

# Operazioni inesistenti e frode fiscale | Cassazione Sentenza 26 02 2014, n. 4609

di [Sentenze tributarie](#)

Publicato il 6 Maggio 2014

Una sentenza della Corte di Cassazione illustra le casistiche da cui si desume che le fatture false sono figlie di una frode fiscale.

## CORTE DI CASSAZIONE

### Sentenza 26 febbraio 2014, n. 4609

**Ritenuto in fatto** 1. A seguito di processo verbale di constatazione emesso dalla Guardia di Finanza di Forlì il 29.4.02, venivano notificati, in data 23.9.02, a F. S. - nella sua qualità di titolare della ditta individuale ETI - due avvisi di accertamento emessi dall'Ufficio ai fini IRPEF ed IVA, per gli anni di imposta 1998 e 1999. Con tali atti impositivi, l'Amministrazione finanziaria recuperava a tassazione ingenti somme corrispondenti a costi ritenuti indeducibili, ai fini delle imposte sui redditi, ed indetraibili ai fini IVA, poiché risultanti da fatture considerate inerenti ad operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti. 1.1.

L'amministrazione contestava, in sostanza, al F. di avere operato come "collettore" di aziende cd. "cartiere", poiché prive dei requisiti minimi per svolgere un'attività commerciale, nell'ambito di un'operazione complessiva diretta a fare effettuare alla merce - ceduta dall'originaria venditrice O. s.r.l. ad aziende estere, che a loro volta la vendevano a società cartiere, le quali la cedevano, infine, al F. - più passaggi, difficilmente verificabili, in modo da consentire a ciascuna ditta partecipante alla frode di fruire della detrazione dell'IVA su operazioni in realtà inesistenti. 2. Gli avvisi di accertamento venivano, quindi, impugnati dal contribuente dinanzi alla CTP di Forlì, che accoglieva parzialmente il ricorso. La CTR dell'Emilia Romagna, adita in sede di gravame da entrambe le parti, con sentenza n. 19/11/06,



depositata il 12.4.06, respingeva sia l'appello principale proposto dall'Agenzia delle Entrate, che l'appello incidentale del contribuente, compensando le spese del giudizio. 2.1. Il giudice di seconde cure riteneva, invero, in relazione al gravame dell'Ufficio, che l'accertata partecipazione del F. all'evasione ai fini IVA, mediante l'utilizzazione di fatture relative ad operazioni inesistenti, non comportasse, di necessità, l'indeducibilità dei relativi costi ai fini delle imposte dirette. 2.2. Per contro, la CTR riteneva, in relazione all'appello incidentale del contribuente, di dovere confermare la statuizione del primo giudice, quanto all'indeducibilità del credito IVA derivante dall'utilizzazione delle fatture concernenti le operazioni suindicate. 3. Per la cassazione della sentenza n. 19/11/06 ha proposto ricorso l'Agenzia delle Entrate - notificato il 26.5.07 ed iscritto a ruolo al n. 15775/07 - articolando quattro motivi. Il contribuente ha replicato con contro- ricorso contenente, altresì, ricorso incidentale - notificato all'Amministrazione ricorrente in data 6.7.07 ed iscritto a ruolo al n. 20420/07 - affidato ad otto motivi. 4. Con distinto ricorso, identico al gravame incidentale suindicato - notificato all'Agenzia delle Entrate in data 25.5.07, ossia prima della notifica del predetto ricorso incidentale, ed iscritto a ruolo al n. 16321/07 - F. S. aveva, peraltro, già impugnato in via autonoma la medesima sentenza di appello, articolando otto motivi. L'Amministrazione finanziaria non si costituiva in questo secondo giudizio. 5. Il contribuente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c.

**Considerato in diritto** 1. In via pregiudiziale, vanno riuniti ai sensi dell'art. 335 c.p.c., trattandosi di ricorsi proposti avverso la medesima sentenza, il ricorso principale dell'Agenzia delle Entrate, iscritto a ruolo al n. 15775/07, il ricorso incidentale proposto da F.S., iscritto a ruolo al n. 20420/07, nonché l'autonomo ricorso proposto dal contribuente, iscritto a ruolo al n. 16321/07. 2. Ancora in via pregiudiziale, va dichiarata l'inammissibilità del ricorso incidentale proposto dal F. (n. 20420/07), in replica al ricorso principale dell'Agenzia delle Entrate (n. 15775/07). Essendo stato, infatti, il ricorso principale del contribuente (n. 16321/07) - identico all'altro - notificato ed iscritto a ruolo in data precedente a quella del ricorso incidentale, il gravame proposto per primo, poiché ammissibile e procedibile, rende inammissibile, in via sopravvenuta, il secondo, in relazione al quale viene, difatti, a mancare un interesse concreto alla relativa pronuncia (cfr. Cass. 27555/11). 3. Tutto ciò premesso, osserva la Corte che, tra i due ricorsi principali, proposti rispettivamente dall'Agenzia delle Entrate e da F. S., riveste, senza dubbio, carattere di priorità logico-giuridica quest'ultimo, poiché involgente questioni relative ai presupposti legali degli atti impositivi, che - a parere del contribuente - andrebbero annullati in radice per una serie di ragioni, laddove il ricorso dell'Amministrazione finanziaria si incentra solo su taluni specifici aspetti della vicenda processuale che, ad avviso della ricorrente, non sarebbero stati correttamente risolti dal giudice di appello. Di conseguenza, va esaminato preliminarmente il ricorso del contribuente, riservando all'esito l'esame del ricorso proposto dall'Amministrazione finanziaria. 4. Ciò posto, va osservato che con il primo, secondo, terzo e quinto motivo di ricorso - che, per la loro evidente connessione, vanno esaminati congiuntamente - F. S. denuncia la violazione e falsa applicazione degli

artt. 21, co. 7 del d.P.R. 633/72, 2 e 19 del d.lgs. 546/92, 1 c.p.p., in relazione all'art. 360 n. 5 c.p.c., nonché l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione su un fatto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 n. 5 c.p.c. 4.1. Si duole, invero, il ricorrente del fatto che la CTR, una volta accertato che le operazioni di trasferimento delle merci e di pagamento dei relativi corrispettivi erano oggettivamente esistenti, non si sia limitata ad annullare gli avvisi di accertamento impugnati dal contribuente, per difetto dei presupposti legali, ma abbia posto a suo carico il 50% della maggiore imposta accertata come dovuta. Il tutto, peraltro, senza indicare in motivazione i presupposti per tale liquidazione del preteso pregiudizio per l'Erario. 4.2. La CTR avrebbe, inoltre, errato - superando, ad avviso del contribuente, i limiti della giurisdizione conferitale dalla legge - nel procedere all'accertamento ed alla valutazione di elementi di presunta colpevolezza a carico del contribuente, concretatisi nella ritenuta consapevolezza, in capo al medesimo, del meccanismo evasivo posto in essere. Per contro, la pendenza di un processo penale per gli stessi fatti avrebbe dovuto - a parere del ricorrente - indurre l'organo giudicante tributari spendere il processo, in attesa della definizione del giudizio penale, senza inoltrarsi in giudizi e valutazioni non di sua competenza. 4.3. Le censure sono infondate. 4.3.1. Va rilevato, infatti, che la CTR, sebbene abbia accertato che almeno una parte degli acquisti di merce da parte del F. erano effettivamente avvenuti, ha - tuttavia - concluso per la finalizzazione di tali acquisti al compimento di una complessiva operazione evasiva, della quale l'odierno ricorrente non poteva non essere a conoscenza; e tanto sulla scorta di una serie di elementi indiziari e presuntivi, la cui disamina sarà operata in sede di trattazione degli altri motivi di ricorso proposti dal F.. E tale conclusione del giudice di appello, a giudizio della Corte, si palesa del tutto immune da vizi logici e giuridici. Ed invero, va rilevato che - a fronte di operazioni accertate come soggettivamente inesistenti dal giudice di merito - le circostanze della ricezione della merce e dell'effettuato pagamento del corrispettivo sono perfettamente coerenti con il modello di evasione costituito dalle operazioni in parola (Cass. 17377/09; 23074/12), nel quale la cessione o la prestazione del servizio vengono effettivamente poste in essere, ma tra soggetti diversi dagli apparenti contraenti. Senza dire che, almeno per le operazioni rientranti nel secondo sistema - tra quelli che la CTR, sulla scorta del processo verbale di constatazione, ha elencato in sentenza -, in quanto consistenti in passaggi solo cartolari della merce da un'azienda all'altra, deve ritenersi mancante addirittura la cessione nella sua materialità. 4.3.2. Non può ritenersi, pertanto, errata l'impugnata decisione, nella parte in cui, ritenendo posta in essere, con riferimento all'IVA, un'operazione di evasione, non abbia annullato gli avvisi di accertamento in toto, ma limitatamente alle sole imposte dirette, ritenute deducibili - al contrario di quanto opinato dall'Ufficio - la scorta della ritenuta sussistenza oggettiva degli acquisti, costituenti - a parere della CTR - costi e vi per l'impresa, ancorché ricompresi in un'operazione frode al fisco. Va, per vero, rilevato al riguardo che - in coerenza con la natura del processo tributario, annoverabile, secondo il costante insegnamento di questa Corte, tra i processi di impugnazione-merito, in quanto non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione del contribuente che

dell'accertamento dell'Ufficio (cfr., ex plurimis, Cass.15825/06; 13034/12; 6918/13) - il giudice di appello, una volta accertata la partecipazione del F. all'evasione ai fini IVA, mediante l'utilizzazione di fatture relative ad operazioni inesistenti, non avrebbe potuto non porre a carico del contribuente le conseguenze negative di tale illecita condotta. A prescindere, infatti, dalla correttezza dell'impostazione seguita dal giudice di appello in relazione alle imposte dirette - il cui esame esula dal ricorso del contribuente, vittorioso sul punto - è di tutta evidenza che l'accertata finalizzazione dell'utilizzo delle fatture in discussione al compimento di un'operazione di evasione, in relazione all'IVA, non poteva comportare un mero annullamento degli atti impositivi, ma imponeva all'Ufficio il recupero a tassazione dell'imposta non versata. Ciò che appare errato - come in prosieguo si vedrà - è, semmai, la misura di tale recupero, ingiustificatamente limitato al 50% della maggiore imposta accertata, laddove l'illecito in parola incide in radice - come si dirà - sul diritto alla detrazione, illegittimamente esercitato dal contribuente nel caso concreto.

4.3.3. Alla stregua di quanto fin qui osservato, pertanto, è di tutta evidenza che nell'operato del giudice di appello non può ravvisarsi violazione alcuna dei limiti della giurisdizione del giudice tributario, per avere la CTR valutato la consapevolezza del F. di partecipare ad un'operazione di evasione di imposta. L'accertamento circa il compimento di operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti postula, invero, soprattutto in caso di operazioni poste in essere da una pluralità di soggetti, il positivo riscontro anche dell'elemento soggettivo, consistente nella cosciente volontà del soggetto passivo dell'accertamento di arrecare un proprio contributo alla condotta evasiva posta in essere da terzi (cfr., tra le più recenti, Cass. 23074/12; 23560/12; 6229/13).

4.3.4. Né rileva affatto, contrariamente all'assunto del ricorrente, la pendenza del giudizio penale per i medesimi fatti, posto che - per il carattere non vincolante del giudicato penale nel processo tributario, affermato da un indirizzo del tutto pacifico di questa Corte (cfr., tra le tante, Cass. 19786/11; 8129/12; 4924/13) - non sussiste obbligo alcuno per il giudice tributario di disporre la sospensione, ai sensi dell'art. 295 c.p.c., del giudizio dinanzi a sé pendente, in attesa della definizione del processo penale instaurato nei confronti del contribuente per la medesima vicenda (Cass. 4924/13).

4.3.5. Per tutte le ragioni che precedono, pertanto, i motivi di ricorso suesposti devono essere rigettati.

5. Con il quarto e sesto motivo di ricorso - che, per la loro intima connessione, vanno esaminati congiuntamente - il F. denuncia l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione, in relazione all'art. 360 n. 5 c.p.c.

5.1. La CTR - ad avviso del ricorrente - non avrebbe fornito, invero, alcuna motivazione sufficiente circa il fatto, decisivo ai fini della risoluzione della controversia, relativo alla conoscenza, da parte del F., della natura di cd. cartiere - poiché svolgenti il ruolo esclusivo di emettere fatture per operazioni commerciali non realmente poste in essere - delle società con le quali il medesimo aveva posto in essere acquisti di merce nelle annualità di imposta in contestazione. La non ignoranza, in capo al contribuente, di contribuire al compimento di una vasta operazione di evasione dell'IVA sarebbe, difatti, fondata - a parere del F. - su elementi sforniti di un'idonea valenza probatoria, anche contrastati da elementi di prova di segno contrario offerti in giudizio dal ricorrente.

5.2. Le censure sono infondate.

5.2.1. Va osservato, infatti, che, in materia di IVA, la

---

fattura è documento idoneo a rappresentare un costo dell'impresa, comprensivo dell'incidenza dell'imposta in parola sul prezzo di acquisto dei beni, attesa la disciplina del suo contenuto di cui all'art. 21 d.P.R. 633/72. Ed, in tali limiti, essa può certamente costituire una prova a favore dell'imprenditore o del professionista, nei rapporti con il fisco. Ben si intende, allora, che in ipotesi di fatture che l'Ufficio ritenga relative ad operazioni oggettivamente, o anche solo soggettivamente, inesistenti, o che - ancorché effettivamente poste in essere - si iscrivono in combinazioni negoziali fraudolente ai danni del fisco, l'Amministrazione stessa ha l'onere di provare che l'operazione commerciale oggetto della fattura non è stata posta in essere, o non lo è stata tra i soggetti che figurano nella fattura, o che tale documento sottende un'operazione fraudolenta cui il cessionario sia partecipe. E non può revocarsi in dubbio che tale prova possa essere fornita anche mediante presunzioni, come espressamente prevede, per l'IVA, l'art. 54, co. 2, del d.P.R. n. 633/72 (analogo previsione è contenuta, per le imposte dirette, nell'art. 39, co. 1, lett. d del d.P.R. n. 917/86) (cfr. Cass. 21953/07, che fa riferimento alla possibilità che l'amministrazione produca elementi anche indiziari, a sostegno della pretesa fiscale azionata; Cass. 9108/12; 15741/12, in motivazione; 23560/12; nello stesso senso C. Giust. 6.7.06, C- 439/04, C. Giust., 21.2.06, C-255/02; C. Giust. 21.6.12, C -80/11; C. Giust. 6.12.12, C-285/11; C. Giust. 31.1.13, C-642/11). 5.2.2. Ora, è di tutta evidenza che - nel caso di operazioni oggettivamente inesistenti - è escluso in radice che possa configurarsi la buona fede del cessionario o committente, il quale sa bene se una determinata fornitura di beni o prestazione di servizi l'ha effettivamente ricevuta o meno). 5.2.3. Principi più articolati trovano applicazione in relazione al caso in cui l'Amministrazione contesti al contribuente di avere adoperato, ai fini della detrazione dell'IVA, fatture solo soggettivamente inesistenti, ovvero sia che la fattura sia stata emessa da un soggetto diverso dall'affettivo fornitore del bene o prestatore del servizio. 5.2.3.1. A tal riguardo, la Corte europea ha, da ultimo, ribadito che se - tenuto conto di evasioni o irregolarità commesse dall'emittente della fattura, o a monte dell'operazione dedotta a fondamento del diritto alla detrazione - tale operazione è considerata come non effettivamente realizzata, si deve dimostrare, alla luce di elementi oggettivi ed alla stregua dei principi sull'onere della prova vigenti nello Stato membro, senza, peraltro, esigere dal destinatario della fattura verifiche {circa la qualità di soggetto passivo IVA in capo al fatturante, o la disponibilità dei beni di cui trattasi) alle quali non è tenuto, che tale destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta operazione si inseriva nel quadro di un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto; circostanza, questa, che - secondo la Corte di Lussemburgo - spetta al giudice del rinvio verificare (C. Giust. 6.12.12, cit.; 31.1.13, cit.). 5.2.3.2. Nel medesimo ordine di idee, questa Corte - in decisioni recenti - ha rilevato, al riguardo, che la prova, fornita dall'Amministrazione, che la prestazione non è stata effettivamente resa dal fatturante, perché sfornita della, sia pur minima, dotazione personale e strumentale adeguata alla sua esecuzione, costituisce, di per sé, per la sua pregnanza dimostrativa, idoneo elemento sintomatico dell'assenza di "buona fede" del contribuente. L'immediatezza dei rapporti (cedente o prestatore - fatturante - cessionario o committente) induce, invero, ragionevolmente ad escludere in via presuntiva - a fronte di

una conclamata inidoneità allo svolgimento dell'attività economica - l'ignoranza incolpevole del cessionario o committente circa l'avvenuto versamento dell'IVA a soggetto non legittimato alla rivalsa, né assoggettato all'obbligo del pagamento dell'imposta. In tal caso, sarà - di conseguenza - il contribuente a dover provare, in applicazione di principi ordinari sull'onere della prova vigenti nel nostro ordinamento (art. 2697 c.c.), di non essere a conoscenza del fatto che il fornitore effettivo del bene o della prestazione era, non il fatturante, ma altri, dovendosi altrimenti negare il diritto alla detrazione dell'IVA versata (Cass. 6229/13).

5.2.3.3. Ed infatti, come questa Corte ha più volte affermato, qualora l'Amministrazione contesti al contribuente - come nel caso di specie - l'indebita detrazione di fatture, in quanto relative ad operazioni inesistenti, e fornisca attendibili riscontri indiziari sull'inesistenza delle operazioni fatturate, ricade sul contribuente medesimo l'onere di dimostrare la fonte legittima della detrazione, altrimenti non operabile. Il cessionario, in particolare, ha l'onere di dimostrare almeno, anche in via alternativa, di non essersi trovato nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità delle operazioni pregresse intercorse tra il cedente ed il fatturante in ordine al bene ceduto, oppure, nonostante il possesso della capacità cognitiva adeguata all'attività professionale svolta in occasione dell'operazione contestata, di non essere stato in grado di abbandonare lo stato di ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni degli altri soggetti collegati all'operazione (Cass. 8132/11, 23074/12).

5.2.3.4. A tal fine, per le ragioni suesposte, non è - tuttavia - sufficiente dedurre, da parte del contribuente, che la merce sia stata consegnata e la fattura, IVA compresa, sia stata effettivamente pagata, trattandosi di circostanze pienamente compatibili con il modello di frode fiscale, posto in essere mediante un'operazione soggettivamente inesistente (Cass. 17377/09; 230744/12). E tanto meno può considerarsi sufficiente la dimostrazione della regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, in quanto si tratta - com'è del tutto evidente - di dati e circostanze facilmente falsificabili dal contribuente (cfr. Cass. 1950/07, 12802/11).

5.3. Tutto ciò premesso in via di principio, va osservato che, nel caso di specie, l'impugnata sentenza - il cui impianto motivazionale si palesa, in verità immune dalle pretese incongruenze logico-giuridiche denunciate dal ricorrente - ha evidenziato con chiarezza gli elementi di prova presuntiva offerti dall'Amministrazione, sulla scorta del processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, a sostegno della ritenuta inesistenza oggettiva delle operazioni documentate dalle fatture in contestazione.

5.3.1. Siffatti elementi, la cui pregnanza sul piano probatorio è di assoluta evidenza, sono stati individuati dall'impugnata sentenza: 1) nell'esposizione dettagliata di ben quattro sistemi di frode - desunti dalle risultanze del processo verbale di constatazione, costituente una fonte di prova che il giudice di merito è tenuto a valutare (Cass. 4306/10) - nei quali il F. risultava essere stato sempre parte integrante; 2) nell'aumento vertiginoso ed improvviso degli affari del F. in breve tempo; 3) nei rapporti commerciali intrattenuti con Montanari Sergio, pregiudicato per frodi fiscali, del quale il F. era stato anche dipendente; 4) nella massiccia presenza di aziende cartiere tra i fornitori diretti del F., elemento questo - come sopra rilevato - di particolare significanza sul piano probatorio; 5) nei copiosi riscontri contenuti nel pvc e nelle c.t.u. disposte in giudizio.

5.3.2. D'altro canto,

la prova, a carico dell'Amministrazione, circa la conoscenza della frode da parte del contribuente - come si è in precedenza osservato - ben può essere fornita anche attraverso presunzioni semplici, dimostrandosi che, al momento in cui pagò l'imposta che successivamente intese portare in detrazione, il contribuente disponeva di elementi tali da porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto (Cass. 23560/12). 5.3.3. Ebbene, a fronte di tali elementi indiziari e presuntivi offerti dall'Amministrazione finanziaria, a parte un'apodittica contestazione della loro valenza probatoria, nessun elemento di prova concreto di segno contrario ha fornito il contribuente, al di là delle circostanze - come detto, non significative - dell'avvenuta ricezione e del pagamento della merce. Né va tralasciato di rilevare in proposito che, quanto meno per il secondo sistema di frode al fisco - come in precedenza accennato - manca addirittura l'operazione nella sua struttura materiale, trattandosi di passaggi di merce fittizi, intercorsi tra una società italiana, che cedeva la merce ad una società sammarinese, la quale a sua volta la rivendeva a società cartiere, che la cedeva, poi, a F. S., il quale la rivendeva nuovamente alla cedente originaria. Si trattava, in realtà, di passaggi solo cartolari dei beni, che finivano per ritornare alla venditrice originaria, finalizzati a creare i presupposti per la creazione di crediti IVA indebitamente detratti, laddove in siffatta ipotesi - com'è del tutto evidente - il diritto alla detrazione di imposta andava escluso in radice. 5.4. Per tutti i motivi esposti, pertanto, le censure in esame non possono che essere disattese. 6. Con il settimo motivo di ricorso, F. S. denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 60 bis, co. 2 e 3 del d.P.R. 633/72, in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c. 6.1. Avrebbe, invero errato la CTR - ad avviso del ricorrente - nel ritenere applicabile alla fattispecie concreta il disposto dell'art. 60 bis del d.P.R. 633/72, dotto dall'art. 1, co. 386, della l. n. 311/04, cui il cessionario è responsabile in solido con il cedente per il mancato versamento dell'IVA, nel caso di transazione che avvenga a prezzi inferiori rispetto al valore normale, sebbene la presente vertenza fosse stata incardinata in epoca precedente all'entrata in vigore della legge succitata. 6.2 Il motivo è infondato. 6.2.1. E' del tutto evidente, infatti, che nel caso concreto non viene in rilievo una solidarietà del cessionario nel debito di imposta del cedente, bensì la non spettanza del diritto alla detrazione esercitato dal primo. Tale è, difatti, la contestazione mossa dall'Ufficio al F. negli atti impositivi oggetto di ricorso in sede giurisdizionale. 6.2.2. Orbene, va osservato - in proposito - che la disposizione di cui all'art. 21 d.P.R. n. 633/1972 - secondo la quale, se vengono emesse fatture per operazioni inesistenti, l'imposta stessa è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura - va interpretata 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'art. 19 d.P.R. cit. E ciò anche in considerazione del fatto che l'emissione di fatture per operazioni inesistenti costituisce, da sempre, una condotta penalmente sanzionata come delitto (cfr. Cass. 7289/01, 4247/07). 6.2.3. In altri termini, in presenza di operazioni inesistenti, non si realizza l'ordinario presupposto impositivo, né la configurabilità stessa di un "pagamento a titolo di

rivalsa", né sono ravvisabili i presupposti del diritto alla detrazione di cui all'art. 19, co. 1, del d.P.R. n. 633/72. Ed invero, va considerato, al riguardo, che la previsione del menzionato art. 21, co. 7, se, per un verso, incide direttamente sul soggetto emittente la fattura, costituendolo debitore d'imposta pur in assenza del suo ordinario presupposto, sulla base del solo principio di cartolarità, per altro verso, incide, sia pure indirettamente, anche sul destinatario della fattura, confermandone, in combinato disposto con gli artt. 19, co. 1, e 26, co. 3, la preclusione ad esercitare il diritto alla detrazione o alla variazione dell'imposta, in assenza del relativo presupposto (acquisto o importazione di beni e servizi nell'esercizio dell'impresa, arte o professione) (Cass.22882/06; 16730/07; 7672/12; 2362/13). 6.2.4. E ciò è a dirsi - per i motivi suesposti - anche in relazione alla fattispecie dell'utilizzazione, ai fini della detrazione, di fatture emesse a fronte di operazioni che siano anche soltanto soggettivamente inesistenti. In queste ultime, invero, l'indetraibilità dell'IVA è ancorabile all'incoerenza dei termini soggettivi dell'operazione rispetto a quelli della fatturazione (artt. 19, co. 1, e 21, co. 7 e 26, co. 3 del d.P.R. 633/72), cioè alla dirompente alterazione della corretta sequenza tra operazioni a monte ed operazioni a valle, costituente il fulcro del disposto di cui all'art. 17 della VI Direttiva IVA, secondo cui il giudice nazionale deve negare il diritto alla detrazione, se risulta dimostrato che il diritto dell'Unione Europea sia stato invocato in modo fraudolento (Cass. 6229/13; 24426/13). 6.3. Per tali ragioni, dunque, la censura suesposta va rigettata. 7. Con l'ottavo motivo di ricorso, il F. denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c. 7.1. Si duole, invero il ricorrente del fatto che la CTR abbia omesso di pronunciarsi sulla domanda, proposta in via subordinata, con la quale il contribuente chiedeva riconoscersi il proprio diritto di dedurre, ai fini delle imposte dirette, una maggiore percentuale di costi, ossia l'8% in più, pari al maggior prezzo di acquisto che il F. - ad avviso dell'Ufficio - avrebbe dovuto pagare rispetto al prezzo di mercato dei beni acquistati, se non avesse trattato con società cartiere, e sul quale gli era stata addebitata dalla CTR, nella misura del 50%, la maggiore IVA dovuta. 7.2. Il motivo è inammissibile. 7.2.1. Il quesito di diritto formulato in relazione alla censura in esame è - per vero - del tutto generico, risolvendosi nell'enunciazione in astratto della regola che si assume desumibile dal disposto dell'art. 112 c.p.c., senza alcuna attinenza specifica al caso concreto. Per il che il motivo cui tale quesito inerisce è da considerarsi inammissibile, stante il chiaro disposto dell'art. 366 bis c.p.c., temporalmente applicabile alla fattispecie concreta (Cass. 80/11). 8. Per tutte le ragioni esposte, pertanto, il ricorso proposto dal F. non può che essere integralmente rigettato. 9. Passando, quindi, all'esame dei motivi del ricorso principale dell'Agenzia delle Entrate, va rilevato che, con il primo e secondo motivo - che, per la loro evidente connessione, vanno esaminati congiuntamente - la ricorrente denuncia l'insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 n. 5 c.p.c. 9.1. Osserva, invero, l'Agenzia delle Entrate che l'impugnata sentenza, sebbene avesse individuato ben quattro sistemi di frode posti in essere dall'impresa del F. e dalle altre imprese con questa conniventi, ne avrebbe, peraltro, tratto l'illogica conseguenza che il recupero a tassazione dell'imposta evasa fosse fondato esclusivamente per l'IVA, e non anche per le imposte dirette. 9.2. In tal

modo, la CTR avrebbe finito col ritenere - del tutto incongruamente e contraddittoriamente - che i medesimi elementi di prova ritenuti sufficienti ad escludere la detraibilità dell'IVA, non lo fossero, invece, per le imposte dirette, laddove la dimostrata inesistenza delle operazioni in contestazione, avrebbe evidenziato la loro finalizzazione a scopi illeciti, escludendone l'inerenza all'attività di impresa. 9.3. I motivi suesposti sono inammissibili. 9.3.1. L'Amministrazione ricorrente ha, invero, del omesso di formulare un'indicazione riassuntiva e si ca, contenente la chiara indicazione del fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume contraddittoria o insufficiente, ai sensi dell'art. 366 bis, co. 2, c.p.c. (applicabile alla fattispecie *ratione temporis*), a tenore del quale la formulazione della censura ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c. deve contenere un "momento di sintesi", omologo del quesito di diritto, che costituisca un *quid pluris* rispetto all'illustrazione del motivo operata dalla parte ricorrente (Cass. 8897/08, 2652/08, Cass. S.U. 11652/08, 16528/08). 9.3.2. Nel caso di specie, invece, l'Agenzia delle Entrate si è limitata ad effettuare una lunga esposizione dei motivi per i quali la motivazione dell'impugnata sentenza sarebbe affetta dal vizio motivazionale dedotto, alcuni dei quali, tra l'altro, involgenti anche valutazioni di merito, come tali ineducibili in questa sede. Per cui le censure in esame - per le ragioni suesposte - non possono trovare accoglimento. 10. Con il terzo e quarto motivo di ricorso - che, per la loro intima connessione, vanno esaminati congiuntamente - l'Amministrazione finanziaria denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 19, 21 e 26 del d.P.R. 633/72, 2043 c.c., 1, 5 e 6 del d.lgs. n. 471/97, 3, 6, 7 e 12 del d.lgs. n. 472/97, in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c. 10.1. Avrebbe, invero, errato la CTR, una volta accertata la consapevolezza, in capo al contribuente, del meccanismo frodatario posto in essere da diverse imprese (cd. frode carosello) ai soli fini di evasione di imposta, nel limitarsi a condannare il F. al versamento di una quota del danno provocato all'Erario, "pari al 50% dell'imposta non versata sulla maggiorazione dell'8% delle fatture di vendita, calcolata sulla base dell'imponibile ricostruito e riferibile alle fatture di acquisto della merce ricevute dalle cd. cartiere", e con esclusione delle relative sanzioni. 10.2. Il giudice di appello, avendo accertato che il F. era partecipe del meccanismo evasivo in questione (cd. lavaggio dell'IVA o frode carosello), avrebbe - per contro - dovuto escludere il diritto del medesimo alla detrazione dell'IVA per gli anni in considerazione e confermare l'applicazione delle relative sanzioni da parte dell'Amministrazione finanziaria. Non corretta sarebbe, di conseguenza, - a parere della ricorrente - la statuizione della CTR consistita nella condanna del contribuente al risarcimento, ai sensi dell'art. 2043 c.c., del danno Erariale, pari all'imposta evasa, per di più ridotto in misura del 50%, dovendo porsi - ad avviso del giudice di appello - l'ulteriore 50% a carico dell'O. s.r.l., venditrice iniziale e *deus ex machina* dell'intera operazione. 10.3. Le censure suesposte sono fondate. 10.3.1. Non può revocarsi in dubbio, infatti, - come si è sopra evidenziato - che il committente-cessionario al quale sia contestata, sulla base di elementi presuntivi forniti dall'amministrazione, la detrazione dell'IVA versata in rivalsa al soggetto diverso dal cedente- prestatore che ha emesso la fattura, ha il diritto di detrarre l'imposta soltanto se provi, ai sensi dell'art. 2697, co. 2, c.c., che non sapeva o non poteva sapere di partecipare ad un'operazione fraudolenta (Cass. 8132/11;

7672/12; 23074/12; 6229/13). Ed invero, a norma dell'art. 21, co. 7 d.P.R. 633/72, se vengono emesse fatture per operazioni inesistenti, l'imposta stessa è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura; con la conseguenza che, a fronte di tali operazioni, l'Amministrazione finanziaria - come dianzi rilevato - ha il dovere di non ammettere in detrazione l'IVA relativa alle stesse. 10.3.2. Sicché, nel caso di specie, una volta che il giudice di merito aveva ritenuto - sulla base degli elementi presuntivi suesposti - che il contribuente era consapevole dell'operazione di frode al fisco, e che il medesimo non aveva offerto elementi di prova di segno contrario, non si sarebbe potuto limitare a condannare il F. al risarcimento del danno all'Erario, nella misura suindicata, ma avrebbe dovuto, facendo corretta applicazione degli artt. 19, 21 e 26 d.P.R. 633/72, escludere il diritto del contribuente alla detrazione dell'IVA per gli anni in contestazione. E tanto meno, il giudice di appello avrebbe dovuto escludere le sanzioni relative alla violazione in discussione, avente innegabilmente carattere di illecito fiscale penalmente sanzionato (Cass. 309/06; 247/09). 11. L'accoglimento del terzo e quarto motivo di ricorso comporta, pertanto, la cassazione della sentenza impugnata, limitatamente alle violazioni in materia di IVA. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto la Corte, nell'esercizio del potere di decisione nel merito di cui all'art. 384, co. 2, c.p.c., rigetta il ricorso introduttivo del contribuente, in relazione all'IVA. 5. Concorrono giusti motivi - tenuto conto dell'esito complessivo della vicenda processuale - per dichiarare interamente compensate fra le parti le spese dei tre gradi del giudizio.

**P.Q.M.** Riunisce il ricorso iscritto a ruolo al n. 15775/07, proposto dall'Agenzia delle Entrate, ed i ricorsi iscritti a ruolo ai nn. 20420/07 (incidentale) e 16321/07 (principale), proposti da F. S.; dichiara inammissibile il ricorso incidentale di F. S.; rigetta il ricorso principale proposto dal F.; dichiara inammissibili il primo e secondo motivo di ricorso dell'Agenzia delle Entrate; accoglie il terzo e quarto motivo dello stesso ricorso; cassa l'impugnata sentenza e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo del contribuente, limitatamente all'IVA; dichiara interamente compensate fra le parti le spese dei tre gradi del giudizio.

**Sfoglialti tutti i nostri articoli in tema di [operazioni inesistenti >>](#)**