

Civile Ord. Sez. 5 Num. 147 Anno 2026
Presidente: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE
Relatore: FEDERICI FRANCESCO
Data pubblicazione: 02/01/2026

Iva – Op. sogg. inesistenti –
Prova

ORDINANZA

Sul ricorso n. 2944-2024, proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, cf 06363391001, in persona del Direttore p.t.
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato -

Ricorrente

CONTRO

LARUFFA Gregorio, c.f. LRFGR70C19L063L, rappresentato e difeso
dall'avv. Salvatore Rijli -

Controricorrente

Avverso la sentenza n. 1912/05/2023 della Corte di giustizia tributaria di
secondo grado della Calabria, depositata il 4 luglio 2023;
udita la relazione della causa svolta nell'adunanza camerale del 13 giugno
2025 dal Consigliere dott. Francesco Federici,

FATTI DI CAUSA

A Laruffa Gregorio l'Agenzia delle entrate notificò l'avviso
d'accertamento, relativo all'anno d'imposta 2005, con cui, ai fini Iva e II.DD.,

recuperò ad imponibile l'importo di € 26.675,00 perché afferente ad operazioni ritenute soggettivamente inesistenti.

Avverso l'atto impositivo la società propose ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria, che con sentenza n. 5095/02/2017, rigettò il ricorso. Il contribuente appellò la decisione dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, che con sentenza n. 1912/05/2023 respinse l'impugnazione.

Il giudice regionale, dopo aver ricostruito la vicenda ed aver richiamato i principi applicabili in materia di operazioni soggettivamente inesistenti, ha ritenuto che, con riferimento alle regole di distribuzione dell'onere probatorio, ha ritenuto che l'Agenzia non ha dimostrato in alcun modo la partecipazione intenzionale del contribuente alle operazioni soggettivamente inesistenti, laddove avrebbe dovuto dimostrare, «trattandosi di operazioni soggettivamente inesistenti, il dolo del contribuente, che invece non è stato mai dimostrato».

La società ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza, affidato ad un unico motivo, cui ha resistito il contribuente con controricorso.

All'esito dell'adunanza camerale del 13 giugno 2025 la causa è stata riservata e decisa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con l'unico motivo la ricorrente ha denunciato la «Violazione degli artt. 2729 e 2697 c.c., nonché violazione dei principi di diritto in tema di riparto dell'onere della prova in fattispecie di fatturazione per operazioni soggettivamente inesistenti, in relazione all'art. 360 comma 1, n. 3, c.p.c.». La Corte di giustizia di II grado avrebbe fatto mal governo dei principi sul riparto dell'onere della prova in relazione alla consapevolezza del cessionario in ordine alla fatturazione di operazioni soggettivamente inesistenti.

Il motivo è fondato.

In tema di operazioni soggettivamente inesistenti e ai fini Iva, questa Corte ha affermato che, quando l'Amministrazione finanziaria contesta che la fatturazione attenga a tale tipo di operazioni, incombe sulla stessa l'onere di provare non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza nel destinatario -nei termini appresso chiariti- che

l'operazione si sia inserita in un meccanismo finalizzato alla evasione d'imposta.

L'ufficio deve, cioè, dimostrare, anche in via presuntiva ed 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, non essendo richiesta la prova della connivenza o della consapevole partecipazione. 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., 20 aprile 2018, n. 9851; 30 ottobre 2018, n. 27566; 20 luglio 2020, n. 15369).

Più nel dettaglio, si è affermato che in ipotesi di fatturazione per operazioni soggettivamente inesistenti, che si risolve nella diretta acquisizione della prestazione da soggetto diverso da quello che ha emesso fattura e percepito l'IVA in rivalsa, con conseguente insorgenza del proprio diritto alla detrazione, la prova che la prestazione non sia stata effettivamente resa dal fatturante, perché sfornito di dotazione strumentale e di personale adeguato alla sua esecuzione, costituisce un significativo indice presuntivo, un idoneo elemento sintomatico, dell'assenza di "buona fede" del contribuente, poiché l'immediatezza dei rapporti (cedente o prestatore - fatturante/cessionario o committente), unitamente agli obblighi informativi che pur gravano sull'operatore economico quando si interfaccia con altro operatore, induce ragionevolmente ad escludere l'ignoranza incolpevole circa l'avvenuto versamento dell'IVA a soggetto non legittimato alla rivalsa, né assoggettato all'obbligo del pagamento dell'imposta.

In tal caso sarà il contribuente a dover provare di non essere a conoscenza del fatto che il fornitore effettivo del bene o della prestazione non era il fatturante, ma altri, altrimenti dovendosi negare il diritto alla detrazione dell'IVA versata (Cass., 28 febbraio 2019, n. 5873; 20 luglio 2020, n. 15369).

Costituendo infatti la neutralità dell'imposta, e con essa il diritto alla detrazione dell'imposta corrisposta in rivalsa, principio cardine del sistema comune europeo - come ripetutamente affermato dalla Corte di Giustizia UE (sentenze 6 luglio 2006, in C-439/04 e C-440/04, 6 dicembre 2012, in C-285/11, 31 gennaio 2013, in C-642/11) -, non suscettibile di limitazioni in linea di principio, l'Amministrazione finanziaria, quando ritenga che il diritto debba essere negato, attenendo la fatturazione ad operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare, anche avvalendosi di presunzioni semplici, che le operazioni non sono state effettuate o, nella seconda ipotesi, che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si inseriva in una evasione commessa dal fornitore.

Nelle ipotesi più semplici, quali appunto le operazioni soggettivamente inesistenti di tipo triangolare, nelle quali l'operatore acquista direttamente - solo sul piano formale - da una cartiera, attesa l'immediatezza dei rapporti l'onere dell'Amministrazione finanziaria può esaurirsi, tenuto conto del contesto in cui si inserisce l'operazione, nella prova che il soggetto interposto è privo di dotazione personale e strumentale, o su altri elementi di agevole percezione.

In quelle più complesse di "frode carosello" (contraddistinte da una catena di passaggi, in cui sono riscontrabili fatturazioni per operazioni inesistenti, con strumentali interposizioni anche di società "filtro") l'ufficio è onerato dall'allegazione degli elementi di fatto caratterizzanti la frode e la consapevolezza di essa da parte del contribuente (Cass., 30 ottobre 2013, n. 24426; 21 aprile 2017, n. 10120; 30 ottobre 2018, n. 27629; 27 febbraio 2020, n. 5339).

Solo ove questa prova sia fornita dall'ufficio, spetta al contribuente, che ha portato in detrazione l'iva, la prova contraria di aver concluso realmente l'operazione con il cedente o di essersi trovato nella situazione di oggettiva impossibilità, nonostante l'impiego della dovuta diligenza, di abbandonare lo stato d'ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni.

In altri termini, il contribuente, ancorché non coscientemente partecipi di una frode, è tenuto ad adottare comunque tutte le misure ragionevoli in suo potere al fine di assicurare la propria estraneità ad operazioni fraudolente, e ciò richiede non solo l'assenza di una sua consapevole partecipazione, ma anche l'incolpevole ignoranza dell'operazione inesistente (cfr. anche CGCE, causa C-409/04 – Teleos plc; da ultimo, con un esame approfondito che ricostruisce anche i precedenti della giurisprudenza euro-unitaria, cfr. CGCE, 1 dicembre 2022, in C-512/21, nei § da 26 a 33).

Né è sufficiente che il contribuente rappresenti la mera regolarità della documentazione contabile e la dimostrazione che la merce sia stata consegnata o il corrispettivo effettivamente pagato, trattandosi di circostanze non concludenti (Cass., 9 settembre 2016, n. 17818), anzi frequentemente utilizzate proprio a mascheramento dell'attività illecita posta in essere.

In ogni caso, salva la pretesa di un maggior rigore probatorio, è certo che a seconda del livello di complessità dell'organizzazione della frode -in base al riscontro di una catena più corta o più lunga rappresentativa del numero di società partecipanti all'illecito- l'accertamento giudiziale del concreto atteggiarsi delle varie fattispecie è generalmente affidato all'allegazione di prove indiziarie, che il giudice è tenuto a vagliare secondo i principi posti a presidio del governo delle prove presuntive.

In questa attività di scernimento l'organo giudicante deve correttamente osservare le regole di riparto della prova.

Nel caso concreto, la fattispecie non solo rientrava nella più semplice delle ipotesi, quella del rapporto diretto tra società cartiera e contribuente, ma, nella ricostruzione dei fatti riportati in sentenza, erano stati allegati dall'Amministrazione finanziaria elementi atti a dimostrare la natura di cartiera della Netcom, soprattutto con riguardo alla verifica dei prezzi sottocosto da questa praticati, secondo quanto già evidenziato in primo grado.

Pertanto, la sentenza non si è attenuta ai principi enunciati dalla giurisprudenza di legittimità, laddove ha affermato che l'amministrazione finanziaria avrebbe dovuto provare il dolo del contribuente, laddove, per

quanto già chiarito, è il contribuente, una volta che l'erario abbia provato la natura fittizia della interposta società o impresa, a dover dimostrare l'incolpevole ignoranza della condotta frodatrice della cartiera, al fine di escludere la propria responsabilità.

All'accoglimento del ricorso segue la cassazione della sentenza. Il giudizio va rinviato alla Corte di giustizia tributaria della Calabria, sez. staccata di Reggio Calabria, perché, in diversa composizione, oltre che alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità, proceda al riesame del ricorso d'appello, facendo applicazione dei principi di diritto enunciati nella presente pronuncia.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza, rinvia il processo alla Corte di giustizia tributaria di II grado della Calabria, cui demanda, in diversa composizione, anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità
Così deciso in Roma, all'esito della camera di consiglio del 13 giugno 2025

Il Presidente

Giuseppe FUOCHI TINARELLI