

Civile Ord. Sez. 5 Num. 25411 Anno 2026
Presidente: IOFRIDA GIULIA
Relatore: GORI PIERPAOLO
Data pubblicazione: 16/09/2026

*Oggetto: ragionamento presuntivo
- operazioni soggettivamente inesistenti - logica economica
dell'operazione - elementi utilizzabili - indirizzo nomofilattico*

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 8076/2025 R.G. proposto da
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (PEC ags.rm@mailcert.avvocaturastato.it), con domicilio eletto in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12;

– *ricorrente* –

Contro

MASPORT S.R.L., in persona del legale rappresentante p.t., rappresentata e difesa, dall'avv. Elisa Bonzani (pec: elisa.bonzani@brescia.pecavvocati.it) ed elettivamente domiciliata all'indirizzo di posta elettronica certificata elisa.bonzani@brescia.pecavvocati.it;

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Lombardia n. 2717/5/2024 e depositata il 18 ottobre 2024 e che non risulta notificata.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 10 settembre 2026 dal consigliere Pierpaolo Gori.

FATTI DI CAUSA

1. La sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia respingeva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Brescia n. 230/1/2023, con la quale veniva accolto il ricorso presentato dal contribuente avverso l'AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T9H06B200214/2022 relativo a IVA-ALTRO per l'anno di imposta 2016.
2. Si legge nella sentenza impugnata che la società MASPORT S.R.L., attiva nel commercio di abbigliamento, riceveva l'accertamento ai fini IVA con cui le veniva contestata l'indebita detrazione dell'imposta in relazione ad operazioni di importazione infracomunitaria di merce, asseritamente procurate dal broker Fabio Bolzan, contestate come soggettivamente inesistenti e fatturate da Peter S.r.l.s., ritenuto dall'Agenzia un soggetto giuridico non operativo.
3. La ricorrente impugnava l'avviso lamentando, tra l'altro, la nullità o l'annullabilità dell'atto impositivo per difetto di motivazione, mancata

allegazione degli atti richiamati, difetto di motivazione sulle ragioni del mancato invito a comparire ai fini dell'instaurazione del contraddittorio preventivo e la mancata redazione e notifica del processo verbale di constatazione. In via principale richiedeva al giudice di prime cure di dichiarare nullo l'atto in quanto illegittimo, infondate e insussistenti le pretese dell'Ufficio. In subordine, chiedeva di dichiarare non dovute le sanzioni.

4. Il giudice di prime cure accoglieva il ricorso respingendo le doglianze preliminari, ma condividendo la prospettazione difensiva nel merito.

Il giudice di appello confermava detta decisione, ritenendo che l'Agenzia delle Entrate non avesse provato compiutamente la soggettiva inesistenza delle operazioni e che la Masport S.r.l. avesse agito senza la dovuta diligenza.

5. Avverso la sentenza propone ricorso per Cassazione l'Agenzia delle Entrate sulla base di quattro motivi, cui replica la società contribuente con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la ricorrente prospetta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la violazione degli artt. 132, comma 2, n. 4, cod. proc. civ., 36 d. lgs. n. 546/92, 118 disp. att. cod. proc. civ. e 111 Cost. e l'apparenza della motivazione, in quanto la sentenza impugnata sarebbe priva di reali contenuti motivazionali.

1.1. Preliminarmente, va dato atto dell'eccezione di inammissibilità del mezzo di impugnazione, sollevata dalla controricorrente, che non può essere accolta in quanto la censura non devolve surrettiziamente al giudice di legittimità un rinnovato esame del merito, bensì denuncia la

nullità della sentenza perché non darebbe evidenza del percorso logico argomentativo seguito e degli elementi di prova a supporto.

2. Il motivo è infondato.

2.1. Si rammenta che la riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass. Sez. Un., 7 aprile 2014 n. 8053).

La sentenza d'appello può ben essere motivata "per relationem" senza che sia apparente la motivazione, purché il giudice del gravame dia conto, sia pur sinteticamente, delle ragioni della conferma in relazione ai motivi di impugnazione ovvero della identità delle questioni prospettate in appello rispetto a quelle già esaminate in primo grado, sicché dalla lettura della parte motiva di entrambe le sentenze possa ricavarsi un percorso argomentativo esaustivo e coerente, mentre va cassata la decisione con cui la corte territoriale si sia limitata ad aderire alla pronunzia di primo grado in modo acritico senza alcuna valutazione di infondatezza dei motivi di gravame (Cass. n. 20883 del 2019).

