

Civile Ord. Sez. 5 Num. 25423 Anno 2026
Presidente: IOFRIDA GIULIA
Relatore: GORI PIERPAOLO
Data pubblicazione: 16/09/2026

Oggetto: PDA opposta - operazioni soggettivamente inesistenti

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 21782/2025 R.G. proposto da
EGROSS S.R.L. IN LIQUIDAZIONE, in persona del legale rappresentante p.t., rappresentata e difesa dall'Avv. Giovanni Cattivera (p.e.c: giovannicattivera@ordineavvocatiroma.org) ed elettivamente domiciliata in Roma alla via Flaminia, 203 presso lo studio del suddetto difensore;

– *ricorrente* –

Contro

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;

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado del Lazio n. 1649/4/2025, depositata in segreteria in data 13.3.2025 e non notificata.

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

FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado della Sicilia veniva rigettato l'appello della EGROSS S.r.l. in liquidazione, svolgente attività di commercio all'ingrosso di computer e software, avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma n.12915/41/2022, la quale aveva rigettato il ricorso della società avente ad oggetto gli avvisi di accertamento, con i quali l'Agenzia dell'Entrate le richiedeva il pagamento di IVA relativamente agli anni di imposta dal 2012 al 2015.

2. Si legge nella sentenza impugnata che la società era fatta oggetto di una verifica fiscale effettuata dalla Guardia di Finanza da cui emergeva l'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti. Il processo verbale di constatazione che raccoglieva le risultanze della verifica veniva poi posto dall'Agenzia a base del recupero a tassazione dell'IVA indebitamente detratta.

3. Il giudice d'appello confermava la sentenza resa dal giudice di prime cure respingendo le difese della contribuente. Il giudice accertava che, nel corso degli anni sottoposti a verifica, la EGROSS SRL aveva sistematicamente intrattenuto rapporti commerciali e finanziari con fornitori connotati da svariati elementi di criticità in quanto evasori totali, ovvero con sede legale fittizia, oppure con una mera domiciliazione senza effettivo esercizio di attività d'impresa (mere cartiere). Così la contribuente realizzava una frode carosello, con operazioni intracomunitarie, ossia acquisto di beni da operatori esteri per rivenderli sul territorio nazionale in evasione fiscale, utilizzando per il 90% del proprio fatturato i fornitori individuati come mere cartiere.

4. Il giudice accertava che, sulla base delle risultanze emerse, l'Agenzia aveva dimostrando l'inesistenza commerciale delle società fornitrici, il *modus operandi* di una frode carosello nonché l'acquisizione di materiali a prezzi più contenuti per praticare prezzi di vendita più bassi, con frode in danno dei concorrenti. A fronte di ciò, la contribuente non aveva fornito idonea prova contraria, sia della esistenza dei fornitori, sia sulla congruità dei prezzi di acquisto e sull'impiego di un'ordinaria diligenza. In ultima analisi, tenuto conto anche che la condotta era perdurata nel tempo con le medesime modalità, riteneva dimostrato che la ricorrente aveva consapevolmente partecipato all'articolato sistema di frode carosello per l'evasione dell'IVA e confermava interamente le riprese.

5. Avverso la sentenza d'appello la contribuente ha proposto ricorso per Cassazione, affidato a due motivi, cui replica l'Agenzia con contro-ricorso.

6. Il 18.3.2026 la Corte ha proposto la definizione del ricorso ex art.380-bis cod. proc. civ., opposta dai contribuenti con istanza di decisione del giudizio del 22.4.2026.

Parte ricorrente deposita memoria ex art.380-bis.1. cod. proc. civ..

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 115 cod. proc. civ., e l'errore di percezione del contenuto oggettivo della prova, nonché il travisamento delle risultanze probatorie in senso proprio. Secondo la ricorrente, l'unico elemento posto a base degli accertamenti, che sarebbe consistito secondo la società nel più basso prezzo di acquisto della merce dalle fornitrici cartiere rispetto ai prezzi di mercato, non solo non sarebbe attendibile perché rappresenterebbe un campione limitato a pochi acquisti e solo per gli anni 2013 e 2015, ma non sarebbe neppure comparabile con il prezzo di vendita di merce analoga effettuata da una società competitor assunta dagli accertatori come metro di paragone.

2. Col secondo motivo la ricorrente prospetta, in rapporto all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., la falsa applicazione degli artt. 2727 e 2729 cod. civ. e delle norme in materia di presunzioni semplici per inesistenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza in riferimento agli elementi di prova agli atti. Per le stesse argomentazioni di cui al precedente motivo di ricorso, la società lamenta che la CGT di II grado sarebbe incorsa nel vizio di falsa applicazione dell'art. 2729 cod. civ., avendo sussunto sotto tale norma fatti privi dei requisiti di gravità, precisione e concordanza nel ricavare dal compendio probatorio la incongruità dei prezzi di acquisto della merce da parte di Egross.

3. Va dato atto che l'Agenzia controricorrente eccepisce l'inammissibilità dei due motivi, sia in quanto nel loro complesso richiedono un nuovo esame del fatto che è impedito in sede di legittimità, sia per la preclusione della c.d. "doppia conforme" alla luce del doppio rigetto in primo e in secondo grado, sia perché non decisivi in quanto l'elemento del prezzo di acquisto delle merci su cui si appuntano non è stato affatto l'unico elemento indiziario su cui si sono basati gli accertamenti impugnati, ma vi erano altri più incisivi elementi che implicavano una presunzione di fattiva partecipazione della società contribuente alla frode fiscale o, comunque, che dovevano spingerla a verificare la reale natura delle fornitrici in relazione alle operazioni contestate.

4. I motivi – che possono essere trattati congiuntamente, concernendo la medesima questione – sono inammissibili.

Quanto al prospettato travisamento della prova, le Sezioni Unite della Corte di cassazione (cfr. sentenza n.5792 del 2024, poi sempre confermata), hanno chiarito che il travisamento del contenuto oggettivo della prova ricorre in caso di svista concernente il fatto probatorio in sé e non di verifica logica della riconducibilità dell'informazione probatoria al fatto probatorio.

Esso trova il suo istituzionale rimedio, in primo luogo, nell'impugnazione per revocazione per errore di fatto, laddove ricorrano i presupposti richiesti dall'art. 395, n. 4, cod. proc. civ. e, se tale deve intendersi il contenuto del profilo di doglianza in esame, i motivi sono inammissibili poiché le censure dovevano essere proposte attraverso il rimedio della revocazione avanti al giudice che ha emesso la sentenza impugnata.

Se, invece, come pare al Collegio sulla base della lettura della pronuncia di appello, il fatto probatorio ha costituito un punto controverso sul quale la sentenza si è pronunciata e, cioè, se il travisamento riflette la lettura del fatto probatorio prospettata da una delle parti, allora il vizio va fatto valere ai sensi dell'art. 360, n. 4, o n. 5, cod. proc. civ., a seconda che si tratti di fatto processuale o sostanziale (cfr. Sez. U. n.5792 del 2024 cit.).

Quest'ultima qualificazione è suggerita anche dalla terminologia adoperata nel corpo del ricorso, ma, se è così, certamente la valutazione del compendio probatorio circa l'incongruità dei prezzi di acquisto della merce da parte di Egross non attiene a fatti del processo, bensì a fatti sostanziali, e da ciò deriva egualmente l'inammissibilità dei mezzi di impugnazione che non l'hanno introdotta quale vizio di motivazione.

5. Ma anche a voler riqualificare i motivi sotto l'angolo del n.5 del 360, primo comma, cod. proc. civ., come eccepito in controricorso, i mezzi sono inammissibili in quanto incappano nella preclusione della doppia conforme, ai sensi della legge delega n.206/2021 attuata, per quanto qui interessa, dal d.lgs. n.149/2022, la quale ha comportato il collocamento all'interno dell'art. 360 cod. proc. civ. di un terzo comma, con il connesso adeguamento dei richiami, il quale ripropone la disposizione, e il ricorrente non ha dimostrato che le ragioni di fatto poste a base della decisione di primo grado e quelle poste a base della sentenza di rigetto dell'appello sono state tra loro diverse.

6. Ulteriore ragione di inammissibilità è la manifesta infondatezza del ricorso, in quanto il giudice di appello, nel rispetto dei principi della giurisprudenza della Corte in materia di operazioni soggettivamente inesistenti (v. Cass. Sez. 5, n. 9851 del 20/04/2018; Sez. 5, n. 27566 del 30/10/2018; Cass, sez. 5, 18 dicembre 2019, n. 33598; Cass. Sez.

5, Ord. n. 15369 del 20/07/2020; n. 28562 del 2021), ha ritenuto assolto da parte dell'Agenzia l'onere di provare in base ad elementi presuntivi - ritenuti gravi precisi e concordanti e valutati correttamente nel loro complesso conformemente ai criteri giuridici in tema di formazione della prova critica (Sez. 3, n. 9059 del 12/04/2018; Sez. 5, Ord. n. 33126 del 2024) - non solo la fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza della cessionaria-contribuente che l'operazione si inseriva in un meccanismo fraudolento.

In particolare, la CGT di II grado ha ritenuto - nel rispetto dei detti principi e con un apprezzamento di merito non sindacabile in sede di legittimità - che, da un lato, l'Ufficio ha dimostrato l'inesistenza commerciale delle società fornitrici (fornitori connotati da svariati elementi di criticità in quanto evasori totali, ovvero con sede legale fittizia, oppure con una mera domiciliazione senza effettivo esercizio di attività d'impresa, che in sostanza potevano essere definite delle mere "cartiere"), il *modus operandi* di una frode carosello e l'acquisizione di materiali a prezzi più contenuti per praticare prezzi di vendita più bassi, con frode in danno dei concorrenti" nonché la consapevolezza della frode da parte della contribuente.

Si legge al proposito: *«emerge che i prezzi praticati erano più bassi rispetto a quelli del mercato e che dai fornitori venivano concessi dilazioni di pagamento, che potevano arrivare anche a 90 giorni, ed in tal modo la EGROSS SRL poteva vendere i prodotti ancor prima di averli acquistati agendo in tal modo "allo scoperto"; "sulla base degli elementi raccolti si deve ritenere che la EGROSS SRL abbia consapevolmente partecipato ad un articolato sistema di frode carosello all'IVA, attraverso il sistematico utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, senza versare le imposte, beneficiando della possibilità di*

praticare prezzi inferiori a quelli di mercato e realizzando cospicui vantaggi patrimoniali. Tale condotta, che è perdurata nel tempo con le medesime modalità, dimostra la piena consapevolezza della partecipazione ad un meccanismo fraudolento”».

Va ribadito che, in tema di ricorso per cassazione, per dedurre la violazione dell'art. 115 cod. proc. civ., occorre denunciare che il giudice, in contraddizione espressa o implicita con la prescrizione della norma, abbia posto a fondamento della decisione prove non introdotte dalle parti, ma disposte di sua iniziativa fuori dei poteri officiosi riconosciutigli (salvo il dovere di considerare i fatti non contestati e la possibilità di ricorrere al notorio), mentre è inammissibile la diversa doglianza che egli, nel valutare le prove proposte dalle parti, abbia attribuito maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre, essendo tale attività valutativa consentita dall'art. 116 cod. proc. civ. (Sez. U, Sentenza n. 20867 del 30/09/2020; Sez. 5, Ordinanza n. 16016 del 09/06/2021).

7. Oltretutto, concreta una doglianza non attinente al *decisum* la censura di travisamento della prova afferente ad un fatto decisivo e controverso - ossia la congruità del prezzo di acquisto delle merci dai fornitori asseritamente considerati società fantasma - per essere stata, ad avviso della ricorrente, la rilevazione del più basso prezzo di acquisto della merce dalle fornitrici “cartiere” rispetto ai prezzi di mercato di merce analoga non solo inattendibile perché rappresentativa di un campione limitato a pochi acquisti e solo per gli anni 2013 e 2015, ma neppure comparabile con il prezzo di vendita di merce analoga effettuata da una società competitor assunta dagli accertatori come metro di paragone. Infatti, il giudice d’appello ha fondato la convinzione della

consapevolezza della frode in capo alla società contribuente su più elementi valutati nel complesso, e in particolare, le dichiarazioni rese ai militari verbalizzanti dal responsabile dell'Ufficio acquisti. La circostanza - non specificamente aggredita con il ricorso - della concessione da parte dei fittizi fornitori di dilazioni di pagamento, che potevano arrivare anche a 90 giorni, in modo tale che la società potesse vendere i prodotti ancor prima di averli acquistati agendo in tal modo "allo scoperto".

La CGT2 ha poi ritenuto - con uguale apprezzamento di merito non sindacabile in sede di legittimità - che la società non aveva opposto idonea prova contraria, sia sulla esistenza dei fornitori, sia sulla congruità dei prezzi di acquisto, sia sull'impiego di un'ordinaria diligenza. Nella specie, va anche ribadito l'orientamento di questa Corte secondo cui è inammissibile il ricorso per cassazione con cui si deduca, apparentemente, una violazione di norme di legge mirando, in realtà, alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito" (v. Cass. n. 8758 del 2017; Cass. n. 18721 del 2018; Cass. n. 11261 del 2022).

Infine, nella fase amministrativa il controllo documentale è stato necessariamente eseguito a campione su un numero limitato di fatture, attesa la mole di fatture presenti nella contabilità verificata per ognuno degli anni sottoposti a verifica, né nel giudizio la società ha dimostrato che il campione controllato non fosse rappresentativo del complesso della fatturazione per i rilevanti periodi di imposta.

8. In conclusione, il ricorso dev'essere rigettato e le spese di lite, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza.

Poiché il giudizio viene definito in conformità alla proposta, va inoltre disposta la condanna della parte istante a norma dell'art. 96, terzo e quarto comma, cod. proc. civ..

L'art. 380-*bis* cod. proc. civ. (cfr. Cass. S.U. 13.10.2023, n. 28540) configura uno strumento di agevolazione della definizione delle pendenze in sede di legittimità, anche tramite l'individuazione di strumenti dissuasivi di condotte rivelatesi *ex post* prive di giustificazione e, quindi, idonee a concretare, secondo una valutazione legale tipica compiuta dal legislatore delegato (d.lgs. n. 149 del 2022), un'ipotesi di abuso del diritto di difesa.

Richiamando, per i casi di conformità tra proposta e decisione finale, l'art. 96, terzo e quarto comma, cod. proc. civ., l'art. 380-*bis* cod. proc. civ. codifica, attraverso una valutazione legale tipica compiuta dal legislatore delegato, una ipotesi di abuso del processo, già immanente nel sistema processuale, giacché non attenersi alla deliberazione del Presidente che trovi poi conferma nella decisione finale, lascia presumere una responsabilità aggravata (v. Cass., Sez. Un., 22 settembre 2023, n. 27195, anche per quanto riguarda la disciplina intertemporale).

Pertanto, la parte ricorrente va condannata, nei confronti della controparte, al pagamento della somma determinata di euro 5.100, oltre al pagamento dell'ulteriore somma di euro 3.000 in favore della Cassa delle ammende.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alla rifusione delle spese di lite, liquidate in euro 5.100 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

condanna altresì la ricorrente al pagamento della somma di euro 5.100 in favore della controricorrente e dell'ulteriore somma di euro 3.000 a favore della Cassa delle ammende.

Si dà atto che, ai sensi del d.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello per il ricorso, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

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

La Presidente

Giulia Iofrida