

Civile Ord. Sez. 5 Num. 6758 Anno 2026
Presidente: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE
Relatore: PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA MARIA GIULIA
Data pubblicazione: 20/03/2026

Oggetto: Tributi
2013

GIUDIZIO DI RINVIO-
OPERAZIONI
SOGGETTIVAMENTE
INESISTENTI

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al numero 10282 del ruolo generale dell'anno 2025,
proposto

Da

OIL TEC s.r.l. in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avv.to Massimo Bondioni (PEC:
massimobondioni@brescia.pecavvocati.it), giusta procura speciale allegata
al ricorso;

ricorrente -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato;

- controricorrente -

per la cassazione della sentenza n. **2992/25/2024**, della Corte di Giustizia
di II grado della Lombardia, depositata in data 12.11.2024, non notificata;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 12 marzo 2026 dal
Consigliere Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera;

RILEVATO CHE

1. In punto di fatto dalla sentenza impugnata e dagli atti di causa si evince
che : 1) a seguito di indagine espletata dall'Agenzia delle entrate- Direzione
provinciale di Monza nei confronti di NMI Impianti Industriali srl, l'Agenzia
delle entrate aveva emesso avviso di accertamento nei confronti di Oil Tec
srl con il quale aveva accertato, ai sensi dell'art. 39, comma 2, del DPR n.
600/73, in via induttiva, per il 2013, maggior reddito d'impresa, ai fini Ires
e Irap, nonché ripreso a tassazione l'Iva ritenuta indebitamente detratta in
relazione a fatture emesse da NMI Impianti Industriali s.r.l. afferenti ad
operazioni (esecuzione e costruzione di parti meccaniche relative ad
impianti complessi) soggettivamente inesistenti, irrogando anche le relative
sanzioni; 2) avverso il suddetto avviso Oil Tec s.r.l. aveva fatto ricorso
dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Brescia che, con sentenza
n. 114/2018, lo aveva accolto ritenendo illegittimo l'accertamento induttivo
stante la congruità del reddito dichiarato con gli studi di settore nonché
infondata la ripresa Iva avendo la società contribuente dimostrato
l'esecuzione delle prestazioni da parte del personale di NMI Impianti
Industriali sr.l.; 3) avverso la sentenza di primo grado, l'Agenzia delle
entrate aveva proposto appello dinanzi alla Commissione tributaria
regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, che, con sentenza
n. 108/25/2021, lo aveva accolto ritenendo che la società non aveva

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

provato i fatti di causa, mediante la produzione di documentazione certa ed opponibile ai terzi, essendosi limitata a depositare modulistica e ordinativi di lavoro in copia libera; 4) avverso la sentenza di appello, la società aveva proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi; 5) con ordinanza n. 27253 del 2022, la Corte di cassazione aveva accolto - con cassazione e rinvio della sentenza impugnata- il secondo motivo di ricorso (relativo all'assunta violazione degli artt. 2697 c.c. e 115 c.p.c.) per avere la CTR accolto l'appello erariale sul solo rilievo di un preteso deficit probatorio in cui sarebbe incorsa non solo la stessa odierna ricorrente, ma addirittura un soggetto (NMI Impianti Industriali s.r.l.) estraneo al giudizio, senza evidentemente verificare se l'Agenzia avesse adeguatamente provato (e, prim'ancora, offerto di provare) l'effettiva inesistenza delle operazioni in discorso; 6) riassunto il giudizio a cura della società contribuente, la Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, con la sentenza n. 2992/25/2024, aveva accolto l'appello dell'Ufficio confermando la legittimità dell'impugnato avviso.

2. In punto di diritto, per quanto di interesse, la CGT di II grado, in sede di rinvio, ha osservato che: 1) era fondata l'eccezione di formazione del giudicato sollevata dall'Ufficio con riguardo all'accertamento induttivo del maggior reddito di impresa ai fini Ires e Irap; 2) quanto alla ripresa Iva indebitamente detratta in relazione a fatture emesse da NMI Impianti Industriali s.r.l. afferenti ad operazioni (realizzazione di svariati prodotti di carpenteria metallica) soggettivamente inesistenti, l'Ufficio aveva assolto all'onere probatorio di dimostrare il ruolo di soggetto fittiziamente interposto assunto da NMI Impianti Industriali s.r.l., quale fornitrice della contribuente (nessuno dei lavoratori utilizzati da NMI s.r.l. per effettuare le prestazioni presso Oil Tec s.r.l. era risultato assunto dalla stessa, il cui certificato camerale attestava la presenza soltanto di quattro addetti; NMI s.r.l. non possedeva alcuna struttura operativa né beni strumentali e, nel 2013, aveva contabilizzato fatture fittizie relative per il 97% ad acquisti

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dalla società AFT s.r.l., risultata a propria volta società non operativa, mera cartiera, nonostante la movimentazione di consistenti somme di denaro; ingente credito maturato da NMI s.r.l. nei confronti di Oil Tec non oggetto di attività riscossiva; confluenza degli incassi pervenuti a NMI s.r.l. in capo a AFT s.r.l.; personale "distaccato" presso le officine di Oil Tec s.r.l. costituito da 24 lavoratori di nazionalità straniera tutti sconosciuti all'Anagrafe tributaria, soltanto 4 dei quali residenti in Italia, risultati tutti non percettori di alcun reddito dalle società NMI s.r.l. e AFT s.r.l.; mancato inserimento nel modello 770 di NMI s.r.l. di alcun lavoratore presuntivamente distaccato presso Oil Tec s.r.l.) nonché la consapevolezza da parte della contribuente del meccanismo fraudatorio desumibile dalle suddette "plurime anomalie"; a fronte di tale quadro indiziario, la contribuente non aveva assolto all'onere di provare *a contrario* la propria buona fede e la estraneità alla frode fiscale (contratti di appalto senza data certa; mancata produzione in giudizio dei "disegni e direttive" cui facevano riferimento i contratti di appalto; mancata verifica, attraverso visura camerale, del personale effettivamente dipendente dalla presunta appaltatrice NMI Impianti Industriali s.r.l.; mancata verifica della qualifica e professionalità dei lavoratori "distaccati" presso la propria sede per eseguire lavori, richiedenti specifiche competenze tecniche, di carpenteria metallica).

3. Avverso la suddetta sentenza OIL TEC s.r.l. propone ricorso per cassazione affidato a due motivi.

4. Resiste, con controricorso, l'Agenzia delle entrate.

5. E' stata formulata proposta di definizione anticipata del ricorso, in considerazione del rilievo di inammissibilità e/o manifesta infondatezza del ricorso, ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c.

6. La ricorrente ha chiesto la decisione ed è stata, quindi, disposta la trattazione in camera di consiglio, in applicazione degli artt. 375, 380bis e 380 bis.1 c.p.c.

7. La ricorrente ha depositato memoria illustrativa.

CONSIDERATO CHE

1. Con il primo motivo di ricorso si denuncia, in relazione all'art.360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 383 e 384 c.p.c., per avere la CGT di II grado, in sede di rinvio, disatteso il principio di diritto statuito dalla Corte di cassazione nella ordinanza n. 27253 del 2022, operando una nuova (ri)valutazione delle prove indiziarie al fine di accertare l'assolvimento o meno da parte dell'Ufficio dell'onere probatorio a suo carico. In tale modo, ad avviso della ricorrente, la CGT avrebbe – eccedendo i limiti del giudizio di rinvio quale processo c.d. "chiuso" – inammissibilmente rinnovato, in violazione del "*decisum cassatorio*", la fase istruttoria al fine di colmare il "vuoto probatorio" rilevato dalla Corte di cassazione.

2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. per avere la CGT di II grado, in sede di rinvio – dopo avere illegittimamente rivalutato le prove fornite dall'Ufficio- ritenuto, in violazione del principio distributivo dell'onere della prova, assolto l'onere probatorio posto a suo carico e, dunque, dimostrata la soggettiva inesistenza delle prestazioni oggetto delle contestate fatture; ciò, "cancellando" gli accertamenti già effettuati in primo e secondo grado e rianalizzando le prove ivi già scrutinate. In particolare, ad avviso della ricorrente, il giudice del rinvio, avrebbe violato il principio distributivo dell'onere della prova sia, nell'esaminare autonomamente, sostituendosi all'Agenzia, gli indizi da questa allegati in violazione del principio di diritto statuito nella ordinanza n. 27253 del 2022, sia nel fare ricadere, nuovamente su Oil Tec s.r.l. l'onere di fornire la prova contraria.

3.I motivi- da trattarsi congiuntamente con connessione- sono infondato il primo e inammissibile il secondo.

4. Con la ordinanza n. 27253 del 2022 depositata il 15.9.2022, questa Corte ha ritenuto fondato il secondo motivo di ricorso con il quale la contribuente aveva dedotto la violazione degli artt. 2697 c.c. e 115 c.c. per avere la CTR invertito la regola dell'onere probatorio in tema di operazioni soggettivamente inesistenti, gravante sull'Amministrazione e non già, come invece affermato, sul contribuente.

In particolare, nella detta ordinanza, questa Corte – dopo avere richiamato il principio di ripartizione dell'onere probatorio in tema di operazioni soggettivamente inesistenti per cui la prova della natura di "cartiera" dell'emittente la fattura, nonché della connivenza del cessionario/committente, che indebitamente utilizzi detta fattura, avvalendosi dell'interposizione dello stesso emittente, dev'essere fornita dall'Amministrazione, anche mediante presunzioni e solo ove tale onere sia assolto dalla parte pubblica emerge dunque, l'onere dello stesso committente di dimostrare l'effettività delle operazioni o la propria buona fede (è richiamata, *ex multis*, Cass. n. 17818/2016)- ha affermato che *"la C.T.R. era incorsa nella denunciata violazione dell'art. 2697 c.c., perché [aveva] disposto l'accoglimento dell'appello erariale sul solo rilievo di un preteso deficit probatorio in cui sarebbe incorsa non solo la stessa odierna ricorrente, ma addirittura un soggetto (NMI Impianti Industriali s.r.l.) estraneo al giudizio, senza evidentemente verificare se l'Agenzia avesse adeguatamente provato (e, prim'ancora, offerto di provare) l'effettiva inesistenza delle operazioni in discorso"*.

5. Posto quanto sopra, va ricordato che i limiti dei poteri attribuiti al giudice di rinvio sono diversi a seconda che la pronuncia di annullamento abbia accolto il ricorso per violazione o falsa applicazione di norme di diritto, ovvero per vizi di motivazione in ordine a punti decisivi della controversia, ovvero per entrambe le ragioni: nella prima ipotesi, il giudice deve soltanto uniformarsi, ex art. 384, comma 1, c.p.c., al principio di diritto enunciato dalla sentenza di cassazione, senza possibilità di modificare l'accertamento

e la valutazione dei fatti acquisiti al processo, mentre, nella seconda, non solo può valutare liberamente i fatti già accertati, ma anche indagare su altri fatti, ai fini di un apprezzamento complessivo in funzione della statuizione da rendere in sostituzione di quella cassata, ferme le preclusioni e decadenze già verificatesi; nella terza, infine, la sua "potestas iudicandi", oltre ad estrinsecarsi nell'applicazione del principio di diritto, può comportare la valutazione "ex novo" dei fatti già acquisiti, nonché la valutazione di altri fatti, la cui acquisizione, nel rispetto delle preclusioni e decadenze pregresse, sia consentita in base alle direttive impartite dalla decisione di legittimità (Sez. 2, Sentenza n. 448 del 14/01/2020; SU n. 11303 del 2014). In ipotesi di cassazione con rinvio per violazione di norme di diritto, il giudice del rinvio deve uniformarsi non solo alla "regola" giuridica enunciata, ma anche alle premesse logico-giuridiche della decisione, e attenersi agli accertamenti già compresi nell'ambito di tale enunciazione, senza poter estendere la propria indagine a questioni che, pur se in ipotesi non esaminate nel giudizio di legittimità, costituiscono il presupposto stesso della pronuncia, formando oggetto di giudicato implicito interno, atteso che il riesame delle suddette questioni verrebbe a porre nel nulla o a limitare gli effetti della sentenza, in contrasto col principio di intangibilità della stessa (Sez. 1, Sentenza n. 7091 del 03/03/2022; Cass. n. 20887 del 2018).