2.2. Orbene, nel caso in esame il giudice d'appello ha delineato adeguatamente l'iter logico seguito per giungere alla definizione della controversia e tal fine va tenuto conto anche della parte relativa allo "svolgimento del processo", ove sono stati sintetizzati il *thema decidendum*, i contenuti della decisione di primo grado, i motivi di appello la tesi difensiva sostenuta dall'appellata.

Inoltre, nei "motivi della decisione" il giudice aderisce sì al contenuto della decisione di primo grado, ma non senza spiegarne le ragioni, laddove a pagina 6 della sentenza dà conto che «*L'Agenzia con il suo atto di appello ripropone le medesime ragioni già esposte con le controdeduzioni in primo grado e nulla aggiunge all'impianto indiziario che i giudici di prime cure hanno ritenuto insufficiente a sostenere l'atto di accertamento qui in discussione*» e l'adesione alla soluzione del primo grado è condivisa in quanto «*appare evidente, dagli atti presentati in giudizio, che la Peter [...] abbia agito da intermediario tra la Masport S.r.l. ed i soggetti fornitori degli stock acquistati (si vedano anche le note di accredito per resi di merce)*» (*ibidem*). Viene così fornito un iter logico che, per quanto conciso, è supportato da riferimenti individuati ai fatti di causa e al quadro istruttorio, e spiega la decisione assunta in termini che rispettano il minimo costituzionale.

3. Col secondo motivo, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., sul presupposto della parziale diversità di motivazione adottata in primo e secondo grado, viene dedotto l'omesso esame di un fatto discusso e decisivo quanto all'effettiva attività di Fabio Bolzan, reale autore delle operazioni con la società Masport, essendo la Peter un soggetto fittiziamente interposto.

4. Con la terza censura si deduce la nullità della sentenza per violazione o falsa applicazione dell'art. 115 cod. proc. civ. ai fini dell'art. 360

comma 1, n. 4, cod. proc. civ., per falsa applicazione del principio di non contestazione nella parte in cui il giudice afferma che l'Ufficio avrebbe ammesso che la Peter effettuava acquisti di merce in sospensione d'imposta da fornitori comunitari e cedeva dei beni direttamente ad altri soggetti passivi reali, destinatari degli stessi, ritenendola perciò a tutti gli effetti un soggetto operativo, senza indicare in sentenza dove e come l'Ufficio avrebbe rilevato ciò.

5. Con il quarto motivo di ricorso si denuncia la violazione o falsa applicazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 cod. civ. e dell'art. 19, d.P.R. n. 633/72, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., in materia di riparto dell'onere probatorio, disciplina della detrazione IVA e delle presunzioni semplici con riferimento alle operazioni soggettivamente inesistenti.

6. Il quarto motivo non è inammissibile, come eccepito in controricorso, in quanto non mira esclusivamente ad una diversa valutazione del quadro probatorio in relazione al quale il giudice di secondo grado si è pronunciato, non avendo rilievo alcuno il fatto che vengono citati brani dell'atto di appello, bensì censura la non corretta sussunzione degli elementi indiziari nel paradigma normativo della prova presuntiva e la violazione di legge quanto al rilevante canone di riparto della prova. Inoltre, il quarto motivo è fondato, con assorbimento del secondo e del terzo.

6.1. Va premesso che nel processo tributario il ricorso alle presunzioni semplici, ossia gravi, precise e concordanti, è la regola, salvo non valgano per legge regole specifiche in relazione alla singola tipologia di accertamento, ed è pacifico il fatto che l'Amministrazione ha contestato alla contribuente l'indebita detrazione dell'IVA in relazione a operazioni ritenute soggettivamente inesistenti.

6.2. Va poi rammentato il corretto procedimento logico che il giudice di merito deve seguire nella valutazione degli indizi ai fini della disamina della fondatezza delle riprese: la gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge vanno desunti dal loro esame complessivo, in un giudizio non atomistico di essi (ben potendo ciascuno di essi essere insufficiente da solo), sebbene preceduto dalla considerazione di ognuno per individuare quelli significativi, perché è necessaria la loro collocazione in un contesto articolato, nel quale un indizio rafforza ed ad un tempo trae vigore dall'altro in vicendevole completamento (cfr. Cass. n. 12002 del 2017; Cass. n. 5374 del 2017).

Il giudice è tenuto a seguire un procedimento che si articola necessariamente in due momenti valutativi: in primo luogo, occorre una valutazione analitica degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria; successivamente, è doverosa una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni di essi (v. Cass. n.9059 del 2018).

Ciò che rileva è che dalla valutazione complessiva emerga la sufficienza degli indizi a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa, fermo restando il diritto del contribuente a fornire la prova contraria.

6.3. Ciò chiarito, in punto di onere della prova in tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una

frode carosello, ha l'onere di provare non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente.

Ove l'Amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto (Cass. Sez. 5, sentenza n. 9851 del 20/04/2018; conforme Sez. 5, ordinanza n. 27555 del 30/10/2018).

7. Così individuati il paradigma della prova presuntiva e il canone di riparto in materia di operazioni soggettivamente inesistenti, il Collegio osserva che la sentenza impugnata afferma, innanzitutto, che Peter S.r.l.s. non sarebbe un soggetto fittizio e avrebbe agito quale intermediario tra la contribuente e i fornitori. Il riferimento probatorio posto a base di tale affermazione è però del tutto incongruo alla luce dei principi di diritto che precedono, in quanto il giudice menziona un unico elemento di prova a supporto di tale asserzione, ossia le note di accredito per i resi merce, che rientra proprio tra gli elementi non decisivi, in quanto formali e facilmente falsificabili.

In secondo luogo, il giudice non si confronta con gli ulteriori elementi di prova evidenziati dall'Ufficio per spiegare la contestazione delle operazioni come soggettivamente inesistenti: ad esempio, a fronte di operazioni per circa 2 milioni di euro di valore il legale rappresentante della

contribuente ha dichiarato di non aver mai conosciuto l'identità, verificato la sede, né mai incontrato il legale rappresentante di Peter S.r.l.s. sostenendo di aver agito sempre attraverso Bolzan, circostanza illogica. Inoltre, l'Agenzia deduce che Bolzan risulta avere aperto la partita IVA per la prima volta come procacciatore d'affari a fine 2016, mesi dopo l'emissione di fatture di acquisto per importi ingenti, superiori al milione di euro e ciò in punto di fatto non può riconciliarsi sul piano logico con l'affermazione di aver agito sempre tramite Bolzan. Ancora, gli acquisti dei capi di abbigliamento e moda contestati provengono da più Stati infracomunitari, formalmente attraverso la fatturante Peter S.r.l.s., e ciò consente alla contribuente una detrazione dell'IVA che, se l'acquisto fosse stato direttamente contabilizzato in capo alla Maspport, non avrebbe titolo per detrarre, profilo che spiega la logica economica dell'interposizione.

Ne risulta completamente stravolto il ragionamento presuntivo e il giudice del rinvio, nel rivalutare il compendio probatorio, al fine di accertare se sussiste l'elemento soggettivo in capo alla contribuente, terrà conto che secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità di cui sopra si è dato conto, è bastevole la mera conoscibilità del fatto che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta e, a tal fine, è necessario e sufficiente fare riferimento alla ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta circa la sostanziale inesistenza del contraente.

8. L'accoglimento del quarto motivo di ricorso per cassazione determina l'assorbimento del secondo e del terzo motivo, relativi all'omesso esame di fatto discusso e decisivo sull'effettiva attività di Fabio Bolzan e sulla nullità della sentenza per violazione o falsa applicazione del principio di non contestazione nel processo tributario.

9. La sentenza impugnata è perciò cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, per ulteriore esame e per il regolamento delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il quarto motivo di ricorso, assorbito il secondo e il terzo, rigettato il primo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, per ulteriore esame e per il regolamento delle spese di lite.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 10 settembre 2026

La Presidente

Giulia Iofrida