

Ordinanza del 30/03/2026 n. 7631 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Interposizione fittizia - Operazioni soggettivamente inesistenti

Massima:

L'operazione soggettivamente inesistente si configura sia quando l'emittente della fattura non è un soggetto passivo d'imposta, sia quando la falsità riguarda operazioni intercorse tra soggetti diversi da quelli indicati nella documentazione. In particolare, se l'Amministrazione ritiene che la fattura concerna operazioni solo soggettivamente inesistenti, ossia emessa da un soggetto diverso da quello che ha effettivamente effettuato la cessione o la prestazione, la detraibilità dell'IVA deve essere esclusa. Viene infatti a mancare il presupposto stesso della detrazione, rappresentato dall'effettuazione di un'operazione ai sensi dell'art. 19, comma 1, DPR n. 633/1972, presupposto assente anche quando i soggetti dell'operazione non coincidono con quelli indicati nella fattura. Inoltre, il diritto alla detrazione IVA può essere negato solo se, all'esito di una valutazione complessiva delle circostanze, risulti dimostrato con prove concrete, e non con mere supposizioni, che il soggetto passivo ha commesso o consapevolmente partecipato a un'evasione IVA.

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

Testo:

FATTI DI CAUSA

La F. S. Srl proponeva ricorso avverso un avviso di accertamento notificato dall'Agenzia delle entrate il 17 novembre 2014. Mediante l'atto impositivo veniva rettificata la dichiarazione IVA per l'anno d'imposta 2007. La vicenda originava da un pvc della Guardia di Finanza di Napoli del 25 luglio 2008 nei confronti della società Dagar Srl

Nell'ambito di esso l'Agenzia disconosceva un credito IVA risultante dalla dichiarazione della predetta Dagar per l'anno 2002, avuto riguardo ad acquisti ritenuti fittizi per interposizione apparente della società anzidetta. L'Agenzia assumeva che l'invocato credito IVA fosse stato successivamente trasferito in parte mediante operazioni soggettivamente inesistenti alle società F. S. Srl e IMI sud Srl, riconducibili al medesimo gruppo d'impresa. La CTP di Napoli dichiarava

inammissibile il ricorso per tardività. Il successivo appello della contribuente veniva rigettato nel merito, sul presupposto della ritenuta tempestività del ricorso introduttivo del giudizio. Il ricorso per cassazione della contribuente è affidato a cinque motivi di ricorso. Resiste l'Agenzia con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo di ricorso si contesta l'illegittimità della sentenza d'appello per violazione ed errata applicazione degli artt. 295 c.p.c. e 39, comma 1-bis, D.Lgs. n. 546 del 1992 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c., per non avere la CTR sospeso il giudizio nonostante pendessero due giudizi instaurati dalla Dagar, l'uno relativo ad "avviso di accertamento con cui è stato accertato il credito di imposta indicato nel Modello Unico 2003"; l'altro afferente provvedimento di diniego di condono.

Il primo motivo è infondato.

La sentenza ha correttamente escluso l'esistenza di un rapporto di pregiudizialità, basandosi su una valutazione concreta della materia del contendere. La pregiudizialità ex art. 295 c.p.c. richiede infatti che altra causa sia destinata a definire con efficacia di giudicato una questione logicamente e giuridicamente condizionante rispetto a quella oggetto del presente processo; requisito insussistente nel caso in esame, poiché il thema decidendum non dipendeva dagli esiti dei giudizi invocati dalla contribuente.

Inoltre, quanto ai giudizi RG 28900/2016 e RG 28293/2016, anch'essi richiamati nel motivo, non sussiste alcuna pregiudizialità, come chiarito da questa Corte (v. Cass. n. 33906/2024 , par. 6.2). Il primo di essi (RG 28900/2016) risulta definito con il rigetto del ricorso (v. Cass. n. 31635/2019), mentre il secondo (RG 28293/2016) è stato definito con decisione sul regolamento di competenza (v. Cass. n. 23480/2017), avendo ad oggetto una diversa materia del contendere e riguardando un soggetto diverso (la Dagar). Ne deriva una evidente carenza di interesse alla sospensione, trattandosi di giudizi ormai definiti e comunque non idonei a spiegare effetti pregiudiziali sulla presente controversia.

Alla luce di tali elementi, la decisione della CTR di non disporre la sospensione del giudizio si rivela conforme a diritto.

Con il secondo motivo si lamenta l'illegittimità della sentenza d'appello per violazione ed errata applicazione degli artt. 43 D.P.R. n. 600 del 1973 e 57 D.P.R. n. 633 del 1972 , applicabili ratione temporis, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c., non avendo la CTR rilevato la decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di accertamento.

Il secondo motivo è infondato.

L'avviso di accertamento è stato notificato nel 2014 e, pertanto, trova applicazione l' art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 , nella versione vigente per il periodo d'imposta di riferimento, che stabilisce il raddoppio dei termini di accertamento qualora emergano seri indizi di reato tali da imporre la presentazione di una denuncia penale. Tale effetto si produce anche se la denuncia viene archiviata o presentata oltre i termini di decadenza.

Per gli avvisi relativi a periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2016 - come nella specie - non trovano applicazione le modifiche introdotte dalla legge n. 208 del 2015 , poiché opera il precedente regime transitorio di cui all' art. 2 , comma 3, del D.Lgs. n. 128 del 2015 . La nuova normativa non si applica infatti né agli avvisi notificati entro il 2 settembre 2015, né agli inviti a comparire o ai processi verbali di constatazione conosciuti dal contribuente entro la stessa data, purché seguiti dalla notifica dell'atto impositivo o sanzionatorio entro il 31 dicembre 2015 (Cass. n. 26037/2016 ; Cass. n. 16728/2016 ; Cass. n. 11620/2018).

È stato inoltre chiarito che, in materia di accertamento tributario, il raddoppio dei termini previsto dagli artt. 43 D.P.R. n. 600/1973 e 57 D.P.R. n. 633/1972 - nelle versioni applicabili *ratione temporis* - si fonda esclusivamente sull'obbligo di denuncia penale ai sensi dell' art. 331 c.p.p. per uno dei reati tributari previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 , senza che sia necessaria la sua effettiva presentazione. Tale interpretazione è stata confermata dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 247/2011 (Cass., ord. n. 11171/2016).

Nel caso concreto, dagli atti risulta - ed è pacifico - che vi erano i presupposti per la denuncia penale e che, anzi, era stato avviato un procedimento davanti al Tribunale penale per il reato di cui all' art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 . Pertanto, il motivo di ricorso deve ritenersi infondato, essendo presenti tutti i requisiti per l'applicazione della disciplina transitoria, la cui legittimità è stata peraltro confermata dalla Corte costituzionale.

Con il terzo motivo si censura l'illegittimità della sentenza per violazione ed errata applicazione degli artt. 2697 e 2727 c.c., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c., per essere stato ritenuto assolto in sentenza l'onere della prova dell'interposizione fittizia della Dagar e, conseguentemente, dell'inesistenza soggettiva delle operazioni di acquisto posti in essere dalla F. S. Srl

Il terzo motivo è inammissibile.

La parte ricorrente ha denunciato la violazione dell' art. 2697 c.c., ma il giudice d'appello non ha attribuito l'onere della prova a un soggetto diverso da quello gravato secondo le regole di ripartizione, avendo invece ritenuto assolto l'obbligo motivazionale dall'agente della riscossione.

La violazione dell' art. 2697 c.c. si configura solo quando il giudice assegna l'onere probatorio a una parte diversa da quella cui spetta, non quando, a seguito di una valutazione incongrua delle prove, ritiene erroneamente assolto tale onere. In questo caso si tratta di un vizio di apprezzamento delle risultanze istruttorie, censurabile in sede di legittimità solo ai sensi dell' art. 360 , n. 5, c.p.c. (Cass. n. 17313/2020 ; Cass. n. 26769/2018 ; Cass. n. 19064/2006 ; Cass. n. 2935/2006).

In realtà, con le doglianze prospettate, la società ricorrente non denuncia un errore nell'applicazione della norma o l'omesso esame di fatti decisivi, ma mira unicamente a ottenere una diversa ricostruzione dei fatti di causa.

Come chiarito da questa Corte spetta unicamente al giudice di merito il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e

la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, assegnando prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, nonché la facoltà di escludere anche attraverso un giudizio implicito la rilevanza di una prova, dovendosi ritenere, a tal proposito, che egli non sia tenuto ad esplicitare, per ogni mezzo istruttorio, le ragioni per cui lo ritenga irrilevante (Cass., 13 giugno 2014, n. 13485 ; Cass., 15 luglio 2009, n. 16499).

Questa Corte ha anche chiarito che, in sede di legittimità è possibile censurare la violazione degli artt. 2727 e 2729 c.c. solo allorché ricorra il cd. vizio di sussunzione, ovvero quando il giudice di merito, dopo avere qualificato come gravi, precisi e concordanti gli indizi raccolti, li ritenga, però, inidonei a fornire la prova presuntiva oppure qualora, pur avendoli considerati non gravi, non precisi e non concordanti, li reputi, tuttavia, sufficienti a dimostrare il fatto controverso (Cass. n. 3541 del 2020).

In altri termini, la violazione delle norme sulle presunzioni è censurabile, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c., solo "se risulti che, violando i criteri giuridici in tema di formazione della prova critica, il giudice si sia limitato a negare valore indiziario a singoli elementi acquisiti in giudizio, senza accertarne l'effettiva rilevanza in una valutazione di sintesi" (Cass. n. 10973 del 2017).

Non è d'altronde previsto che la CTR sia tenuta risponde punto su punto alle considerazioni e/o argomentazioni di parte ricorrente in ordine alla maggiore affidabilità di un elemento probatorio in luogo di un altro. Una pretesa di tal fatta ambisce - al fondo - ad una rivisitazione preclusa del merito della controversia, invero preclusa in questa sede.

Con il quarto motivo si denuncia l'illegittimità della sentenza per violazione ed errata applicazione degli artt. 19 e 54 D.P.R. n. 633 del 1972 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c., per mancato riconoscimento in sentenza del diritto di detrarre l'Iva afferente le operazioni di acquisto di forniture da Dagar.

Il quarto motivo è infondato.

Giova precisare che l'operazione soggettivamente inesistente si configura sia quando l'emittente della fattura non è un soggetto passivo d'imposta, sia quando la falsità riguarda operazioni intercorse tra soggetti diversi da quelli indicati nella documentazione. In particolare, se l'Amministrazione ritiene che la fattura concerna operazioni solo soggettivamente inesistenti - ossia emessa da un soggetto diverso da quello che ha effettivamente effettuato la cessione o la prestazione - la detraibilità dell'IVA deve essere esclusa. Viene infatti a mancare il presupposto stesso della detrazione, rappresentato dall'effettuazione di un'operazione ai sensi dell' art. 19 , comma 1, D.P.R. n. 633/1972 , presupposto assente anche quando i soggetti dell'operazione non coincidono con quelli indicati nella fattura (Cass. n. 23987/2009 ; Cass. n. 5719/2007).

In tali ipotesi l'imposta è versata a un soggetto non legittimato alla rivalsa né obbligato al pagamento, poiché le fatture provengono da un soggetto estraneo al rapporto sottostante, da considerarsi quindi "inesistente" (Cass. n. 24426/2013). L'IVA corrisposta in tali circostanze, come previsto dall' art. 21 , comma 7, D.P.R. n. 633/1972 , deve essere qualificata come "fuori

conto": isolata rispetto alla massa delle operazioni e estranea al meccanismo di compensazione tra IVA a monte e a valle che regola la detrazione (Cass. n. 6229/2013 ; Cass. n. 15369/2020).

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha ribadito che la lotta contro evasione, elusione e abusi è obiettivo riconosciuto dalla direttiva 2006/112 . Pertanto, le autorità e i giudici nazionali devono negare il diritto a detrazione quando sia dimostrato, sulla base di elementi oggettivi, che esso viene invocato in modo fraudolento o abusivo (sentenze Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04;

Ferimet, C-281/20).

Secondo giurisprudenza costante, il beneficio della detrazione va negato non solo quando l'evasione è commessa dal soggetto passivo stesso, ma anche quando risulti che egli sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare, con l'acquisto dei beni o servizi, a un'operazione inserita in un meccanismo di evasione IVA (sentenze Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11; Ferimet, C-281/20). Viceversa, non è compatibile con il sistema della direttiva negare la detrazione a chi non era né consapevole né ragionevolmente in grado di sapere dell'evasione, poiché ciò introdurrebbe una responsabilità oggettiva eccedente quanto necessario per tutelare l'Erario.

Il diniego del diritto a detrazione, costituendo eccezione al principio fondamentale della neutralità dell'IVA, richiede che l'Amministrazione dimostri adeguatamente gli elementi oggettivi dell'evasione e la consapevolezza (o colpevole ignoranza) del soggetto passivo. Spetta poi al giudice nazionale verificare la sufficienza di tali prove, secondo le regole probatorie interne, purché rispettose dell'efficacia del diritto dell'Unione (Corte di Giustizia, Ferimet, C-281/20; C-512/21).

In conclusione, il diritto alla detrazione può essere negato solo se, all'esito di una valutazione complessiva delle circostanze, risulti dimostrato con prove concrete - e non con mere supposizioni - che il soggetto passivo ha commesso o consapevolmente partecipato a un'evasione IVA.

Con il quinto motivo si evidenzia l'illegittimità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell' art. 50-bis D.L. 30 agosto 1993, n. 331 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c., per avere la CTR avallato la tesi dell'interposizione fittizia della Dagar, fondando il proprio convincimento su un ipotetico utilizzo strumentale del "deposito IVA" di cui all' art. 50-bis D.L. 30 agosto 1993, n. 331 da parte della stessa.

Il quinto motivo è inammissibile.

La CTR ha valorizzato una pluralità di indizi, idonei a dar conto - presuntivamente - della connotazione apparente del fornitore Dagar. Le circostanze evidenziate sono le seguenti: la mancanza di depositi per stoccare la merce importata, la mancanza di personale sufficiente; la carente dimostrazione di materiali introduzioni di merci. In tal senso, la doglianza - mirata a far risaltare - l'ascritto uso strumentale del "deposito IVA" non sembra cogliere la ratio decidendi. Giova del resto evidenziare che tema di ricorso per cassazione, deve ritenersi inammissibile il motivo di impugnazione con cui la parte ricorrente sostenga un'alternativa ricostruzione della

vicenda fattuale, pur ove risultino allegati al ricorso gli atti processuali sui quali fonda la propria diversa interpretazione, essendo precluso nel giudizio di legittimità un vaglio che riporti a un nuovo apprezzamento del complesso istruttorio nel suo insieme (Cass. n. 10927/2024).

Il ricorso va, in ultima analisi, rigettato.

Le spese sono regolate dalla soccombenza.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna la parte ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 30.000,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Si dà atto del fatto che, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002 , art. 13 , comma 1-quater, sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello per il ricorso, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 17 dicembre 2025.

Depositato in Cancelleria il 30 marzo 2026.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza