# Sentenza del 30/01/2023 n. 2766 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

1. La contribuente SGS Srl - costituita in data 16 ottobre 2013 quale società di "project financing" per la realizzazione e gestione del "campus" universitario di (---) e re Sas i cessionaria il 13 (secondo la sentenza impugnata) o 16 (secondo quanto leggesi a p. 3 del ricorso per cassazione) dicembre 2012 da (---) Spa , per il controvalore di Euro 50.000, dell'intero complesso aziendale avente ad oggetto la concessione pubblica e la gestione del "campus", compresi debiti e crediti, tra i quali ultimi, in particolare, un credito IVA che si era formato in capo ad (---) con la concorrenza dei crediti di Campus Aquae Srl , Campus Servizi Srl , Unigest Srl e Vitruvio Spa Srl , incorporate da (---) mediante fusione nel maggio dello stesso anno - veniva, in data (---), sottoposta a visita fiscale mirata al controllo dell'assolvimento degli obblighi fiscali previsti per gli anni di imposta 2013 e 2014.

Ad esito della verifica - nel corso della quale la contribuente, dopo aver prodotto le fatture ed i registri di competenza, per i quali era obbligata alla detenzione, richiamava e documentava le vicende giuridiche (fusione e cessione) a giustificazione del credito esposto nella dichiarazione relativa all'IVA per l'anno di imposta 2013 nella parte mod. n. 2 riguardante (---), rilevando, a fronte di richiesta dei verificatori in tal senso, l'indisponibilità delle copie dei registri e delle fatture riguardanti le operazioni effettuate da (---) e dalle società in essa fuse, siccome, tra l'altro, consegnati al liquidatore e di poi al curatore di (---) - il pvc (consegnato in data (---)) elevava contestazioni circa l'indetraibilità dell'IVA relativa ad operazioni in parte non documentate ed in altra parte ritenute oggettivamente inesistenti.

1.1. A seguito di memoria della contribuente, in data 19 febbraio 2018, la Direzione Provinciale di Pavia dell'Agenzia delle entrate le notificava l'avviso di accertamento n. (---), che, per quanto di interesse nella presente sede, sostanzialmente recepiva i rilievi del PVC.

1.2. Dopo la presentazione, da parte della contribuente, di istanza di accertamento con adesione, seguiva una fase di contraddittorio nel corso della quale la medesima depositava documentazione riguardante operazioni imponibili di (---).

Di conseguenza l'Ufficio emetteva provvedimento in autotutela di annullamento parziale dell'avviso di accertamento, riducendo la pretesa in punto di indetraibilità dell'IVA per operazioni non documentate, ferma invece quella in punto di indetraibilità dell'IVA per operazioni oggettivamente inesistenti.

2. Falliti i tentativi di conciliazione, la contribuente impugnava gli avvisi innanzi alla CTP di Pavia, la quale, con sentenza del 13 marzo 2015 , respingeva il ricorso, osservando, - da un lato, che "la

società ricorrente SGS Srl ha portato in detrazione nell'ambito della propria dichiarazione IVA redatta per l'anno di imposta 2013 una serie di fatture di acquisto e, conseguentemente, avrebbe dovuto essere in possesso di tutti i documenti giustificativi delle operazioni indicate sin dal momento di presentazione della dichiarazione", senza che alcun rilievo potesse assumere "la circostanza di avere ereditato dalla cessionaria l'assenza di documentazione che, eventualmente, avrebbe dovuto comportare per la ricorrente la non detraibilità fin dall'origine dell'IVA oggetto di contenzioso", apparendo "tardiva e non giustificata da forza maggiore" "la documentazione prodotta in giudizio";

- dall'altro lato, con riferimento alle operazioni oggettivamente inesistenti, che, a fronte di quanto evidenziato dall'Amministrazione, incombeva sulla contribuente l'onere della prova contraria.

3. Proponeva ricorso in appello la contribuente innanzi alla CTR della Lombardia, la quale, con l'epigrafata sentenza, respingeva il gravame.

3.1. In particolare, la CTR osservava come - non si fosse in presenza di una cessione di credito, alla stregua di quanto sostenuto dalla contribuente, vertendosi invece "in tema di carenza documentale con riferimento all'utilizzo in detrazione di imposta indicata in fatture passive per acquisto di beni e servizi, correlate alla società (---) Spa e alle società incorporate dalla medesima per fusione avvenuta il (Omissis)": avendo la contribuente compilato, "nel modello IVA per l'anno 2013", "sei dichiarazioni riferite alle sei società acquisite, direttamente e indirettamente, con la cessione dell'azienda perfezionata il (---) con la (---) Spa ", "l'utilizzo diretto delle detrazioni fiscali" "avrebbe dovuto condur(la)" "ad una prudente valutazione circa la sussistenza delle condizioni di detraibilità delle fatture passive, predisponendo tutta la documentazione necessaria a provare la sussistenza delle operazioni sottese alle fatture medesime, fin dal momento dell'emissione delle dichiarazioni fiscali", talchè, "in assenza di tale documentazione, la società non avrebbe dovuto portare in detrazione alcunchè";

- fossero da disattendere le difese della contribuente volte a dimostrare la mancanza di colpa nella mancata produzione delle fatture, poichè "le operazioni di verifica, riprodotte nell'avviso di accertamento, hanno fornito un quadro cronologico chiaro e preciso dell'impossibilità per i verificatori di ottenere tutta la documentazione necessaria", fermo restando che la contribuente comunque "aveva l'onere di conservare e reperire la documentazione";

- fossero da disattendere le difese della contribuente volte a contestare la ripresa fondata su fatturazione per operazioni inesistenti, evidenziando la "sovrabbondanza" di indizi gravi, precisi e concordanti, passati in rassegna, "circa l'insussistenza dei rapporti commerciali fra i fornitori della (---) Spa richiamati nell'avviso di accertamento";

- non sussistessero i presupposti per l'applicabilità del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 14 , invocato dalla contribuente a sostegno di una sua responsabilità soltanto solidale rispetto alla responsabilità diretta di (---).

4. Avverso detta sentenza della CTR propone ricorso per cassazione la contribuente con nove motivi, cui resiste con articolato controricorso l'Agenzia delle entrate.

Giusta requisitoria depositata telematicamente addì 11 ottobre 2022, il Sostituto Procuratore Generale presso questa Suprema Corte, in persona del Dott. Alberto Cardino, conclude chiedendo l'accoglimento del quarto e del quinto motivo ed il rigetto dei restanti.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo si denuncia, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , nullità della sentenza impugnata ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2 , e art. 36 e dell' art. 132 c.p.c. , comma 1, n. 4, e art. 118 disp. att. c.p.c..

La sentenza impugnata "si caratterizza negativamente per un sostanziale silenzio" sui contenuti dell'avviso di accertamento, del ricorso di primo grado e delle corrispondenti difese dell'Ufficio, della sentenza di primo grado, dell'appello e delle corrispondenti difese dell'Ufficio"; "nel prosieguo della motivazione si ha la netta sensazione che la CTR non abbia (...) preso in esame (le) contrapposte posizioni, su di esse decidendo; ma abbia per così dire ignorato tutto ciò che le parti, in appello, avevano dedotto, confrontandosi invece direttamente, e soltanto, con la sentenza di primo grado".

1.1. Il motivo è manifestamente infondato.

Da una semplice lettura della sentenza impugnata, emerge come la stessa contenga sintetici, ma sufficienti, richiami all'avviso di accertamento ed allo svolgimento del processo, in guisa da consentire una fluida comprensione del successivo sviluppo motivazionale in diritto, caratterizzato da particolari ampiezza ed approfondimento.

Contraddittorio, poi, è il motivo laddove lamenta la mancata esposizione del contenuto della sentenza di primo grado, ma afferma la CTR confrontarsi solo con questa.

Infine, esso non indica alcun effetto pregiudizievole, in specie con riguardo al diritto di difesa della contribuente, derivante dalle denunciate, ma insussistenti, omissioni della sentenza impugnata.

2. Con il secondo motivo si denuncia, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 10 e 20 , dell' art. 654 c.p.p. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 24 , 32 e 58 .

La sentenza impugnata si limita ad evidenziare la carenza di documentazione da parte di SGS e la conseguente tardività nel deposito dei documenti, disinteressandosi completamente sia della richiesta di archiviazione proposta dalla Procura della Repubblica di Pavia nel procedimento penale avviatosi a seguito di segnalazione dell'Agenzia delle entrate a carico di A.A., legale rappresentante di SGS, per il reato di occultamento di scritture contabili di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 , sia del relativo accoglimento da parte del gip con decreto del 4 maggio 2019 . Si tratta dei medesimi fatti da cui traggono origine i rilievi oggetto dell'accertamento. "Sebbene" - prosegue il motivo - "sia principio condiviso che il giudicato penale non (abbia) autorità di cosa giudicata nel giudizio tributario e che il giudice tributario non (possa) quindi limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari(,) estendendone automaticamente gli effetti nel processo tributario, è del tutto evidente che "a contrario" il

giudice tributario non (può) in alcun modo disinteressarsi "tout court" delle risultanze del giudizio penale(,) ma(,) qualora poste alla sua attenzione, lo stesso è tenuto ad esaminarne il contenuto". Nella specie, il decreto di archiviazione conferma quanto sostenuto dalla contribuente nel giudizio di appello circa l'indisponibilità della documentazione, non ascrivibile a sua colpa, negligenza od inerzia.