6. Invero, nella ordinanza n. 27253 del 2022, il rinvio al giudice di merito era stato motivato, in punto di diritto, proprio dalla necessità di fare accertare da quest'ultimo se l'Amministrazione avesse fornito – anche presuntivamente – la prova della soggettiva inesistenza delle prestazioni contestate e della conoscibilità della stessa da parte della contribuente. In tale quadro, la CGT, come richiesto, ha esaminato la documentazione e verificato l'assolvimento dell'onere probatorio da parte dell'Ufficio.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

In particolare, il giudice del rinvio, dando puntuale attuazione al principio di diritto contenuto nella suddetta ordinanza e colmando quel *deficit* di valutazione del giudice di appello (nella sentenza impugnata della CTR, sez. st. di Brescia, n. 108/25/2021) rilevato da questa Corte con riguardo alle prove presuntive già acquisite al processo, quanto all'assolvimento o meno dell'onere probatorio gravante sull'Ufficio in tema di operazioni soggettivamente inesistenti (*"senza evidentemente verificare se l'Agenzia avesse adeguatamente provato -e, prim'ancora, offerto di provare- l'effettiva inesistenza delle operazioni in discorso"*), ha ritenuto – con un apprezzamento di merito non sindacabile in sede di legittimità – che l'Ufficio avesse offerto elementi indiziari gravi, precisi e concordanti sia in ordine al ruolo di soggetto fittiziamente assunto dalla società NMI Impianti Industriali s.r.l. quale fornitrice della contribuente (*"nessuno dei lavoratori utilizzati da NMI s.r.l. è risultato assunto da codesta società il cui certificato camerale attesta la presenza di soli 4 addetti quale valore medio desunto peraltro dalla comparazione dei singoli trimestri due dei quali -terzo e quarto trimestre- indicano addirittura l'inesistenza di addetti. Aggiungasi, poi, che le indagini effettuate dall'AdE di Monza hanno posto in evidenza che NMI s.r.l. non possedeva alcuna struttura operativa e neppure beni strumentali e, nel medesimo anno d'imposta 2013, aveva contabilizzato fatture per operazioni inesistenti costituenti il 97% dei propri acquisti dalla società AFT s.r.l. risultata, a propria volta, società non operativa e, dunque, mera cartiera movimentante consistenti somme di denaro. Dunque, entrambe codeste società assumevano un ruolo di fittizio fornitore di prestazioni a beneficio del fruitore apparente finale, nella fattispecie Oil Tec s.r.l., che utilizzava tali fatturazioni per coprire la fonte di costi in nero. Ulteriore rilevante elemento presuntivo è costituito dall'ingente credito maturato da NMI nei confronti di Oil Tec non oggetto di attività riscossiva e, inoltre, il fatto che, comunque, gli incassi pervenuti a NMI s.r.l. confluivano con consequenziali movimentazioni contabili in capo ad AFT s.r.l. Quanto poi al personale "distaccato" presso le officine di Oil Tec s.r.l., si è trattato di 24*

lavoratori di nazionalità straniera tutti sconosciuti all'Anagrafe Tributaria, solo 4 dei quali residenti in Italia che, peraltro, non risultano aver percepito redditi dalle società AFT s.r.l. e NMI s.r.l. Ancora, il modello 770 di NMI Impianti s.r.l. non contempla alcuno dei lavoratori che avrebbero effettuato le prestazioni presso Oil Tec s.r.l.) sia in ordine alla conoscibilità da parte della società contribuente del meccanismo fraudatorio in questione ("siffatte plurime "anomalie" Oil Tec non potesse non sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza richiesta ad un imprenditore attento e prudente, che le prestazioni fatturate provenivano da un soggetto assolutamente privo di struttura e personale necessario all'espletamento dell'appalto"...).

A fronte del ritenuto assolvimento dell'onere probatorio da parte dell'Ufficio, la CGT in sede di rinvio - in ossequio al principio distributivo dell'onere della prova richiamato nella ordinanza n. 27253 del 2022 da questa Corte (era stata richiamata *ex multis*, Cass. n. 17818/2016, confermata da successive pronunce, tra cui Cass. n. 9851 del 10/04/2018, Cass., 28 dicembre 2022, n. 37889, Cass. n. 2922/2022; Cass. n. 33620/2023; Cass. n. 16361/2024; Cass. n. 13324/2025; Cass. n. 3949/2025) - ha ritenuto, con un apprezzamento di merito non sindacabile, non assolto l'onere della prova a contrario a carico della contribuente ("*espletamento dell'appalto del quale era stata fornita dalla contribuente documentazione priva di data certa... dalla semplice disamina di un'ordinaria visura camerale, Oil Tec ben avrebbe potuto rilevare l'inesistenza di un rapporto di dipendenza tra i lavoratori distaccati presso di sé e la presunta appaltatrice NMI s.r.l. I contratti d'appalto poi, al pari di una formale regolarità contabile costituiscono il minimo, indispensabile impianto apparente in assenza del quale neppure vi sarebbe discussione. Merita inoltre osservare che i contratti fanno riferimento a costruzioni di carpenteria secondo "disegni ed indicazioni" provenienti da Oil Tec s.r.l. la quale, tuttavia, non ne ha curata la produzione in giudizio indispensabile per valutare in concreto la natura delle prestazioni e la conformità a quanto poi descritto nelle singole fatture ove*

vien sempre fatto sistematico riferimento a "disegni e direttive" della committente. Assume, inoltre, Oil Tec di aver appreso a posteriori "che detto personale fosse stato irregolarmente assunto da NMI medesima", ma sarebbe bastata la richiesta alla presunta appaltatrice di idonea documentazione comprovante la sussistenza del rapporto di dipendenza per fugare ogni dubbio al riguardo, non solo in ragione delle dissonanti evidenze scaturenti dal certificato camerale circa la sostanziale inesistenza di personale dipendente ma, anche, e, soprattutto, per l'accertamento della qualifica dei lavoratori distaccati a garanzia della professionalità necessaria per la realizzazione dei numerosi prodotti di carpenteria descritti nelle fatture all'evidenza non di ordinaria e seriale realizzazione affidabile a personale non qualificato. L'andamento dei fatti, invece, narra di un sostanziale affidamento "al buio" di Oil Tec sulla capacità operativa di NMI s.r.l. e sulla competenza professionale del personale che, certamente, codesta presunta appaltatrice non poteva certo fornirle non trattandosi di lavoratori alle sue dipendenze...).

7. In conclusione, il ricorso va rigettato.

8. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

9. Ai sensi del terzo comma dell'art. 380-bis cod. proc. civ. «la Corte ... quando definisce il giudizio in conformità alla proposta applica il terzo e il quarto comma dell'articolo 96» (disposizione immediatamente applicabile anche ai giudizi in corso alla data del 1° gennaio 2023 per i quali a tale data non era stata ancora fissata udienza o adunanza in camera di consiglio, come nella specie: cfr. Cass., Sez. U, Ordinanza n. 27195 del 22/09/2023; Sez. U, Ordinanza n. 27433 del 27/09/2023; Cass. n. 28318 del 2023). La norma sottende una valutazione legale tipica del legislatore delegato, in ragione della quale l'applicazione delle sanzioni — di quelle del terzo comma come di quelle del quarto comma dell'art. 96 — non è subordinata ad una valutazione discrezionale ma discende, «di default», dalla definizione del

giudizio in conformità alla proposta (Cass. n. 27947/2023). La novità normativa introdotta dall'art. 3, comma 28, lett. g), d.lgs. 149/2022 contiene, nei casi di conformità tra proposta e decisione finale, una valutazione legale tipica, ad opera del legislatore, della sussistenza dei presupposti per la condanna ad una somma equitativamente determinata a favore della controparte (art. 96, terzo comma, c.p.c.) e di una ulteriore somma non inferiore ad euro 500,00 e non superiore ad euro 5.000,00 a favore della Cassa delle ammende (art. 96, quarto comma, c.p.c.). In tal modo, risulta codificata una *ipotesi di abuso del processo*, peraltro da iscrivere nel generale istituto del divieto di lite temeraria nel sistema processuale (v. Cass., sez. 5, Ord. n. 27414 del 2024; sez. 1, Ordinanza n. 26385 del 2024; Cass. S.U. n. 27195 del 2023 anche per quanto riguarda la disciplina intertemporale).

10. La Corte fissa in euro 5.400,00 la sanzione ai sensi dell'art. 96, comma 3, c.p.c., ed in euro 2.700,00 quella ai sensi del comma 4 della medesima disposizione, atteso il carattere pacifico dei principi giurisprudenziali applicati e la manifesta infondatezza del ricorso, per i motivi ampiamente esposti.

P.Q. M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali che liquida in euro 10.800,00 per compensi oltre spese prenotate a debito.

condanna la ricorrente a pagare l'ulteriore importo di euro 5.400,00 in favore della controricorrente, ai sensi dell'art. 96, comma 3, c.p.c.;

condanna la ricorrente a pagare l'ulteriore importo di euro 2.700,00 in favore della cassa delle ammende, ai sensi dell'art. 96, comma 4, c.p.c.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della I. n. 228 del 2012, dà atto della

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma il 12 marzo 2026

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli

Corte di Cassazione - copia non ufficiale