

## Cassazione civile: principio di chiarezza nella formulazione dei motivi di impugnazione (art. 360 c.p.c.)

NOTA A CASSAZIONE CIVILE, SEZIONE V, ORDINANZA 23 GENNAIO 2019 N. 1831

Carlo Maria Pisana\*

*Con ordinanza Cass. V, 23 gennaio 2019, n. 1831 la Corte di Cassazione civile nel ribadire che devono ritenersi inammissibili i motivi di impugnazione per cassazione formulati in modo contestuale e indistinto, richiama il “principio di chiarezza che presiede alla formulazione dei motivi di ricorso per cassazione”. Nel presente articolo si cerca di ricostruire tale principio, peraltro talvolta invocato nelle difese dell’Avvocatura dello Stato davanti al giudice di legittimità.*

L’ordinanza Cass. V, 23 gennaio 2019, n. 1831 della Corte di Cassazione, ribadita l’inammissibilità dei motivi di impugnazione per cassazione formulati in modo contestuale e indistinto, richiama a giustificazione della decisione il “*principio di chiarezza che presiede alla formulazione dei motivi di ricorso per cassazione*”. Al fine di ricercare il significato da attribuire a tale nozione, appare opportuno partire dai fatti di causa.

### 1. Il fatto.

La pronuncia in esame trae origine da una lite tributaria proposta da una società di informatica, a cui il Fisco aveva ripreso a tassazione l’Iva detratta, nonché i costi dedotti, in relazione a operazioni ritenute soggettivamente inesistenti per l’adozione del noto schema della “frode carosello”.

La società aveva impugnato gli atti impositivi, restando soccombete in primo e secondo grado. Essa aveva pertanto proposto ricorso per cassazione, criticando la sentenza della Commissione Regionale Tributaria del Lazio (l’ordinanza in commento per un errore materiale parla della CT della Basilicata) a mezzo di tre motivi.

Qui rileva prendere in considerazione la formulazione del primo e del terzo, di cui si riporta la rubrica:

*“1) violazione dell’art. 360 c. 1 n. 5 in relazione all’art. 2697 c.c. e all’art. 2729 c.c., alla c.m. 45/D del 17 novembre 2005 per incompleta ricostruzione del fatto storico complesso e per insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia”;*

*“3) violazione dell’art. 360 c. 1 nn. 3 e 5 per falsa applicazione di norme di diritto in relazione al combinato disposto degli artt. 19 e 21 del d.p.r. 633/72, nonché omessa motivazione su un punto decisivo della controversia”.*

---

(\*) Avvocato dello Stato.

Come preannunciato dalla rubrica dei due motivi in esame, l'argomentazione che seguiva in entrambi i casi si risolveva in una critica libera della sentenza di merito, portata sotto più profili, astrattamente censurabili in sede di legittimità, ma concretamente svolti in modo contestuale e indistinto e pertanto l'argomentazione non risultava riferibile ai motivi indicati dall'art. 360 c.p.c., se non attraverso un'operazione ermeneutica del testo dell'atto difensivo.

L'Avvocatura, costituitasi con controricorso e ricorso incidentale condizionato per l'Erario, oltre a contestare il fondamento delle doglianze nel merito, aveva brevemente segnalato l'inammissibilità dei due motivi predetti.

## 2. La pronuncia.

In relazione a tale contesto processuale, la Corte ha ribadito l'inammissibilità dei motivi volti a lamentare in modo contestuale e indistinto più censure.

I passi rilevanti dell'ordinanza in commento hanno il seguente tenore testuale:

- in relazione al primo motivo, *“il motivo è inammissibile, traducendosi in una inestricabile commistione di violazioni di legge e vizi motivazionali, lamentando la ricorrente, al contempo, sia l'errata ripartizione dell'onere della prova, sia il difetto del ragionamento presuntivo da parte del giudice di merito, sia l'omessa considerazione di elementi fattuali asseritamente costitutivi della fattispecie”*;

- in relazione all'altro, *“pure tale censura è inammissibile, presentando i medesimi vizi rilevati con riguardo al primo motivo, con evidente violazione del principio di chiarezza che presiede alla formulazione dei motivi di ricorso per cassazione”*.

Ora, l'inammissibilità dei ricorsi formulati con le modalità di cui sopra non costituisce una novità. La novità sta invece nel motivare tale inammissibilità mediante il riferimento ad un “principio di chiarezza”, da ritenersi sotteso alle norme che presiedono alla formulazione dei motivi di impugnazione in sede di legittimità. Questa espressione è stata talvolta impiegata nelle difese in cassazione allo scopo di puntualizzare che al ricorrente incombe l'onere di formulare i motivi di ricorso in modo, non soltanto specifico, ma anche chiaramente ed inequivocabilmente riferibile ad uno dei motivi predeterminati dalla legge processuale.

## 3. La ricostruzione teorica.

A nostro avviso, tale onere di chiarezza imposto alla parte ricorrente trova ragione nella stessa natura di giudizio a critica vincolata propria dell'impugnazione per cassazione.

La caratteristica di giudizio a critica vincolata comporta, infatti, l'impossibilità per il giudice di legittimità di giudicare in ordine a censure che non siano riconducibili alle tipologie predefinite dalla legge processuale, ossia

dall'art. 360 c.p.c. Siffatta peculiarità è legata alla stessa origine storica del giudizio di legittimità. Come è noto, le moderne corti di cassazione derivano dall'archetipo maturato nel travaglio intellettuale della Rivoluzione Francese. Per essere più precisi, l'Assemblea nazionale, con decreto del 27 novembre 1790, istituì il "*Tribunal de Cassation*". Ma la nuova istituzione fu collocata presso il corpo legislativo e non presso quello giurisdizionale, proprio perché volta a fornire la corretta interpretazione delle norme, in cui i principi rivoluzionari ravvisavano la volontà del Popolo. In quell'occasione fu chiarito il fondamentale carattere del giudizio di legittimità, che lo caratterizza anche oggi: in nessun caso la Corte potrà conoscere "*du fond des affaires*" e la sua competenza sarà limitata all'accertamento della "*contravvention au texte de la loi*". L'Assemblea precisò fin da allora, che non si trattava di un terzo grado di giudizio, poiché "*il y aurait deux degrés de jurisdiction en matière civile*". La Cassazione nacque quindi come custode della legge con il compito di "*annullare le sentenze e non giudicare*" e anche oggi mantiene tale carattere, benché sia ormai da secoli parte integrante del potere giurisdizionale, di cui anzi costituisce nel nostro ordinamento l'organo supremo (R.D. 30 gennaio 1941, n. 12, Art. 65).

#### *4. La giurisprudenza della Corte di Cassazione in tema di formulazione dei motivi contestuali e indistinti.*

La delimitazione dell'ambito della cognizione del giudice di legittimità, benché abbia lontane origini storiche, è cosa attuale e la giurisprudenza della nostra Corte di Cassazione ha ribadito, anche in tempi a noi vicini, l'attualità di tale principio. Pacificamente si esclude infatti l'ammissibilità delle censure volte ad ottenere un riesame del merito della controversia (Cass. civ. Sez. Unite, 4 marzo 2016, n. 4254). In proposito la Corte afferma costantemente che:

*“Con la proposizione del ricorso per cassazione, il ricorrente non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sé coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove è sottratto al sindacato di legittimità, dal momento che, nell'ambito di quest'ultimo, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione”* (Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 7 aprile 2017, n. 9097; in senso analogo: Cass. civ. Sez. lavoro, 24 gennaio 2017, n. 1749; Cass. civ. Sez. VI - 1 Ordinanza, 21 settembre 2016, n. 18542; Cass. civ. Sez. V, 13 settembre 2013, n. 20973).

Il Giudice di legittimità quindi, come il suo antenato francese, non conosce “*du fond des affaires*”, del merito delle liti, ma ha una cognizione limitata alla disamina della ricorrenza o meno di alcuni vizi della sentenza di merito predeterminati dal legislatore.

La preclusione della piena conoscenza del merito delle liti ha come corollario la natura vincolata del giudizio di legittimità. Infatti, se il giudice di legittimità non può conoscere liberamente tutta la controversia, allora può conoscere soltanto la parte oggetto di impugnazione entro il limite costituito dalle tipologie di censure rimesse alla sua cognizione dalla legge (nel nostro ordinamento i nn. da 1 a 5 del comma 1 dell’art. 360 c.p.c.). Ma, se la cognizione è delimitata a determinate censure, è allora indispensabile che possano ammettersi soltanto i motivi di impugnazione, che siano riportabili alle censure predeterminate dalla legge processuale in modo specifico e distinto.

È pertanto coerente con tale impostazione la costante giurisprudenza della Corte, che ritiene inammissibili le censure che non si riferiscano distintamente ai vizi censurabili elencati dall’art. 360 c.p.c. In proposito la Corte ha affermato che:

*“Il ricorso appare inammissibile e se ne propone il rigetto.*

*Infatti, con l'unico motivo di impugnazione (privo di rubrica) la parte qui ricorrente si duole - contemporaneamente e sotto una molteplicità di profili tra loro confusi e inestricabilmente combinati - dell'esito della controversia, censurando liberamente le conclusioni a cui il giudice del merito è pervenuto.*

*Siffatto modo di articolare la censura nei confronti della decisione impugnata (nel difetto di qualsivoglia coordinamento con le fattispecie di vizio tassativamente previste dall'art. 360 c.p.c.) non è rispettoso del sistema processuale vigente, in relazione alla formula prevista per il ricorso per cassazione, così come inverte la norma dell'art. 360 c.p.c.*

*A tal proposito, basta qui richiamare il noto principio giurisprudenziale secondo cui: "Il giudizio di cassazione è un giudizio a critica vincolata, delimitato e vincolato dai motivi di ricorso; il singolo motivo, infatti, anche prima della riforma introdotta con il D.Lgs. n. 40 del 2006, assume una funzione identificativa condizionata dalla sua formulazione tecnica con riferimento alle ipotesi tassative di censura formalizzate con una limitata elasticità dal legislatore. La tassatività e la specificità del motivo di censura esigono, quindi, una precisa formulazione, di modo che il vizio denunciato rientri nelle categorie logiche di censura enucleate dal codice di rito" (Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., 8 gennaio 2014, n. 186).*

Ancora più pregnante nell’enunciazione di un’esigenza di enunciazione chiara e distinta dei motivi riferibili alle tipologie ammesse dall’art. 360 c.p.c. appare la seguente motivazione:

*“il motivo del ricorso principale è inammissibile, in quanto sotto la rubrica che denuncia la nullità della sentenza e contestualmente il vizio della*

*sua motivazione, i vizi proposti sono generici e privi della specificità, manca l'individuazione delle norme alla stregua delle quali la sentenza impugnata sarebbe nulla, nè emergono con chiarezza quali siano gli elementi necessari per individuare le dedotte violazioni processuali; ... È, infatti, insegnamento di questa Corte, quello secondo cui "Il giudizio di cassazione è un giudizio a critica vincolata, delimitato e vincolato dai motivi di ricorso, che assumono una funzione identificativa condizionata dalla loro formulazione tecnica con riferimento alle ipotesi tassative formalizzate dal codice di rito. Ne consegue che il motivo del ricorso deve necessariamente possedere i caratteri della tassatività e della specificità ed esige una precisa enunciazione, di modo che il vizio denunciato rientri nelle categorie logiche previste dall'art. 360 c.p.c., sicchè è inammissibile la critica generica della sentenza impugnata, formulata con un unico motivo sotto una molteplicità di profili tra loro confusi e inestricabilmente combinati, non collegabili ad alcuna delle fattispecie di vizio enucleata dal codice di rito" (Cass. civ. Sez. V, Sent., 9 novembre 2016, n. 22766).*

Quest'ultima pronuncia merita attenzione anche per due ulteriori aspetti.

In primo luogo, fa riferimento alla "rubrica", ossia al titolo che precede l'enunciazione del motivo nella prassi espositiva delle impugnazioni per cassazione, rilevando già da tale elemento il carattere indistinto del motivo di impugnazione poi dichiarato inammissibile. La "rubrica" dell'atto difensivo peraltro da mero elemento stilistico, privo di rilievo giuridico, tende ad assumere una valorizzazione nell'attuale diritto vivente, quale indispensabile elemento di anticipazione della esposizione del motivo di impugnazione. Si richiama in proposito il "protocollo d'intesa" del 17 dicembre 2015 tra il Primo Presidente della Corte e il Presidente del Consiglio Nazionale Forense, che nell'"*adottare un modulo redazionale dei ricorsi*" per cassazione, indica la "*sintesi dei motivi*" e in relazione alla esposizione dei motivi richiede che questi rispondano al criterio di "*specificità e concentrazione*". Tale documento, sia pur privo di valore precettivo proprio, assume comunque valore indicativo dell'orientamento condiviso della Corte in tema di applicazione delle norme processuali.

In secondo luogo, la pronuncia del 2016 puntualizza che non soltanto i motivi devono essere specifici e rispondenti a quelli predeterminati dalla legge processuale, ma anche che devono emergere "*con chiarezza*" dall'esposizione contenuta nel ricorso.

La ragione sottesa al predetto onere di chiarezza nella specifica formulazione dei motivi di censura è rappresentata in modo puntuale nella motivazione di una sentenza non recentissima. La Corte, nel dichiarare inammissibili alcuni motivi d'impugnazione formulati in modo indistinto e contestuale, ebbe occasione di chiarire che:

*"l'esposizione diretta e cumulativa delle questioni concernenti l'apprezzamento delle risultanze acquisite al processo e il merito della causa mira a*

*rimettere al giudice di legittimità il compito di isolare le singole censure teoricamente proponibili, onde ricondurle ad uno dei mezzi d'impugnazione enunciati dall'art. 360 cod. proc. civ., per poi ricercare quale o quali disposizioni sarebbero utilizzabili allo scopo, così attribuendo, inammissibilmente, al giudice di legittimità il compito di dare forma e contenuto giuridici alle lagnanze del ricorrente, al fine di decidere successivamente su di esse”* (Cass. civ. Sez. I, 23 settembre 2011, n. 19443). Tale pronuncia ha il pregio di puntualizzare inoltre quale sia il limite dei poteri di interpretazione dell'atto processuale propri del Giudice di legittimità: a questi non può attribuirsi infatti il compito di ricercare e individuare le censure riconducibili ai vizi codificati all'interno dell'esposizione compiuta dalla parte.

A nostro avviso, peraltro, l'onere di chiarezza nell'esposizione dei motivi di cassazione risponde non soltanto agli interessi pubblicistici sottesi alla configurazione del giudizio di legittimità, ma anche al diritto di difesa della parte resistente, la quale deve essere posta in grado di esercitare la propria difesa nei confronti di una domanda chiara, che non imponga la necessità di ricorrere alla difesa “bifida”. Ci si riferisce a quella tecnica defensionale in virtù della quale, a fronte di una domanda ambigua del ricorrente, espone distintamente le proprie controdeduzioni in relazione alle diverse ipotesi di possibile interpretazione del ricorso di controparte (“*per il caso in cui l'avverso motivo abbia inteso ...*”) per contestarle entrambe.

Il principio di chiarezza sembra quindi esprimere l'esigenza apprezzabile a che i motivi di ricorso per cassazione siano specifici e riferibili a uno dei vizi codificati dal legislatore e che, inoltre, tanto emerga in modo palese, senza cioè il concorso di una particolare opera di interpretazione dell'atto processuale da parte del Giudicante.

L'affermazione del principio di chiarezza, ossia dell'onere di indicazione dei motivi in modo distinto e palesemente riferibile alle tipologie previste dall'art. 360 c.p.c., non deve però spingersi fino a pretendere l'adozione di inderogabili formule. Non sarebbe insomma auspicabile un ritorno alle cinque “*legis actiones*”, esperibili soltanto mediante la pronuncia di “*certa verba*”. La tendenza ad un certo ritorno al formalismo propria delle legislazioni processuali degli ultimi anni, così come di una parte della giurisprudenza di legittimità, è opportunamente bilanciata dall'opposta tendenza volta a circoscrivere le ipotesi di inammissibilità alle violazioni più gravi.

In relazione allo specifico tema della formulazione dei motivi qui trattato, la Corte ha affermato che:

- l'erronea intitolazione del motivo di ricorso per cassazione non osta alla riqualificazione della censura e alla sua sussunzione in altre fattispecie di cui all'art. 360, comma 1, c.p.c., né determina l'inammissibilità del ricorso, se dall'articolazione del motivo sia chiaramente individuabile il tipo di vizio denunciato (Cass. civ. Sez. V Ord., 23 gennaio 2019, n. 1802);

- *“il fatto che un singolo motivo sia articolato in più profili di doglianza, ciascuno dei quali avrebbe potuto essere prospettato come un autonomo motivo, non costituisce, di per sè, ragione d'inammissibilità dell'impugnazione, dovendosi ritenere sufficiente, ai fini dell'ammissibilità del ricorso, che la sua formulazione permetta di cogliere con chiarezza le doglianze prospettate”* (Cass. civ. Sez. V, Ord., 5 dicembre 2018, n. 31443 e Cass. civ. Sez. Unite Sent., 6 maggio 2015, n. 9100);

- fermo che il ricorso per cassazione *“deve essere articolato in specifici motivi riconducibili in maniera immediata ed inequivocabile ad una delle cinque ragioni di impugnazione stabilite dalla citata disposizione”*, la Corte ha puntualizzato che non è necessaria adozione di formule sacramentali o l'esatta indicazione numerica di una delle predette ipotesi e pertanto, anche quando sia stata omessa l'indicazione della specifica fattispecie di cui all'art. 360 c.p.c. il motivo è comunque ammissibile quando *“rechi univoco riferimento”* alla censura che la parte ha inteso far valere (Cass. S.U. n. 17931 del 24 luglio 2013).

In definitiva, l'inammissibilità non può derivare dal semplice fatto che la parte abbia indicato in modo erroneo la tipologia di censura, per esempio qualificandola in relazione al n. 4 in luogo che al n. 5 dell'art. 360 c.p.c., né è indispensabile la stessa indicazione del numero riferito al vizio che si intende fare valere, né dalla indicazione in un'unica rubrica di censure diverse che avrebbero trovato migliore esposizione se trattate distintamente,

Ma resta indispensabile che la censura proposta dalla parte ricorrente sia individuabile in modo palese e inequivoco. Pertanto le predette omissioni o errate indicazioni darebbero luogo a inammissibilità, qualora non fossero presenti altri elementi nella rubrica o nell'argomentazione e in particolare nella conclusione del motivo, che rendano evidente l'univoco riferimento a uno dei motivi predeterminati dalla legge processuale.

## 5. Conclusione.

L'ordinanza in commento richiama il risultato della elaborazione giuridica che precede, facendo propria l'espressione sintetica *“principio di chiarezza”*.

In conclusione, tale *“principio di chiarezza che presiede alla formulazione dei motivi di ricorso per cassazione”* trova la sua fonte positiva direttamente nell'art. 360 c.p.c. e si può individuare nell'onere della parte ricorrente, a pena di inammissibilità, di formulare in modo specifico, distinto, univoco e chiaro, i motivi di impugnazione, che intende sottoporre al giudice di legittimità. Ai fini dell'assolvimento di tale onere assume rilievo, ma non determinante, anche l'indicazione sintetica contenuta nella “rubrica” del singolo motivo e nell'intestazione del ricorso. La nozione non appare inutile:

- sul piano ricostruttivo poiché consente di richiamare sinteticamente i requisiti dei motivi di impugnazione per cassazione già elaborati dalla giurisprudenza;

- sul piano pratico, perché, enfatizzando la necessità di chiarezza della domanda giudiziale, concorre alla semplificazione della risposta del Giudice di legittimità.

È essenziale però che l'esigenza di semplificazione e di deflazione del contenzioso di tale tipo non si risolva in uno sbarramento all'accesso alla Giustizia sostanziale, la quale resta pur sempre lo scopo ultimo dell'intero apparato del potere giurisdizionale. Orbene, siffatti limiti non paiono superati dall'elaborazione del principio di chiarezza, di cui si è detto, che potrà essere invece utile alla definizione più puntuale dei limiti e degli scopi dell'istituto del ricorso per cassazione, purché non se ne faccia in futuro un utilizzo indiscriminato.

**Cassazione civile, Sezione Tributaria, ordinanza 23 gennaio 2019 n. 1831** - Pres. E. Manzoni, Rel. G. Fuochi Tinarelli - GPWAY Computer Srl (avv. G. Marzio) c. Agenzia delle entrate (avv. gen. Stato).

RILEVATO CHE

- GPWAY Computer Srl impugnava gli avvisi di accertamento per Iva per gli anni d'imposta 2003-2006, emessi dall'Agenzia delle entrate per operazioni soggettivamente inesistenti nell'ambito di attività di commercio intracomunitario di prodotti informatici, acquistati da società cartiere;
- la Commissione tributaria provinciale di Roma dichiarava inammissibili per tardività i ricorsi avverso gli avvisi per gli anni 2003-2005 e rigettava il ricorso con riguardo all'anno 2006; la CTR, in parziale riforma della decisione di primo grado, riteneva la nullità della notifica con riguardo agli avvisi per le prime tre annualità e, quindi, ammissibili tutti i ricorsi, che, peraltro, rigettava nel merito;
- GPWAY Computer Srl propone ricorso per cassazione con tre motivi; resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso, proponendo altresì ricorso incidentale condizionato con un motivo, cui si oppone la contribuente con controricorso;

CONSIDERATO CHE

- il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c., violazione degli artt. 2697 e 2729 c.c., nonché della circolare ministeriale n. 45/D del 17 novembre 2005, "per incompleta ricostruzione del fatto storico complesso e per insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia", per, aver la CTR ritenuto fondata la pretesa dell'Amministrazione fiscale pur in assenza della prova della consapevolezza dell'indebita detrazione da parte della contribuente, non essendo stato né indicato, né individuato il soggetto dissimulato asseritamente effettivo fornitore della società; rileva, inoltre, che l'acquisto era stato effettivamente operato con versamento del relativo costo e che i beni non erano stati successivamente venduti ad un prezzo inferiore a quello di mercato; contesta, infine, il ragionamento presuntivo operato dalla CTR;
- il motivo è inammissibile, traducendosi in una inestricabile commistione di violazioni di legge e vizi motivazionali, lamentando la ricorrente, al contempo, sia l'errata ripartizione dell'onere della prova, sia il difetto del ragionamento presuntivo da parte del giudice di merito, sia l'omessa considerazione di elementi fattuali asseritamente costitutivi della fattispecie;



- al di là dell'irrituale formulazione, peraltro, la doglianza è comunque infondata;  
- giova premettere, sul punto, che in tema di operazioni soggettivamente inesistenti questa Corte, con la sentenza n. 9851 del 10 aprile 2018, ha affermato che:

1. l'Amministrazione finanziaria, la quale contesti che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, l'oggettiva fittizietà del fornitore e la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta;

2. la prova della consapevolezza dell'evasione, peraltro, non richiede che l'Amministrazione finanziaria provi la partecipazione del soggetto all'accordo criminoso od anche la sua piena consapevolezza della frode ma che essa dimostri, in base ad elementi oggettivi e specifici non limitati alla mera fittizietà del fornitore, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una evasione fiscale, ossia che egli disponeva di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente;

3. incombe sul contribuente la prova contraria di aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi;

- orbene, la CTR si è attenuta ai principi sopra esposti, ritenendo, sulla base degli elementi introdotti dall'Ufficio e con motivazione congrua, gli acquisti effettuati da società cartiere e la consapevolezza della contribuente, che avrebbe dovuto sapere «*data la sistematicità di dette operazioni compiute per numero e importi rilevanti*», senza che, per contro, sia stata fornita alcuna idonea prova contraria;

- è poi irrilevante che non siano stati identificati gli effettivi fornitori della merce atteso che una volta fornita la prova della fittizietà dell'apparente venditore non è necessario che sia anche dimostrata l'identità di quello effettivo, che nulla aggiunge alla ormai conseguita dimostrazione dell'alterità soggettiva rispetto a quella reale;

- quanto, infine, alla contestazione in ordine al ragionamento presuntivo operato in base agli elementi introdotti in giudizio, la censura è ulteriormente inammissibile, traducendosi in una non condivisione del percorso motivazionale adottato dal giudice di merito giudice, in vista, dunque, di una nuova valutazione di merito, non consentita in sede di legittimità;

- il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c., violazione dell'art. 54 d.P.R. n. 633 del 1972 "per incompleta ricostruzione del fatto storico complesso e per insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia" per non aver la CTR tenuto conto della nullità dell'avviso di accertamento, generico ed incompleto;

- il motivo è inammissibile e per più ragioni;

- per novità della questione, nulla risultando dalla sentenza, né avendo la ricorrente indicato (e riprodotto i relativi atti) ove la stessa era stata posta in primo e in secondo grado;

- per l'assoluta genericità della doglianza, nulla essendo stato precisato in ordine alle asserite insufficienze dell'avviso;

- per difetto di autosufficienza, non essendo stato in alcun modo riprodotto l'atto censurato;

- il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 e 5 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 19 e 21 d.P.R. n. 633 del 1972, nonché omessa motivazione su un punto decisivo

della controversia; la ricorrente lamenta che l'obbligo di versare l'imposta incomberebbe, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, solo in capo all'emittente le fatture e non sull'utilizzatore delle stesse e che, inoltre, indebitamente l'Ufficio avrebbe ripreso i costi documentati anche ai fini delle imposte dirette;

- pure tale censura è inammissibile, presentando i medesimi vizi rilevati con riguardo al primo motivo, con evidente violazione del principio di chiarezza che presiede alla formulazione dei motivi di ricorso per cassazione;

- la censura, peraltro, da un lato neppure si traduce in una doglianza nei confronti della decisione della CTR (fermo restando che, per la costante giurisprudenza nazionale e unionale, il diritto a detrazione per il destinatario della fattura presuppone l'effettività dell'operazione: v. *ex multis* Corte di Giustizia, sentenza 6 settembre 2012, in C-324/11, *Tóth*; sentenza 22 ottobre 2015, in C-277/14, *Ppuh*; sentenza 19 ottobre 2017, in C-101/16, *SC Paper Consuli*); dall'altro, poi, trascura che gli avvisi di accertamento di cui al giudizio hanno ad oggetto esclusivamente l'Iva, sicché del tutto irrilevanti sono le censure in ordine all'indicata ripresa ai fini delle imposte dirette;

- il ricorso va pertanto rigettato per inammissibilità dei motivi;

- il ricorso incidentale condizionato - con cui l'Agenzia denuncia la violazione degli artt. 145 c.p.c., 7 l. n. 890 del 1982, 2700 c.c. e 20 d.lgs. n. 546 del 1992 per aver la CTR ritenuto tempestivi i ricorsi della contribuente per le annualità 2003-2005 - resta assorbito;

- le spese, regolate per soccombenza, sono liquidate come in dispositivo;

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e dichiara assorbito il ricorso incidentale condizionato. Condanna il contribuente al pagamento delle spese a favore dell'Agenzia delle entrate, che liquida in complessive in € 13.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 18 dicembre 2018.