2.1. Il motivo è inammissibile e comunque manifestamente infondato.

Esso - che non riproduce il contenuto nè della segnalazione della notizia di reato da parte dell'Agenzia delle Entrate, nè della richiesta di archiviazione, nè del decreto di accoglimento, limitandosi a citare un brevissimo stralcio di questo - non evidenzia altresì di aver proposto la questione già nel ricorso introduttivo del giudizio; sotto altro profilo, non chiarisce neppure donde debba trarsi la dimostrazione che i fatti su cui è intervenuto il decreto di archiviazione dispieghino specifica incidenza rispetto alle vicende per cui è giudizio. A tal fine, è insufficiente l'affermazione, contenuta nella richiesta, e non nel decreto, di archiviazione, secondo cui "l'indagata", ossia la A.A., avrebbe "consegnato la documentazione societaria al liquidatore", non essendo minimamente contestualizzata la circostanza di cui si tratta e neppure essendo individuata la documentazione, peraltro "societaria" e non fiscale, oggetto della consegna.

In aggiunta a quanto precede, mette conto di rilevare come l'intera tesi cui è improntato il motivo, in ordine alla necessità che il giudice tributario tenga in considerazione le emergenze del giudicato penale, non colgano il segno, atteso che il decreto di archiviazione è atto insuscettibile di passaggio in giudicato, tanto da essere espressamente revocabile ( art. 414 c.p.p. ).

Infine, il motivo non si confronta con la reale "ratio decidendi" sottesa alla sentenza impugnata, che evidenzia come la contribuente non avrebbe potuto direttamente utilizzare detrazioni fiscali, senza previa verifica delle relative condizioni, procurandosi, all'occorrenza, la documentazione di supporto.

3. Con il terzo motivo si denuncia, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , violazione e/o falsa applicazione dell' art. 2697 c.c. e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 52, comma 5 .

La sentenza impugnata è errata laddove afferma che SGS, per direttamente utilizzare le detrazioni fiscali, avrebbe dovuto previamente munirsi della relativa documentazione.

Siffatta affermazione implica malgoverno dei principi generali in tema di onere della prova, poichè evidenzia il convincimento della CTR che, in caso di contestazione per indetraibilità dell'IVA a seguito di mancanza della documentazione a supporto di un credito IVA acquistato in sede di cessione di azienda ed indicato nel mod. n. 2 della dichiarazione IVA, di spettanza del cedente, gravi sul cessionario l'onere di recuperare la documentazione e non sull'Ufficio l'onere di procedere a verifica e controllo nei confronti del soggetto terzo in capo al quale il credito è maturato. In altre parole, è erronea l'affermazione della CTR secondo cui incombe senz'altro al contribuente dimostrare l'esistenza del credito IVA, anzichè all'Ufficio, una volta dichiarato da parte del cessionario che il credito indicato in dichiarazione è stato acquistato a seguito di cessione di azienda, controllare e verificare la posizione del cedente e successivamente fornire la

prova dell'inesistenza del credito attraverso la richiesta di esibizione documentale nei confronti del cedente medesimo. Invero è principio generale che nel processo tributario l'Amministrazione è attrice in senso sostanziale e quindi su di essa grava l'onere della prova.

Nel caso in esame, il credito IVA si è formato in capo ad (---) e non in capo a SGS, che l'ha successivamente acquistato a seguito di atto di cessione d'azienda e pertanto lo ha legittimamente inserito nella propria dichiarazione ed utilizzato in detrazione. SGS, quindi, non ha portato in detrazione una serie di fatture di acquisto di (---), come arbitrariamente sostenuto sia dall'Ufficio che dalla CTR, ma semplicemente indicato nella sua dichiarazione un credito acquistato da (---), formato in capo a quest'ultima anche a seguito di una precedente operazione di fusione e quantificato nel suo esatto ammontare nell'atto di cessione d'azienda. Ne consegue che l'onere probatorio gravante su SGS si esaurisce - come più volte affermato in sede di verifica ed ancora in appello - con la mera ricostruzione delle vicende giuridiche che hanno portato alla presenza del credito in capo alla medesima: SGS non aveva alcun obbligo in merito alla documentazione sulla cui base si è formato il credito, come invece si legge in sentenza, poichè ha acquistato un'azienda comprensiva di detto credito. Ogni ulteriore richiesta documentale relativa alla corretta formazione negli anni di quel credito avrebbe dovuto essere avanzata nei confronti del soggetto in capo al quale lo stesso si è formato, ossia (---).

3.1. Il motivo è manifestamente infondato.

Esso, come già evidenziato a proposito del motivo precedente, non tiene in alcuna considerazione l'effettiva "ratio decidendi" che informa l'intera sentenza impugnata, laddove evidenzia che il dato di fatto imprescindibile - idoneo a relegare nell'irrilevanza le allegazioni della contribuente circa l'acquisto del credito IVA per il tramite dell'effettuata, in suo favore, cessione d'azienda da parte di (---) - è quello a termini del quale è stata la stessa contribuente a fare diretto utilizzo delle detrazioni fiscali, inserite nella sua dichiarazione, ai fini delle compensazioni.

Ciò emerge con solare evidenza nella parte della motivazione della sentenza impugnata in cui la CTR rileva che "l'utilizzo diretto delle detrazioni fiscali da parte della società appellante avrebbe dovuto condurre ad una prudente valutazione circa la sussistenza delle condizioni di detraibilità delle fatture passive, predisponendo tutta la documentazione necessaria a provare la sussistenza delle operazioni sottese alle fatture medesime, fin dal momento dell'emissione delle dichiarazioni fiscali. In assenza di tale documentazione, la società non avrebbe dovuto portare in detrazione alcunchè".

E' a tale asserzione - peraltro di per se stessa neppure contestata - che deve ricollegarsi l'inquadramento dell'oggetto del giudizio dalla CTR compiuto - ineccepibilmente - nei seguenti letterali termini: "Si verte in tema di carenza documentale con riferimento all'utilizzo in detrazione di imposta indicata in fatture passive per acquisto di beni e servizi, correlate alla società (---) Spa e alle società incorporate dalla medesima per fusione avvenuta il (---)".

Inequivocabilmente, pertanto, il cardine attorno a cui si impernia il ragionamento della CTR, non affatto colto in ricorso, è il dato dell'utilizzo in sè in detrazione da parte della contribuente di

ammontari di imposta consacrati in fatture passive correlate ad (---) e, per il tramite di questa, alle sue incorporate.

A fronte di ciò, la denunciata violazione dell'onere di riparto della prova non sussiste. Spettava infatti alla contribuente - come, di nuovo, correttamente rilevato dalla CTR - esibire, a richiesta dell'Amministrazione, la documentazione legittimante la medesima (ed essa sola) alla detrazione, quale fatto estintivo della maggior pretesa dall'Amministrazione vantata nei suoi confronti.

In siffatto contesto argomentativo, anzi, perspicua è l'osservazione della CTR a termini della quale la contribuente, a misura che non avesse avuto certezza in ordine agli effettivi ammontari dei crediti da portare in detrazione, non solo avrebbe dovuto attivarsi per recuperare la documentazione rilevante, ma, "in limine", non ottenutala, ovvero ottenutala solo parzialmente, non avrebbe dovuto procedere al loro utilizzo: invero - e qui sta il nodo della questione - la responsabilità dell'utilizzo in detrazione risale unicamente alla contribuente, che ha deciso di procedervi, pur in difetto della prova dei crediti; avendolo fatto, non può che sopportare le conseguenze del suo quantomeno negligente agire.

Sotto altro profilo, pur a voler, in via di mera ipotesi, seguire la piega dell'argomentare della contribuente nel motivo in disamina, non coglierebbe comunque nel segno la difesa secondo cui, nel contesto di una cessione d'azienda (che, nella specie, per le già esposte ragioni, non viene in rilievo), l'onere probatorio della ricorrente si esaurirebbe con la ricostruzione delle vicende giuridiche del credito, senza alcun obbligo di documentazione delle ragioni dello stesso, siccome quantificato nell'atto di cessione. Invero, la semplice valorizzazione di un credito nell'atto di cessione d'azienda può essere sufficiente, "in limine", nei rapporti interni tra i contraenti, che peraltro normalmente pervengono alla conclusione del contratto dopo congrue verifiche, ma non già nei confronti dei terzi, Amministrazione fiscale compresa, ai quali il credito resta opponibile nella sua effettiva consistenza, secondo le ordinarie regole probatorie.

4. Con il quarto motivo si denuncia, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 52, comma 5 , e artt. 2555 e 2559 c.c. .

La sentenza impugnata è viziata nella parte in cui, ritenendo che SGS abbia rifiutato l'esibizione della documentazione richiesta in sede di verifica senza dar prova di non poter adempiere per causa di forza maggiore, conclude per la tardività della documentazione depositata in primo grado, in applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 5 .

Nella specie, infatti, non ricorrono i presupposti affinchè la dichiarazione di non possedere la documentazione comporti la preclusione di legge.

In tema di cessione d'azienda, gli artt. 2555 e 2559 c.c. , non prevedono che, con il trasferimento dei crediti dal cedente al cessionario e/o con il trasferimento dell'azienda, debba esservi anche il trasferimento della documentazione relativa ad operazioni poste in essere dal cedente prima della cessione.

SGS, sin dalla verifica, aveva evidenziato che la documentazione richiesta non era nella sua disponibilità e che nessun obbligo giuridico di conservazione delle fatture di acquisto di (---) ricadeva su di sè in qualità di cessionaria.

La medesima, pur non essendovi giuridicamente tenuta, a fini di collaborazione, si è comunque attivata per reperire parte della documentazione, ragion per cui, a fronte del lavoro di ricostruzione posto in essere, non può seriamente e fondatamente ritenersi la tardività della documentazione comunque prodotta in giudizio.

Essa inoltre ha fornito la dimostrazione che la documentazione richiesta era stata consegnata dal legale rappresentante di (---) al liquidatore e da questi al curatore del fallimento.

Il mancato possesso della documentazione è comprovato anche dal decreto di archiviazione del gip di Pavia.

4.1. Il motivo è manifestamente infondato.

Esso seguita a muovere dall'erroneo presupposto che nella specie acquisiti rilevanza la cessione d'azienda da (---) alla contribuente. Un tanto è tuttavia da escludersi, come visto in relazione al secondo ed al terzo motivo, in ragione dell'avere quest'ultima utilizzato i crediti in detrazione, con conseguente onere di premunirsi della documentazione a supporto. E' alla stregua di tale premessa che (a differenza di quanto ritenuto dal Pubblico Ministero nelle sue conclusioni) trova dunque corretto inquadramento la considerazione della CTR circa la tardività, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 5 , della documentazione offerta dalla contribuente solo in sede giudiziale, senza aver provato l'assoluta impossibilità di adempiere alla richiesta di esibizione già in sede amministrativa. La contribuente, infatti, di per sè avrebbe dovuto essere in possesso della documentazione, a prescindere da inconferenti difficoltà di reperimento presso (---) e per essa presso i suoi organi amministrativi.

Ad ogni modo, con riferimento a tali difficoltà, l'affermazione della contribuente di aver dimostrato che la documentazione era stata consegnata dal legale rappresentante di (---) al liquidatore e da questi al curatore è, per un verso, del tutto generica, non offrendo ragguagli sulla natura della documentazione oggetto di consegna (tanto che la stessa contribuente si riferisce, quanto solo al primo passaggio, a "due scatole e un raccoglitore di fatture di acquisto e vendita anno 2013", in assenza di dettagli circa le fatture contenute nelle une e nell'altro); per altro verso, evoca "allegati" al ricorso introduttivo del giudizio non trascritti e neppure descritti. Per tali ragioni, pertanto, il motivo comunque sarebbe inammissibile.

Infine, rispetto al richiamo del decreto di archiviazione, vale quanto già osservato a proposito del secondo motivo.

5. Con il quinto motivo si denuncia, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , nullità della sentenza impugnata per omessa pronuncia, in violazione dell' art. 112 c.p.c. .

In appello la contribuente aveva eccepito che non vi era alcuna sua colpa nella mancata esibizione della documentazione richiesta dall'Ufficio in sede di verifica, illustrandone le ragioni sia in forza dell'essere le società coinvolte tutte sottoposte all'amministrazione di figure estranee

alla famiglia B.B. (o perchè in concordato preventivo, o perchè - con specifico riferimento ad (---) - dapprima in liquidazione, dappoi in fallimento), sia in forza dell'essere stata la documentazione consegnata al liquidatore di (---), che a sua volta l'ha consegnata al curatore del relativo fallimento, come d'altronde riconosciuto dal gip di Pavia nel noto decreto di archiviazione.

"Senonchè" - osserva la contribuente - "la sentenza oggetto del presente ricorso per cassazione nulla ha statuito in relazione a dette eccezioni, omettendo del tutto di esaminarle e confermando la sentenza di primo grado". Nella motivazione della sentenza impugnata si fa esclusivo riferimento ad un "presunto legame familiare tra i soggetti che partecipavano le varie società SGS, (---), A.A. e GCS".

5.1. Il motivo è inammissibile.

Da una semplice lettura della sentenza impugnata emerge avere la CTR espressamente pronunciato "anche" - nonostante, cioè, la non recessa affermazione principale circa l'onere della contribuente di ottenere e conservare presso di sè la documentazione a cagione dell'utilizzo diretto dei crediti in detrazione - sui profili oggetto di censura.

Infatti, dopo aver ricordato che "la società SGS ometteva l'esibizione di tali documenti ("i.e.", dei documenti richiesti dall'Amministrazione) sostenendo la disponibilità dei medesimi in capo a terzi" (segnatamente liquidatore e curatore di (---)), scrive: "Le operazioni di verifica, riprodotte nell'avviso di accertamento, hanno fornito un quadro cronologico chiaro e preciso dell'impossibilità per i verificatori di ottenere tutta la documentazione necessaria a ricostruire il movimento degli affari, nonostante gli sforzi compiuti presso i soggetti indicati dal legale rappresentante della SGS Srl , la quale - si ribadisce, allo scopo di precludere ogni speciosa difesa sostenuta da parte appellante - aveva l'onere di conservare o reperire la documentazione necessaria a provare la sussistenza e l'effettività delle operazioni di acquisto dei beni e servizi correlate alle fatture passive in contestazione, utilizzate in via diretta per abbattere gli importi fiscali ai fini IVA".

A fronte di siffatta motivazione, non coglie nel segno l'evocazione, nel motivo, dell'inconsistenza del riferimento della CTR alla ristretta cerchia familiare delle persone cui mettevano capo le società coinvolte, in ragione dell'"eterodirezione" di queste.

La CTR ha infatti compiuto tale riferimento al fine di correttamente osservare che la contribuente, nel caso in cui "non ne avesse avuto il possesso, avrebbe dovuto procurarsi la documentazione, tanto più che i documenti e i libri contabili sono circolati, in ogni passaggio societario, peraltro compiuto in tempi serrati, fra una ristretta cerchia di persone astrette da vincoli familiari". Quel che dunque la CTR ha inteso evidenziare è unicamente, in senso contrario rispetto alle deduzioni della contribuente, una facile possibilità di acquisizione della documentazione da parte della medesima, essendo le operazioni societarie intervenute tutte all'interno di un'unica famiglia. Su detto piano, pertanto, l'eterodirezione delle società coinvolte non viene in linea di conto, tanto più che (---) è stata messa in liquidazione soltanto nell'"aprile 2014" (p. 43 del ricorso per cassazione), ossia dopo la cessione d'azienda, effettuata il (---).

Quanto, infine, al decreto di archiviazione, vale quanto già osservato.

6. Con il sesto motivo si denuncia, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2697 e 2729 c.c. , degli artt. 167 e segg. della direttiva n. 112 del 2006 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 .

E' errata l'affermazione della CTR nella parte in cui, con riferimento alla contestazione di indebita detrazione dell'IVA per operazioni oggettivamente inesistenti, afferma sussistere una "sovrabbondanza di elementi indiziari" sull'insussistenza dei rapporti commerciali tra i fornitori di (---) richiamati nell'avviso di accertamento, senza valutare l'elemento soggettivo della contribuente, a tali rapporti estranea.

Più nel dettaglio, la giurisprudenza, sia interna che unionale, evidenzia come l'indetraibilità dell'IVA connessa ad operazioni in frode alla legge non sia assoluta. Pertanto, non è valido l'assioma per cui all'esistenza di una frode "a monte", perpetrata dal cedente/prestatore, corrisponde indefettibilmente il diniego della detrazione "a valle" in capo al cessionario/committente, in quanto ciò che rileva è l'elemento soggettivo, relativamente al grado di conoscenza o conoscibilità, in cui versa il soggetto passivo allorquando è coinvolto in un meccanismo truffaldino.

Ne consegue che l'Amministrazione non può limitarsi - come invece fatto nella specie - ad un semplice giudizio statico della fattispecie, in ragione dell'omesso versamento dell'imposta da parte del cedente/prestatore, senza porre in essere alcuna valutazione dinamica sull'elemento psicologico in cui versa il soggetto passivo nel momento di coinvolgimento nella frode: valutazione "idonea a dimostrare mediante presunzioni gravi, precise e concordanti che (i) il cessionario/committente era a conoscenza del circuito fraudolento messo in atto dal fornitore iniziale e dalle società intermedie e che (ii) il cessionario/committente conosceva la fittizietà delle società con cui si relazionava e le loro omissioni in ambito IVA".

6.1. Il motivo è infondato.

Quale diretta derivazione dall'affermazione, evocata dalla contribuente, secondo cui il diritto alla detrazione dell'IVA costituisce principio fondamentale del sistema comune Europeo e non è suscettibile, in linea teorica, di limitazioni (come ripetutamente affermato dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea (sentenze 6 luglio 2006, in C-439/04 e C-440/04 , 6 dicembre 2012, in C-285/11 , 31 gennaio 2013, in C-642/11 )), nella giurisprudenza interna costantemente affermasi che l'Amministrazione, qualora ritenga che detto diritto debba essere negato poichè la fatturazione attiene ad operazioni oggettivamente inesistenti, con conseguente disconoscimento "ab imis" della detraibilità dell'imposta per totale mancanza del presupposto, è gravata dell'onere di provare, nondimeno anche mediante presunzioni semplici, la mancata effettuazione delle operazioni stesse (Sez. 5, n. 24426 del 30/10/2013 , Rv. 629419-01). A fronte del normale diritto alla detrazione riconosciuto dall'ordinamento interno in conformità a quello unionale ( D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 , in rapporto agli artt. 167 e segg. della direttiva n. 112 del 2006), spetta infatti a chi allega in concreto l'insussistenza dei relativi presupposti, ossia all'Amministrazione, provarne le ragioni.

Da ciò, in conformità a quanto in plurime occasioni da questa Suprema Corte precisato, deriva tuttavia altresì, quale ulteriore sviluppo del riparto degli oneri probatori tra Amministrazione e

parte privata, che, "una volta che l'Amministrazione finanziaria (abbia dimostrato), anche mediante presunzioni semplici, l'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, non potendo tale onere ritenersi assolto con l'esibizione della fattura, ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, in quanto essi vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia" (così, da ultimo, Sez. 5, n. 28628 del 18/10/2021 , Rv. 662471-01).

Nel caso di specie, la CTR ha fatto pedissequa applicazione dei superiori insegnamenti, dandone ampiamente ed approfonditamente conto in motivazione.

Essa - sul presupposto che è stata la contribuente ad utilizzare le fatture in detrazione - ha infatti evidenziato - nell'assoluto silenzio della contribuente, che non ha al riguardo formulato contestazioni - quanto segue:

- le fatture in contestazione, eccettuata la n. (Omissis), non sono state neppure reperite;

- l'unica reperita, registrata tardivamente, "guarda caso" (puntualizza la CTR) lo stesso giorno della cessione d'azienda, è assolutamente generica, a fronte di un importo ragguardevole;

- la pur non reperita fattura n. (Omissis) è correlata ad un'ingiustificata nota di credito, artificiosamente finalizzata a "costituire un ammontare di IVA detraibile";

- le società emittenti ed utilizzatrici, tutte riconducibili ad un'unica famiglia, sono fallite senza ottemperare agli ingenti obblighi di versamento dell'IVA;

- le operazioni tra le società interessate espongono un totale ragguardevole, "senza alcuna documentazione a sostegno delle operazioni medesime";

- la tempistica di realizzazione del credito in favore della contribuente è sospetta, siccome la cessione d'azienda da (---), che aveva acquisito i crediti con le incorporazioni di due società minori il (---), è stata effettuata il (---), solo due mesi dopo l'apposita costituzione della contribuente, intervenuta il (---).

E' palese che il quadro indiziario dell'oggettiva fittizietà delle operazioni siffattamente argomentato dalla CTR è solido e concludente, non avendo invece la contribuente, nonostante l'utilizzo delle fatture in detrazione, offerto la prova della loro effettività, in ragione, anche, ma non solo, dell'effettività delle operazioni ad esse sottese.

Al cospetto di quanto innanzi, decentrate sono le considerazioni della contribuente svolte nel motivo in disamina circa la mancata dimostrazione, da parte dell'Ufficio e di poi della CTR, del coefficiente psicologico in capo a sè medesima riguardo alla partecipazione ad un meccanismo frodatorio: dette considerazioni sono infatti acriticamente evinte dall'assestamento della giurisprudenza in tema di riparto degli oneri probatori nel diverso settore delle operazioni soggettivamente, e non oggettivamente, inesistenti. Nel caso che ne occupa, invece, a mancare completamente sono le stesse fatture a documentazione delle operazioni.

D'altronde, anche a voler, in via d'ipotesi, seguire la contribuente nel suo ragionamento, proprio la tempistica e, per vero, le modalità di realizzazione del credito in suo favore, su cui perspicuamente si trattiene, come visto, la CTR, rende conto del suo pieno inserimento in un ampio e ben congegnato disegno, mirante, in definitiva, a traslare il "quantum" di IVA detraibile dalla "bad company" (---) alla contribuente, viepiù appositamente costituita.

7. Con il settimo motivo si denuncia, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , omesso esame di un fatto decisivo e controverso che ha costituito oggetto di discussione tra le parti.

Sulla premessa che le fatture per operazioni oggettivamente inesistenti in contestazione riguardano rapporti tra soggetti terzi, lamenta la contribuente non avere la CTR preso in considerazione tutti "gli elementi, le circostanze ed i documenti" addotti a dimostrazione della sua estraneità alla frode.

7.1. Il motivo è inammissibile.

Esso, infatti, incorre nel divieto di cui all' art. 348-ter c.p.c. , comma 5 , versandosi, nella specie, in ipotesi di cd. doppia conforme. Nè la contribuente ha dedotto e dimostrato, come invece avrebbe dovuto onde evitare l'inammissibilità del motivo, la diversità delle sentenze di primo e secondo grado (cfr., per tutte, Sez. 1, n. 26774 del 22/12/2016 , Rv. 643244-03).

Fermo quanto precede, il motivo è comunque manifestamente infondato, poichè, a venire in conto, come detto in relazione al precedente motivo, è il fatto dell'utilizzo delle fatture in detrazione da parte della stessa contribuente.

8. Con l'ottavo motivo si denuncia, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , nullità della sentenza impugnata per violazione dell' art. 132 c.p.c. , comma 4 , ed omessa e/o apparente motivazione.

La motivazione della sentenza impugnata risulta apparente per non avere la CTR esaminato gli specifici elementi indicati dalla contribuente nell'atto d'appello in relazione alle seguenti circostanze:

- la medesima non era in possesso delle fatture contestate, trattandosi di operazioni intercorse tra soggetti terzi;

- le operazioni erano state comunque poste in essere in un periodo in cui le società C.C. e GCS non erano più riconducibili alla famiglia B.B.;

- il commissario giudiziale doveva autorizzare ogni operazione superiore ad Euro 5.000.

Apparenza ed irragionevolezza della motivazione emergono laddove si consideri che tra gli argomenti di prova addotti dalla contribuente a sostegno della sua buona fede e comunque del non essere essa in condizioni di avere conoscenza della frode v'era l'impossibilità di ottenere la documentazione attestante le operazioni, come comprovato dal decreto di archiviazione del gip di Pavia.

8.1. Il motivo è inammissibile e comunque manifestamente infondato.

Anzitutto, esso non tiene in considerazione che, alla luce del riparto degli oneri probatori relativamente alla fattispecie dell'emissione e dell'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, illustrato nella disamina del sesto motivo, cui pertanto si rinvia, non rileva il "thema" della buona fede della contribuente.

Ulteriormente, esso neppure considera che, come già detto, la CTR s'è comunque fatta carico di escludere l'ipotesi dell'impossibilità di reperimento delle fatture da parte della contribuente, e con ciò di confutare la sua pretesa buona fede, in virtù della sua piena partecipazione al sistema societario-familiare finalizzato a farle pervenire il credito d'imposta oggetto di giudizio, in effetti dalla stessa utilizzato in detrazione. D'altronde, proprio in vista di siffatto diretto utilizzo, essa (in conformità a quanto già osservato a proposito del terzo motivo) avrebbe dovuto diligentemente premunirsi della relativa documentazione: ciò che invece non ha fatto.

Detto ciò, e richiamate, quanto all'evocazione del decreto di archiviazione del gip di Pavia, le considerazioni già svolte in ordine al secondo motivo, con riferimento al suddetto sistema societario-familiare, val la pena di aggiungere che l'argomento difensivo dell'afferenza delle "operazioni" ad epoca in cui le società C.C. e GCS (della quale ultima, peraltro, la ricostruzione effettuata a p. 3 del ricorso per cassazione non enuncia i rapporti con la prima e con Pentax Srl , gli organi della procedura relativa alla quale, in uno alla procedura relativa alla prima, avrebbero "controllato" (---) al momento della cessione d'azienda) non erano più riconducibili alla famiglia B.B. sconta un'indiscutibile genericità, non specificando, segnatamente, quali siano le operazioni in questione, se quelle cui le fatture si riferiscono o le operazioni societarie costituenti i prodromi della traslazione del complessivo ammontare del credito alla contribuente, nè offre indicazioni sulle ragioni di una direzione necessariamente extrafamiliare delle società stesse, oltretutto per ciò solo pretesamente informata (sul piano oggettivo) a correttezza fiscale. Infatti, la presentazione della domanda di concordato preventivo, in data 17 giugno 2013, delle società controllanti il capitale di (---), con conseguente ammissione, non ha affatto comportato (come invece lasciato intendere in ricorso) un esautoramento degli organi amministrativi (giusta la L. Fall., art. 167, comma 1, secondo cui, rammentasi, "durante la procedura di concordato, il debitore conserva l'amministrazione dei suoi beni e l'esercizio dell'impresa, sotto la vigilanza del commissario giudiziale"), talchè, considerato che, "a priori", non è neppure dedotto in ricorso che la cessione dell'azienda di (---) sia stata oggetto di autorizzazione, difetta a maggior ragione l'allegazione dell'eventuale relativa richiesta, con le motivazioni e la documentazione sottoposta al vaglio degli organi della procedura, per modo che restano inespresse premesse, giustificazioni e condizioni delle autorizzazioni (supposto che siano state effettivamente concesse).

9. Infine, con il nono motivo, si deduce, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 14 .

Ad avviso della contribuente, oggetto della cessione (per il tramite della cessione d'azienda) era un credito IVA, ragion per cui, anche in relazione al profilo di cui si tratta, la relativa responsabilità è da ricondurre ad (---), cedente, e non alla contribuente, cessionaria, "in limine" tenuta a rispondere in via solidale ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 14 .

9.1. Il motivo è manifestamente infondato.

Come già irreprensibilmente chiarito dalla sentenza impugnata, la responsabilità della contribuente è diretta, esulando pertanto i presupposti della responsabilità solidale di cui alla rubricata disposizione legislativa, per il fatto di avere essa, altrettanto direttamente, fatto utilizzo del credito, esposto nella sua dichiarazione.

10. In definitiva, il ricorso deve essere integralmente respinto.

Le spese, regolate secondo tariffa come da dispositivo, seguono la soccombenza.

Sussistono i presupposti affinchè la contribuente sia dichiarata tenuta al pagamento del doppio contributo unificato, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater .

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente a rifondere all'Agenzia delle entrate le spese di lite, liquidate in Euro 7.000, oltre Euro 200 a titolo di contributo forfettario ed oltre spese prenotate a debito.

Dichiara la ricorrente tenuta al pagamento del doppio contributo unificato, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater .

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 10 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 30 gennaio 2023

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza