

Ordinanza del 08/10/2026 n. 26452 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Evasione fiscale - Frode fiscale - Onere della prova

Massima:

Qualora l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione riguardi operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, incombe sulla stessa l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi specifici, che il contribuente fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto incombenza istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto.

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

Testo:

RILEVATO CHE

- L'Agenzia delle entrate proponeva appello avverso la sentenza della CTP di Bari che aveva accolto il ricorso proposto dalla AA Srl avverso gli avvisi di accertamento, con i quali era stata recuperata l'IVA indebitamente detratta in relazione ad acquisti di latte effettuati negli anni di imposta 2010, 2011 e 2012 dalla società AA di A.A. Srl;
- la CTR della Puglia, con la sentenza indicata in epigrafe, rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, osservando, per quanto qui rileva, che:
- andava condivisa la decisione di primo grado, laddove la CTP aveva ritenuto che la motivazione posta a base dell'accertamento si fondava esclusivamente sulla presunzione, non dimostrata, che il sig. A.A., legale rappresentante della società fornitrice, gestisse di fatto entrambe le

società e fosse consapevole del mancato pagamento dell'IVA da parte della società AA di A.A. S.r.l, "in virtù della presunzione del vincolo societario tra i soci e la società fornitrice";

- l'odierna ricorrente non poteva essere privata del diritto alla detrazione, in quanto le prestazioni, se debitamente fatturate, vanno riconosciute come costi e danno diritto alla detrazione per chi le ha sostenute, se non vi è la certezza che il cessionario fosse partecipe e consapevole della frode;

- l'Ufficio aveva sostenuto che A.A., amministratore della AA di A.A. Srl, gestiva di fatto anche la AA Srl (di cui risultava amministratore di diritto la di lui madre, B.B.), essendosi occupato degli approvvigionamenti e delle vendite, nonché dei rapporti finanziari con le banche, con la delega di firma sui conti correnti della predetta società;

- si trattava di asserzioni generiche, prive di riscontri oggettivi, essendo stato il A.A. solamente socio all'1% della AA Srl, nonché dipendente con qualifica di consulente commerciale con delega di firma di un conto corrente (unitamente ad altri familiari e dipendenti della società);

- inoltre, il legale rappresentante della AA di A.A. Srl era dal 17.10.2011 C.C. che, avendo sottoscritto le dichiarazioni IVA per gli anni 2010 e 2011, era responsabile dell'omesso versamento dell'imposta;

- in ogni caso spettava all'Ufficio l'onere di dimostrare, anche mediante presunzioni semplici, il difetto delle condizioni per la spettanza del diritto alla detrazione dell'IVA;

- se l'Amministrazione finanziaria contesta l'oggettiva inesistenza delle operazioni, è suo onere fornire elementi probatori in ordine all'inesistenza dell'operazione fatturata dimostrando, ad esempio, che la società emittente la fattura è una "cartiera" o una società "fantasma", e tale onere non era stato nella specie assolto;

- l'Agenzia delle entrate impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a due motivi;

- la contribuente rimaneva intimata.

CONSIDERATO CHE

- Con il primo motivo di ricorso la ricorrente deduce la nullità della sentenza impugnata, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per violazione degli artt. 111 , comma 6, Cost., 132, comma 2, n. 4 cod. proc. civ., 36 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e 118 disp. att. cod. proc. civ., per motivazione apparente e/o illogica, del tutto avulsa dalla fattispecie concreta che non riguarda fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, essendo stata contestata l'emissione di fatture soggettivamente inesistenti e l'indebita detrazione dell'IVA da parte del cessionario che era consapevole del fatto che il venditore non l'avrebbe versata, come è effettivamente avvenuto negli anni 2010, 2011 e 2012; sostiene che la CTR ha applicato la norma sull'onere della prova a fatti diversi da quelli concreti, con ciò utilizzando un sillogismo viziato che rende illogica la sentenza, quindi nulla; aggiunge che la nullità della sentenza deriva anche dall'omessa indicazione della concisa esposizione dello svolgimento del processo e delle richieste delle parti,

dato che la decisione non ha fornito una corretta rappresentazione della domanda della Agenzia delle entrate, di cui ha travisato il fondamento e le ragioni, avendo confuso l'inesistenza soggettiva delle operazioni fatturate e l'indebita detrazione dell'IVA da parte del cessionario con l'inesistenza oggettiva delle stesse;

- con il secondo motivo si deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 , 2729 cod. civ., 115, comma 1, cod. proc. civ. e 19 del D.P.R. n. 633 del 1972 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per non avere la CTR correttamente applicato i principi in materia di indetraibilità dell'IVA da parte del cessionario consapevole del mancato versamento dell'imposta da parte del cedente e in materia di presunzioni semplici tributarie in tema di fatturazione soggettivamente inesistente, non avendo il giudice di appello considerato gli elementi indicati dall'Ufficio (quali: le dichiarazioni dello stesso A.A., riportate nei PVC allegati dall'Ufficio alle controdeduzioni depositate in primo grado; l'accesso del A.A., tramite delega di firma, ai conti correnti della AA Srl; la promiscuità gestionale tra le società AA di A.A. Srl e AA Srl; l'assenza di struttura di stoccaggio del latte e di mezzi di trasporto da parte della AA Srl, che utilizzava quelli di AA di A.A. Srl), dai quali si evinceva il ruolo di amministratore di fatto del A.A. della società AA Srl, solo formalmente rappresentata dalla madre, B.B., e la consapevolezza della contribuente di partecipare ad una fattispecie fraudolenta di evasione fiscale; rileva che la contestazione riguardava l'utilizzazione di fatture relative ad operazioni soggettivamente inesistenti, avendo la contribuente svolto il ruolo di interposta con riferimento ad un meccanismo fraudolento che si fondava su un salto d'imposta (IVA non versata - IVA detratta) e favoriva le società della famiglia A.A., gestite in modo coordinato;

- il predetti motivi, che per connessione vanno esaminati unitariamente, sono fondati;

- la censura investe la questione della detraibilità dell'IVA nel caso di fatturazione per operazioni ritenute soggettivamente inesistenti e riguarda sia l'oggetto della prova dell'inesistenza soggettiva di dette operazioni sia il riparto dell'onere probatorio tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente;

- come è stato più volte ribadito da questa Corte, nel caso di operazione soggettivamente inesistente l'IVA non è, in linea di principio, detraibile, perché è stata versata ad un soggetto non legittimato alla rivalsa e non assoggettato all'obbligo di pagamento dell'imposta, in quanto la fattura è emessa da un soggetto che non è stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate, da ritenersi "inesistenti" (Cass. n. 24426 del 2013);

- va altresì richiamato l'orientamento secondo cui "qualora l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attiene ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, incombe sulla stessa l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi specifici, che il contribuente fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto incombenza istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle

circostanze del caso concreto" (Cass. n. 2922 del 2022 ; Cass. n. 15369 del 2020 ; Cass. n. 5873 del 2019 ; Cass. n. 9851 del 2018);

- poiché ai fini della ripartizione dell'onere della prova occorre considerare che il diniego del diritto di detrazione segna un'eccezione al principio di neutralità dell'Iva che tale diritto costituisce, incombe, in primo luogo, sull'Amministrazione finanziaria provare che, a fronte dell'esibizione del titolo, difettano, le condizioni, oggettive e soggettive, per la detrazione e che, una volta raggiunta questa prova, spetterà al contribuente fornire la prova contraria, ossia di aver svolto le trattative in buona fede, ritenendo incolpevolmente che le merci acquistate fossero effettivamente rifornite dalla società cedente (Cass. n. 9851 del 2018 , cit.; Corte di Giustizia UE, 1 dicembre 2022, C-512/21, punti 26 - 33)

- come ha poi evidenziato sempre questa Corte, l'onere probatorio gravante sull'Amministrazione "ben può esaurirsi nella prova che il soggetto interposto è privo di dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione della prestazione fatturata (è, cioè, una cartiera), costituendo ciò, di per sé, elemento idoneamente sintomatico della mancanza di buona fede del cessionario, poiché l'immediatezza dei rapporti tra i soggetti coinvolti nella frode induce ragionevolmente ad escludere l'ignoranza incolpevole del contribuente" (Cass. n. 9851 del 2018 , in motivazione);

- il giudice tributario di merito deve, quindi, valutare, con un giudizio di fatto non sindacabile in sede di legittimità, se l'atto impositivo si fonda su elementi presuntivi gravi, precisi e concordanti, esaminandoli sia singolarmente sia nel loro complesso nella motivazione della sentenza; in tale contesto, vanno esaminate anche eventuali dichiarazioni rilasciate da terzi, le risultanze delle indagini condotte nei confronti di altre società, gli atti trasmessi dalla Guardia di finanza, risultanti dall'attività di polizia giudiziaria, se contenuti negli atti (come il processo verbale di constatazione) allegati all'atto impositivo notificato o trascritti essenzialmente nella motivazione dello stesso, in quanto costituenti parte integrante del materiale indiziario e probatorio, che il giudice di merito deve valutare dandone adeguato conto nella motivazione della sentenza;

- dopo avere ritenuto, in base a deduzioni logiche di ragionevole probabilità (non necessariamente di certezza), che gli indizi esaminati siano sufficienti a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa, con riguardo all'esistenza dell'organizzazione fraudolenta, alla partecipazione ad essa del contribuente o, quanto meno, alla consapevolezza da parte sua di avvantaggiarsi della frode in danno dell'erario, la domanda dell'Amministrazione deve ritenersi provata; a quel punto, si sposta sul contribuente, secondo la regola generale ricavabile dagli artt. 2727 cod. civ. e ss. e 2697 cod. civ., l'onere di provare eventuali fatti a lui favorevoli, sicché la mancata deduzione di idonea prova contraria, fin dall'atto introduttivo del giudizio, o l'insuccesso di essa, comportano l'accoglimento della pretesa fiscale fondata su valide presunzioni;

- poiché la lotta contro la frode, l'evasione fiscale ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva IVA (da ultimo, Corte di Giustizia, sentenza 8 maggio 2019, causa C-712/17, EN.SA. Srl, punto 31), a fronte della partecipazione del cedente al meccanismo frodatorio o della consapevolezza di esso, permarrebbe il rischio di perdita di

gettito dell'erario qualora i cessionari o committenti fossero soggetti inesistenti o del tutto incapienti;

- secondo l'Ufficio, nel caso in esame le operazioni non erano intercorse tra i soggetti che figuravano quale emittente e destinatario della fattura, nel senso che quest'ultimo, ossia la società contribuente, era un soggetto interposto di cui si serviva la Iniziative Commerciali di A.A. Srl per proseguire la propria attività, dato che la merce veniva da essa ceduta direttamente ai successivi acquirenti; la AA Srl, quindi, non essendo la reale destinataria delle fatture, ha utilizzato detti documenti fiscali annotando in contabilità crediti IVA che non aveva diritto di portare in detrazione;

- i giudici di appello non hanno applicato correttamente i suesposti principi, avendo affermato erroneamente che l'Ufficio non aveva dimostrato l'oggettiva inesistenza delle operazioni ed essendosi limitati a rilevare che gli elementi indicati negli avvisi di accertamento erano privi di riscontri oggettivi, che i contatti del A.A. con la società contribuente si spiegavano con il fatto che era stato suo dipendente e che anche altri familiari e dipendenti avevano la delega di firma sui conti bancari della società contribuente, che dal 17.10.2011 il legale rappresentante della fornitrice AA di A.A. Srl non era il A.A., ma tale C.C.;

- così facendo, non hanno considerato o hanno del tutto svalutato gli elementi offerti dall'Agenzia per dimostrare la mancanza di operatività della AA Srl e la sua funzione di mero soggetto interposto (quali, ad esempio, la mancanza di depositi per lo stoccaggio di alimenti deperibili o di automezzi), dando rilievo, di contro, ad evidenze del tutto inconferenti, quali la circostanza che la delega di firma fosse stata attribuita anche ad altri soggetti, senza affrontare la questione della soggettiva inesistenza delle operazioni contestate e il ruolo assunto dalla società contribuente;

- se lo scopo di quest'ultima era quello di fare proseguire l'attività della Iniziative Commerciali di A.A. Srl, che dall'anno 2011 aveva iniziato a dichiarare perdite d'esercizio, omettendo i versamenti dell'IVA, andava verificata la sussistenza dell'ipotizzato meccanismo fraudolento fondato su "un salto d'imposta", essendo stata detratta dalla contribuente l'IVA non versata dal proprio fornitore;

- la CTR non ha, quindi, fatto corretta applicazione della prova presuntiva che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, "esige che il giudice prenda in esame tutti i fatti noti emersi nel corso dell'istruzione, valutandoli tutti insieme e gli uni per mezzo degli altri" (Cass. n. 3703 del 2012), essendo il giudice "tenuto a seguire un procedimento che si articola necessariamente in due momenti valutativi: in primo luogo, occorre una valutazione analitica degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria; successivamente, è doverosa una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni di essi" (Cass. n. 9059 del 2018 ; Cass. n. 18822 del 2018 ; Cass. n. 27410 del 2019);

- nel valorizzare elementi del tutto irrilevanti ai fini della detraibilità dell'IVA, il giudice di appello ha omesso di esaminare gli elementi indiziari indicati dall'Ufficio, finalizzati a far emergere la fittizietà delle cessioni tra AA di A.A. Srl e la AA Srl e, attraverso di essa, l'esistenza di un meccanismo frodatorio volto all'evasione dell'imposta;

- in conclusione, dunque, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio, per nuovo esame e per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 24 settembre 2026.

Depositato in Cancelleria il 8 ottobre 2026.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza