Civile Ord. Sez. 5 Num. 25933 Anno 2026
Presidente: CRUCITTI ROBERTA
Relatore: TARTAGLIONE GIULIANO
Data pubblicazione: 29/09/2026

Oggetto: Avviso di accertamento - IVA 2010 - Sentenza - Motivazione apparente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 16066/2025 R.G. proposto da:

AREA - CONSULENZA DI DIREZIONE s.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avv. Giuseppe Tinelli;

– *ricorrente* –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ope legis* dall'Avvocatura Generale dello Stato;

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, n. 27/03/2025, depositata in data 9 gennaio 2025.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 16 settembre 2026 del Consigliere Giuliano Tartaglione.

FATTI DI CAUSA

1. Nel P.V.C. redatto il 14 ottobre 2020 all'esito di una verifica fiscale condotta nei confronti della società contribuente, esercente

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

l'attività di 'consulenza nel settore delle tecnologie dell'informatica', venivano sollevate le seguenti contestazioni:

a) l'emissione, nell'anno 2015, di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti nei confronti delle società 'Illogic s.r.l.', 'e.Magine s.r.l.', 'A&G s.r.l.' e 'Mogar s.r.l.';

b) l'utilizzo di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, per complessivi Euro 360.000,00, rese dalla 'Illogic s.r.l.' con riferimento al progetto "Intelligent Assistant – Avatar" (d'ora in avanti, solo "Avatar");

c) l'indebita fruizione del credito di imposta per attività "R&S" esposto nella dichiarazione del 2015 per quasi 200 mila euro in funzione del contenuto innovativo del progetto, ritenuto dall'Ufficio inesistente;

d) l'indeducibilità di costi sostenuti per spese per immobili, autoveicoli, viaggio e rappresentanza.

Le contestazioni confluivano nell'avviso di accertamento n. T7E030602307/2020 e nell'atto di recupero n. T7ECR0600287 del credito di imposta.

La società proponeva due distinti ricorsi innanzi alla Commissione tributaria provinciale (poi Corte di giustizia di primo grado) di Torino deducendo:

- l'effettività delle prestazioni rese nei confronti delle altre società, al punto che le relative contestazioni non avevano dato luogo a recuperi (lett. a);

- l'esistenza dei costi sostenuti (lett. d);

- il carattere innovativo del progetto "Avatar" (lett. b e c);

- l'inapplicabilità di qualsiasi sanzione.

La ricorrente depositava plurime consulenze tecniche di parte onde dimostrare il carattere effettivo ed innovativo del progetto.

La CGT-1, riuniti i ricorsi, li rigettava evidenziando come le società coinvolte fossero collegate da interessi economici ed avessero creato un sistema volto alla deduzione di costi fittizi. Circa il disconoscimento del credito di imposta, affermava che la ricorrente

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

non avesse dato prova della realizzazione del progetto, né, quindi, della sussistenza dei requisiti previsti dalla legge per il beneficio *de quo*.

2. La contribuente spiegava appello innanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, che confermava la decisione di prime cure.

3. Per la cassazione della citata sentenza la Società ha proposto ricorso affidato ad otto motivi. L'Ufficio resiste con controricorso eccependo, preliminarmente, l'inammissibilità di gran parte dei motivi.

È stata fissata l'adunanza camerale per il 16 settembre 2026.

Il Sostituto Procuratore Generale, nella persona del dr. Michele Di Mauro, ha depositato memoria scritta con cui ha chiesto l'accoglimento dei motivi primo, quinto ed ottavo, il rigetto del settimo, assorbiti gli altri.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, sviluppato da pag. 20 a pag. 52 del ricorso, la società deduce, ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4, c.p.c., la «nullità della sentenza per violazione dell'art. 36, comma 2, n. 4, del D. Lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 132, comma 2, n. 4, c.p.c., e dell'art. 118, comma 1, Disp. Att. c.p.c., nonché degli artt. 1, comma 2, 36, comma 2, nn. 2 e 4, 53 e 54 del D. Lgs. n. 546 del 1992». Sostiene che la sentenza impugnata sia sorretta da una motivazione apparente, incentrata sulla attività svolta dalla ricorrente nei confronti della propria clientela, per il tramite del dr. Cacciatori, onde inferire l'inesistenza oggettiva delle fatture emesse dalla società, attesa la mancanza di una sede legale effettiva e di una struttura imprenditoriale. Opina, di contro, che tali contestazioni non si erano concretate in recuperi a tassazione di sorta; infatti, l'unico rilievo mosso dall'Agenzia delle entrate atteneva alla realizzazione del progetto "Avatar", demandato per taluni aspetti alla 'Illogic s.r.l.' e ritenuto dall'Ufficio 'inesistente'.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

L'Ufficio aveva, quindi, disconosciuto i costi sostenuti dalla ricorrente (per le prestazioni rese e fatturate dalla 'Illogic s.r.l.') per 360.000,00 euro. Più precisamente, aveva recuperato l'IVA per quasi 50 mila euro, in larga parte per le fatture ricevute dalla 'Illogic s.r.l.' in relazione al detto progetto, ed aveva emesso l'atto di recupero del credito di imposta "R&S" derivante dai costi ritenuti insussistenti.

Dopo aver ripercorso (nuovamente e compiutamente) lo sviluppo processuale dei gradi di merito (pagg. 25 e ss.), la ricorrente riporta la motivazione della CGT-2 (pagg. 50 e ss.) ritenendola 'apparente e perplessa'; in particolare, sull'unico recupero a tassazione il giudice del gravame si era limitato a 'richiamare le incongruenze con le ore lavorate dal Dott. Cacciatori quale risorsa della società "AREA", l'asserita impossibilità che l'attività potesse essere svolta unicamente dallo stesso nonché l'assenza di documentazione anche commerciale volta a provare l'attività svolta dall'odierna ricorrente', senza però dare alcuna spiegazione della asserita inesistenza delle prestazioni rese dalla 'Illogic s.r.l.' (pag. 51).

2. Con il secondo motivo la società deduce, ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, c.p.c., la «violazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c.» per avere la CGT-2 aderito acriticamente all'impostazione dell'Ufficio, fondata su presunzioni inidonee a provare il mancato svolgimento delle prestazioni da parte della 'Illogic s.r.l.'. Lamenta come sia completamente mancato l'esame di tutte le evidenze istruttorie introdotte dalla società al fine di dimostrare l'esistenza del progetto "Avatar" (tre consulenze tecniche, una delle quali redatta su incarico della Procura della Repubblica di Torino, s.i.t. rese da ex dipendenti della 'Illogic s.r.l.') e la decisione si sia fondata su elementi relativi alle prestazioni rese dalla società ricorrente nei confronti delle altre società del gruppo ed alle modalità di lavoro del dr. Cacciatori.

3. Con la terza censura la società deduce, ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4, c.p.c., la «nullità della sentenza per violazione

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dell'art. 115 c.p.c.» per avere la CGT-2 travisato la prova. Dopo aver richiamato il recente arresto a Sezioni Unite di questa Corte (sent. n. 5792/2024) in materia, la ricorrente ritiene integrato il travisamento della prova da parte del giudice del gravame nella parte in cui ha affermato che la CTU redatta in sede penale non consentisse di individuare le caratteristiche del progetto, 'anche al fine di valutare l'eleggibilità dei costi al credito Ricerca e Sviluppo (pag. 62 del ricorso).

4. Con il quarto motivo la società deduce, ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4, c.p.c., la «nullità della sentenza per violazione dell'art. 2697 c.c. e dell'art. 115, commi 1 e 2, c.p.c.» per avere la CGT-2 'del tutto mancato di considerare le giustificazioni addotte dalla contribuente in sede giudiziale' e la documentazione a supporto delle proprie tesi difensive (pag. 66).

5. Con il quinto motivo la ricorrente lamenta, ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4, c.p.c., la «nullità della sentenza per violazione dell'art. 36, comma 2, n. 4, del D. Lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 132, comma 2, n. 4, c.p.c., e dell'art. 118, comma 1, Disp. Att. c.p.c., nonché degli artt. 1, comma 2, 36, comma 2, nn. 2 e 4, 53 e 54 del D. Lgs. n. 546 del 1992». Sostiene che la sentenza contiene un 'inopinato' riferimento a 'non meglio individuati' intrecci societari, tra l'altro non decisivi ai fini del rigetto dell'appello; ribadisce che in nessuno dei due atti impugnati erano stati mossi rilievi sui costi 'provenienti dalle società "A&G", "e.Magine" e "Panda"' proprio perché alcuna prestazione era stata da queste fornita nel 2015. Infine, non risulta dalla sentenza da quali elementi la CGT-2 abbia tratto la conclusione della presenza di 'intrecci societari'.

6. Con la sesta censura la contribuente lamenta, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la «violazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c.» per avere la CGT-2 aderito acriticamente all'impostazione dell'Ufficio, fondata su presunzioni inidonee a provare 'la presenza di qualsivoglia intreccio societario' (pag. 77).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

7. Con il settimo motivo la società lamenta, ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4, c.p.c., la «nullità della sentenza per omessa pronuncia, in violazione dell'art. 112 c.p.c.» per avere la CGT-2 omesso qualsiasi decisione (così come la CGT-1) sui motivi di ricorso relativi alla indeducibilità di alcune spese sostenute dalla società, motivi ritualmente riproposti in sede di appello. Si tratta, precisamente, dei costi relativi

A) alla disponibilità di:

- un immobile sito in Montecarlo;
- autovetture;
- l'immobile sito in Torino ove era la sede legale della società;

B) alle spese di:

- viaggio, alberghi e ristoranti;
- consulenza della dott.ssa Kurbatova.

Tutti i suddetti costi venivano recuperati nell'avviso di accertamento impugnato e nel ricorso di primo grado la contribuente evidenziava di aver depositato dichiarazione integrativa in relazione ai costi afferenti all'immobile sito in Montecarlo ed alle autovetture, mentre contestava gli altri costi.

La CGT-2 avrebbe omesso qualsiasi decisione sui costi diversi da quelli che avevano formato oggetto di dichiarazione integrativa.

8. Con l'ottavo (ed ultimo) mezzo la società deduce, ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4, c.p.c., con riferimento alle sanzioni, la «nullità della sentenza per violazione dell'art. 36, comma 2, n. 4, del D. Lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 132, comma 2, n. 4, c.p.c., e dell'art. 118, comma 1, Disp. Att. c.p.c., nonché degli artt. 1, comma 2, 36, comma 2, nn. 2 e 4, 53 e 54 del D. Lgs. n. 546 del 1992». LA CGT-2 avrebbe, infatti, confermato 'il carico sanzionatorio irrogato' (pag. 84) con una motivazione del tutto apparente.

9. I motivi di ricorso con i quali si censura la sentenza impugnata per motivazione apparente (primo, quinto ed ottavo) possono essere trattati congiuntamente e sono fondati, subito superando l'eccezione di inammissibilità – spiegata dal patrono

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

erariale in relazione al primo ed al quinto motivo – poiché, lungi dal richiedere una rivalutazione di merito preclusa a questa Corte, la ricorrente deduce esclusivamente che la motivazione della sentenza non superi, nelle parti censurate, il minimo costituzionale richiesto dalla giurisprudenza di legittimità. Trattasi, a ben vedere, di una valutazione di puro diritto, certamente consentita a questa Corte.

9.1. Giova premettere che secondo la giurisprudenza di questa Corte «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. U., 07/04/2014 n. 8053).

Inoltre, la motivazione è solo «apparente» e la sentenza è nulla quando benché graficamente esistente, non renda percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all’interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. U. n. 8053/2014 cit.).

Si è, più recentemente, precisato che «in seguito alla riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica del rispetto del «minimo costituzionale» richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost., che viene violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni inconcilianti, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile, purché il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali» (Cass. 03/03/2022, n. 7090).

9.2. Ciò premesso, va rilevato che nella specie la CGT-2 ha confermato la decisione di primo grado e, quindi, l'operato dell'Ufficio sottolineando, da un lato, gli intrecci societari intercorrenti tra la contribuente e gli altri enti, nonché l'opacità delle rispettive gestioni, dall'altro, 'un fatto di singolare rilevanza', ovvero lo svolgimento dell'attività (rilevante ed ampia) da parte solo del dr. Cacciatori 'con l'ausilio di un semplice computer portatile' (penultima pagina della sentenza); infine, in relazione al progetto 'Avatar' l'unica affermazione attiene alla carenza probatoria della ricorrente, non costituendo le consulenze tecniche prodotte un mezzo di prova.

9.3. Trattasi di affermazioni apodittiche ed assertive, che non consentono in alcun modo di apprezzare l'*iter* logico posto a fondamento della decisione di appello. In particolare, si ritiene sussistente un 'intreccio societario' senza indicare, da un lato, gli elementi posti a base dell'assunto, dall'altro, la sua rilevanza ai fini dei rilievi mossi da ADE. Inoltre, con riferimento al progetto 'Avatar', la complessità e la rilevanza economica dell'operazione (e dei rilievi formulati da ADE) meritavano una motivazione ben al di sopra del mero riferimento all'attività svolta (esclusivamente e con PC portatile) dal dr. Cacciatori ed alle consulenze tecniche, ritenute *sic et simpliciter* non costituenti 'mezzo di prova'.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

9.4. Ancor più lontana dal minimo costituzionale è la motivazione resa in punto di sanzioni (censurata con l'ottavo motivo), affidata dalla CGT-2 alla seguente affermazione, tautologica e laconica: "quanto alle sanzioni si osserva che le stesse appaiono adeguate e proporzionate alla gravità delle violazioni e rispettose della normativa previsionale". Nessun cenno vi è alle plurime e dettagliate doglianze ed istanze formulate sul punto dalla contribuente.

10. L'accoglimento del primo motivo comporta, all'evidenza, l'assorbimento del secondo, terzo e quarto, così come l'accoglimento del quinto l'assorbimento del sesto.

11. Residua l'esame del settimo motivo.

11.1. Circa i costi ripresi a tassazione nell'avviso impugnato la CGT-2 ha affermato quanto segue: 'con riferimento ai costi e alle spese contestate occorre rilevare che delle stesse l'Ufficio ha già tenuto conto nell'avviso di accertamento essendo quest'ultimo stato emesso successivamente alla dichiarazione integrativa presentata dalla società'.

La ricorrente censura questo capo della decisione per omessa pronuncia (violazione dell'art. 112 c.p.c.).

Il motivo è infondato.

11.2. In tema di ricorso per cassazione, il vizio di omessa pronuncia, censurabile ex art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. per violazione dell'art. 112 c.p.c., ricorre ove il giudice ometta completamente di adottare un qualsiasi provvedimento, anche solo implicito di accoglimento o di rigetto ma comunque indispensabile per la soluzione del caso concreto, sulla domanda o sull'eccezione sottoposta al suo esame, mentre il vizio di omessa motivazione, dopo la riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., presuppone che un esame della questione oggetto di doglianza vi sia stato, ma sia affetto dalla totale pretermissione di uno specifico fatto storico oppure si sia tradotto nella mancanza assoluta di motivazione, nella motivazione apparente,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

nella motivazione perplessa o incomprensibile o nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili (Cass. 23/10/2024, n. 27551).

11.3. Nella specie la CGT-2 ha pronunciato (con la motivazione *supra* riportata, apparente e/o condivisibile o meno in punto di diritto, ma la questione non è rilevante non essendo stata censurata sotto tali aspetti) sulla deducibilità dei costi e delle spese, per cui non può ritenersi sussistente il lamentato vizio di omessa pronuncia.

12. In definitiva, conformemente alle conclusioni rassegnate dal P.G., vanno accolti il primo, il quinto e l'ottavo motivo, rigettato il settimo, assorbiti gli altri. La sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, perché proceda a nuovo esame in relazione alle censure accolte e provveda alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, il quinto e l'ottavo motivo di ricorso, rigettato il settimo, assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, perché proceda a nuovo esame in relazione alle censure accolte ed alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 16 settembre 2026.

Il Presidente

Roberta Crucitti

Corte di Cassazione - copia non ufficiale