



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

ENRICO MANZON	Presidente
LUNELLA CARADONNA	Consigliere - Rel.
FILIPPO D'AQUINO	Consigliere
GIANCARLO TRISCARI	Consigliere
ANDREA ANTONIO SALEMME	Consigliere

Oggetto:  
Accertamento IVA.  
Operazioni di acquisto  
intracomunitarie.  
Reverse Charge.  
Anni 2007 e 2008.

19/01/2023 C.C.  
R.G. 16101/2016

**ORDINANZA**

sul ricorso n. 16101/2016 proposto da:

(omissis) (omissis) ella persona del legale  
rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avv. P<sup>(omissis)</sup>  
, giusta procura in calce al ricorso per cassazione, con  
domicilio eletto presso lo studio dell'Avv. (omissis)

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate, nella persona del Direttore *pro tempore*,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i  
cui uffici è domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12.

- resistente -



avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della LOMBARDIA, n. 5334/15, depositata in data 9 dicembre 2015, non notificata;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 19 gennaio 2023 dal Consigliere Lunella Caradonna;

### **RITENUTO CHE**

**1.** L'Agenzia delle Entrate, in data 5 aprile 2013, aveva notificato alla società (omissis) due distinti avvisi di accertamento (il primo n.

(omissis) relativo all'anno di imposta 2007, con il quale veniva richiesta una maggiore Iva per euro 188.408,00 ed irrogate sanzioni per un ammontare complessivo di euro 237.085,00; il secondo n.

(omissis) relativo all'anno di imposta 2008, con il quale veniva richiesta una maggiore Iva per euro 268.396,00 ed irrogate sanzioni per un ammontare complessivo di euro 337.043,00), con i quali era stata contestata l'inesistenza soggettiva delle operazioni di acquisto intracomunitarie intercorse, nei suddetti anni, tra la società contribuente e il proprio fornitore irlandese, (omissis) (omissis) (omissis)

**2.** La Commissione tributaria provinciale di Milano, riuniti i due ricorsi proposti dalla società contribuente avverso i due distinti avvisi di accertamento, con sentenza n. 6298 del 27 giugno 2014, li aveva accolti, evidenziando che, in atti, vi era la prova dell'avvenuta attività di trasporto materiale delle merci compravendute a fronte dei pagamenti altresì avvenuti e non contestati e che risultava riscontrata l'esistenza reale della merce poi redistribuita in Italia per la vendita al dettaglio.

**3.** La Commissione tributaria regionale, adita dall'Ufficio, ha accolto l'appello, limitando le sanzioni in applicazione della continuazione ex art. 12, comma 5, del decreto legislativo n. 472/1997, alla sanzione base aumentata della metà.



4. Nello specifico, i giudici di secondo grado hanno ritenuto di accogliere l'appello dell'Ufficio per tre ordini di motivi (*rectius*: due):

-) il primo, in quanto con la nota n. 107326 del 19 settembre 2012 le Autorità irlandesi avevano evidenziato in merito all'operazione di compravendita in questione, che, secondo quanto affermato dalla società irlandese (omissis) (omissis) (omissis) merce veniva da quest'ultima acquistata in Svizzera ed esportata direttamente in Italia senza mai transitare in Irlanda; che presso la sede della società irlandese non era stata rinvenuta alcuna prova documentale attestante l'effettivo passaggio/trasporto delle merci vendute dalla Svizzera all'Italia; che la società fornitrice irlandese risultava aver effettuato i pagamenti delle merci acquistate in Svizzera sul conto corrente bancario n. (omissis) beneficiaria del quale era la sig.ra (omissis) (omissis) «art director» della (omissis) (omissis) (omissis) ma anche compagna di vita del rappresentante legale della società (omissis) (omissis) (omissis), (omissis) dal PVC dell'Agenzia delle Dogane risultava, inoltre, che il predetto (omissis) n data 23 novembre 2012, aveva dichiarato, in merito all'osservazione dei verbalizzanti relativa alla mancanza della documentazione di trasporto degli acquisti comunitari della società (omissis) (omissis) che «per quanto riguarda il trasporto della merce il fornitore irlandese (omissis) (omissis) (omissis) provvedeva con mezzi propri a consegnare la merce direttamente dall'Irlanda scortandola con fattura accompagnatoria. Il prezzo in fattura comprendeva il costo del trasporto»; da tali incongruenze sul trasporto della merce dall'Irlanda all'Italia, dal legame fra (omissis) (omissis) e (omissis) (omissis) (omissis) che risultava *art director* della società irlandese nonchè referente del conto svizzero su cui erano confluiti i pagamenti della merce acquistata dalla società irlandese e dalla stessa venduta alla (omissis) (omissis) dalla mancata prova documentale della movimentazione fisica della merce e dalla effettiva vendita della merce dimostrata dalla presenza di fatture di vendite a fronte di pagamenti



rateali, si deduceva che le predette operazioni di acquisto intracomunitarie, non adeguatamente provate nemmeno in sede giudiziaria, dovevano essere ritenute inesistenti essendo supportate da presunzioni gravi, precise e concordanti;

-) il secondo, in quanto, in presenza di fatture relative ad operazioni soggettivamente inesistenti l'applicazione dell'IVA seguiva la disciplina ordinaria.

**5.** La società (omissis) (omissis) .r.l. di (omissis) Dr. (omissis) ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato a due motivi.

**6.** L'Agenzia delle Entrate si è costituita al fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione della causa ai sensi dell'art. 370, primo comma, cod. proc. civ..

### **CONSIDERATO CHE**

**1.** Va preliminarmente rilevato che è stata depositata copia incompleta della sentenza impugnata, come da verifica anche del fascicolo d'ufficio, mancante verosimilmente di una o più pagine, e in particolare di quella (o quelle) contenenti lo svolgimento del processo. Tuttavia sul punto la giurisprudenza di questa Corte ha statuito che se, anche dalla lettura del ricorso, è consentito dedurre con certezza l'oggetto della controversia e le ragioni poste a base della pronuncia, il ricorso non è improcedibile ex 369 cod. proc. civ., comma 2 (Cass., 8 luglio 2020, n. 14347; Cass., 5 giugno 2018, n. 14426; Cass., 17 febbraio 2005, n. 3254).

**1.1** Nel caso di specie, si può evincere l'oggetto della controversia e le ragioni della decisione dalla copia della sentenza impugnata prodotta, seppure incompleta, e da quanto rappresentato dalla società ricorrente, oltre che dai due motivi proposti (cfr. Cass., 12 dicembre 2016, n. 25407; Cass. 7 agosto 2008, n. 21367; Cass. 3 agosto 2007, n. 17065; Cass. 26 gennaio 2007, n. 1754).



**2.** Il primo mezzo deduce l'omesso esame circa fatti decisivi per il giudizio, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 (*rectius*: n. 5), cod. proc. civ.. La Commissione tributaria regionale, con una motivazione illogica e contraddittoria, se non del tutto inesistente, aveva assunto una decisione errata e non condivisibile, sulla base di mere presunzioni richiamate negli atti impositivi e passivamente riproposte nell'atto di appello dell'Ufficio, come si evinceva dalla nota n. 107326 del 19 settembre 2012, pervenuta dalle Autorità irlandesi; in particolare, la circostanza che la merce sarebbe stata acquistata da (omissis) (omissis) (omissis) Svizzera ed esportata direttamente in Italia senza mai transitare dall'Irlanda, riscontrava che le operazioni di fornitura avevano avuto effettivamente luogo tra le due società, limitandosi semplicemente a precisare che la (omissis) (omissis) (omissis) aveva acquistato in Svizzera le merci poi rivendute a (omissis) (omissis) s.r.l., circostanza questa del tutto irrilevante ai fini del decidere e che non provava, neppure in via presuntiva, l'invocata inesistenza delle operazioni di acquisto; la circostanza che presso la sede della società irlandese non vi sarebbe stata prova documentale attestante l'effettivo passaggio/trasporto delle merci vendute dalla Svizzera all'Italia, non dimostrava né che il movimento non fosse avvenuto (non essendo prescritta una specifica documentazione al riguardo), né soprattutto che il movimento fosse avvenuto tra soggetti diversi, come aveva erroneamente sostenuto l'Agenzia; la mancata conservazione di un documento di trasporto, neppure imposto dalla legge, poteva rilevare nei confronti della sola venditrice irlandese, non già in danno dell'acquirente, tanto più che, nel caso di specie, la prova inconfutabile dell'avvenuto trasporto, che la Commissione Regionale aveva omesso di esaminare, emergeva dagli stessi verbali degli agenti verificatori (come affermato anche dalla Commissione tributaria provinciale, che aveva richiamato il processo verbale di constatazione n. 21 emesso dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli di Milano-Linate in data 11



dicembre 2012), i quali avevano accertato che tutte le merci fornite da (omissis) (omissis) (omissis) erano effettivamente entrate nei magazzini di (omissis) (omissis) .r.l., per poi essere da quest'ultima rivendute a terzi; la circostanza che la (omissis) (omissis) (omissis) risultava avere effettuato i pagamenti delle merci acquistate in Svizzera sul conto corrente bancario intestato alla signora (omissis) (omissis) «art director» della società irlandese e compagna di vita del signor (omissis) (omissis) legale rappresentante di (omissis) (omissis) .r.l., era una circostanza falsa, che la Commissione tributaria regionale di Milano aveva maldestramente ommesso di esaminare. Risultava, infatti, provata «per tabulas» (doc. 3 allegato ai ricorsi introduttivi) la mancata corrispondenza tra l'ammontare dei pagamenti effettuati sul conto corrente della signora (omissis) il valore delle compravendite operate da (omissis) (omissis) (omissis) el periodo compreso tra l'1 gennaio 2002 e il 31 dicembre 2009 i bonifici effettuati da (omissis) (omissis) (omissis) in favore della signora (omissis) ammontavano infatti a complessivi euro 300.360,00, a fronte di corrispettivi per la cessione di merci pari a euro 1.528.688,66 (nel 2007) e ad euro 2.400.883,01 (nel 2008). Il Giudice d'Appello, anziché esprimersi sull'oggettiva discrasia tra l'importo dei bonifici effettuati in favore della signora (omissis) e il valore delle merci vendute alla società (omissis) (omissis) .r.l., aveva ommesso ogni doverosa disamina sul punto, pure oggetto di discussione tra le parti. La società contribuente, invero, aveva effettivamente acquistato da (omissis) (omissis) (omissis) merce esposta nelle fatture e la società irlandese aveva realmente consegnato la medesima merce presso i magazzini della contribuente e, sul punto, era stata data puntuale prova documentale, producendo tanto le quietanze di pagamento relative a tutte le merci acquistate negli anni 2007 e 2008 (doc. 5 fascicolo di primo grado), quanto la dichiarazione del responsabile acquisti e vendite di (omissis) (omissis) (omissis) attestante l'effettività dei rapporti commerciali intercorsi con la contribuente (doc. 6 fascicolo di primo



grado), ma nessuno dei suddetti documenti era stato esaminato dalla Commissione tributaria regionale, così che la decisione appariva viziata da grave errore. Non vi era, poi, alcuna contraddittorietà tra quanto comunicato dalle Autorità irlandesi, in ordine al fatto che la (omissis) (omissis) (omissis) aveva acquistato la merce dalla Svizzera per poi esportarla in Italia senza transitare dall'Irlanda, e quanto riferito dal (omissis) in sede di PVC che al trasporto della merce acquistata provvedeva la venditrice con mezzi propri.

**3.** Il secondo mezzo deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 21 del d.P.R. n. 633/1972, in relazione all'art. 360, primo comma, n.3. Premesso che la norma richiamata si riferiva a chi emetteva la fattura e non a chi la riceveva, così che l'imposta rivendicata dall'Erario, se dovuta, residuava semmai in capo a (omissis) (omissis) (omissis) non già all'odierna ricorrente, doveva evidenziarsi che la *ratio* della disposizione normativa era quella di evitare sottrazioni di imposta all'Erario che si verificavano nelle ipotesi in cui il soggetto che registrava l'IVA a debito fosse diverso da quello che registrava la medesima imposta a credito; la *ratio* indicata escludeva l'applicabilità della norma nel caso in cui le registrazioni a debito e a credito della medesima imposta fossero eseguite dallo stesso soggetto, così come era accaduto nelle operazioni intracomunitarie, quale quella intercorsa tra (omissis) (omissis) .r.l. e (omissis) (omissis) (omissis) ve il cedente aveva emesso la fattura senza addebito di imposta, con contestuale obbligo, in capo al cessionario, di contabilizzare la fattura ricevuta rilevando sia le posizioni IVA debitorie, che quelle creditorie (cosiddetto sistema del «reverse charge»). La sentenza impugnata risultava, pertanto, viziata da una falsa applicazione della norma di cui all'art. 21 del d.P.R. n. 633/1972, erroneamente invocata nell'ambito di una operazione in «reverse charge», nella quale, la società contribuente non avrebbe potuto eludere l'IVA, avendo unilateralmente registrato detta imposta sia a debito che a credito.



**3.1** I motivi vanno trattati unitariamente perché vertono su aspetti diversi della medesima questione.

**3.2** In proposito, deve richiamarsi l'orientamento di questo Corte secondo cui *«qualora l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attiene ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carousel, 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 incumbente 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»* (cfr. Cass., 31 gennaio 2022, n. 2922; Cass., 20 luglio 2020, n. 15369; Cass., 28 febbraio 2019, n. 5873; Cass., 20 aprile 2018, n. 9851).

Più in particolare, questa Corte, partendo dalla premessa che 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, ha affermato che 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., 20 aprile 2018, n. 9851, citata).



**3.3** In particolare, questa Corte, nella sentenza n. 9851 del 2018, citata, ha precisato che:

- ) la prova che deve essere fornita dall'Amministrazione in caso di operazioni soggettivamente inesistenti si incentra su due circostanze di valenza costitutiva rispetto alla pretesa erariale: l'alterità soggettiva dell'imputazione delle operazioni, ovvero il soggetto formale non è quello reale; il cessionario sapeva o avrebbe dovuto sapere che la cessione si inseriva in una evasione Iva, non è, dunque, necessaria la prova della partecipazione all'evasione ma è sufficiente, e necessario, che il contribuente avrebbe dovuto esserne consapevole;
- ) la prova può ritenersi raggiunta se l'Amministrazione fornisce attendibili indizi idonei ad integrare una presunzione semplice e, dunque, non occorre la prova «certa» e incontrovertibile di ogni operazione e dettaglio, ovvero l'Amministrazione può assolvere al suo onere probatorio anche mediante presunzioni, come prevede per l'Iva l'art. 54, secondo comma, d.P.R. n. 633 del 1972 e, per le imposte dirette, l'art. 39, primo comma, lett. d, d.P.R. n. 600 del 1973) e mediante elementi indiziari;
- ) è sufficiente che gli elementi forniti dall'Amministrazione si riferiscano anche solo ad alcune fatture o circostanze rilevanti per la qualificazione della società interposta come cartiera (quali ad es. la mancanza di sede, la mancanza di iscrizione, l'omesso versamento delle imposte) ovvero a singole indicazioni significativamente riferibili alla sfera di conoscenza o conoscibilità dell'imprenditore;
- ) l'onere dell'Amministrazione finanziaria sulla consapevolezza del cessionario va dunque ancorato al fatto che questi, in base ad elementi obbiettivi e specifici, che spetta all'Amministrazione individuare e contestare, conosceva o avrebbe dovuto conoscere che l'operazione si inseriva in una evasione all'Iva e che tale conoscibilità era esigibile, secondo i criteri dell'ordinaria diligenza ed alla luce della qualificata posizione professionale ricoperta, tenuto conto delle circostanze



esistenti al momento della conclusione dell'affare ed afferenti alla sua sfera di azione.

-) raggiunta tale prova, è onere del contribuente dimostrare, oltre all'effettività del suo interlocutore, la propria buona fede, ossia, *«di aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto - secondo i criteri di ragionevolezza e di proporzionalità, in rapporto alle circostanze del caso concreto - al fine di evitare di essere coinvolto in una tale situazione, in presenza di indizi idonei a farne insorgere il sospetto»*, non permettendo una diversa conclusione neppure gli accertamenti eventualmente effettuati ed attesa l'inesigibilità di ulteriori e più approfondite verifiche;

-) l'onere probatorio incombente sul destinatario può essere articolato su una pluralità di livelli e può investire sia l'asserito carattere di anomalia degli elementi posti in evidenza dal Fisco, sia l'attività conoscitiva preventiva eventualmente posta in essere da cui emergeva, in ordine all'effettività ed operatività dell'impresa interposta, un esito tranquillizzante, mentre non potevano essere esperibili, né tantomeno esigibili, accertamenti più incisivi;

-) è, invece, priva di rilievo tanto la prova sulla regolarità formale delle scritture, quanto sulle evidenze contabili dei pagamenti quanto, infine, sull'inesistenza di un dimostrato vantaggio perché i prezzi di vendita erano conformi o superiori alla media di mercato, perché si tratta di circostanze, le prime, già insite nella stessa nozione di operazione soggettivamente inesistente (e relative a dati e documenti facilmente falsificabili), e, l'ultima, perché riferita ad un dato di fatto esterno alla fattispecie tipica ed inidoneo di per sé a dimostrare l'estraneità alla frode.

**3.4** Ciò posto, il giudice tributario di merito, investito della controversia avente ad oggetto l'atto impositivo, deve previamente valutare, con giudizio di fatto censurabile in cassazione solo per vizi attinenti alla



congruità ed alla coerenza logica della motivazione, la sussistenza dei caratteri di gravità, precisione e concordanza degli indizi motivanti l'atto medesimo, esaminandoli sia singolarmente sia nel loro complesso, ed esponendo adeguatamente l'esito di tale giudizio nella motivazione della sentenza. Quando egli ritiene, in base a deduzioni logiche di ragionevole probabilità (non necessariamente di certezza), che detti indizi sono sufficienti a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa, con riguardo, nel caso delle frodi carosello, all'esistenza dell'organizzazione fraudolenta, alla partecipazione ad essa del contribuente o, quanto meno, alla consapevolezza da parte sua di avvantaggiarsi della frode con danno dell'erario, la domanda dell'amministrazione deve ritenersi provata; con la conseguenza che si sposta a carico del contribuente, secondo la regola generale ricavabile dall' art. 2727 cod. civ. e ss., e dall'art. 2697, comma secondo, cod. civ., l'onere di provare eventuali fatti a suo favore; la mancata deduzione di idonea prova contraria, fin dall'atto introduttivo del giudizio, o l'insuccesso di essa, comportano l'accoglimento della pretesa del fisco fondata su valide presunzioni. In tale contesto, le 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, senza esclusione di altri atti, se contenuti negli atti (come il processo verbale di constatazione) allegati all'avviso di rettifica notificato o trascritti essenzialmente nella motivazione dello stesso, costituiscono parte integrante del materiale indiziario e probatorio, che il giudice tributario di merito è tenuto a valutare dandone adeguato conto nella motivazione della sentenza. Né in campo tributario sono previste limitazioni di efficacia degli atti trasmessi dalla polizia giudiziaria per il fatto, in particolare, che il difensore del contribuente non abbia partecipato alla formazione della prova racchiusa nell'atto trasmesso; il contenuto di tale atto, d'altronde, costituisce semplice indizio nel processo tributario, ed il



giudicante di merito è tenuto a prenderlo in considerazione, a vantaggio o contro il fisco, nel quadro delle complessive acquisizioni processuali, con piena facoltà d'intervento delle difese.

**3.5** Tanto premesso, nella vicenda in esame, la Commissione tributaria regionale ha fatto piena e corretta applicazione dei principi di diritto espressi in tali arresti giurisprudenziali, avendo affermato che le operazioni di acquisto intracomunitarie oggetto di verifica dovevano ritenersi inesistenti, in ragione delle incongruenze emerse in merito al trasporto della merce dall'Irlanda all'Italia; del legame esistente fra (omissis) (omissis) egale rappresentante della società (omissis) (omissis) .r.l., e (omissis) (omissis) del fatto che la società fornitrice irlandese risultava aver effettuato i pagamenti delle merci acquistate in Svizzera sul conto corrente bancario n. (omissis) beneficiaria del quale era la (omissis) «art director» della (omissis) (omissis) (omissis) compagna di vita del (omissis) in particolare, sulle incongruenze inerenti al trasporto della merce oggetto delle operazioni di acquisto, i giudici di secondo grado hanno richiamato quanto emerso dalla nota n. 107326 del 19 settembre 2012 redatta dalle Autorità irlandesi (la merce era stata acquistata dalla società irlandese (omissis) (omissis) (omissis) in Svizzera ed esportata direttamente in Italia senza transitare in Irlanda e che presso la sede della società irlandese non era stata rinvenuta alcuna prova documentale attestante l'effettivo passaggio/trasporto delle merci vendute dalla Svizzera all'Italia) e dalle dichiarazioni rese da (omissis) (omissis) el 23 novembre 2012, che aveva riferito che il fornitore irlandese provvedeva con mezzi propri a consegnare la merce direttamente dall'Irlanda scortandola con fattura accompagnatoria; la Commissione tributaria regionale ha, poi, rilevato, che non era stata dato la prova della movimentazione fisica della merce e della effettiva vendita della merce (dimostrata dalla presenza di fatture di vendite a fronte di pagamenti rateali).



**3.6** Ciò posto in punto di fatto, non può ritenersi che la motivazione della Commissione tributaria regionale sia nel suo complesso apparente, così come affermato dalla società ricorrente con il primo motivo di ricorso (con contestazione, peraltro, ammissibile ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., in ragione della nuova formulazione della disposizione, applicabile *ratione temporis*: cfr. Cass., 23 maggio 2019, n. 13977), in quanto, sia pure sinteticamente, dà conto dell'*iter* logico seguito per pervenire all'accoglimento dell'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate.

**3.7** E tuttavia, il motivo, come già detto infondato per quanto concerne la censura motivazionale, si rileva inammissibile nella misura in cui censura l'omesso esame di deduzioni difensive e di elementi probatori, dovendosi richiamare, in proposito, il principio statuito da questa Corte secondo cui il vizio di omesso esame non può consistere in un apprezzamento dei fatti e delle prove in senso difforme da quello preteso dalla parte, spettando soltanto al giudice di merito 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 essi sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge (cfr. Cass., 13 gennaio 2020, n. 331; Cass., 3 ottobre 2018, n. 24035; Cass., 4 agosto 2017, n. 19547; Cass., 8 ottobre 2014, n. 21152; né la Corte di cassazione può procedere ad un'autonoma valutazione delle risultanze degli atti di causa (Cass., 7 gennaio 2014, n. 91; Cass., Sez. U., 25 ottobre 2013, n. 24148).

**3.8** In relazione al profilo di censura di violazione dell'art. 21 del d.P.R. n. 633/1972, va richiamata, inoltre, l'ordinanza di questa Corte che, rimettendo alle Sezioni Unite la questione volta a verificare l'applicabilità della normativa sanzionatoria sopravvenuta introdotta



dal decreto legislativo n. 158/2005, che ha novellato l'art. 6 del decreto legislativo n. 471/1997, ha fatto il punto sulla detraibilità dell'IVA in caso di operazioni soggettivamente inesistenti in regime d'inversione contabile (*reverse charge*) (Cass., 20 gennaio 2022, n. 1703).

Nell'ordinanza richiamata, è stato affermato che, nel caso di *reverse charge*, la fattura è emessa dal cedente senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni stabilite dagli artt. 21 ss. del d.P.R. n. 633 del 1972 (nella presente controversia, peraltro, trova applicazione la versione dell'art. 21 antecedente alle modifiche apportate dall'art. 31 del decreto legislativo n. 158/2015) e con l'indicazione, prevista dall'art. 74, ottavo comma, del medesimo decreto, che si tratta di operazione con IVA non addebitata in via di rivalsa; la fattura è quindi integrata, con la specificazione dell'aliquota e dell'imposta, dal cessionario, soggetto passivo dell'imposta, che la registra nel proprio registro delle vendite, in tal modo assolvendo l'obbligo di pagamento del tributo, successivamente detratto con la parallela annotazione nel registro degli acquisti.

**3.9** La Corte di giustizia dell'Unione europea (CGUE 11 novembre 2021, in causa C-281/20, Ferimet SL), che si è occupata per la prima volta della disciplina del *reverse charge* in materia di operazioni soggettivamente inesistenti, ha stabilito che la direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28/11/2006 (direttiva IVA), letta in combinazione con il principio di neutralità fiscale, dev'essere interpretata nel senso che a un soggetto passivo va negato l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA relativa all'acquisto di beni che gli sono stati ceduti, qualora tale soggetto passivo abbia consapevolmente indicato un fornitore fittizio sulla fattura che egli stesso ha emesso per tale operazione nell'ambito dell'applicazione del regime dell'inversione contabile, se, tenuto conto delle circostanze di fatto e degli elementi forniti da tale soggetto passivo, mancano i dati necessari per verificare che il vero fornitore aveva la qualità di soggetto passivo o se è



sufficientemente dimostrato che tale soggetto passivo ha commesso un'evasione dell'IVA o sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione s'iscriveva in una simile evasione. La Corte di Giustizia dell'Unione europea ha, inoltre, evidenziato che sebbene non sia in contrasto con il diritto della UE esigere che un operatore agisca in buona fede, non è necessario dimostrarne la malafede per negargli il diritto di detrazione (CGUE in causa 281/20, cit., punto 58; conf., CGUE 14 aprile 2021, in causa C-108/20, Finanzamt Wilmersdorf, punti 30 e 31) e che, piuttosto, il fatto che il soggetto passivo che ha emesso la fattura vi abbia consapevolmente menzionato un fornitore fittizio *«è un elemento rilevante tale da indicare che il soggetto passivo in questione era cosciente di partecipare a una cessione di beni che si iscriveva in un'evasione dell'IVA»* (CGUE in causa C-281/20, cit., punto 53); inoltre, l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA va negato se mancano i dati necessari per verificare se il fornitore del soggetto che lo invoca abbia la qualità di soggetto passivo (CGUE 9 dicembre 2021, in causa C-154/20, Kemwater Pro Chemie s.r.o., punto 41).

**3.10** L'orientamento consolidato della Suprema Corte, coerentemente con quanto affermato dalla Corte di giustizia, è nel senso di ritenere che l'Iva non è detraibile, ancorché risulti l'apparente osservanza dei requisiti formali, ove manchi la corrispondenza dell'operazione fatturata con quella in concreto realizzata; e ciò anche nel caso di applicazione del regime dell'inversione contabile (Cass., 9 aprile 2021, n. 9394; Cass., 8 ottobre 2020, n. 21677; Cass., 30 luglio 2020, n. 16367; Cass., 13 febbraio 2020, n. 3599).

**3.11** L'assenza di coincidenza tra requisiti formali (regolarità della fattura, nella quale il cedente è apparentemente un soggetto passivo IVA) e requisiti sostanziali (mancata corrispondenza tra l'effettivo fornitore, che potrebbe non essere un soggetto passivo IVA, e il cedente indicato in fattura) si verifica in maniera evidente nel caso in



esame, in cui, come emerge dalla sentenza impugnata, la società contribuente ha emesso autofatture ai fini della detrazione dell'IVA, indicando consapevolmente nelle stesse un soggetto passivo del quale ben conosceva la fittizietà, in ragione dei molteplici elementi indiziari sopra riferiti e senza che vi fossero elementi per individuare il vero fornitore ed affermare che lo stesso fosse un soggetto Iva. Con il conseguente corollario, che nella vicenda in esame, non rileva tanto la (più generale) conoscenza della frode IVA, ovvero la partecipazione o conoscenza di tale disegno criminoso, quanto piuttosto la conoscenza, da parte della società contribuente, della inesistenza del soggetto passivo (fornitore) indicato in fattura e la mancanza di elementi idonei ad individuare l'effettivo fornitore quale soggetto passivo IVA.

**3.12** Deve, dunque, ribadirsi il principio di diritto statuito, di recente, da questa Corte secondo cui *«In tema di IVA, e con riguardo al regime del "reverse charge" o inversione contabile, in applicazione dei principi di diritto enunciati dalla Corte di giustizia della UE, il diritto di detrazione dell'imposta relativa ad un'operazione di cessione di beni non può essere riconosciuto al cessionario che, sulla fattura emessa per tale operazione in applicazione del suddetto regime, abbia indicato un fornitore fittizio allorquando, alternativamente, il medesimo cessionario: a) abbia egli stesso commesso un'evasione dell'IVA ovvero sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto di detrazione s'iscriveva in una simile evasione; b) sia semplicemente consapevole della indicazione in fattura di un fornitore fittizio e non abbia fornito la prova che il vero fornitore sia un soggetto passivo IVA»* (Cass., 10 febbraio 2022, n. 4250).

**4.** Per quanto esposto, il ricorso va rigettato.

Nessuna statuizione va assunta sulle spese, in quanto l'Amministrazione intimata non ha svolto difese.



**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso principale.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 *quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17, della legge n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della società ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1 *bis*, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 19 gennaio 2023.

Il Presidente  
Enrico Manzon

