7, comma 1 e art. 12, comma 7 , erano stati oggetto di espressa doglianza nel corso del procedimento tributario ed integralmente disattese dai giudici tributari in ragione della loro irrilevanza; il giudice revocando aveva compiutamente analizzato quali motivi di nullità dell'avviso di accertamento le condotte denunciate in capo all'Amministrazione (e specificamente le nullità conseguenti alla violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 , alla violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 , all'intervenuta notifica del verbale di contestazione privo di allegato; alla violazione del diritto di difesa in relazione al diniego di accesso agli atti immediato e al comportamento vessatorio dell'Amministrazione volto a determinare il fallimento) e così facendo aveva reso manifesta la piena esplicazione del contraddittorio difensionale e la piena valutazione operata dal giudice del merito, che aveva consapevolmente potuto definire il contenzioso tributario, non intralciato dalla condotta dell'Amministrazione, come tale qualificata legittima e coerente con i principi dell'ordinamento.

5.3 Si tratta di una motivazione, che è, non solo esistente, bensì anche articolata in modo tale da permettere di ricostruirne il percorso logico, con riferimenti specifici e puntuali alla fattispecie

concreta, dato che la Commissione territoriale, proprio alla luce delle considerazioni sopraesposte, ha ritenuto il motivo estraneo alla normativa di cui dell' art. 395 c.p.c. , nn. 1 e 3 (pag. 7 della sentenza impugnata), individuati dalla stessa difesa come motivi di revocazione, potendosi il dolo revocatorio essere ravvisato solo nel comportamento fraudolento, proprio degli artifici e raggiri, soggettivamente diretti ed oggettivamente in grado di pregiudicare la difesa della controparte, impedendo al giudice l'accertamento della verità in forza di una situazione artefatta diversa dalla situazione reale.

5.4 Ciò, in conformità alla giurisprudenza anche recente di questa Corte che ha ribadito che "per integrare la fattispecie del dolo processuale revocatorio ai sensi dell' art. 395 c.p.c. , n. 1, non è sufficiente la sola violazione dell'obbligo di lealtà e probità previsto dall' art. 88 c.p.c. , nè sono di per sè sufficienti il mendacio, le false allegazioni o le reticenze, ma è richiesta, invece, un'attività ("macchinazione") intenzionalmente fraudolenta, che si concretizzi in artifici o raggiri subiettivamente diretti e oggettivamente idonei a paralizzare la difesa avversaria e a impedire al giudice l'accertamento della verità, pregiudicando l'esito del procedimento" (cfr. Cass., 28 dicembre 2021, n. 41792).

6. Il terzo mezzo deduce, ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 32, comma 1 , art. 58, comma 2 , art. 64 , e dell' art. 395 c.p.c. , comma 1, n. 3 , in quanto la Commissione territoriale non aveva operato alcuna verifica sulla sentenza del giudice penale che aveva assolto l'imputato, ai sensi dell' art. 530 c.p.p. , comma 2 , perchè il fatto non sussisteva; il legislatore, con la riforma del 1982, pur optando per la separazione dei procedimenti, penale e tributario, aveva comunque affermato la prevalenza dell'accertamento penale su quello tributario, nel caso in cui si fosse formato per primo il giudicato penale; in ogni caso, l'interpretazione della nuova disciplina sui reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 (art. 20) , non poteva essere spinta fino al punto da precludere al giudice tributario di valutare e tenere conto della sentenza penale una volta che questa si era formata sui medesimi fatti materiali posti a base dell'accertamento del conseguente processo tributario.

6.1 Il motivo è inammissibile.

6.2 L' art. 395 c.p.c. , comma 1, n. 3 , prevede che la sentenza può essere impugnata per revocazione "se dopo la sentenza sono stati trovati uno o più documenti decisivi che la parte non aveva potuto produrre in giudizio per causa di forza maggiore o per fatto dell'avversario". Ai sensi della citata disposizione, il "rimedio della revocazione è ammissibile - come ha chiarito la dottrina - se la parte non abbia avuto prima della sentenza la materiale disponibilità di un documento decisivo e non sia stata in grado di produrlo in giudizio o, quantomeno, di ottenerne l'acquisizione al processo per causa di forza maggiore o per fatto dell'avversario, e successivamente essa abbia acquistato la materiale disponibilità del documento medesimo" (Cass., 14 giugno 2017, n. 14810).

La giurisprudenza ha precisato che l'ipotesi di revocazione di cui dell' art. 395 c.p.c. , n. 3), presuppone che un documento decisivo preesistente alla decisione impugnata, che la parte non abbia potuto a suo tempo produrre per causa di forza maggiore o per fatto dell'avversario, sia

stato trovato solo successivamente a tale decisione (Cass., 8 giugno 2011, n. 12530 ; Cass., 20 febbraio 2015, n. 3362 ; Cass., 10 febbraio 2017, n. 3591).

6.3 In questo contesto, correttamente, la Commissione territoriale ha escluso che rientrava nell'ipotesi di impugnazione di cui all' art. 395 c.p.c. , citato n. 3, la sentenza penale pacata n. 834/2014 del 17 giugno 2014 , che aveva ritenuto condivisibili le osservazioni svolte dalla difesa nella memoria del 4 giugno 2013, in ordine alla estraneità e alla non attinenza della documentazione depositata dal P.M. rispetto all'indagine, poichè i verbali riguardavano anni d'imposta diversi da quello in considerazione nel procedimento (anno 2008) e non contenevano riferimenti alla (Omissis) Srl , nè all'imputato, sicchè nessun dato contabile poteva essere incrociato con quelli rilevato nell'indagine svolta.

Nello specifico, i giudici di secondo grado hanno affermato, peraltro con una autonoma ragione del decidere, che non è stata minimamente censurata dai ricorrenti, che la sentenza, ritenuta dai ricorrenti impropriamente un documento, non era preesistente al giudizio, nè la sua produzione era stata impedita da forza maggiore o da fatto dell'avversario (cfr. pag. 9 della sentenza impugnata).

Correttamente, dunque, i giudici di secondo grado hanno affermato che, nel caso in esame, si era di fronte, non al rinvenimento di un nuovo documento decisivo preesistente alla decisione impugnata per revocazione, ma all'acquisizione di una sentenza che veste (con una attività di carattere valutativo autonoma) di un'efficacia probatoria specifica e diversa la documentazione posta a base dell'indagine ed oggetto del giudizio tributario, ciò che dato il carattere di impugnazione eccezionale della revocazione, per i soli motivi tassativamente indicati nell' art. 395 c.p.c. , comporta l'inammissibilità di ogni censura non compresa in detta tassativa elencazione.

Ciò conformemente a quanto statuito dalle Sezioni Unite di questa Corte: "Il carattere di impugnazione eccezionale della revocazione, per i soli motivi tassativamente indicati nell' art. 395 c.p.c. , comporta l'inammissibilità di ogni censura non compresa in detta tassativa elencazione ed esclude di conseguenza anche la deduzione di vizi e di nullità afferenti alle pregresse fasi processuali che restano deducibili con le ordinarie impugnazioni, se e nei modi in cui possano essere ancora proposte. In particolare, il presupposto della domanda di revocazione di cui all' art. 395 c.p.c. , n. 3, è che il documento decisivo, non potuto produrre in giudizio per causa di forza maggiore o per fatto dell'avversario, preesista alla sentenza impugnata" (Cass., Sez. U., 25 luglio 2007, n. 16402).

D'altro canto, mette conto rilevare che, per costante insegnamento di questa Corte, in tema di prova spetta in via esclusiva al giudice di merito il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, assegnando prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, nonchè la facoltà di escludere anche attraverso un giudizio implicito la rilevanza di una prova, dovendosi ritenere, a tal proposito, che egli non sia tenuto ad esplicitare, per ogni mezzo istruttorio, le ragioni per cui lo ritenga irrilevante (Cass., 13 giugno 2014, n. 13485 ; Cass., 26 marzo 2010, n. 7394 ; Cass., 15 luglio 2009, n. 16499).

E, tuttavia, proprio con riferimento ad operazioni soggettivamente inesistenti usualmente denominate frodi carosello, il giudice della nomofilachia ha chiarito che - attesa l'autonomia tra giudizio penale e giudizio tributario, la diversità di mezzi di prova acquisibili nei due ambiti processuali e di criteri di valutazione del materiale acquisito, per l'operare solo nel giudizio tributario di presunzioni - la verifica della consapevolezza del contribuente che l'operazione si inseriva in un'evasione dell'imposta non può essere condotta in ambito tributario unicamente alla stregua delle risultanze del processo penale. Precisamente, il giudice tributario, pur potendo trarre elementi di convincimento dai fatti materiali accertati nel giudizio penale, è tenuto sempre ad operare una valutazione critica di dette circostanze fattuali in relazione a complessivo materiale probatorio acquisito al giudizio tributario: "nessuna automatica autorità di cosa giudicata può più attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorchè i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente. Pertanto, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo ufficio tributario, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare" (cfr. Cass., 4 dicembre 2020, n. 27814 , citata; Cass., 24 novembre 2017, n. 28174 ; Cass., 12 febbraio 2014, n. 3105 ; Cass. 28/06/2017, n. 16262 ; Cass., 23 maggio 2012, n. 8129).

7. In conclusione, vanno rigettati sia il ricorso principale, che il ricorso incidentale.

Le spese di questo giudizio, in ragione della reciproca soccombenza delle parti, vanno interamente compensate.

Non vi è luogo a pronuncia sul raddoppio del contributo unificato a carico dell'Amministrazione ricorrente incidentale, perchè il provvedimento con cui il giudice dell'impugnazione, nel respingere integralmente la stessa (ovvero nel dichiararla inammissibile o improcedibile), disponga, a carico della parte che l'abbia proposta, l'obbligo di versare - ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater , nel testo introdotto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17 , un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto ai sensi del medesimo art. 13, comma 1 bis, non può aver luogo nei confronti delle Amministrazioni dello Stato, istituzionalmente esonerate, per valutazione normativa della loro qualità soggettiva, dal materiale versamento del contributo stesso, mediante il meccanismo della prenotazione a debito (Cass., 14 marzo 2014, n. 5955).

Ricorso n. 18565/2014 avente ad oggetto la sentenza della Commissione tributaria regionale n. 9/5/2014, depositata in data 9 gennaio 2014.

8. Il primo mezzo deduce, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione e falsa applicazione della L. n. 241 del 1990, art. 3 , e della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1 ; anche il processo verbale di constatazione, in quanto atto amministrativo che compendia tutte le risultanze della verifica fiscale, doveva rispettare le citate prescrizioni di contenuto e se nella motivazione si faceva riferimento ad un altro atto, questo doveva essere allegato all'atto che lo

richiamava; al processo verbale di constatazione non risultavano allegati i processi verbali di constatazione elevati nei confronti delle "altre" presunte società coinvolte, nè la "dichiarazione (ammissione)... del sig. B.B.", nonostante tali atti fossero stati richiamati nelle motivazioni dell'atto amministrativo; premesso che l'obbligo di allegazione dell'atto richiamato era funzionale al diritto di difesa e che, essendo la facoltà di predisporre le "Osservazioni e Richieste" sull'atto dell'Amministrazione finanziaria sottoposto ad un termine di decadenza di 60 giorni, la salvaguardia di tale diritto di predisporre le "Osservazioni e Richieste" richiedeva necessariamente che fosse garantita l'effettività di tale termine; l'Agenzia aveva impedito di fatto al contribuente la conoscibilità degli atti richiamati, atti che, anche a seguito di una specifica attività di ricerca, erano stati negati dall'Amministrazione finanziaria. I giudici di secondo grado erano incorsi nel denunciato vizio di violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, per non aver considerato che il processo verbale di constatazione, che costituiva parte integrante dell'avviso di accertamento, era stato notificato privo degli allegati degli atti richiamati nella relativa motivazione.

8.1 Il motivo è infondato.

8.2 La Commissione territoriale, sul punto, ha affermato che i processi verbali di constatazione inerenti le società terze coinvolte nella frode erano stati allegati in forma integrale, per quanto di riferimento ad (Omissis) s.r.l, all'avviso di accertamento impugnato ed erano stati compiutamente valutati dal giudice di primo grado, mentre non sussisteva alcun obbligo dell'Amministrazione di allegare ulteriori documenti al processo verbale di constatazione notificato in data 8 luglio 2020, che era atto privo di contenuto decisorio ad efficacia esterna, mero atto amministrativo interno.

8.3 Ciò in conformità alla giurisprudenza di questa Corte secondo cui "l'avviso di accertamento soddisfa l'obbligo di motivazione 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, sicchè lo stesso è correttamente motivato quando fa riferimento ad un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza regolarmente notificato o consegnato all'intimato, senza che l'Amministrazione sia tenuta ad includervi notizia delle prove poste a fondamento del verificarsi di taluni fatti o a riportarne, sia pur sinteticamente, il contenuto. Infatti, ai fini della legittimità della motivazione dell'avviso di accertamento della L. n. 212 del 2000, ex art. 7, devono essere allegati i documenti cui lo stesso avviso fa riferimento, non anche quelli cui fa riferimento il processo verbale di constatazione, i quali devono eventualmente essere prodotti in giudizio al fine di provare la legittimità della pretesa. L'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di allegare all'avviso di accertamento gli atti indicati nello stesso deve essere inteso in relazione alla finalità integrativa delle ragioni che giustificano l'emanazione dell'atto impositivo, sicchè detto obbligo riguarda i soli atti che assolvano ad una funzione di esplicitazione della pretesa erariale e non siano stati già trascritti nella loro parte essenziale nell'avviso stesso" (Cass., 7 marzo 2022, n. 7278).

Inoltre, con specifico riferimento alla mancata allegazione di documenti allegati al processo verbale di constatazione, questa Corte ha esplicitamente affermato che, in tema di avviso di accertamento, l'onere di allegazione di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 7, è limitato ai documenti

cui lo stesso avviso di accertamento fa riferimento, ma non si estende anche quelli cui si riferisce il processo verbale di constatazione i quali devono eventualmente essere prodotti in giudizio al fine di provare la legittimità della pretesa impositiva (Cass., 28 settembre 2020, n. 20428).

8.4 Non sussiste, dunque, il denunciato vizio di violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1 , essendo pacifico che il processo verbale di constatazione era stato notificato unitamente all'avviso di accertamento.

9. Il secondo mezzo deduce, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 ; l'Ufficio aveva omesso di allegare le copie, addirittura parziali, dei processi verbali di constatazione relative alle altre società ed, addirittura, le dichiarazioni di terzi, processi verbali e dichiarazioni che si erano materializzate soltanto con la notifica dell'avviso di accertamento; l'accertamento era nullo perchè l'Ufficio aveva notificato prima del termine (perentorio) di 60 giorni, concesso dalla L. n. 212 del 2000, art. 12 comma 7 , decorrente dalla ipotetica redazione del verbale, che andava redatto a seguito di qualunque controllo a carico del contribuente, a prescindere dal tipo di verbale adottato dai verificatori. Appariva privo di qualsiasi senso la specifica effettuata dalla Commissione di secondo grado, al punto B) delle proprie motivazioni, relativa al tempo trascorso dalla data del processo verbale di constatazione dell'8 luglio 2010 (privo dei contenuti necessari per poter effettuare le prescritte "Osservazioni e Richieste") alla notifica dell'atto impugnato del 30 maggio 2011.

9.1 La censura è inammissibile, dovendosi richiamare, in proposito, in principio statuito da questa Corte secondo cui "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purchè il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicchè esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito" (Cass., Sez. U., 9 dicembre 2015, n. 24823 ; Cass., 25 gennaio 2017, n. 1969 ; Cass., 29 ottobre 2018, n. 27421 ; Cass., 19 luglio 2021, n. 20436).

9.2 Nel caso di specie, la vicenda riguardava accertamenti formali, mediante consultazione di informazioni in possesso dell'ufficio, ovvero tramite documentazione consegnata dal contribuente all'ufficio, a seguito di richiesta, senza alcun accesso presso i locali del contribuente. Pertanto, per la parte dell'avviso d'accertamento impugnato che si riferiva a tributi "non armonizzati" (Ires e Irap) non vi era alcun obbligo di contraddittorio, non essendo specificamente previsto nella legge istitutiva del tributo indicato, mentre, per la parte relativa all'Iva, la società contribuente ha lamentato solo genericamente l'omissione del contraddittorio, senza indicare quali ragioni avrebbe potuto dedurre in tale sede se il chiesto contraddittorio si fosse effettivamente svolto; nello specifico, la parte ricorrente lamenta ripetutamente la violazione del contraddittorio rispetto ad atti acquisiti da indagini presso terzi ma in alcun modo deduce o articola come, in mancanza di tale vizio, il procedimento si sarebbe potuto concludere

in maniera diversa e quali ragioni avrebbe potuto in concreto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato.

10. Il terzo mezzo deduce, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione o falsa applicazione dell' art. 24 Cost. , della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3 , richiamato dall'art. 7 dello Statuto del Contribuente e dell'art. 12, commi 4 e 7 dello Statuto del Contribuente: l'istanza di accesso agli atti del ricorrente era connotata da un interesse personale e concreto, ricollegabile alla titolarità di una situazione giuridica rilevante, anche e soprattutto, dopo che l'Ufficio, aveva interessato i mass media e la carta stampata delle vicende dell'(Omissis) Srl e del proprio legale rappresentante A.A., sino a provocare, di fatto, il default dell'azienda (tutte le linee di credito accordate alla (Omissis) Srl dai diversi istituti bancari e di credito erano state, improvvisamente, revocate dopo la infausta ed illegittima dichiarazione della direttrice); l'Agenzia delle Entrate, aveva posto, dopo 5 mesi dalla notifica del processo verbale di constatazione, il proprio diniego alla richiesta di accesso agli atti formulata dalla contribuente per tutelare l'esigenza di "segretezza propria dell'indagine ancora in corso"; nella specie, l'Agenzia non aveva avuto cura di spiegare le eventuali ragioni che, in concreto, inducevano a far ritenere che l'ostensione di detti documenti potesse "compromettere" le preminenti esigenze pubblicistiche previste dalla normativa regolamentare, per cui l'ascrivibilità alle categorie di documenti per le quali vigeva il divieto di ostensione era stata solo tautologicamente affermata, ma non supportata da elementi di giudizio idonei a giustificare l'opposto diniego.

10.1. Il motivo, che ribadisce in parte i profili di censura sollevati con il primo e il secondo motivo di ricorso, è infondato.

10.2 Questa Corte, anche di recente, ha affermato che "le modalità di realizzazione del contraddittorio non sono a forma vincolata, essendo sufficiente (e necessario) che si realizzi in modo effettivo quali siano gli strumenti in concreto adottati, siano essi il ricorso a procedure partecipative o l'impiego di altri meccanismi finalizzati all'interlocazione preventiva, come, ad esempio, l'inoltro di questionari, il riconoscimento dell'accesso agli atti ovvero l'espletamento di altre attività che risultino funzionali a detto obbiettivo. Le forme in concreto adottate - in assenza, come su osservato, di una disciplina che ne declini in modo specifico le conseguenze per l'inosservanza - assolvono ad una funzione solo strumentale rispetto all'obbiettivo di assicurare il contraddittorio, sicchè esse, quale sia lo specifico ambito sostanziale su cui è lamentata l'intervenuta lesione del diritto di difesa, sono tutte ancorate al principio di effettività e, quindi, alla cd. prova di resistenza. Significativa sul punto è la giurisprudenza della Corte di Giustizia con riguardo all'esercizio del diritto di accesso, che, con riguardo ai procedimenti tributari, è consentito nel nostro ordinamento nei limiti e alle condizioni previste dalla L. n. 241 del 1990, art. 24, comma 1, lett. b) e comma 2 , ferma la generale previsione di cui al successivo comma 7, secondo il quale "Deve comunque essere garantito ai richiedenti l'accesso ai documenti amministrativi la cui conoscenza sia necessaria per curare o per difendere i propri interessi giuridici". Sulla questione la Corte di Giustizia ha rilevato che "Benchè le autorità tributarie nazionali non siano soggette ad un obbligo generale di fornire un accesso integrale al fascicolo di cui dispongono nè di comunicare d'ufficio i documenti e le informazioni a sostegno della decisione prevista, ciò non toglie che, nei procedimenti amministrativi relativi alla verifica e alla determinazione della base imponibile dell'IVA, un soggetto dell'ordinamento deve avere la

possibilità di ricevere in comunicazione, su sua richiesta, le informazioni e i documenti contenuti nel fascicolo amministrativo e presi in considerazione dalla pubblica autorità al fine di adottare la sua decisione, a meno che non vi siano obiettivi di interesse generale che giustificano la restrizione dell'accesso a dette informazioni e a detti documenti" (v. sentenza 4 giugno 2020 , SC C.F. Srl , in C7 430/19, punto 31; in precedenza v. già sentenza del 9 novembre 2017 , I Spa s, C-298/16, punti 32 e 39). Ha, tuttavia, posto in risalto che una eventuale violazione non è idonea, di per sè sola, a determinare l'ineludibile annullamento della decisione adottata poichè "il principio di effettività... non esige che una decisione contestata, in quanto adottata in violazione dei diritti della difesa, sia annullata in tutti i casi" potendo ciò derivare "soltanto se, in mancanza di detta irregolarità, il procedimento sarebbe potuto giungere a un risultato diverso" (sentenza SC C.F. Srl cit., punti 35 e 37)" (Cass., 19 luglio 2021, n. 20436 , in motivazione, già citata).

10.3 Ciò posto, nella vicenda in esame, la doglianza risulta del tutto carente quanto alla richiesta prova di resistenza, in quanto la lamentata violazione è dedotta solo in sè e per sè, neppure deducendo ulteriori elementi suscettibili di una diversa, anche solo potenziale, considerazione del merito dell'accertamento.

10.4 In ogni caso, nel caso in esame, il diritto di accesso era stato esercitato con riguardo all'avviso di accertamento, unico atto avente efficacia esterna, nel pieno rispetto del diritto di difesa, come risulta, con accertamento in fatto che non è stato oggetto di specifica censura, a pag. 4, lett. C), della sentenza impugnata, avendo i giudici di secondo grado affermato che il diritto di accesso era stato riconosciuto al contribuente e da questi esercitato, nei tempi necessari all'Amministrazione tributaria per il completamento degli accertamenti, e, comunque, nel termine utile per l'esercizio pieno e completo del diritto di difesa, in relazione all'avviso di accertamento, unico atto avente efficacia decisoria esterna.

11. Il quarto mezzo deduce, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 10 , in quanto entrambe le Commissioni di merito avevano omesso di pronunciarsi sull'eccezione sollevata, sia ai fini dell'accoglimento, sia ai fini del rigetto della medesima.

11.1 In di Spa rte la non corretta rubricazione della censura formulata come omessa pronuncia sull'eccezione sollevata, e valutando la stessa quale denuncia di violazione di norme di diritto, il motivo è infondato, poichè la Commissione tributaria regionale si è pronunciata sulla dedotta eccezione e ha precisato, a pag. 4, lett. C), della sentenza impugnata, che il profilo di impugnazione inerente un asserto comportamento vessatorio dell'Amministrazione volto a determinare il fallimento del contribuente e a precludergli la possibilità di difendersi, era privo di qualsiasi fondamento normativo, nè si comprendeva quale fosse l'eventuale incidenza sulla legittimità dell'avviso di accertamento impugnato.

12. Il quinto mezzo deduce, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione e falsa applicazione di legge degli artt. 2697 e 2729 c.c. , nonchè dei principi indicati nelle sentenze della Corte di Giustizia nelle cause riunite C-439/04 e C-440/04, del 27 settembre 2007 ; causa C-146/05 e C409/04, del 21 febbraio 2006 ; causa C255/02 del 12 gennaio 2006 , cause riunite C-354/3, C-355/03, C484/03 del 6 luglio 2006, correlato con l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma

1, n. 5 . Con l'accertamento in esame, l'Ufficio, prima e le Commissioni di merito poi, erano giunti alla conclusione che (Omissis) Srl aveva posto in essere operazioni Iva "oggettivamente inesistenti" unicamente sulla base di elementi non provati, indiziari, presuntivi e dedotti esclusivamente in via inferenziale da comportamenti - pur essi presunti - tenuti dai suoi fornitori e, addirittura dai fornitori dei fornitori senza che ciò consentisse di capire se nei confronti di tali soggetti (terzi e quarti) fossero state contestate operazioni soggettivamente od oggettivamente inesistenti; le ragioni e le motivazioni dei rilievi fiscali contestati alla Società risultavano unicamente da circostanze tutte da dimostrare e di cui la ricorrente non poteva che essere all'oscuro ed estranea proprio perchè tutte riferibili a condotte asseritamente illegittime poste in essere dai propri cedenti o addirittura dai fornitori di questi ultimi; l'amministrazione finanziaria non aveva fornito validi elementi che potessero assumere la consistenza di attendibili indizi idonei ad integrare una prova logica (presunzione semplice ex art. 2727 c.c.) per affermare che le fatture erano state emesse per operazioni inesistenti; nè aveva fornito elementi probatori che dimostravano in modo certo e diretto l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che davano diritto alla detrazione; la documentazione, dapprima secretata per presunte esigenze di segretezza istruttoria e, successivamente integrata e allegata solo in sede di avviso di accertamento, era priva di qualsivoglia efficacia probatoria sia dal punto di vista formale che sostanziale; il contribuente, sia nel ricorso in primo grado (pg. 14 e 15 - 20, 21 e 22 del ricorso in primo grado) che nell'appello (pag. 22 e 23 - da 29 a 32 dell'atto di appello) aveva sempre evidenziato come si trattava di copie fotostatiche affastellate, addirittura ripetute, prive dell'attestazione di conformità all'originale, prive delle firme delle parti e, talvolta, degli stessi verificatori; come in tali documenti non fosse contenuto alcun riferimento alla (Omissis) Srl , fatta eccezione per l'allegato relativo al processo verbale di constatazione di C.C. P Elettronica s.r.l, relativo, però, all'anno d'imposta 2009, diverso da quello in discussione per (Omissis) Srl . L'esame di questo preciso fatto decisivo era stato omesso anche dal Giudice di merito di secondo grado, il quale in merito al motivo di appello, inerente la nullità dell'avviso di accertamento per mancanza di prove, aveva incomprensibilmente ricondotto/ridotto ogni argomentazione/eccezione difensiva all'assenza di autenticazione dei processi verbali di constatazione allegati all'avviso di accertamento, limitandosi ad osservare, a riguardo, che "l'eccezione appare criptica nelle premesse e nei significati, posto che i suddetti Processi Verbali di Constatazione sono atti pubblici, provenienti dalla GdF e dall'Agenzia delle Dogane, che fanno fede fino a querela di falso" (pag. 5 della sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Emilia Romagna). Le stesse contestazioni/eccezioni, da cui conseguiva la mancanza di prove, erano state svolte anche in sede penale nell'ambito del procedimento aperto nei confronti del legale rappresentante, in seguito alla notizia di reato trasmessa il 21 luglio 2010, dall'Agenzia delle Entrate alla Procura della Repubblica di Bologna, relativa al medesimo processo verbale di constatazione da cui era scaturito l'atto impositivo de quo; il Giudice penale era stato di ben altro avviso rispetto alle Commissioni Tributarie di merito: infatti, il G.U.P., Dott. D.D., aveva disposto immediatamente la restituzione degli atti al P.M., affinchè svolgesse indagini sulla base del seguente proprio provvedimento: "Il Giudice premesso che gli elementi a carico dell'imputato sono fondati su mere affermazioni dell'Ufficio delle entrate, in ordine all'esistenza obiettiva delle fatture utilizzate, dedotte da elementi di fatto (ad esempio inadeguatezza delle strutture aziendali, delle società partecipanti all'ipotizzata frode fiscale, controlli incrociati eseguiti a seguito di verifiche fiscali svolte dalla G. di F. sulle società fornitrici e i clienti di "(Omissis) Srl),

che non sono stati oggetto di allegazione agli atti dell'indagine; che pertanto l'indagine appare incompleta, dovendosi svolgere indagine a riscontro della concreta sussistenza degli elementi di fatto a cui l'ufficio delle Entrate si riferisce e mediante acquisizione ed allegazione degli stessi al fascicolo" (Allegato doc. n. 2 all'atto di appello); il P.M., nel termine assegnato, si era limitato a depositare gli stessi documenti che l'Agenzia delle Entrate aveva allegato all'atto impositivo; in data 13 maggio 2014, il Tribunale di Bologna, Sezione dei Giudici per le Indagini Preliminari, Dott.ssa E.E., con sentenza n. 834/14, depositata in data 17 giugno 2014, aveva assolto A.A. dai reati ascrittigli, perchè il fatto non sussiste, specificando che "...i processi verbali riguardano anni d'imposta diversi da quello in considerazione nel presente procedimento (2008), o non contengono riferimenti all'(Omissis) Srl, nè all'imputato (A.A.), cosicchè nessun dato contabile può essere "incrociato" con quelli rilevati nella presente indagine. Dunque, gli elementi evidenziati dall'Agenzia delle Entrate, ritenuti sintomatici della fittizietà dei rapporti commerciali intrattenuti dalla (Omissis) Srl con i propri fornitori e clienti, non raggiungono il carattere di gravità, precisione e concordanza richiesto dall' art. 192 c.p.p., comma 2 ". Da tali premesse conseguiva che l'Amministrazione finanziaria, prima, e la sentenza gravata, poi, avevano disapplicato gli artt. 2697 e 2729 c.c., e disatteso i principi guida fissati dalla Suprema Corte di Cassazione in tema di riparto dell'onere probatorio tra Fisco e contribuente in ordine al coinvolgimento dell'acquirente nelle frodi "carosello" poste in essere dal fornitore. Nel caso in esame, di apparente regolarità contabile della fattura, dotata dei requisiti di legge, l'onere della prova gravava sull'Ufficio, ma questi non aveva fornito alcuna prova, anche a livello presuntivo, di un diretto coinvolgimento della ricorrente in eventuali frodi perpetrate esclusivamente da terzi soggetti e neppure dai propri diretti fornitori; l'Ufficio aveva basato la propria pretesa fiscale non su dati di fatto, bensì esclusivamente su illazioni tratte da comportamenti, asseritamente tenuti e mai comprovati nell'accertamento di società terze e quarte che mai hanno avuto rapporti diretti con la ricorrente; inoltre, le conclusioni dell'Ufficio e dei Giudici di secondo grado, non erano supportate da norme di legge e si ponevano in aperto e illegittimo contrasto con la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE e della Corte di Cassazione. Nel caso de quo l'Ufficio sosteneva, invece, che l'orientamento della giurisprudenza, comunitaria e nazionale era nel senso di ritenere che, di fronte ad operazioni c.d. carosello, "ai fini fiscali ciò che rilevava era il solo fatto oggettivo dell'infrazione" (pag. 14 dell'avviso di accertamento), ma tali assunti erano però contraddetti proprio dalla giurisprudenza comunitaria e pure da quella nazionale di legittimità. Era pure possibile il sindacato per l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che era stato oggetto di discussione tra le parti ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

13. Il sesto mezzo deduce, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione di legge dell' art. 2729 c.c., nonché dei principi indicati nelle sentenze della Corte di Giustizia nella cause riunite C-439/04 e C-440/04, del 27 settembre 2007; causa C-146/05 e C-409/04 del 21 febbraio 2006; causa C255/02 del 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/3, C-355/03, C484/03 del 6 luglio 2006, correlato con l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. I giudici di secondo grado avevano basato le proprie erronee affermazioni non su dati di fatto, ma esclusivamente su illazioni tratti da comportamenti asseritamente tenuti da società terze e quarte che mai hanno avuto rapporti diretti con la ricorrente; nell'accertamento non era stata allegata alcuna prova certa, provvedimento amministrativo o giurisdizionale capace di divenire

definitivo o passare in giudicato, delle violazioni ascritte a tali soggetti terzi, in quanto, questi ultimi, erano tutti genericamente definiti come sottoposti ad indagini ancora in corso, nè era dato evincere se tali violazioni fossero tra quelle soggettivamente od oggettivamente inesistenti; al contrario di quanto apoditticamente indicato dall'Ufficio, tutti gli operatori le cui fatture erano state dall'Ufficio definite "oggettivamente inesistenti", erano operatori del settore presenti da anni sui rispettivi mercati e che realizzavano più che consistenti volumi di fatturato; l'(Omissis) Srl aveva sempre regolarmente tenuto le scritture contabili ai fini I.V.A., aveva regolarmente versato le imposte ed aveva pagato tutte le forniture "contestate" con normali e tracciabili mezzi di pagamento (bonifici ed assegni); gli elementi sintomatici indicati dall'Ufficio che indicavano la conoscenza da parte di A.A. della frode e la sua attiva partecipazione alla stessa, fatte proprie dai Giudici territoriali e contraddistinte - nei motivi F ed L) della sentenza - dalle lettere a), b), c) e d), non potevano neanche essere definite presunzioni, ma semplici illazioni. Era stato provato (documentato ed allegato all'atto di appello), dal provvedimento del G.U.P., Dott. D.D., all'udienza preliminare del 13 novembre 2012, che il processo verbale di constatazione dell'8 luglio 2010, su cui si basava l'accusa, era fondato su mere affermazioni dell'Ufficio delle Entrate e, per questo motivo, il G.U.P. aveva disposto la restituzione degli atti al P.M., affinché svolgesse ulteriori indagini sulla base del seguente proprio provvedimento: "Il Giudice premesso che gli elementi a carico dell'imputato sono fondati su mere affermazioni dell'Ufficio delle entrate, in ordine all'esistenza obiettiva delle fatture utilizzate, dedotte da elementi di fatto (ad esempio inadeguatezza delle strutture aziendali, delle società partecipanti all'ipotizzata frode fiscale, controlli incrociati eseguiti a seguito di verifiche fiscali svolte dalla G. di F. sulle società fornitrici e i clienti di "(Omissis) Srl stc), che non sono stati oggetto di allegazione agli atti dell'indagine; che pertanto l'indagine appare incompleta, dovendosi svolgere indagine a riscontro della concreta sussistenza degli elementi di fatto a cui l'ufficio delle Entrate si riferisce e mediante acquisizione ed allegazione degli stessi al fascicolo". L'Ufficio aveva effettuato l'accertamento ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1 e art. 41 bis ; aveva svolto, pertanto, un accertamento analitico puro e un accertamento parziale, con elementi che dovevano soddisfare i requisiti della prova diretta, non quelli previsti dall'accertamento analitico-deduttivo del D.P.R. n. 600 del 1973 , ex art. 39, comma 1, lett. d); sul punto, inoltre, era possibile, anche, il sindacato per l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che era stato oggetto di discussione tra le parti ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 .

14. Il settimo motivo deduce, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione e falsa applicazione di legge dell' art. 24 Cost. , della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3 , e della L. n. 212 del 2000, artt. 7 e 12 , avendo omesso l'Ufficio il deposito delle dichiarazioni rese da F.F., in quanto le stesse erano state raccolte solo successivamente alla notifica del processo verbale di constatazione dell'8 luglio 2010; l'Ufficio, illegittimamente, aveva effettuato e costruito un avviso di accertamento "in fieri", prima omettendo totalmente la documentazione comprovante la presunta frode carosello, poi aggiungendo altro inconferente materiale, nemmeno indicato nel processo verbale dell'8 luglio 2010, ovvero la dichiarazione del terzo (relativa all'anno d'imposta, 2009, diverso da quello di riferimento, 2008), raccolta, successivamente alla chiusura della attività di verifica; era, pertanto, evidente la violazione sia della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3 , richiamato dalla L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1 , che imponeva l'obbligo di allegazione degli atti e che era volto a garantire il diritto del contribuente ad avere piena e immediata cognizione

delle ragioni della pretesa fiscale, in modo da valutarne la fondatezza, che la palese violazione dell' art. 24 Cost. ; la tutela difensiva, inoltre, anche in questo caso andava coordinata con i termini dell'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente; la società C.C. P elettronica Srl , inoltre, in sede di "Osservazioni e Richieste" sul processo verbale di constatazione del 20 aprile 2011, aveva già smentito quanto dichiarato in sede di verifica ed aveva affermato che "tutte le operazioni effettuate tra le due società sono esistenti ed effettivamente avvenute" (doc. n. 19 - fascicolo di primo grado).

15. L'ottavo mezzo deduce, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione e falsa applicazione di legge del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 14, comma 1 , e della Circolare n. 40 del 26 novembre 1981 , prot. n. 9/4056 (Cap. III, par. 1), correlato con l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 : era errato quanto indicato ed affermato nella motivazione della sentenza dai giudici di primo grado: "... nello stesso senso valgono le considerazioni riguardanti le riscontrate differenze nelle consistenze di magazzino e nell'inventario delle merci, legittimamente richiesti ed utilizzati in sede di verifica"; altrettanto errato era quanto indicato ed affermato in quella dei giudici di secondo grado: "In ogni caso, il fatto che nello stesso locale venga esercitata la vendita al dettaglio ed all'ingrosso, non esonera il contribuente dalla tenuta delle scritture di magazzino, con l'indicazione delle rimanenze e con la documentazione di sostegno, cosa che era totalmente assente nel caso in esame". La Circolare n. 40 del 26 novembre 1981 , prot. n. 9/4056 (Cap. III, par. 1) aveva precisato che nell'ipotesi di esercizio di un'attività mista all'ingrosso ed al dettaglio, nello stesso locale, con apposita licenza rilasciata dalle competenti autorità, era da ritenersi prevalente, ai fini della tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino, il criterio indicato per il commercio a minuto, con la conseguenza che veniva meno il relativo obbligo per le due attività promiscuamente esercitate, come confermato dal Ministero delle Finanze nelle successive Risoluzioni del 9 gennaio 1986 (prot. n. 9/1274) e del 31 gennaio 1986 (prot. n. 1137). Sul punto, inoltre, era possibile, anche in questo caso, il sindacato per l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 .

15.1 Il quinto, sesto, settimo e ottavo motivo vanno trattati unitariamente perchè investono profili diversi della medesima questione, riguardante l'accertamento induttivo-analitico e i criteri di ripartizione dell'onere della prova ad esso correlati.

15.2 Va richiamato il principio consolidato di questa Corte secondo cui "In tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria, allorchè contesti il diritto del contribuente a portare in detrazione l'IVA, assumendo l'esistenza di una fatturazione relativa ad operazioni oggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare, anche mediante presunzioni semplici, che le operazioni non sono state effettuate o, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, che il contribuente, al momento in cui ha acquistato il bene o il servizio, sapeva, o avrebbe dovuto sapere, secondo l'ordinaria diligenza, di partecipare ad una operazione fraudolenta posta in essere da altri soggetti. Ne consegue che, nel caso di cosiddetta "frode carosello", l'Amministrazione finanziaria, che intenda negare il diritto alla detrazione dell'IVA assolta in rivalsa, deve provare sia la frode del cedente, sia la connivenza del cessionario, quest'ultima anche per presunzioni semplici (purchè gravi, precise e concordanti), che possono derivare dalle stesse risultanze di

fatto attinenti al ruolo di "cartiera" del cedente, incombando sul contribuente, a fronte di siffatte dimostrazioni, la prova contraria" (Cass., 5 dicembre 2014, n. 25778). In particolare, questa Corte, partendo dal presupposto che il diritto del contribuente alla detrazione dell'IVA costituisce principio fondamentale del sistema comune Europeo, non suscettibile in linea di principio di limitazioni, da tempo afferma che, ove l'Amministrazione finanziaria intenda negare tale diritto, assumendo che si tratti di fatturazione relativa ad operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, essa ha l'onere di provare - anche avvalendosi di presunzioni semplici - nel primo caso, che le operazioni non sono state effettuate e, nel secondo caso, che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che l'operazione si inseriva in una evasione commessa dal fornitore. E, mentre nelle ipotesi più complesse (come la c.d. "frode carosello", caratterizzata da una catena di passaggi, con fatturazioni per operazioni sia oggettivamente che soggettivamente inesistenti, nonchè interposizioni strumentali di società c.d. "filtro") l'amministrazione deve dimostrare gli elementi di fatto caratterizzanti la frode e la consapevolezza di essi da parte del contribuente, in quelle più semplici (operazioni soggettivamente inesistente di tipo triangolare), detto onere può esaurirsi nella prova che il soggetto interposto è privo di dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione della prestazione, trattandosi di elemento sintomatico dell'assenza di "buona fede" del contribuente, stante l'immediatezza dei rapporti; ovvero che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, dell'evasione o frode posta in essere dal cedente, in quanto disponeva di elementi tali da porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto. Pertanto, in caso di apparente regolarità della fattura, la mera contestazione dell'amministrazione finanziaria non è affatto sufficiente ad invertire l'onere della prova, essendo invece necessario che essa dimostri sia la frode del cedente, sia la connivenza del cessionario, quest'ultima anche mediante presunzioni semplici (purchè dotate dei requisiti di gravità precisione e concordanza), le quali possono derivare anche dalle medesime risultanze di fatto attinenti al ruolo di c.d. "cartiera" del cedente (Cass., 17 giugno 2014, n. 13787 ; Cass., 20 dicembre 2012, n. 23560).

La Corte di cassazione, nella sentenza 5 dicembre 2014, n. 25778 , citata, ha anche precisato che "si tratta di un approdo che trova origine nella giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, secondo la quale il diritto alla detrazione dell'IVA, previsto dall'art. 167 e segg. della Direttiva n. 2006/112 e costituente parte integrante del meccanismo di traslazione dell'imposta proprio dell'IVA in ambito comunitario, può essere negato solo quando l'amministrazione finanziaria dimostri, "alla luce di elementi oggettivi" - tra i quali vanno annoverati anche gli "indizi" che inducano un operatore avveduto a sospettare dell'esistenza di irregolarità o evasioni e quindi ad assumere maggiori informazioni - che il soggetto passivo al quale siano stati forniti i beni o i servizi "sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte". In tale evenienza, infatti, il soggetto che intende fruire della detrazione viene considerato, ai fini della menzionata direttiva, come "partecipante a tale evasione", sempre che non fornisca la prova della circostanza liberatoria della sua incolpevole ignoranza (v. Corte di giustizia dell'Unione Europea, 21 febbraio 2006, in C - 255/02; 6 luglio 2006, in C-439/04 e C-440/04; 21 giugno 2012, in C - 80/11; 6 dicembre 2012, in C-285/11; 31 gennaio 2013, in C-642/11)".

In particolare, poi, con specifico riferimento alle fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, fattispecie rilevante nel caso sub iudice, in tema di IVA, una volta assolta da parte dell'Amministrazione finanziaria la prova (ad esempio, mediante la dimostrazione che l'emittente è una "cartiera" o una società "fantasma") dell'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA e/o della deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, senza che, tuttavia, tale onere possa ritenersi assolto con l'esibizione della fattura ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, che vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass., 5 luglio 2018, n. 17619 ; Cass., 19 ottobre 2018, n. 26453).

Eguale, in tema d'imposte sui redditi, è stato chiarito che è legittimo il ricorso all'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , ex art. 39, comma 1, lett. d), anche in presenza di una contabilità formalmente corretta ma complessivamente inattendibile, potendosi, in tale ipotesi, evincere l'esistenza di maggiori ricavi o minori costi in base a presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente, per il cui assolvimento, in caso di operazioni oggettivamente inesistenti, da cui il fisco ha dedotto l'inesistenza delle passività dichiarate, non è sufficiente nè la regolare annotazione delle fatture nelle scritture contabili nè l'effettività delle spese, le quali difettano del requisito dell'inerenza all'attività imprenditoriale, in quanto, derivando da un illecito penale, sono espressive di finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'impresa (Cass., 5 novembre 2014, n. 23550 ; Cass., 5 dicembre 2019, n. 31789).

15.3 In tale contesto, le dichiarazioni rilasciate da terzi e le risultanze delle indagini condotte nei confronti di altre società, contenute in atti allegati all'avviso di rettifica notificato o trascritte essenzialmente nella motivazione dello stesso, costituiscono ammissibili indizi, di cui il giudice tributario di merito deve tenere conto nel valutare la fondatezza delle domande e delle eccezioni delle parti (Cass., 5 febbraio 2009, n. 2749 ; Cass., 5 febbraio 2007, n. 2462 ; Cass., 23 gennaio 2006, n. 1236).

La regola propria, applicabile in campo tributario in materia di IVA, è quella desumibile del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 63 , per cui la guardia di finanza, cooperando con l'ufficio, trasmette "documenti, dati e notizie acquisiti direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria", previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, la cui mancanza non rende peraltro inutilizzabili in campo tributario i dati trasmessi (Cass., 16 maggio 2007, n. 11203 ; Cass., 16 dicembre 2011, n. 27149).

15.4 Ciò posto, il giudice tributario di merito, investito della controversia avente ad oggetto l'atto impositivo, deve previamente valutare, con giudizio di fatto censurabile in cassazione solo per vizi attinenti alla congruità ed alla coerenza logica della motivazione, la sussistenza dei caratteri di gravità, precisione e concordanza degli indizi motivanti l'atto medesimo, esaminandoli sia singolarmente sia nel loro complesso, ed esponendo adeguatamente l'esito di tale giudizio nella motivazione della sentenza. Quando egli ritiene, in base a deduzioni logiche di ragionevole probabilità (non necessariamente di certezza), 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, quanto meno, alla consapevolezza da parte sua di avvantaggiarsi della frode con danno dell'Erario, la domanda dell'amministrazione deve ritenersi provata; con la conseguenza che si sposta a carico del contribuente, secondo la regola generale ricavabile dagli artt. 2727 c.c. e segg., e dall' art. 2697 c.c. , comma 2 , l'onere di provare eventuali fatti a suo favore; 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 tale contesto, le dichiarazioni rilasciate da terzi; le risultanze delle indagini condotte nei confronti di altre società; gli atti trasmessi dalla guardia di finanza, risultanti dall'attività di polizia giudiziaria, senza esclusione di altri atti, se contenuti negli atti (come il processo verbale di constatazione) allegati all'avviso di rettifica notificato o trascritti essenzialmente nella motivazione dello stesso, costituiscono parte integrante del materiale indiziario e probatorio, che il giudice tributario di merito è tenuto a valutare dandone adeguato conto nella motivazione della sentenza. Nè la norma applicabile in campo tributario (art. 63 citato) prevede limitazioni di efficacia degli atti trasmessi dalla polizia giudiziaria per il fatto, in particolare, che il difensore del contribuente non abbia partecipato alla formazione della prova racchiusa nell'atto trasmesso; il contenuto di tale atto, d'altronde, costituisce semplice indizio nel processo tributario, ed il giudicante di merito è tenuto a prenderlo in considerazione, a vantaggio o contro il fisco, nel quadro delle complessive acquisizioni processuali, con piena facoltà d'intervento delle difese.

15.5 Così è accaduto, nella vicenda in esame, laddove la Commissione territoriale, premesso la cripticità di molti motivi di gravame, sia nelle premesse, che nelle conclusioni (ragione del decidere che non è stata fatta oggetto di specifica censura), sulla ritenuta inattendibilità delle scritture contabili della società (Omissis) Srl (in quanto non erano contabilizzate le rimanenze finali ed erano contabilizzate merci diverse da quelle oggetto dell'attività di impresa, peraltro non presenti in magazzino), ha rilevato che dalle visure camerali delle società fornitrici era emerso che le stesse non avevano alcuna struttura organizzativa ed aziendale, mentre dal processo verbale di constatazione si ricavava che la merce veniva acquistata e in alcuni casi rivenduta alle stesse società fornitrici, senza prove documentali di un reale movimento della merce stessa, che si muoveva solo fittiziamente; che nel processo verbale di constatazione era stato evidenziato che la merce non transitava dal magazzino, ma veniva rivenduta contestualmente all'acquisto e che nessun addetto commerciale o amministrativo della società aveva mai partecipato alle transazioni oggetto di ripresa fiscale; i giudici di appello hanno, poi, ritenuto le dichiarazioni rese dal fratello del ricorrente, relative all'anno di imposta del 2009, nelle quali questi aveva ammesso l'utilizzo di fatture fittizie da presentare allo sconto per la difficile situazione finanziaria della società, un elemento indiziario che si aggiungeva al quadro probatorio già delineato e l'obbligo del contribuente di tenere le scritture di magazzino, con l'indicazione delle rimanenze e con la documentazione di sostegno, anche se nello stesso locale era esercitata la vendita al dettaglio e all'ingrosso; la Commissione ha, poi, evidenziato che dalla documentazione acquisita erano emersi una serie di gravi, precisi ed omogenei elementi che indicavano la conoscenza e l'attiva partecipazione alla frode da parte del A.A., specificando che le società fornitrici erano prive di consistenza aziendale e di struttura organizzativa, di depositi e di dipendenti; che la merce acquistata in alcuni casi era stata rivenduta a clienti con sede in

(Omissis) il cui oggetto sociale era estraneo a tale settore merceologico, mentre in altri casi la merce era stata rivenduta agli stessi fornitori con sede in Italia, che l'avevano ceduta poche settimane prima e che le dichiarazioni rilasciate dal fratello del contribuente avevano messo in evidenza, nell'ambito di altra attività di verifica, la necessità di procurare liquidità all'azienda.

15.6 Non è superfluo rilevare che la valutazione delle prove raccolte, anche se si tratta di presunzioni, costituisce un'attività riservata in via esclusiva all'apprezzamento discrezionale del giudice di merito (Cass., 19 luglio 2021, n. 20553) ed anche il giudizio di inattendibilità delle scritture contabili attiene al merito della controversia e non è sindacabile in sede di legittimità (Cass., 8 giugno 2018, n. 14932).

15.7 Va, inoltre, precisato che è indubbio che spetta al giudice di merito il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, assegnando prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, nonché la facoltà di escludere anche attraverso un giudizio implicito la rilevanza di una prova, dovendosi ritenere, a tal proposito, che egli non sia tenuto ad esplicitare, per ogni mezzo istruttorio, le ragioni per cui lo ritenga irrilevante (Cass., 13 giugno 2014, n. 13485 ; Cass., 15 luglio 2009, n. 16499).

E tuttavia, proprio con riferimento ad operazioni soggettivamente inesistenti usualmente denominate frodi carosello, il giudice della nomofilachia ha chiarito che - attesa l'autonomia tra giudizio penale e giudizio tributario, la diversità di mezzi di prova acquisibili nei due ambiti processuali e di criteri di valutazione del materiale acquisito, per l'operare solo nel giudizio tributario di presunzioni - la verifica della consapevolezza del contribuente che l'operazione si inseriva in un'evasione dell'imposta non può essere condotta in ambito tributario unicamente alla stregua delle risultanze del processo penale. Precisamente, il giudice tributario, pur potendo trarre elementi di convincimento dai fatti materiali accertati nel giudizio penale, è tenuto sempre ad operare una valutazione critica di dette circostanze fattuali in relazione al complessivo materiale probatorio acquisito al giudizio tributario: "nessuna automatica autorità di cosa giudicata può più attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorchè i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente. Pertanto, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo ufficio tributario, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare" (cfr. Cass., 12 febbraio 2014, n. 3105 ; Cass., 24 novembre 2017, n. 28174 ; Cass., 4 agosto 2020, n. 16649).

15.8 Deve, dunque, concludersi per l'esclusione di ogni autorità automatica della sentenza penale irrevocabile sui reati tributari, nel giudizio tributario, in ragione dell'autonomia dei due giudizi che si fonda, per l'appunto, sulla diversità dei mezzi di prova acquisibili e dei criteri di valutazione.

E ciò, nella vicenda in esame, trova pieno riscontro anche in quanto affermato dal giudice penale, laddove questi ha ritenuti che "... gli elementi evidenziati dall'Agenzia delle Entrate, ritenuti sintomatici della fittizietà dei rapporti commerciali intrattenuti dalla (Omissis) Srl con i propri fornitori e clienti, non raggiungono il carattere di gravità, precisione e concordanza richiesto dall' art. 192 c.p.p. , comma 2 ".

16. Il nono mezzo deduce, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione e falsa applicazione della L. del 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4 bis , nella formulazione introdotta con il D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, comma 1 , convertito, con modificazioni, dalla L. 26 aprile 2012, n. 44; dell'art. 132 c.p.c. , n. 4, e dell' art. 112 c.p.c. . L'Ufficio nell'atto impositivo aveva contestato, "meccanicamente", alla società contribuente in base alla normativa previgente della L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4 bis , l'indeducibilità, per la determinazione del reddito d'impresa, dei costi riferiti a fattispecie anche solo potenzialmente riconducibili a reato.

La sentenza di primo grado non si era assolutamente pronunciata sull'eccezione proposta dalla contribuente, quella di secondo grado aveva semplicemente indicato che "...il percorso motivazionale della suddetta eccezione appare criptico nelle premesse e nelle conclusioni, posto che si verte in materia di operazioni oggettivamente inesistenti". Tale assunto configurava, oltre ad una violazione e falsa applicazione di legge, anche una vera e propria "mancanza della motivazione", con riferimento al requisito della sentenza di cui all' art. 132 c.p.c. , n. 4; i giudici di secondo grado avevano violato l' art. 112 c.p.c. , poichè era stato l'Ufficio che aveva contestato specificamente l'art. 14, comma 4 bis) citato, che con un procedimento "meccanico" aveva definito ineducibili tutti i costi esposti nelle "fatture emesse da BEN Srl , G.G. Srl , BMG Elettronica Srl , GLOBO di H.H., SAMAT Sas di I.I. e C. per l'anno d'imposta 2008" solo perchè detti costi costituivano il fatto oggettivo di una infrazione avente potenzialmente rilevanza penale. Di contro, in data 13 maggio 2014, il Tribunale di Bologna, Sezione dei Giudici per le indagini preliminari, con sentenza n. 834/14, depositata in data 17 giugno 2014 , aveva assolto perchè il fatto non sussiste il legale rappresentante dell'(Omissis) Srl dall'imputazione d'illegittima utilizzazione di fatture emesse per operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti, così motivando in ordine all'estraneità e non attinenza della documentazione depositata dal P.M. (la stessa documentazione allegata all'atto impositivo de quo) rispetto all'indagine: "Infatti, i processi verbali riguardano anni d'imposta diversi da quello in considerazione nel presente procedimento (2008), o non contengono riferimenti alla (Omissis) Srl nè all'imputato, cosicché nessun dato contabile può essere "incrociato" con quelli rilevati nella presente indagine. Dunque, gli elementi evidenziati dall'Agenzia delle Entrate, ritenuti sintomatici della fittizietà dei rapporti commerciali intrattenuti dalla (Omissis) Srl con i propri fornitori e clienti, non raggiungono il carattere della gravità, precisione e concordanza richiesto dall' art. 192 c.p.p. , comma 2 ". Peraltro, ne frattempo, era stato introdotto il nuovo testo della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis , ad opera del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, comma 1 , convertito, con modificazioni, dalla L. 26 aprile 2012, n. 44 , che aveva previsto che "Nella determinazione dei redditi di cui al testo unico delle imposte sui redditi , di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 6, comma 1 , non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque... Qualora

intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell' art. 530 c.p.p. ... ";si trattava di "jus superveniens" che trovava applicazione ex officio anche in sede di legittimità, in quanto il rapporto tributario controverso non era ancora esaurito, avuto riguardo alla espressa previsione di efficacia retroattiva "in bonam partem" della norma sopravvenuta disposta, dal D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 3 convertito, con modificazioni, dalla L. n. 44 del 2012 : "Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano, in luogo di quanto disposto dalla L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4 bis , previgente, anche per fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore degli stessi commi 1 e 2, ove più favorevoli tenuto conto anche degli effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute, salvo che i provvedimenti emessi in base al comma 4-bis previgente non si siano resi definitivi". Ne conseguiva che ai soggetti coinvolti nelle c.d. frodi carosello non era più contestabile la deducibilità dei costi, in quanto i beni acquistati non erano stati utilizzati direttamente "al fine di commettere il reato" ma, salvo prova contraria, per essere commercializzati e venduti; la precedente condizione normativa di indeducibilità fondata sul mero "collegamento" tra i costi portati in deduzione e la condotta lecita, era stata sostituita dalla necessità della prova che i costi si riferivano all'acquisto di beni o servizi che venivano direttamente utilizzati come "mezzo" o "strumento" per commettere un "delitto doloso".

16.1 Il motivo è infondato.

16.2 Dispone il predetto art. 14, comma 4 bis che: "Nella determinazione dei redditi di cui all' art. 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi , di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell' art. 424 c.p.p. , ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell' art. 425 c.p.p. , fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall' art. 157 c.p. . Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell' art. 530 c.p.p. , ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell' art. 425 c.p.p. , fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla causa di estinzione indicata nel periodo precedente, ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell' art. 529 c.p.p. , compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi".

16.3 In ragione del tenore letterale della norma, la vicenda in esame (concernente operazioni oggettivamente inesistenti) certamente non è riconducibile alla prima parte dell'art. 14, comma 4 bis, come novellato, mentre, per quanto concerne il D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 2 , deve darsi seguito all'orientamento consolidato di questa Corte secondo il quale "in tema di imposte sui redditi, giusta della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4-bis , nella formulazione introdotta con il D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 1 , conv., con modif., dalla L. n. 44 del 2012 , l'acquirente dei beni può dedurre i costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti anche nell'ipotesi in cui sia consapevole del loro carattere fraudolento, salvi i limiti derivanti, in virtù del D.P.R. n. 917 del 1986 , dai principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità, mentre è esclusa la deducibilità dei costi delle operazioni oggettivamente inesistenti" (Cass., 15 marzo 2022, n. 8480 ; Cass., 7 dicembre 2016, n. 25249 ; Cass., 30 ottobre 2013, n. 24426).

17. Il decimo mezzo deduce, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione e falsa applicazione di legge del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 , della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3 , richiamato dall'art. 7 dello Statuto del Contribuente in relazione all'atto impositivo. L'Ufficio aveva proceduto, come si leggeva a pag. 17 di 28 dell'avviso di accertamento, "ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1 e art. 41 bis ...", sicchè o era un accertamento completo di cui all'art. 39 (e serviva capire di quale tipologia si trattasse), ovvero era un accertamento parziale, che aveva importanti conseguenze di non pregiudicare l'eventuale svolgimento di una nuova attività di accertamento; le forme "speciali" (41 bis del D.P.R. n. 600 del 1973) di accertamento risultavano applicabili soltanto nei casi espressamente previsti e comportavano che a fondamento dell'accertamento parziale dovessero esservi elementi che soddisfacevano i requisiti della prova diretta, requisiti che nel presente procedimento non erano stati mai acquisiti e, certamente, non lo potevano essere, ovvero i processi verbali di constatazione allegati all'avviso di accertamento e le presunte, erronee e generiche anomalie indicate dagli accertatori. L'eccezione era fondata e come tale avrebbe dovuto essere vagliata ed accolta sia dai giudici di primo grado che, sul punto, avevano omesso qualsiasi tipo di pronuncia, che dalla Commissione di secondo grado, la quale, al punto M), aveva dichiarato che la precisa eccezione del ricorrente "... è meramente apodittica. Dall'esame dell'Avviso di Accertamento, emerge infatti la completezza ed esaustività delle motivazioni poste a fondamento dell'atto"; anche in questo caso vi era, pertanto, una mancanza della motivazione con riferimento al requisito della sentenza di cui all' art. 132 c.p.c. , n. 4.

