



25916/20

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

Oggetto

**SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE**

IVA  
ACCERTAMENTO

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. GIUSEPPE FUOCHI TINARELLI

- Presidente -

R.G.N. 3637/2014

Dott. GIANCARLO TRISCARI

- Consigliere -

Cron. 25916

Dott. ROSARIA MARIA CASTORINA

- Rel. Consigliere -

Rep.

Dott. GIUSEPPE FICHERA

- Consigliere -

Ud. 10/07/2020

Dott. ADET TONI NOVIK

- Consigliere -

cc

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso 3637-2014 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

- **ricorrente** -

**contro**

(omissis) SRL O (omissis) ORA FALLITA, elettivamente domiciliata in (omissis), presso lo studio dell'avvocato (omissis), rappresentata e difesa dall'avvocato (omissis);

2020

1869

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 240/2013 della COMM.TRIB.REG.

della CAMPANIA

di NAPOLI, depositata il 18/06/2013;

. ' ucita la relazione della causa svolta nella camera di  
consiglio del 10/07/2020 dal Consigliere Dott. ROSARIA  
MARIA CASTORINA.

Ritenuto in fatto

La società <sup>(omissis)</sup> s.r.l. impugnava un avviso di accertamento con il quale era stata recuperata l'Iva detratta, per l'anno di imposta 2007, sulla base di una fattura anticipata emessa nei confronti della società <sup>(omissis)</sup> s.r.l. (appartenente allo stesso gruppo familiare); l'ufficio riteneva l'operazione inesistente in quanto non sorretta né dalla fornitura delle merci, né dal pagamento, ma disposta al solo fine di creare una posizione creditoria utile per accedere al credito bancario.

La commissione tributaria provinciale di Caserta accoglieva il ricorso. L'Agenzia delle Entrate proponeva appello e la commissione tributaria regionale della Campania, con sentenza n.240/33/13 depositata il 18.6.2013 lo rigettava, confermando la sentenza di primo grado, sul rilievo che l'operazione aveva solo carattere finanziario e non aveva determinato alcun danno per l'erario.

Avverso la sentenza della CTR l'agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidando il suo mezzo a un motivo.

La contribuente resiste con controricorso.

Con memoria del 10.3.2020 la <sup>contribuente</sup> ~~ricorrente~~ evidenziava che nella pendenza del ricorso era stata dichiarata fallita con sentenza n.54 del 9.12.2015.

Motivi della decisione

1.Va preliminarmente osservato che l'intervenuto fallimento della <sup>(omissis)</sup> s.r.l. nella pendenza del presente giudizio di cassazione non comporta l'interruzione. La giurisprudenza di questa Corte ha costantemente affermato che l'intervenuta modifica dell'art. 43 legge

fall. per effetto dell'art. 41 del d.lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, nella parte in cui recita che "l'apertura del fallimento determina l'interruzione del processo", non comporta una causa di interruzione del giudizio in corso in sede di legittimità posto che in quest'ultimo, che è dominato dall'impulso d'ufficio, non trovano applicazione le comuni cause di interruzione del processo previste in via generale dalla legge. (Cass 21153/10; Cass 17450/13 ;Cass 24635/15; Cass. 19119/2016).

2. Con il motivo la ricorrente deduce la violazione degli artt. 1 e 19 del DPR 633/72, degli artt. 2700 e 2730 c.c. in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.. nonché del principio generale di annualità dell'imposta.

Lamenta che la CTR aveva riconosciuto la detrazione Iva per un'operazione inesistente in quanto il pagamento della fattura di anticipazione non vi era mai stato e non vi era stata nemmeno la fornitura.

La censura è fondata.

Come questa Corte ha già ampiamente chiarito in tema di operazioni inesistenti (ex multis, Cass. sez. 5, nn. 13253/15, 16936/15) diverso è il regime probatorio che contraddistingue le operazioni oggettivamente inesistenti (come nel caso in esame) da quelle soggettivamente inesistenti: a) nelle prime, ove la fattura costituisce in tutto o in parte mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere da alcuno, l'amministrazione ha l'onere di fornire elementi probatori, anche in forma indiziaria e presuntiva (Cass. nn. 21953/07, 9784/10, 9108/12, 15741/12, 23560/12, 27718/13, 20059/2014, 26486/14, 9363/15; nello stesso senso C. Giust. 6 luglio 2006, C439/04; 21 febbraio 2006, C-255/02; 21 giugno 2012, C-80/11; 6 dicembre 2012, C-285/11; 31 novembre

2013, C-642/11), del fatto che l'operazione fatturata non è stata effettuata, dopo di che spetta al contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate; tale prova, tuttavia, non può consistere nella esibizione della fattura o nella dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento, poiché questi sono facilmente falsificabili e vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass. nn. 5406/16, 28683/15, 428/15, 12802/11, 15228/01); e comunque, una volta accertata l'assenza dell'operazione, è escluso che possa configurarsi la buona fede del cessionario o committente, il quale ovviamente sa bene se ed in quale misura ha effettivamente ricevuto il bene o la prestazione per la quale avrebbe versato il prezzo o corrispettivo.

Ai sensi dell'articolo 19, comma 1, del DPR n. 633/1972: «Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'art.17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'art. 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo».



L'articolo 21 del DPR n. 633/1972 prevede quanto segue: «Se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relativi sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per

l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura».

L'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972 costituisce infatti l'attuazione dell'articolo 21, paragrafo 1, lett. c), della sesta Direttiva 77/388/CEE (come modificata dalla direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991) al quale è subentrato l'articolo 203 Direttiva CE 2006/112 in base al quale "chiunque indichi l'Iva in una fattura o in ogni altro documento che ne fa le veci è debitore di tale imposta".

Quindi, tale soggetto è debitore dell'Iva indicata in una fattura indipendentemente da qualsiasi obbligo di versarla in ragione di un'operazione soggetta ad imposta (v. Corte giustizia UE 18 giugno 2009, *Stadeco*, causa C- 566/07; Corte di giustizia UE 31 gennaio 2013, causa C-643/11, LVK-56 EOOD, punti 53-56; Corte giustizia 31 gennaio 2013, causa C- 642/11, *Stroy trans* EOOD, punto 44).

L'indetraibilità dell'IVA relativa ad operazioni inesistenti emerge dall'articolo 168 della direttiva.

Infatti, da tale articolo risulta che il soggetto passivo può detrarre l'IVA di cui sono gravati i beni e i servizi impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta. In altri termini, il diritto a detrarre l'IVA gravante sull'acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese effettuate per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle (v., in tal senso, sentenza del 6 settembre 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, punto 36).

Orbene, quando un'operazione di acquisto di un bene o di un servizio è inesistente, essa non può avere alcun collegamento con le

operazioni del soggetto passivo tassato a valle. Di conseguenza, quando manca la realizzazione effettiva della cessione di beni o della prestazione di servizi, non può sorgere alcun diritto a detrazione (sentenza del 27 giugno 2018, SGI e Valériane, C-459/17 e C-460/17, EU:C:2018:501, punto 36).

È pertanto inerente al meccanismo dell'IVA il fatto che un'operazione fittizia non possa dare diritto ad alcuna detrazione di tale imposta.

Dall'altro lato, l'obbligo per chiunque indichi l'IVA in una fattura, di assolvere tale imposta compare espressamente all'articolo 203 della direttiva IVA. A tal riguardo, la Corte ha precisato che l'IVA indicata in una fattura è dovuta dall'emittente di tale fattura, anche in assenza di una qualsiasi operazione imponibile reale (v., in tal senso, sentenza del 31 gennaio 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punto 38).

In linea di principio, le due norme summenzionate non si applicano al medesimo operatore. È l'emittente di una fattura a essere debitore dell'IVA in essa indicata, mentre l'indetraibilità dell'IVA relativa a operazioni inesistenti è opponibile al destinatario di tale fattura.

L'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972 va quindi interpretato nel senso che il corrispondente tributo viene, in realtà, ad essere considerato «fuori conto», e la relativa obbligazione, conseguentemente, «isolata» da quella risultante dalla massa di operazioni effettuate, ed estraniata, per ciò stesso, dal meccanismo di compensazione (tra IVA «a valle» ed IVA «a monte») che presiede alla detrazione d'imposta di cui all'articolo 19 del D.P.R. n. 633/1972; e ciò anche perché l'emissione di fatture per operazioni inesistenti ha

sempre costituito condotta penalmente sanzionata come delitto (cfr. Corte di cassazione, sentenze 12995/2014, n. 14337/2002, n. 7289/2001).

D'altra parte occorre ancora considerare che l'obbligazione tributaria prevista dall'art. 21, comma 7, del decreto d'imposta opera a carico dell'emittente dal momento in cui la fattura da lui formata sia emessa nei modi previsti dal comma 1 del medesimo articolo, «cioè sia consegnata o spedita alla controparte (Cass. n. 27684/2013)».

Il meccanismo di detrazione dell'IVA, quale previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva IVA, mira a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche, purché esse siano soggette all'IVA. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, a condizione che tali attività siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v., in tal senso, sentenze del 29 ottobre 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punto 27, e del 22 dicembre 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810).

Questa Corte ha di recente affermato che l'emittente di fatture fittizie non può giovare dell'emissione di una nota di credito per evitare il pagamento dell'Iva indebitamente fatturata perché in tema di Iva, la speciale procedura di variazione prevista dall'articolo 26 del richiamato D.P.R. 633/1972 presuppone necessariamente, come si desume univocamente dalla considerazione della funzione perseguita dalla norma, che l'operazione per la quale sia stata emessa fattura, da rettificare perché venuta meno in tutto o in parte, sia vera e reale e non già del tutto inesistente (Cass.20337/2019)

La CTR non ha fatto corretta applicazione dei principi sopra affermati.

La sentenza deve essere, conseguentemente, cassata.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti in punto di fatto, la controversia può essere decisa nel merito, con il rigetto dell'originario ricorso della contribuente.

Le spese del giudizio di merito devono essere compensate in considerazione dell'evoluzione nel tempo della giurisprudenza in materia.

Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza.

PQM

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso della contribuente.

Compensa le spese del giudizio di merito.

Condanna la contribuente al pagamento delle spese del presente giudizio di legittimità che liquida in euro 5000,00 oltre alle spese prenotate a debito, ~~oltre accessori di legge~~.

Così deciso nella Camera di consiglio del 10.7.2020

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli

IL CANCELLIERE  
Paola Francesca CAMPOLI

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
oggi 16 NOV. 2020

IL CANCELLIERE  
Paola Francesca CAMPOLI