



19896. 16

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

\*TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 23375/2010

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 19896

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

Dott. FRANCESCO TIRELLI - Presidente - Ud. 12/09/2016  
Dott. ENRICO SCODITTI - Consigliere - PU  
Dott. MARCO MARULLI - Consigliere -  
Dott. LAURA TRICOMI - Rel. Consigliere -  
Dott. RAFFAELE SABATO - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso 23375-2010 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- **ricorrente** -

**contro**

2016

3046

GAMBARDELLA CASH SRL in persona dell'Amm.re Unico, elettivamente domiciliato in ROMA PIAZZA REGINA MARGHERITA 27, presso lo studio dell'avvocato ISAIA SALES, rappresentato e difeso dagli avvocati FILIPPO CASTALDI, GLENDI CESARE FEDERICO giusta delega a

marginale;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 290/2009 della  
COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di SALERNO, depositata il  
28/09/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica  
udienza del 12/09/2016 dal Consigliere Dott. LAURA  
TRICOMI;

udito per il ricorrente l'Avvocato MARCHINI che ha  
chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato CASTALDI che  
ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. FEDERICO SORRENTINO che ha concluso  
per l'accoglimento del ricorso.

## RITENUTO IN FATTO

1. Sulla scorta delle risultanze emerse dal pvc redatto da funzionari dell'Agenzia delle entrate in data 26.05.2005, venivano emessi gli avvisi di accertamento per Iva e altro nn. REN022T00619 e REN022T00621/2005 per gli anni di imposta 2000 e 2001 nei confronti della società Gambardella Cash SRL (già Gambardella Cash SNC), esercente l'attività di vendita all'ingrosso di prodotti alimentari e non alimentari.

Per quanto di interesse nel presente processo era stata contestata alla società la illegittima emissione di fatture di vendita in regime di non imponibilità ex art.8, comma 1, lett. c) e comma 2, del DPR n.633/1972, in presenza di "dichiarazioni di intento" emesse da soggetti risultati privi del requisito di esportatore abituale, risultati interposti di comodo rispetto agli effettivi acquirenti, fatturazione eseguita dalla società contribuente con consapevole partecipazione alle operazioni fraudolente.

Il ricorso proposto in primo grado trovava accoglimento con la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Salerno n. 480/2006, appellata dall'Agenzia delle entrate.

Con sentenza n. 290/05/09, depositata il 28.09.2009 e non notificata, la Commissione Tributaria Regionale della Campania, sez. dist. di Salerno, ha rigettato l'appello.

2. La CTR ha escluso che la Amministrazione avesse provato la consapevole partecipazione della società alle operazioni fraudolente, affermando che la ricostruzione fatta dall'Ufficio dell'operato della contribuente era fondata su mere supposizioni, derivate da premesse indimostrate e prive di supporto probatorio.

3. Per la cassazione della sentenza ha proposto ricorso la Agenzia delle entrate, affidato a tre motivi. La società Gambardella SRL (già Gambardella Cash SRL) ha replicato con controricorso e memoria ex art.378 cpc.

## CONSIDERATO IN DIRITTO

1.1. La controricorrente ha eccepito la formazione di un giudicato interno conseguente, a suo dire, al passaggio in giudicato della sentenza della CTP di Salerno, perché l'atto di appello proposto dall'Agenzia avrebbe dovuto essere ritenuto inammissibile e tale inammissibilità - non rilevata dalla CTR- avrebbe

potuto essere rilevata d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, con la conseguente definitività della decisione di primo grado.

L'eccezione è inammissibile. Invero la stessa è carente sul piano dell'autosufficienza, poiché non trascrive – quanto meno nei passaggi principali – la sentenza di primo grado, le deduzioni di primo grado dell'Agenzia ed il successivo atto di appello, necessari ad un vaglio di fondatezza; inoltre, contraddittoriamente, si fonda proprio su un passo della pronuncia della CTR che, nell'esaminare la prima sentenza, pur avendo ritenuto che l'Amministrazione in appello avesse riproposto sostanzialmente quanto dedotto in primo grado, lungi dal dichiarare inammissibile l'appello, aveva deciso nel merito con statuizione che i controricorrenti avrebbero dovuto impugnare quanto meno con ricorso incidentale condizionato.

1.2. La controricorrente ha altresì eccepito l'inammissibilità del ricorso perché la Agenzia non avrebbe specificamente indicato gli atti su cui si fonda il ricorso, da cui risulterebbe l'esistenza di una unica regia imputabile alla società, e non avrebbe individuato la sede processuale ove gli stessi risultavano essere stati prodotti.

Anche questa eccezione è infondata. Dopo aver osservato che l'eccezione in parte contraddice quella precedente, va rilevato che la doglianza risulta smentita dalla stessa sentenza impugnata, ove si dà atto dell'esame da parte del Collegio, salvo a verificare se in modo esaustivo, dell'avviso di accertamento e del pvc del 26.05.2006 (fol.8), circostanza dalla quale si deduce, in assenza di comprovate contrarie emergenze, il regolare deposito degli atti nel corso del giudizio.

1.3. Anche l'eccezione di inammissibilità del ricorso per omessa censura di una autonoma *ratio decidendi* è infondata. Invero, contrariamente a quanto assume la controricorrente, la *ratio decidendi* non è fondata sull'applicazione del DL n.746/1983, ma sulla mancanza di prova da parte dell'Ufficio della consapevolezza della società contribuente di partecipare alla frode fiscale attuata con dichiarazioni di intento false, mancanza di prova che la CTR addebita all'Ufficio, sulla scorta di una errata interpretazione dei principi in tema di prova per presunzioni, puntualmente censurata dall'Agenzia delle entrate con i motivi di seguito esaminati.

1.4. Con la memoria è stata altresì eccepita l'inammissibilità del ricorso perché "farcito", mediante la riproduzione della documentazione di merito. L'eccezione, è infondata perché in realtà l'Ufficio ha trascritto la parte essenziale degli atti e documenti richiamati ed ha così operato la dovuta selezione (Cfr. Cass. nn.

25004/2015, 22185/2015), illustrando, attraverso una serie di passaggi logici e parti narrative, il percorso argomentativo posto a base dell'impugnazione.

2.1. Con il primo motivo di ricorso, si denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 39, comma 1, lett. d) del DPR n. 600/1973, degli artt. 2727-2729 cc e dell'art.115 cpc (artt.360, comma 1, n.3, cpc e 62, comma 1, del DLGS n.546/1992).

Avrebbe, invero, errato la CTR - a parere della ricorrente Agenzia - nel ritenere infondato l'accertamento dell'Ufficio per mancanza di prove certe ed inconfutabili della compartecipazione della società Gambardella Cash SAS al sistema di evasione fiscale rilevato dai verbalizzanti, violando i principi generali in tema di prova per presunzioni, che richiedono elementi di prova gravi, precisi e concordanti, ma non che forniscano l'assoluta certezza del fatto da dimostrare.

2.2. Con il secondo motivo si denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art.2727 cc (artt.360, comma 1, n.3, cpc e 62, comma 1, del DLGS n.546/1992), per aver omesso la CTR di valutare l'intero quadro indiziario - fondato, tra l'altro, sulla assoluta mancanza di strutture operative e di capacità finanziaria delle ditte formalmente acquirenti, ~~dalla~~ manifesta falsità delle dichiarazioni di intenti, ~~dalla~~ brevità dei rapporti commerciali con le ditte anzidette, ~~dalla~~ continua sostituzione di una ditta con l'altra, ~~dall'~~impiego degli stessi mezzi di trasporto, nonostante l'apparente diversità delle ditte acquirenti, ~~dalle~~ anomalie dei mezzi di pagamento (assegni circolari con numeri di serie consecutivi, etc.), ~~dalle~~ anomale maggiorazioni dei prezzi di vendita per tali periodi nei confronti degli intermediari, ~~dai~~ conseguimento dei premi di produttività da parte della fornitrice - utilizzato dall'Ufficio per ricostruire la sua contestazione a carico della società Gambardella Cash quale unica regista delle molteplici operazioni, anche in considerazione della sua esperienza e della sua capacità operativa, e per essersi limitata invece a svolgere considerazioni su singoli elementi indiziari in modo disaggregato, contrariamente a quanto asseritamente sostenuto nella sentenza.

2.3. Con il terzo motivo si denuncia la insufficiente ed illogica motivazione su fatti controversi e decisivi della causa (art.360, comma 1, n.5, cpc, e 62, comma 1, del DLGS n.56/1992) lamentando un esame sommario da parte della CTR degli elementi già ricordati adottati dall'Ufficio per dimostrare la consapevolezza della Gambardella Cash dell'attività illecita contestata, oltre che un iter motivazionale lacunoso ed illogico.

Secondo la ricorrente la CTR, posto che la ricorrenza della frode fiscale realizzata mediante false dichiarazioni di intenti presentate da soggetti falsamente interposti nelle operazioni di vendita della Gambardella Cash costituiva un fatto pacifico ed incontestato, avrebbe dovuto vagliare, nel rispetto delle regole probatorie, se la contribuente ne fosse inconsapevole.

2.4. I motivi possono essere trattati congiuntamente per connessione; sono fondati e vanno accolti.

2.5. Occorre innanzi tutto rilevare che, a norma dell'art. 2729 c.c., il giudice non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti e che in materia tributaria (benché l'art. 2729 c.c., comma 1, il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 4 e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, si esprimano al plurale), la giurisprudenza di questo giudice di legittimità ha ripetutamente affermato che il convincimento del giudice può fondarsi anche su un elemento unico, ma ha sempre ribadito che tale elemento deve in ogni caso essere preciso e grave e che la valutazione in proposito del giudice di merito non è censurabile in sede di legittimità, ove sorretta da motivazione adeguata e logicamente non contraddittoria (v. tra le altre Cass. n. 656/2014, 14068/2014).

Ne consegue che l'esistenza di "elementi presuntivi" (i.e.: indizi idonei a fondare una presunzione) forniti dall'Amministrazione a sostegno della propria pretesa comporta l'inversione dell'onere della prova, sempre che i suddetti elementi siano effettivamente tali (ossia idonei a fondare una presunzione).

Inoltre, in tema di prova per presunzioni, il giudice, chiamato a esercitare la sua discrezionalità nell'apprezzamento e nella ricostruzione dei fatti, deve esplicitare il criterio logico posto a base della selezione degli indizi e le ragioni del suo convincimento, tenendo conto che il relativo procedimento è necessariamente articolato in due momenti valutativi: il primo, di tipo analitico, volto a selezionare gli elementi che presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria, il secondo, di tipo sintetico, tendente ad una valutazione complessiva di tutte le emergenze precedentemente isolate, per accertare se esse siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva; è, pertanto, sindacabile in sede di legittimità la motivazione di tale percorso logico-giuridico quando siano stati pretermessi, senza darne ragione, uno o più fattori aventi, per condivisibili massime di esperienza, un'oggettiva portata indiziante (Cass. n.23201/2015).

2.6. Nel caso in esame, nonostante la pluralità di elementi proposti dalla Amministrazione, tra cui la falsità incontestata delle dichiarazioni di intenti, la oggettiva inesistenza di una serie di operazioni perché le ditte erano risultate prive dei requisiti di esportatore abituale ed evasori totali, la CTR in modo meramente assertivo si è limitata a qualificare il tutto come "mere supposizioni", aventi il carattere di mere illazioni o "semplici considerazioni" (fol. 8 della sent.) senza tuttavia supportare tale conclusione da una adeguata motivazione che consenta di comprendere il complessivo iter logico e motivazionale seguito e le modalità della disamina compiuta, che necessariamente avrebbero dovuto, invece, esaminare puntualmente gli indizi singolarmente ed all'interno del quadro di insieme costituito dalla complessa attività fraudolenta già accertata e non contestata, di modo da valutarne *funditus* la rilevanza indiziaria con riferimento alla consapevole partecipazione alla frode della Gambardella Cash ed al ruolo di regista prospettato dall'Amministrazione, conseguendo a tale valutazione, ove positiva, l'inversione dell'onere della prova liberatoria a carico della contribuente.

Ciò la CTR non ha fatto ed ha anche errato nel ritenere che la fattispecie in esame escludesse *in toto* la responsabilità del soggetto cedente rispetto al dichiarante cessionario

2.7. Invero, occorre rammentare che per costante giurisprudenza di questa Corte la non imponibilità delle cessioni all'esportazione fatte nei confronti di esportatori abituali - prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, lett. c), - è subordinata, nella disciplina del D.L. n. 746 del 1983, all'emissione di specifica "dichiarazione d'intento" da parte dell'esportatore (art. 1, comma 1, lett. c), mentre il soggetto cedente, una volta riscontrata la conformità alle disposizioni di legge, non è tenuto ad eseguire alcun altro controllo, rimanendo a carico di chi emette tale dichiarazione la responsabilità, anche penale, derivante dall'eventuale falsità (Cass. n. 21956/2010).

2.8. Tale affermazione di base non può, tuttavia essere scissa dai successivi approfondimenti espressi in altre pronunzie di questa stessa Corte, dirette a sottolineare che il beneficio fiscale sopra ricordato non può essere correlato alla sola formale sussistenza della dichiarazione, occorrendo che il contribuente cedente dimostri, in caso di dichiarazioni ideologicamente false, l'assenza di un proprio coinvolgimento nell'attività fraudolenta del cessionario. Si è, quindi, precisato che solo quando la dichiarazione stessa esista e non sia ideologicamente falsa o, comunque, il cedente non sia consapevole di tale falsità (cioè non abbia la

consapevolezza che l'operazione non gode dei presupposti di non imponibilità), per detto cedente l'operazione deve ritenersi non imponibile, a prescindere dalla prova dell'effettiva avvenuta esportazione della merce, non potendosi in caso contrario applicare la disciplina del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, per mancanza originaria dell'elemento che caratterizza quel modello legale (Cass. n. 7389/12; Cass. n. 13293/13).

Si è in tal modo dato continuità all'indirizzo in forza del quale la non imponibilità delle cessioni di beni asseritamente destinati all'esportazione, subordinata alla dichiarazione di intento del cessionario e al possesso dei requisiti soggettivi e oggettivi previsti dalla norma, viene meno qualora si accerti che tale dichiarazione sia ideologicamente falsa. In questo caso l'obbligo del cedente di assolvere successivamente l'IVA su tali beni può essere escluso solo nella misura in cui risulti provato che egli abbia adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere, al fine di assicurarsi che la cessione effettuata non lo conducesse a partecipare alla frode (Cass. nn. 12751/2011, 176/2015)). Va aggiunto che anche secondo i principi fissati dalla giurisprudenza comunitaria, è richiesto che l'operatore economico provi di non essere stato a conoscenza del fatto che in realtà non erano state soddisfatte le condizioni legali per l'applicazione del regime della non imponibilità, o di non essersene potuto rendere conto, pur facendo prova di tutta la diligenza di un commerciante avveduto (Corte giust. 21 febbraio 2008, causa C-271/06, Netto Supermarket GmbH).

2.9. Orbene, la sentenza impugnata mostra di non essersi adeguata ai principi sopra esposti e di avere, parimenti, dato luogo a motivazione gravemente carente.

Da un lato, infatti, la CTR muove dal convincimento che l'esistenza di una dichiarazione di intenti del cessionario esoneri *tout court* il cedente dalla verifica in ordine alla effettiva consistenza della stessa quando sussistano elementi idonei a desumerne l'inattendibilità. E ciò in contrasto ai principi espressi da questa Corte a proposito della corretta interpretazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, lett. c). Dall'altro, la decisione è gravemente carente nella parte in cui ha esaminato in modo superficiale e casuale gli elementi adottati dall'Ufficio, nonostante fosse stato già accertato incontestabilmente il carattere fraudolento delle operazioni e la dissonanza fra il contenuto delle dichiarazioni rilasciate alla Gambardella Cash da molteplici ditte e la loro effettiva esistenza e capacità commerciale, elementi indicati nel pvc del 26.05.2005 (v. quanto dedotto in ricorso alle pagg. 6 e ss.) di cui la CTR ha avuto conoscenza, come si evince dalla sentenza stessa.



2.10. Il fatto che il giudice di appello abbia trascurato tali elementi, limitandosi a desumere in modo assertivo la estraneità della Gambardella Cash agli stessi, rende palese anche il vizio di motivazionale prospettato dall'Agenzia ricorrente.

Nel caso di specie, infatti, a fronte della prospettazione in appello di specifiche circostanze, addotte per ottenere un diverso apprezzamento, sul piano logico e circostanziale, circa la ragionevole consapevolezza della già accertata ed incontestata falsità delle dichiarazioni di intento in capo alla cedente, la CTR ha totalmente tralasciato una adeguata ponderazione di tali elementi.

3. In conclusione, il ricorso va accolto su tutti i motivi e la sentenza va cassata, con rinvio alla CTR della Campania in altra composizione per nuovo esame alla luce di principi espressi e per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

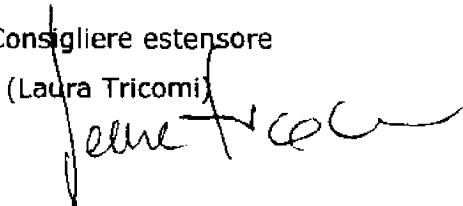
P.Q.M.

La Corte Suprema di cassazione

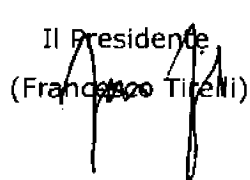
- accoglie il ricorso su tutti i motivi;
- cassa l'impugnata sentenza e rinvia alla CTR della Campania in altra composizione per il riesame alla luce dei principi espressi.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 12 settembre 2016.

Il Consigliere estensore  
(Laura Tricomi)



Il Presidente  
(Francesco Tirelli)



Il Direttore Amministrativo  
Dott. Stefano PALUMBO



DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
IL - 5 OTT 2016

Il Direttore Amministrativo  
Stefano PALUMBO