17.1 Il motivo è in parte inammissibile e in parte infondato.

17.2 E' inammissibile nella parte in cui tratta la questione della natura dell'accertamento condotto dall'Ufficio, se di tipo induttivo-analitico o parziale, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1 e art. 41 bis , perchè trattasi di questione nuova, che non risulta essere stata esaminata, in relazione alla quale rileva anche un difetto di autosufficienza (Cass., 9 luglio 2013, n. 17041 ; Cass., 9 agosto 2018, n. 20694 ; Cass., 13 giugno 2018, n. 15430 ; Cass., 13 agosto 2018, n. 20712).

17.3 E infondato nella parte in cui deduce genericamente il difetto di motivazione dell'avviso di accertamento, dovendosi richiamare la giurisprudenza di questa Corte secondo cui "il contribuente ha diritto di conoscere tutti gli atti richiamati nell'avviso per integrare la motivazione, ma non anche gli eventuali altri atti il cui contenuto sia (quantomeno nella parte rilevante) già riportato nell'avviso o che siano in esso meramente menzionati, ove la motivazione sia già sufficiente (e la loro menzione abbia, pertanto, mero valore "narrativo"); ne deriva che, in caso di impugnazione dell'avviso sotto tale profilo, non basta per il contribuente dimostrare l'esistenza di atti a lui sconosciuti cui quello impositivo faccia riferimento, occorrendo, invece, la prova che almeno una parte del contenuto di quegli atti, non riportata nell'avviso impugnato, sia necessaria ad integrarne la motivazione" (cfr. Cass., 21 febbraio 2020, n. 4639 ; Cass., 10 febbraio 2016, n. 2614).

Questa Corte ha, pure, affermato che "l'avviso di rettifica della dichiarazione IVA, conseguente all'accertamento che il dichiarante avrebbe esposto detrazioni d'imposta indebite, cioè giustificate formalmente dalla documentazione contabile e finanziaria, ma corrispondenti ad

acquisti effettuati partecipando direttamente ad un'organizzazione d'impresa creata allo scopo di evadere il tributo col sistema comunemente noto della " frode carosello" o, quanto meno, avvantaggiandosi consapevolmente dei risultati di tale organizzazione fraudolenta, è sufficientemente motivato mediante il richiamo dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio direttamente o per mezzo della polizia tributaria, spettando al giudice tributario di merito la valutazione della sussistenza dei caratteri di gravità, precisione e concordanza degli indizi motivanti l'atto medesimo, sia singolarmente che nel loro complesso" (Cass., 23 febbraio 2010, n. 4306 ; Cass., 5 maggio 2011, n. 9870).

18. L'undicesimo mezzo deduce, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione e falsa applicazione di legge del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 7 , e della L. n. 537 del 1993, art. 14 , u.p., comma 4 bis, così come novellato del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, commi 1 e 3 , convertito, con modificazioni, dalla L. 26 aprile 2012, n. 44 : la Commissione di secondo grado, nella sentenza al motivo N), aveva ritenuto apoditticamente la fondatezza della pretesa impositiva e la fondatezza delle sanzioni; nel caso in esame andavano applicati i principi fissati con i D.Lgs. n. 471 del 1997 e D.Lgs. n. 472 del 1997 e, in particolar modo, quelli contenuti del D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 3 , 4 , 5 , 10 ; nessuna responsabilità fiscale era ascrivibile alla Società, che doveva pertanto andare indenne da sanzioni per eventuali violazioni indotte e comunque poste in essere da soggetti terzi di cui, la stessa, non era e non poteva essere al corrente; l'Ufficio poi, aveva richiamato del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 7, comma 1 , ed aveva applicato l'ulteriore aumento del 150% della sanzione minima prevista dalla legge, mentre era palesemente provato e documentato che la parte ricorrente non aveva posto in essere violazioni e non poteva essere a conoscenza di quelle eventualmente commesse da terzi nè poteva impedirle, per aver posto in essere tutte le precauzioni consentite; nè ricorrevano "precedenti fiscali"; essendo stato assolto in sede penale il legale rappresentante ex tempore della (Omissis) Srl , ricorreva, nella specie, l'ipotesi di cui alla L. n. 537 del 1993, art. 14 , u.p., comma 4 bis, nella formulazione introdotta con il D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 1 .

18.1 Il motivo è inammissibile, perchè non si confronta con il contenuto del provvedimento impugnato, che ha ritenuto la fondatezza delle sanzioni applicate sull'assunto (negato dai ricorrenti) della ritenuta sussistenza dei presupposti della pretesa impositiva.

19. Il dodicesimo mezzo deduce, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione e falsa applicazione di legge degli artt. 24 , 111 e 113 Cost. e art. 132 c.p.c. , n. 4; sia dal testo della sentenza di primo grado che dal testo di quella di secondo grado emergeva immediatamente e direttamente il vizio di "mancanza della motivazione", con riferimento al requisito della sentenza di cui all' art. 132 c.p.c. , n. 4.

19.1 Il motivo è infondato.

19.2 Secondo la giurisprudenza di questa Corte, si ha motivazione omessa o apparente quando il giudice di merito trascura di indicare, nel contenuto della sentenza, gli elementi da cui ha desunto il proprio convincimento ovvero, pur individuando questi elementi, non procede ad una loro disamina logico-giuridica, tale da lasciar tra Spa rire il percorso argomentativo seguito (Cass., 20 dicembre 2021, n. 40735).

In particolare, la mancanza di motivazione, quale causa di nullità della sentenza, va apprezzata, tanto nei casi di sua radicale carenza, quanto nelle evenienze in cui la stessa si dipani in forme del tutto inidonee a rivelare la ratio decidendi posta a fondamento dell'atto, poichè intessuta di argomentazioni fra loro logicamente inconciliabili, perplesse od obiettivamente incomprensibili, restando, in ogni caso, esclusa la rilevanza di un'eventuale verifica condotta sulla sufficienza della motivazione medesima rispetto ai contenuti delle risultanze probatorie (Cass., 18 settembre 2009, n. 20112).

19.3 Nel caso in esame, anche per quanto diffusamente rilevato sopra, la motivazione è, non solo esistente, ma anche articolata in modo tale da permettere di ricostruirne il percorso logico, con riferimenti specifici e puntuali al rapporto tributario in contestazione; deve, peraltro, rilevarsi che la Commissione tributaria ha, preliminarmente, rilevato che i motivi proposti erano gli stessi formulati nel giudizio di primo grado e che sugli stessi era stata dedotta una carenza di motivazione, che non era sussistente, perchè dalla sentenza di primo grado emergeva che i giudici avevano esaminato e valutato i plurimi motivi di impugnazione; in ogni caso, la motivazione è stata integrata dal giudice di appello con un percorso argomentativo che ha consentito di comprendere la fattispecie concreta e l'autonomia del processo deliberativo compiuto (cfr. Cass., 3 luglio 2018, n. 17403).

20. Per le ragioni di cui sopra, il ricorso deve essere rigettato e la parte ricorrente va condannata al pagamento delle spese processuali, sostenute dall'Agenzia resistente (che ha partecipato alla fase di discussione della causa in udienza pubblica) e liquidate come in dispositivo, nonchè al pagamento dell'ulteriore importo, previsto per legge e pure indicato in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte, riunito il ricorso n. 5376/2016 R.G. al ricorso n. 18565/2014 R.G., con riferimento al ricorso n. 5376/2016 R.G. rigetta il ricorso principale, rigetta il ricorso incidentale e compensa interamente fra le parti le spese processuali; con riferimento al ricorso n. 18565/2014 R.G. rigetta il ricorso e condanna la parte ricorrente al pagamento delle spese processuali, in favore dell'Agenzia controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 10.000,00, per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater , inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17 , dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, a carico della parte ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per i ricorsi principali, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis, ove dovuto.

Così deciso in Roma, il 29 settembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 30 dicembre 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza