

Cassazione civile sez. trib., 30/09/2025, n. 26374

FATTI DI CAUSA

1. Con la sentenza n. 1525/20/21 del 22/02/2021, la Commissione Tributaria Regionale della Campania (di seguito CTR) accoglieva parzialmente l'appeallo proposto dall'Agenzia delle entrate (di seguito AE) avverso la sentenza n. 16298/25/18 della Commissione tributaria provinciale di Napoli (di seguito CTP), che aveva, a sua volta, accolto il ricorso della società Mac Group Srl (di seguito MG) nei confronti di un avviso di accertamento per IRES, IRAP e IVA relative all'anno d'imposta 2013.

1.1. Come emerge dalla sentenza impugnata, con l'atto impositivo AE contestava a MG indebita deduzione di costi e indebita detrazione dell'IVA con riferimento ad operazioni soggettivamente inesistenti.

1.2. La CTR accoglieva parzialmente l'appeallo di AE, evidenziando che: a) con riferimento alle operazioni soggettivamente inesistenti, l'Ufficio aveva correttamente recuperato l'IVA indebitamente detratta, atteso il rilascio di fatture da parte di soggetti cartiere; b) la società contribuente aveva formulato in proposito contestazioni inconsistenti; c) il costo di Euro 1.300.000,00 relativo alla fattura n. 10 del 24/07/2013 non era inerente; d) con riferimento agli altri costi non sussisteva specifica impugnazione.

2. MG impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi.

3. AE e l'Agenzia delle entrate Riscossione (di seguito AER) resistevano con controricorso e proponevano ricorso incidentale, affidato ad un unico motivo.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Va pregiudizialmente dichiarata l'inammissibilità dell'intervento di AER, la quale non ha partecipato al giudizio di appeallo.

2. Il ricorso di MG è affidato a quattro motivi, di seguito riassunti.

2.1. Con il primo motivo di ricorso si contesta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame di un fatto decisivo che è stato oggetto di discussione tra le parti, costituito dalla buona fede del contribuente in relazione alla detrazione dell'IVA per operazioni soggettivamente inesistenti.

2.2. Con il secondo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 109 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi - TUIR), degli artt. 39 e 40 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dell'art. 54 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA), dell'art. 4, comma 4 bis, della L. 24 dicembre 1993, n. 537, come introdotto dall'art. 8, comma 1, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, conv. con modif. nella L. 26 aprile 2012, n. 44 e dell'art. 2697 cod. civ.

2.2.1. In particolare, con riferimento al contratto stipulato con Gdon Srl, AE non avrebbe disconosciuto la fattura, il contratto (attribuendo unicamente a quest'ultimo un diverso nomen iuris rispetto a quello ivi indicato) e neppure avrebbe comprovato l'intento partecipativo alla frode.

2.3. Con il terzo motivo di ricorso si lamenta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 14, comma 4 bis della L. n. 537 del 1993, come introdotto con l'art. 8, comma 1, del D.L. n. 16 del 2012, nonché degli artt. 167 e ss. della direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (direttiva IVA) Direttiva 2006/112, per avere la CTR, in presenza di una frode, illegittimamente negato il diritto alla deduzione dei costi e alla detrazione dell'IVA.

2.4. Con il quarto motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 15 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e dell'art. 91 cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente disposto la liquidazione delle spese in giudizio a favore di AE, sebbene quest'ultima si sia costituita con il patrocinio di un proprio funzionario e non a mezzo difesa tecnica.

3. Il primo motivo di ricorso, con il quale si contesta l'omesso esame della questione concernente la buona fede della società contribuente, è inammissibile.

3.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, in materia di detraibilità dell'IVA, 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).

3.2. Ci premesso, l'assolvimento o meno dell'onere probatorio gravante su ciascuna delle parti del giudizio va censurato con la proposizione di un vizio di violazione di legge con riferimento all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. La conoscenza della frode, infatti, non è un fatto, ma un elemento necessario a integrare la fattispecie.

3.3. Nel caso di specie, invece, la società contribuente denuncia chiaramente un vizio di motivazione ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., facendo riferimento a circostanze di fatto che non sarebbero state prese in considerazione dalla CTR.

3.4. Sotto questo profilo, la censura è inammissibile in quanto, posto che la questione concernente la sussistenza di operazioni soggettivamente inesistenti è stata esaminata dalla CTR, la ricorrente finisce con il proporre un vizio di motivazione insufficiente, non più ammissibile ai sensi della disposizione novellata (Cass. S.U. n. 8053 del 07/04/2014; conf. Cass. n. 21257 del 08/10/2014; Cass. n. 23828 del 20/11/2015; Cass. n. 23940 del 12/10/2017; Cass. n. 22598 del 25/09/2018).

4. Il secondo motivo, con il quale si contesta la valutazione di inerenza compiuta dalla CTR in ordine al rapporto contrattuale stipulato con Gdon Srl, è inammissibile perché non coglie la ratio decidendi.

4.1. La CTR ha affermato che il documento prodotto da MG in sede di accertamento, denominato «offerta commerciale per la gestione del servizio di distribuzione door to door valevole per gli anni 2013 - 2014 - 2015» non è un contratto in quanto non si è tradotto in un reale accordo commerciale (mediante ordinativi, servizi commissionati, accettazione ordini, consegne); circostanze delle quali la società contribuente, su cui grava il relativo onere, non ha offerto alcuna prova.

4.2. Sebbene il giudice di appello affermi che le prestazioni fatturate sarebbero prive di inerenza rispetto all'attività imprenditoriale, ciò che realmente viene posta in discussione è la certezza stessa del costo (che, sebbene fatturato, non sarebbe stato sostenuto) e, conseguentemente, la sua deducibilità.

4.3. A fronte di tale statuizione i riferimenti, peraltro privi della necessaria specificità, all'esistenza di contratto e fattura, nonché alla mancata prova della mala fede di MG sono

ultronei e del tutto fuori contesto.

5. Il terzo motivo di ricorso, con cui si lamenta la mancata deduzione dei costi e la mancata detrazione dell'IVA, va disatteso.

5.1. In primo luogo, il motivo difetta di specificità, non essendo chiaro a quali costi e a quale IVA si faccia riferimento. Come, infatti, evidenziato, AE ha contestato l'indebita detrazione dell'IVA con riferimento alla ripresa concernente operazioni soggettivamente inesistenti, mentre i costi sono stati ritenuti indeducibili con riferimento alla fattura emessa da Gdon Srl

5.2. Peraltro, poiché il motivo, per come strutturato, sembra rivolto avverso la contestazione di operazioni soggettivamente inesistenti, il riferimento alla deducibilità dei costi è inammissibile perché i costi non sono in discussione.

5.3. Quanto al riferimento all'IVA, come chiarito in sede di trattazione del primo motivo, nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti l'imposta è detraibile alle sole condizioni in quella sede precisate, sicché l'affermazione per la quale non può essere contestata la detraibilità dell'IVA anche in presenza di frode è infondata in diritto.

6. Il quarto motivo, concernente il regolamento delle spese, è infondato.

6.1. Costituisce principio giurisprudenziale pacifico quello per il quale alla parte pubblica, assistita in giudizio da propri funzionari o da propri dipendenti, in caso di vittoria della lite spetta la liquidazione delle spese, la quale deve essere effettuata mediante applicazione della tariffa ovvero dei parametri vigenti per gli avvocati, con la riduzione del venti per cento dei compensi ad essi spettanti (Cass. n. 27634 del 11/10/2021; Cass. n. 23055 del 17/09/2019; Cass. n. 24675 del 23/11/2011).

7. Con l'unico motivo di ricorso incidentale lamenta violazione e/o falsa applicazione dell'art. 1 del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 444, come introdotto dall'art. 7, comma 2, lett. p), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, conv. con modif. nella L. 2 luglio 2011 n. 106, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR ritenuto provata la deducibilità del costo per carburanti in ragione del semplice pagamento mediante carte di credito o debito, senza che la ricorrente abbia dimostrato l'inerenza della spesa in ragione della mancata indicazione dei veicoli per i quali il rifornimento sia stato effettuato.

7.1. Il motivo è fondato.

7.2. Secondo la previsione dell'art. 1, comma 3 bis, del D.P.R. n. 444 del 1997, l'obbligo di redigere la scheda carburante non sussiste nel caso di acquisti di carburante effettuati mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate.

7.3. Inoltre, costituisce principio consolidato quello per il quale non sussiste l'obbligo della redazione della scheda carburante e dell'indicazione nella stessa dei chilometri percorsi previsto dal D.P.R. n. 444 del 1997 nell'ipotesi di costi sostenuti nell'ambito di un contratto di "netting", trattandosi di negozio giuridico riconducibile alla somministrazione di beni di cui all'art. 1559 c.c., in quanto, mediante lo stesso, le imprese che utilizzano mezzi che necessitano del rifornimento di carburante si accordano con le società petrolifere affinché queste stipulino con i gestori degli impianti stradali di distribuzione di carburante un contratto di somministrazione con cui gli stessi si impegnano, dietro corrispettivo, ad eseguire forniture di carburante in favore delle società aderenti al sistema delle tessere magnetiche che, a loro volta, hanno stipulato un contratto di somministrazione con la stessa società petrolifera (Cass. n. 25663 del 15/10/2018; Cass. n. 21036 del 02/10/2020).

7.4. Peraltro, ci² non significa, come erroneamente ritenuto dalla CTR, che il semplice uso di carte di pagamento consenta al contribuente di eludere la prova concernente l'inerenza dell'operazione all'attività d'impresa, sicché, laddove la fatturazione sia priva degli elementi che consentano di dimostrare la riferibilità delle spese sostenute ai mezzi strumentali impiegati per l'esercizio dell'impresa, va esclusa la deducibilità dei costi medesimi e la detraibilità dell'IVA (Cass. n. 15616 del 22/07/2020).

7.5. Nel caso di specie, la CTR non ha fatto riferimento ad un valido contratto di "netting", omettendo, dunque, la verifica in ordine all'inerenza dei costi di carburante sostenuti da MGA ai fini della deducibilità.

8. In conclusione, previa declaratoria di inammissibilità del controricorso con ricorso incidentale proposto da AER, va rigettato il ricorso principale e accolto il ricorso incidentale proposto da AE; la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente procedimento.

8.1. Poiché il ricorso principale è stato proposto successivamente al 30 gennaio 2013 ed è rigettato, sussistono le condizioni per dare atto ai sensi dell'art. 1, comma 17, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, che ha aggiunto il comma 1 quater dell'art. 13 del testo unico di cui al D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per la stessa impugnazione, ove dovuto.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il controricorso con ricorso incidentale proposto dall'Agenzia delle entrate Riscossione; accoglie il ricorso incidentale proposto dall'Agenzia delle entrate e

rigetta il ricorso principale; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, anche per le spese del presente procedimento.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, del D.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17, della L. n. 228 del 2012, dichiara la

sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente principale del contributo unificato previsto per il ricorso a norma dell'art. 1 bis dello stesso art. 13, ove dovuto.

Così deciso in Roma, il 27 marzo 2025.

Depositato in cancelleria il 30 settembre 2025.

Campi meta

Massima : *In materia di detraibilità dell'IVA relativa ad operazioni soggettivamente inesistenti, la contestazione concernente l'assolvimento dell'onere probatorio gravante sulle parti (riguardante la consapevolezza della frode in capo al contribuente, elemento necessario ad integrare la fattispecie) deve essere censurata ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ. (violazione di legge).*

Supporto Alla Lettura :

OPERAZIONI INESISTENTI

Sono operazioni inesistenti quelle operazioni prive, in tutto o in parte, di riscontro nella realtà commerciale. Sul piano tributario, il costo derivante da tali operazioni è indeducibile e l'IVA è indetraibile a causa della carenza del requisito della certezza. Con riferimento alle ipotesi di fatture relative a operazioni inesistenti l'onere dell'Amministrazione finanziaria provare che l'operazione oggetto della fattura non è mai stata posta in essere, anche avvalendosi delle presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti. Dal punto di vista penale la dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, nonché l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti costituiscono reati tributari perseguiti, rispettivamente, ai sensi degli artt. 2 e 8 del D. Lgs. n. 74/2000.