

Ordinanza del 03/03/2026 n. 4718 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Fatture per operazioni inesistenti - Sanzioni tributarie

Massima:

In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, l'art. 7, comma 1, del decreto legislativo n. 472 del 1997 va interpretato nel senso che, per la determinazione della sanzione, deve farsi riferimento ai parametri normativi della gravità della violazione, dell'opera successivamente svolta dall'agente per eliminare o attenuarne le conseguenze, della personalità dello stesso (da desumersi, ai sensi del comma 2 del citato art. 7, anche dai suoi precedenti in ambito fiscale) e, infine, delle sue condizioni economico-sociali. Ne deriva che la gravità della violazione può essere desunta anche dalla gravità della condotta dell'agente. Peraltro, nella fattispecie difettavano precedenti per violazioni tributarie analoghe in capo al contribuente, e inoltre, risultava già adeguatamente proporzionata la sanzione irrogata per una cifra elevata, considerando la possibile rilevanza penale della condotta, che risultava anch'essa appropriatamente e puntualmente punita dall'incremento sanzionatorio, sensibile, derivante dall'applicazione dell'art. 5, comma 4 del decreto legislativo n. 471 del 1997 e riferito proprio all'utilizzo di fatture o altra documentazione falsa o per operazioni inesistenti.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Fatti di causa

L'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Como notificava alla società J. H. Srl l'avviso di accertamento (-----) con cui recuperava a tassazione, attesa l'illegittima deduzione della posta in violazione dell'art. 109 c. 5 del D.P.R. 917 del 1986, ai sensi degli artt. 39 e 41 bis del D.P.R. n. 600 del 1973 un maggior reddito d'impresa di Euro 35.000; ai fini IRAP un maggior valore della produzione pari a Euro 35.000; ai fini IVA una maggiore imposta pari a complessivi Euro 166.925,00 sull'imponibile di Euro 758.750,00 (aliquota al 22%), considerato che la società aveva detratto un'IVA a credito relativa all'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti emesse dal Consorzio FI.MA. per complessivi Euro 758.750,00 e Iva per Euro 166.925,00, in violazione dell'art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972.

La contribuente impugnava l'atto ridetto e il giudice di primo grado accoglieva il ricorso.

Appellava l'Ufficio; con la sentenza qui gravata, il giudice dell'appello ha accolto l'impugnazione.

Ricorre a questa Corte la società contribuente con atto affidato a tre motivi; resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Il Consigliere delegato ha depositato proposta di definizione accelerata del ricorso ex art. 380 bis c.p.c. a fronte della quale la parte ricorrente ha chiesto la decisione del Collegio.

Ragioni della decisione

Il primo motivo di ricorso censura la sentenza impugnata per violazione da falsa applicazione degli artt. artt. 19 e 21 del D.P.R. n. 633 del 1973 (anche con riferimento agli artt. 2 D.Lgs. n. 74 del 2000 , 2697 c.c., 7, comma 5 bis D.Lgs. n. 546 del 1992 , 17 Direttiva CEE 77/388, 168 Direttiva CEE 2006/112 , 115 e 116 c.p.c.) in quanto il contribuente - secondo la prospettazione di parte ricorrente - ha assolto l'onere della prova contraria in ordine alla contestazione di inesistenza soggettiva delle prestazioni di servizio alberghiero di cui alle fatture nn. (-----)pagate da JUST HOTEL Srl al Consorzio FI.MA. per le prestazioni di manodopera convenzionate con la Cooperativa La Nuvola ex art. 29 e 31 D.Lgs. n. 276 del 2003 , anche sotto il profilo della buona fede.

Il secondo motivo di impugnazione lamenta la falsa applicazione degli artt. 19 e 21 del D.P.R. n. 633 del 1973 (anche con riferimento agli artt. 109 D.P.R. n. 917 del 1986 , 2 D.Lgs. n. 74 del 2000 , 2697 c.c., 7, comma 5 bis D.Lgs. n. 546 del 1992 , 17 Direttiva CEE 77/388, 168 Direttiva CEE 2006/112 , 115 e 116 c.p.c.) in quanto nel processo tributario il contribuente - sostiene il ricorrente - ha assolto l'onere della prova contraria in ordine alla contestazione di sovrapprestazione di Euro 5.000,00 mensili delle prestazioni di servizio alberghiero di cui alle fatture nn. (-----) pagate da JUST HOTEL Srl al Consorzio FI.MA. per le prestazioni di manodopera convenzionate con la Cooperativa La Nuvola ex art. 29 e 31 D.Lgs. n. 276 del 2003 .

I motivi in argomento possono trattarsi congiuntamente, in quanto tra loro connessi, e vanno rigettati poiché manifestamente infondati.

La CGT di appello ha correttamente accertato, quanto alle operazioni soggettivamente inesistenti "la conoscenza del sig. A.A. (recte: B.B.), non solo delle operazioni fraudolente, ma la sua attiva partecipazione nella frode realizzata dal C.C. e dalla compagna D.D."; con ciò risultando irrilevante ogni argomentazione formulata in ricorso riguardo la buona fede di costui.

Prive di rilievo sono peraltro, ai fini motivazionali, le ulteriori affermazioni della sentenza impugnata oggetto di censura da parte del ricorrente, riguardanti le vicende penali personali dell'amministratore di JUST HOTEL B.B. ("... i responsabili del Consorzio FI.Ma e della società cooperativa Nuvola... sono stati condannati come componenti dell'associazione 'ndrangheta, che aveva ampia presenza nel mondo criminale lombardo") in quanto costituenti mero obiter dictum; le doglianze ad esse dirette sono quindi inammissibili.

Le ulteriori argomentazioni contenute nei motivi sopradetti sono inoltre censure di puro merito, con le quali si chiede a questa Corte una rivalutazione delle prove, non consentita al giudice di Legittimità.

Inoltre, quanto alle operazioni oggettivamente inesistenti, le censure sono pure infondate in quanto la sentenza impugnata ha correttamente applicato i canoni in tema di onere della prova; essa ha infatti accertato che "la prova di quanto sopra, si desume dal prospetto prodotto dall'Agenzia (all. 3 alle controdeduzioni di primo grado e all. 4 all'atto di appello), rinvenuto in sede di indagini, da cui risulta che il sig. E.E. ha versato al sig. A.A. (recte B.B.) la somma di 5.000,00 Euro al mese, che sostanzialmente corrisponde alla tangente per l'affidamento del lavoro effettuato dalla Cooperativa Nuvola e fatturato dall'interposto consorzio FI.MA. Deve quindi essere accolta anche l'altra censura proposta dall'Agenzia, che contesta la sentenza di primo grado per errata valutazione degli elementi di prova, avendo il primo Giudice ignorato il documento dalla stessa depositato (all. 3 alle controdeduzioni di primo grado e all. 4 all'atto di appello) e denominato "PROSPETTO DI RISPARMIO DA PARTE DI JUST SU NUVOLA", valutando quindi dapprima gli elementi indiziari versati in atti dall'Ufficio (salva la prova contraria in capo al contribuente, che qui ha ritenuto non fornita) e pertanto allineandosi ai principi espressi in materia da questa Corte (Cass. n. 9723/2024 ; Cass. n. 26453/2018).

Nel prosieguo, i motivi si incentrano sulla mancata rilevanza data dal giudice di merito alla documentazione prodotta dal contribuente relativa agli adempimenti delle obbligazioni oggetto del contratto di somministrazione di manodopera e del subappalto ex artt. 29 e 31 D.Lgs. n. 276 del 2003 e sulla mancata tenuta in considerazione da parte della sentenza impugnata del fatto che la Cooperativa La Nuvola era iscritta dal 17 giugno 2015 all'INPS di Como con numero di matricola (-----) ai sensi dell' art. 49 , Legge n. 88/1989 ed aveva assunto i soci d'opera comunicando i contratti di lavoro (iscrizione a libro soci e matricola, categoria e livello, mansione), gli attestati ai corsi di formazione professionali, le attestazioni mediche, svolgendo i soci d'opera i servizi alberghieri secondo le turnazioni programmate dal Consorzio secondo le necessità del committente.

Ancora, le censure proposte lamentano la mancata prova presuntiva da parte dell'Erario del concreto versamento della somma di Euro 5.000 mensili nelle mani di B.B. e la mancata valutazione del fatto che l'asserzione della D.D., secondo cui le oltre 70 carte di pagamento (intestate a soggetti italiani ed esteri) sarebbero state utilizzate "per effettuare i prelievi necessari per le retrocessioni a... B.B."), sarebbe smentita dagli esiti delle indagini bancarie eseguite dalla squadra mobile di Milano.

Anche tali profili costituiscono censure di merito, che vanno dichiarate inammissibili.

Il terzo motivo di gravame lamenta la violazione e falsa applicazione dell' art. 7 D.Lgs. n. 472 del 1997 con riferimento alla quantificazione della sanzione complessiva irrogata al contribuente perché l'ulteriore maggiorazione del 40% ex art. 7 , comma 1, D.Lgs. n. 472 del 1997 della sanzione IRES, IRAP ed IVA è stata - sostiene il ricorrente - applicata ad un soggetto che non aveva commesso violazioni tributarie in precedenti anni di imposta, in assenza di un definitivo accertamento della violazione antecedente della stessa indole per effetto di una pronuncia

giurisdizionale con oggettiva sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione stessa.

Nel concreto, l'Agenzia delle Entrate avrebbe - secondo la JUST HOTEL ricorrente - erroneamente applicato una ulteriore maggiorazione del 40% ex art. 7 , comma 1, D.Lgs. n. 472 del 1997 incrementando la sanzione IRES, la sanzione IRAP (da Euro 1.842,75 ad Euro 2.259,00) e la sanzione IVA (da Euro 225.348,75 ad Euro 315.388,25).

Tale motivo è invece fondato.

Va ribadito che per costante giurisprudenza di questa Corte, che il Collegio condivide (Cass. n. 4927/2019) in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, l' art. 7 , comma 1, del D.Lgs. n. 472 del 1997 va interpretato nel senso che, per la determinazione della sanzione, deve farsi riferimento ai parametri normativi della gravità della violazione, dell'opera successivamente svolta dall'agente per eliminare o attenuarne le conseguenze, della personalità dello stesso (da desumersi, ai sensi del comma 2 del detto art. 7, anche dai suoi precedenti in ambito fiscale) e, infine, delle sue condizioni economico-sociali.

Ne deriva che la gravità della violazione può essere desunta anche dalla gravità della condotta dell'agente: peraltro, nella fattispecie difettano certamente precedenti per violazioni tributarie analoghe in capo al contribuente, certo non rilevando, in questo giudizio, i fatti riguardanti periodi d'imposta successivi. Inoltre, nel concreto adeguatamente proporzionata già risulta la sanzione irrogata per ben Euro 225.348,75, anche considerando la possibile rilevanza penale della condotta, che risulta anch'essa appropriatamente e puntualmente punita dall'incremento sanzionatorio, sensibile, derivante dall' applicazione dell' art. 5 , comma 4 del D.Lgs. n. 471 del 1997 e riferito proprio all'utilizzo di "fatture o altra documentazione falsa o per operazioni inesistenti" che qui risulta accertato.

Alla luce di tali considerazioni, allora, il motivo in argomento va accolto e la sentenza sul punto cassata con rinvio al giudice del merito che rideterminerà la sanzione concretamente dovuta secondo i ridetti principi.

Nel resto il ricorso è rigettato.

P.Q.M.

accoglie il terzo motivo di ricorso; rigetta gli altri; cassa la sentenza impugnata limitatamente al profilo di cui al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia in diversa composizione che provvederà anche alla liquidazione delle spese processuali del presente giudizio di Legittimità.

Così deciso in Roma, il 13 novembre 2025.

Depositato in Cancelleria il 3 marzo 2026.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza