

Sentenza del 16/04/2026 n. 9803 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Soggetti coobbligati IVA - Onere della prova

Massima:

In ipotesi di operazioni inesistenti e alla luce dei principi enunciati da CGUE 10 luglio 2025, causa C-276/24, Konreo v.o.s., il rimedio dell'indetraibilità dell'IVA da parte del cessionario, previsto dall'art. 21, settimo comma, del DPR n. 633 del 1972, concorre e si cumula con il diverso ed autonomo rimedio della responsabilità solidale del medesimo cessionario per l'IVA non versata dal cedente di cui al successivo art. 60 bis del medesimo decreto, senza che si configuri una violazione dei principi di neutralità e proporzionalità dell'imposta. Infatti, si tratta di due rimedi distinti che tutelano il diritto dello Stato a non subire le conseguenze pregiudizievoli della frode IVA e volti, da un lato, ad evitare il danno conseguente alla detrazione dell'imposta afferente all'utilizzazione di fatture inesistenti da parte del cessionario e, dall'altro, a conseguire esattamente la differente imposta non versata dal cedente.

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

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza n. 67/02/15 del 05/06/2015 la Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano (di seguito CT2) accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate (di seguito AE) avverso la sentenza n. 110/02/13 della Commissione tributaria di primo grado di Bolzano (di seguito CT1), la quale aveva a sua volta accolto il ricorso proposto da Nord Auto Srl (di seguito Nord Auto) avverso un avviso di accertamento per IVA relativa all'anno d'imposta 2006.

1.1. Come si evince anche dalla sentenza impugnata, l'avviso di accertamento era stato emesso in ragione della utilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, essendo state ritenute tali gli acquisti di autovetture effettuati dalla cedente Exportmaxx Srl

1.2. La CT2 accoglieva l'appello proposto da AE evidenziando che a) l'Amministrazione finanziaria aveva fornito la prova della esistenza di una frode fiscale e della conoscenza o conoscibilità della

partecipazione a detta frode da parte di Nord Auto; b) gli elementi probatori forniti da Nord Auto in ordine alla non conoscibilità della frode erano, invece, privi di concludenza; c) l'asserita duplicazione del carico impositivo era "una questione attinente semmai alla fase esecutiva".

2. Avverso la sentenza della CT2 Nord Auto proponeva ricorso per cassazione affidato a cinque motivi.

3. AE resisteva in giudizio con controricorso.

4. Con ordinanza interlocutoria n. 13935 del 20/05/2024 questa Corte rinviava la causa a nuovo ruolo in attesa della definizione di altro procedimento iscritto al R.G. n. 24890 del 2015 e pendente davanti a questa stessa Corte.

5. Nord Auto depositava memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

6. All'esito della pubblica udienza del 09/04/2025, con decreto presidenziale del 18/09/2025 la causa veniva rinviata a nuovo ruolo in ragione della pubblicazione della sentenza della Corte di giustizia della UE 10 luglio 2025, causa C-276/24, Konreo v.o.s.

7. Nord Auto depositava altra memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso Nord Auto deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza e del procedimento, assunti in violazione degli artt. 24 e 113 Cost., nonché dell' art. 19 , terzo comma, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , per avere la CT2 ritenuto insussistente la doglianza concernente la duplicazione del carico impositivo, richiesto, per identico ammontare, sia da AE, Direzione provinciale di Bolzano, sia da AE, Direzione provinciale di Foggia.

1.1. In particolare, la ricorrente si duole del fatto che per la stessa operazione di acquisto da Exportmaxx Srl avrebbe dovuto corrispondere due volte l'IVA, l'una quale coobbligata solidale della cedente, che non aveva versato all'Erario l'imposta regolarmente pagata da Nord Auto, l'altra in ragione della indetraibilità dell'imposta versata in favore della medesima cedente, sicché sarebbe erronea la statuizione della CT2 con la quale si demanda la soluzione della questione alla fase esecutiva; statuizione che comprime irragionevolmente il diritto di difesa del contribuente e viola la previsione di cui all' art. 19 , terzo comma, del D.Lgs. n. 546 del 1992 , per la quale ogni atto dell'Amministrazione finanziaria va impugnato per vizi propri.

1.2. Con il secondo e il terzo motivo di ricorso si deduce la violazione dei principi di neutralità e proporzionalità dell'IVA, degli artt. 167 e 168 della direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (direttiva IVA) e dell' art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA), in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CT2 erroneamente consentito la duplicazione dell'imposta e un indebito arricchimento dell'Amministrazione finanziaria, trovando applicazione nel caso di specie unicamente l'art. 60 bis del decreto IVA. In via subordinata, si insiste nel rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia della UE.

2. I primi tre motivi di ricorso possono essere unitariamente esaminati e sono complessivamente infondati per le considerazioni che seguono.

2.1. La ricorrente si duole (primo motivo) dell'illegittima duplicazione della ripresa da parte dell'Amministrazione finanziaria che, in relazione alle plurime operazioni di cessione di autovetture intervenute tra le parti nell'anno d'imposta 2006, avrebbe, da un lato (Direzione provinciale di Foggia), notificato cartella di pagamento pretendendo, ai sensi dell'art. 60 bis del decreto IVA, il pagamento, da parte del cessionario (Nord Auto), dell'IVA non corrisposta dalla cedente (Exportmaxx Srl) e, dall'altro (Direzione provinciale di Bolzano), notificato alla medesima società un avviso di accertamento, contestando, ai sensi dell'art. 21, settimo comma, del decreto IVA, la detraibilità dell'imposta relativa alle fatture emesse dal cedente nel medesimo anno, considerate soggettivamente inesistenti in ragione della natura di cartiera di Exportmaxx Srl. Nella prospettazione della ricorrente l'Amministrazione finanziaria avrebbe potuto legittimamente agire unicamente ai sensi dell'art. 60 bis del decreto IVA, ponendosi altrimenti in contrasto con la disciplina della UE (motivi secondo e terzo).

2.2. Orbene, giova premettere che l'art. 60 bis del decreto IVA, rubricato "Solidarietà nel pagamento dell'imposta" ed introdotto dall' art. 1 , comma 386, della L. 30 dicembre 2004, n. 311 (legge finanziaria 2005), prevede (secondo comma) l'obbligazione solidale del cessionario per il pagamento dell'IVA non versata dal cedente relativamente alle cessioni di beni elencati nel D.M. 22 dicembre 2005 (tra cui, per quel che qui rileva, gli autoveicoli art. 1, comma 1, lett. a). Trattasi di presunzione di solidarietà che vale per le "cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale", presunzione che può essere superata qualora l'obbligato solidale dimostri documentalmente "che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta" (terzo comma).

2.2.1. Come già chiarito da Cass. n. 20656 del 17/07/2023 , la ragionevolezza della previsione di cui all'art. 60 bis cit. e la sua compatibilità con l'ordinamento unionale trova riscontro in Corte di Giustizia UE, 11 maggio 2006, causa C-384/04, Federation of Technological Industries, il cui punto 1 del dispositivo statuisce che "L'art. 21, n. 3, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto base imponibile uniforme, quale modificata dalle direttive del Consiglio 17 ottobre 2000, 2000/65/CE, e 20 dicembre 2001, 2001/115/CE, deve essere interpretato nel senso che esso permette ad uno Stato membro di adottare una normativa, quale quella di cui alla causa principale, ai sensi della quale un soggetto passivo, a favore del quale è stata effettuata una cessione di beni o una prestazione di servizi e che era a conoscenza del fatto, o aveva ragionevoli motivi per sospettare, che la totalità o parte dell'imposta sul valore aggiunto dovuta per tale cessione o tale prestazione, ovvero per qualsiasi altra cessione o qualsiasi altra prestazione precedente o successiva, non sarebbe stata versata, può essere obbligato a versare tale imposta in solido con il debitore. Tuttavia, una tale normativa deve rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario, quali, in particolare, i principi di certezza del diritto e di proporzionalità" (in senso conforme, si vedano CGUE 21 dicembre 2011, in causa C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij e CGUE 20 maggio 2021, in causa C-4/20, ALTI).

2.2.2. A tale ultimo proposito, la pronuncia citata chiarisce che, benché l'art. 21, n. 3, della sesta direttiva permetta di fondarsi su presunzioni in merito al fatto che l'interessato sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'imposta non sarebbe stata assolta, dette presunzioni non possono essere formulate in maniera tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile per tale soggetto superarle fornendo la prova contraria (punti 28, 32 e 35).

2.2.3. La Corte di giustizia della UE (CGUE 10 luglio 2025, causa C-276/24, Konreo v.o.s.), ha ribadito il principio anche con riferimento alla direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (direttiva IVA), evidenziando che la previsione che una persona diversa dal debitore sia tenuta solidalmente al pagamento dell'IVA non è incompatibile con l'art. 205 di detta direttiva, spettando agli Stati membri determinare le condizioni e le modalità di attuazione della responsabilità in solido prevista da detto articolo nel rispetto, in particolare, dei principi della certezza del diritto e di proporzionalità (punti 23 e 28 ss.).

2.2.4. In particolare, è stato evidenziato che "l'articolo 205 della direttiva IVA permette ad uno Stato membro di considerare un soggetto responsabile in solido per il versamento dell'IVA qualora, al momento dell'esecuzione dell'operazione a suo favore, esso era a conoscenza o avrebbe dovuto essere a conoscenza del fatto che l'imposta dovuta su tale operazione, o su un'operazione precedente o successiva, non sarebbe stata assolta, e di fondarsi al riguardo su presunzioni, purché queste ultime non siano formulate in maniera tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile per il soggetto passivo rovesciarle fornendo la prova contraria, pena il sorgere di un sistema di responsabilità oggettiva, che andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario. Infatti, gli operatori che adottano qualsiasi misura che possa essere ragionevolmente pretesa nei loro confronti al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una catena abusiva o fraudolenta devono poter fare affidamento sulla liceità di tali operazioni senza rischiare di essere obbligati in solido a versare tale imposta dovuta da un altro soggetto passivo (sentenze del 20 maggio 2021, ALTI, C-4/20, EU C 2021 397, punto 36, e del 12 dicembre 2024, Dranken Van Eetvelde, C-331/23, EU C 2024 1027, punto 26)" (punto 32).

2.2.5. In questo contesto e in una situazione di frode fiscale, il sistema previsto dalla direttiva IVA consente all'amministrazione tributaria di applicare autonomamente il diniego del diritto a detrazione dell'IVA e la responsabilità solidale in forza dell'art. 205, senza che essa sia tenuta ad operare una scelta tra ciascuna di queste due misure (punto 45), non essendoci lesione del principio di proporzionalità (punto 46).

2.2.6. La possibilità di configurare la responsabilità del cessionario per il mancato pagamento dell'IVA da parte del soggetto cedente, dunque, si fonda su una valutazione del legislatore interno di una presunzione relativa di conoscibilità da parte del cessionario del fatto che l'IVA non sarebbe stata corrisposta dal cedente e tale presunzione relativa è stata cristallizzata, nel diritto interno, nel fatto in sé della cessione a prezzo inferiore a quello "normale"; sotto tale profilo, l'obiettivo divaricazione fra il prezzo sostenuto e quello di mercato è sufficiente elemento costitutivo della solidarietà nel recupero dell'imposta, e ciò per ragioni di economicità e celerità dell'accertamento fiscale in relazione a comportamenti incauti del cessionario, in cui la responsabilità solidale di quest'ultimo è configurata anche senza dimostrazione della colpevole

ignoranza della frode, essendo basata, come detto, su di una valutazione operata dal legislatore di una presunzione relativa di conoscibilità ove si accerti che il prezzo di acquisto è inferiore a quello "normale".

2.2.7. Non si tratta, invero, di negare il diritto alla detrazione dell'IVA, che opera in caso di accertamento della natura soggettivamente inesistente dell'operazione, ma di individuare la responsabilità solidale di un soggetto diverso da quello tenuto al versamento dell'IVA e ciò, come detto, in ragione della sussistenza di elementi presuntivi, configurati a monte dal legislatore, della sua possibilità di rendersi conto della possibile alterazione dell'ordinario regime di operatività dell'IVA.

2.2.8. Ne deriva che, nell'ambito del perimetro di applicazione della previsione di cui all'art. 60 bis, cit., l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare unicamente le due circostanze di fatto relative all'omesso versamento dell'IVA da parte del cedente e all'inferiorità al valore di mercato del prezzo praticato; a fronte di tali deduzioni e prove, ove entrambe siano dedotte e assolute, l'onere seguente si trasferisce sul contribuente che, ai sensi dell'art. 60 bis, terzo comma, del richiamato decreto IVA, dovrà dare la prova che "il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta" (Cass. n. 877 del 16/01/2019 ; sulla disposizione si vedano, altresì, Cass. n. 20656 del 17/07/2023 ; Cass. n. 25425 del 29/08/2022 ; Cass. n. 8857 del 29/03/2019).

2.3. Diversa è la disciplina prevista in materia di operazioni inesistenti con riferimento alla detraibilità dell'IVA, esclusa dall' art. 21 , settimo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 . Invero, "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, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta; la prova della consapevolezza dell'evasione richiede che l'Amministrazione finanziaria 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; 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" (così Cass. n. 9851 del 20/04/2018 , alla cui motivazione integralmente si rimanda; conf., tra le tante, Cass. n. 11873 del 15/05/2018 ; Cass. n. 17619 del 05/07/2018 ; Cass. n. 21104 del 24/08/2018 ; Cass. n. 27555 del 30/10/2018 ; Cass. n. 27566 del 30/10/2018 ; Cass. n. 5873 del 28/02/2019 ; Cass. n. 15369 del 20/07/2020). 2.3.1.

Per quanto concerne, invece, l'utilizzo di fatture attinenti ad operazioni oggettivamente inesistenti, l'Amministrazione finanziaria "ha l'onere di provare che l'operazione non è mai stata posta in essere, indicandone i relativi elementi, anche in forma indiziaria o presuntiva, ma non anche quello di dimostrare la mala fede del contribuente, atteso che, una volta accertata l'assenza dell'operazione, non è configurabile la buona fede di quest'ultimo, che sa certamente se ed in quale misura ha effettivamente ricevuto il bene o la prestazione per la quale ha versato il corrispettivo" (Cass. n. 28628 del 18/10/2021 ; conf. Cass. n. 18118 del 14/09/2016).

2.3.2. Grava, invece, sul contribuente l'onere di provare i) l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, non potendo (anche in questo caso) tale onere ritenersi assolto con l'esibizione della fattura, ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, in quanto essi vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass. n. 28628 del 2021 , cit.); ii) in alternativa, che le operazioni siano solo soggettivamente inesistenti e, quindi, che i beni o servizi oggetto di quelle fatture siano stati effettivamente acquistati ma non già dall'impresa che quelle fatture ha formalmente emesso.

2.4. Orbene, è stato osservato da questa stessa Corte che la disciplina prevista dall'art. 60 bis del decreto IVA si pone in una prospettiva ben differente da quella di cui all'art. 21, settimo comma, del medesimo decreto quest'ultima concerne l'emissione di fatture per operazioni soggettivamente o oggettivamente inesistenti; la prima implica necessariamente l'effettività dell'operazione, sia sul piano soggettivo che oggettivo (Cass. n. 2853 del 31/01/2019). 2.4.1. In realtà, il principio espresso dall'ordinanza n. 2853 del 2019 (la cui massima è stata successivamente ripresa da altre decisioni di questa Corte) è conseguenza di un'affermazione effettuata unicamente a scopo ricostruttivo della disciplina, in quanto la fattispecie esaminata riguardava un'ipotesi di operazioni inesistenti, con riferimento alla quale la società contribuente aveva indebitamente richiamato l'art. 60 bis del decreto IVA.

2.4.2. In ogni caso, la menzionata soluzione interpretativa - pur ampiamente sostenibile in ragione del contesto normativo e giurisprudenziale allora esistente - deve ritenersi ormai superata in ragione dei principi evincibili dalla sentenza della Corte di giustizia Konreo più sopra citata; principi che, come noto, la S.C. ha l'obbligo di applicare.

2.5. In particolare, la sentenza chiarisce che, in materia di operazioni inesistenti, le diverse misure del diniego, nei confronti del cessionario, del diritto di detrazione dell'IVA corrisposta al cedente e della responsabilità solidale del medesimo cessionario per il mancato versamento di detta IVA da parte del cedente possono essere applicate nei confronti del medesimo soggetto passivo, non ledendo tale applicazione cumulativa il principio di proporzionalità (punto 46).

2.5.1. Invero, da un lato, il diniego della detrazione costituisce "un'applicazione del sistema comune dell'IVA nel caso in cui tale soggetto passivo sapesse o avrebbe dovuto sapere che, con l'operazione di cui trattasi, partecipava ad un'evasione fiscale" (punto 47). Dall'altro, l'attuazione della responsabilità solidale di cui all' art. 205 della direttiva IVA comporta che il cessionario "paghi l'imposta normalmente dovuta dal fornitore dei beni di cui trattasi", così consentendosi una più efficace riscossione di tale imposta (punto 48), non dipendendo tale responsabilità "dal fatto che tale persona abbia pagato l'IVA che le ha fatturato tale soggetto passivo" e, di

conseguenza, non dipendendo "dal fatto che detta persona abbia o meno ottenuto il diritto alla detrazione dell'IVA" (punto 49).

2.5.2. In buona sostanza, "il diniego del diritto a detrazione dell'IVA e la responsabilità solidale in forza di tale articolo 205 perseguono due obiettivi distinti e complementari, consistenti, rispettivamente, nella lotta contro l'evasione fiscale e nell'assicurare all'Erario una riscossione efficace dell'IVA presso i soggetti più idonei alla luce della situazione prevista, in particolare in una situazione di frode". Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria non è tenuta a rinunciare ad alcuno di questi obiettivi nel caso di soggetti passivi che sapevano o avrebbero dovuto sapere di partecipare ad una frode (punto 50), anche perché, diversamente ritenendo, si finirebbe per imputare la responsabilità solidale solo ai soggetti passivi in buona fede, nei cui confronti non opera il diniego di detrazione e che, quindi, verrebbero trattati sfavorevolmente rispetto ai soggetti passivi di mala fede (punto 51).

2.5.3. Né si configura un arricchimento senza causa dell'Amministrazione finanziaria. "Infatti, negando, da un lato, al primo soggetto passivo il diritto di detrazione dell'IVA in una situazione in cui quest'ultimo sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare ad un'evasione fiscale, e designando, dall'altro, tale primo soggetto passivo come tenuto in solido a versare l'IVA dovuta dal secondo soggetto passivo, l'amministrazione tributaria si limita ad adottare misure idonee a consentirle di ottenere il versamento degli importi dell'IVA distinti che le sarebbero dovuti da tali due soggetti passivi" (punto 52).

2.6. Riassuntivamente, i rimedi della indetraibilità dell'IVA pagata dal cessionario al cedente in caso di frode IVA e della responsabilità solidale del cessionario nei confronti del cedente per l'IVA non versata da quest'ultimo sono entrambi legittimamente posti a tutela del diritto dell'Amministrazione finanziaria a percepire l'esatto importo a lei dovuto in ipotesi di operazioni inesistenti. In questo contesto, l'imposta non detratta dal cessionario che ha consapevolmente partecipato alla frode IVA non è la medesima imposta che detto cessionario è tenuto a corrispondere all'Erario perché non versata dal cedente, sicché non vi è, in capo al cessionario, alcuna duplicazione di versamento in favore dell'Erario la pretesa dell'IVA dovuta dal fornitore e la detrazione dell'imposta si muovono sul piano del rapporto fisco-acquirente, che è distinto da quello sul quale opera la comunicazione di debito solidale di cui all'art. 60 bis del decreto IVA.

2.6.1. Né tale interpretazione si pone in contrasto con il principio di neutralità dell'imposta armonizzata o comporta una duplicazione dell'imposta, con conseguente arricchimento senza causa dell'amministrazione tributaria come si evince dalla sentenza della Corte di giustizia Konreo, l'obbligo fiscale gravante sul soggetto passivo è distinto dal suo obbligo, in forza della garanzia legale, di assicurare il pagamento dell'IVA dovuta dal suo fornitore, sicché nulla osta a che un soggetto passivo, da un lato, si veda negato il diritto alla detrazione dell'IVA su una cessione viziata da evasione fiscale e, dall'altro, che sia obbligato, a titolo di garanzia legale, a versare l'IVA dovuta dal suo fornitore su tale cessione. In tal modo, l'Amministrazione finanziaria si limita ad adottare misure idonee a consentirle di ottenere il versamento degli importi dell'IVA distinti che le sarebbero dovuti da tali due soggetti passivi.

2.6.2. In tal senso è del resto anche la migliore interpretazione dottrinale nazionale, secondo la quale non è esclusa l'applicabilità della solidarietà ai casi di interposizione fittizia. Infatti,

dev'essere tenuto conto del fatto che le condizioni che permettono l'attivazione della solidarietà, principalmente il mancato versamento dell'IVA e la cessione ad un prezzo inferiore al valore normale di beni, per le loro stesse caratteristiche, essenzialmente la rapidità dello scambio e la suscettibilità di repentine variazioni di prezzo, possono favorire fenomeni di frode fiscale.

2.7. Alla luce dei principi enunciati dalla sentenza Konreo, non è, dunque, più sostenibile la tesi per la quale il rimedio previsto dall'art. 60 bis del decreto IVA sia alternativo al rimedio previsto dall'art. 21, settimo comma, dello stesso decreto, presupponendo il primo l'esistenza delle operazioni e implicando il secondo la loro inesistenza. Si tratta, infatti, di due rimedi utilizzabili cumulativamente dall'Amministrazione finanziaria a tutela della regolare riscossione dell'imposta in ipotesi di operazioni inesistenti l'uno utilizzato al fine di non subire gli effetti negativi di una detrazione operata dal cessionario in assenza dei presupposti di legge; l'altro utilizzato per sterilizzare le conseguenze negative per l'Erario, derivanti dal mancato versamento dell'imposta da parte del cedente. E proprio la diversità delle tutele accordate con i due rimedi implica che non sussiste alcuna violazione del principio di proporzionalità, incidendo l'importo dell'imposta due volte unicamente sul cessionario che conosce o avrebbe dovuto conoscere dell'esistenza della frode.

2.8. Va, dunque, enunciato il seguente principio di diritto "In ipotesi di operazioni inesistenti e alla luce dei principi enunciati da CGUE 10 luglio 2025, causa C-276/24, Konreo v.o.s., il rimedio dell'indetraibilità dell'IVA da parte del cessionario, previsto dall' art. 21 , settimo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 concorre e si cumula con il diverso ed autonomo rimedio della responsabilità solidale del medesimo cessionario per l'IVA non versata dal cedente di cui al successivo art. 60 bis del medesimo decreto, senza che si configuri una violazione dei principi di neutralità e proporzionalità dell'imposta. Invero, si tratta di due rimedi distinti che tutelano il diritto dello Stato a non subire le conseguenze pregiudizievoli della frode IVA e volti, da un lato, ad evitare il danno conseguente alla detrazione dell'imposta afferente all'utilizzazione di fatture inesistenti da parte del cessionario e, dall'altro, a conseguire esattamente la differente imposta non versata dal cedente".

2.9. In questo quadro, questa Corte (Cass. n. 20651 del 24/07/2024) è di recente intervenuta a dirimere il contenzioso insorto con riferimento alla cartella di pagamento notificata a Nord Auto, con la quale si è sostenuta la responsabilità della società contribuente per il mancato versamento delle imposte da parte del cedente, responsabilità esclusa dalla CTR della Puglia.

2.9.1. In particolare, la Corte, preso atto della contestazione formulata dall'Ufficio ai sensi dell'art. 60 bis del decreto IVA, ha cassato la sentenza di appello al fine di verificare l'avvenuta cessione degli autoveicoli da Exportmaxx Srl a Nord Auto a valore normale, nell'accezione prevista dalla formulazione di legge applicabile *ratione temporis* alla fattispecie.

2.9.2. Peraltro, la possibile responsabilità solidale di Nord Auto ai sensi dell'art. 60 bis del decreto IVA, il cui accertamento è stato demandato da questa Corte al giudice del rinvio, non ha alcuna incidenza sulla indetraibilità dell'IVA corrisposta al cedente dalla stessa società contribuente ai sensi dell'art. 21, settimo comma, del medesimo decreto, tenuto conto dell'autonomia delle due fattispecie di cui si è dato più sopra conto e della insussistenza di un giudicato esterno sull'effettiva esistenza delle operazioni.

2.10. I motivi vanno, pertanto rigettati il primo, perché la CT2, anche per quanto subito si dirà, ha correttamente escluso la detraibilità dell'imposta, indipendentemente dall'errore di diritto per il quale è stata demandata alla sede esecutiva la valutazione della eventuale duplicazione; il secondo e il terzo, perché non si configura alcuna violazione dei principi di neutralità e proporzionalità proprio in ragione di quanto emerge dalla sentenza Konreo (si veda, da ultimo, anche Cass. n. 23622 del 20/08/2025). Né, proprio in considerazione di tale arresto, sussistono valide ragioni per sottoporre nuovamente alla Corte di giustizia una questione che essa stessa ha recentemente risolto.

3. Con il quarto motivo di ricorso si contesta, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o la falsa applicazione degli artt. 2697 e 2727 cod. civ. per avere la CT2 erroneamente ritenuto che Nord Auto abbia consapevolmente partecipato ad una frode IVA, valorizzando elementi privi di effettiva valenza indiziaria (l'acquisto di auto sottocosto), con conseguente erronea ripartizione dell'onere della prova. 3.1.

Con il quinto motivo di ricorso si lamenta, sempre in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2697 , 2727 e 2729 cod. civ., nonché degli artt. 167 e 168 della direttiva IVA , per avere la CT2 erroneamente applicato il ragionamento presuntivo.

4. I due motivi possono essere congiuntamente esaminati in ragione della loro connessione e vanno disattesi.

4.1. La CT2 si è puntualmente attenuta ai principi di diritto più sopra rassegnati al punto 2.3, evidenziando i molteplici elementi indiziari (trasporto diretto delle auto in Italia; pagamenti anticipati; non convenienza della triangolazione; natura di cartiera di Exportmaxx Srl), dotati di gravità, precisione e concordanza, in ragione dei quali ha ritenuto la sussistenza della conoscenza o, quanto meno, della conoscibilità della frode in capo al legale rappresentante di Nord Auto, Aldo Pecora.

4.2. I superiori e significativi elementi indiziari sono stati ritenuti dal giudice di appello prevalenti rispetto agli elementi probatori allegati dalla ricorrente

trattasi di una legittima valutazione di merito, insindacabile sotto il profilo della violazione di legge. Invero, il ricorrente, mira, in realtà, alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito (Cass. n. 3340 del 05/02/2019 ; Cass. n. 640 del 14/01/2019 ; Cass. n. 24155 del 13/10/2017 ; Cass. n. 8758 del 04/07/2017; Cass. n. 8315 del 05/04/2013).

4.3. Del resto, spetta, in via esclusiva, al giudice di merito il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di controllarne l'attendibilità e la concludenza e di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge (cfr. Cass. n. 331 del 13/01/2020

; Cass. n. 19547 del 04/08/2017 ; Cass. n. 24679 del 04/11/2013 ; Cass. n. 27197 del 16/12/2011 ; Cass. n. 2357 del 07/02/2004).

5. In conclusione, il ricorso va rigettato.

5.1. Tenuto conto della particolarità della fattispecie e della "novità" costituita dalla sentenza Konreo, sussistono giusti motivi per la compensazione tra le parti delle spese del presente procedimento.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e dichiara compensate tra le parti le spese del procedimento.

Così deciso in Roma il 13 marzo 2026.

Depositato in Cancelleria il 16 aprile 2026.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza