



23518.18

REPUBBLICA ITALIANA  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: Operazioni  
oggettivamente inesistenti

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

- |                           |                      |                   |
|---------------------------|----------------------|-------------------|
| Raffaele FRASCA           | - Presidente -       |                   |
| Giuseppe FUOCHI TINARELLI | - Consigliere Rel. - | R.G.N. 29797/2011 |
| Paolo CATALLOZZI          | - Consigliere -      | Cron. 23518       |
| Giancarlo TRISCARI        | - Consigliere -      | CC - 04/06/2018   |
| Salvatore SAIJA           | - Consigliere -      |                   |

ha pronunciato la seguente

**ordinanza**

sul ricorso iscritto al n. 29797/2011 R.G. proposto da

**Valentino titolare della O.M.P.**, rappresentato e difeso dagli Avv.ti

1905  
2018

giusta procura speciale a margine del ricorso;

- *ricorrente* -

contro

**Agenzia delle entrate**, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio sez. staccata di Latina n. 292/40/11, depositata il 9 giugno 2011.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 4 giugno 2018 dal Consigliere Giuseppe Fuochi Tinarelli.

Letta la memoria depositata dagli Avv.ti C

per il ricorrente.

**RILEVATO CHE**



- a seguito di verifica generale eseguita dalla Guardia di Finanza nei confronti della O.M.P. di Valentino, da cui emergeva la realizzazione di operazioni oggettivamente inesistenti tra la O.M.P., la Civilia Srl e la Mizar Elettronica Srl, l'Agenzia delle entrate emetteva avviso di accertamento per Iva, Irpef ed Irap per l'anno 2002 per il recupero a tassazione di costi indebitamente dedotti ed Iva detratta;

- l'impugnazione del contribuente era respinta dalla Commissione Tributaria provinciale di Frosinone; la sentenza era confermata dal giudice d'appello;

- Valentino propone ricorso per cassazione con due motivi, cui resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso;

#### **CONSIDERATO CHE**

- il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5 c.p.c., violazione dell'art. 2697 c.c. in relazione all'art. 109 tuir ed agli artt. 19 e 21 d.P.R. n. 633 del 1972: la CTR, in particolare, ha ritenuto erroneamente non provata l'esistenza delle contestate operazioni di cessione nonostante le regolari fatture ed a fronte del mancato assolvimento del relativo onere probatorio da parte dell'Amministrazione Finanziaria; nell'articolazione della doglianza il contribuente censura altresì l'apprezzamento operato dalla CTR sugli elementi introdotti in giudizio;

- il motivo è inammissibile;

- va premesso che una regolare fattura, conforme ai requisiti di forma e contenuto richiesti dalla vigente disciplina (e, in specie, dall'art. 21 del d.P.R. n. 633 del 1972), fa presumere la verità di quanto in essa rappresentato, sicché costituisce titolo per il contribuente ai fini del diritto alla detrazione dell'Iva, spettando all'Ufficio, in tal caso, di fronte alla sua esibizione, provare il difetto delle condizioni per la detrazione;

- in particolare, l'Ufficio, qualora contesti al contribuente l'indebita detrazione per operazioni oggettivamente inesistenti, ha



l'onere di provare che l'operazione non è mai stata posta in essere, indicandone i relativi elementi, anche in forma indiziaria o presuntiva, raggiunta la quale incombe sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, a norma dell'art. 2697 c.c. (v. Cass. n. 25778 del 2014; Cass. n. 9108 del 2012);

- va poi ricordato che, come recentemente statuito dalla Suprema Corte, «la violazione dell'art. 2697 c.c. si configura se il giudice di merito applica la regola di giudizio fondata sull'onere della prova in modo erroneo, cioè attribuendo l'*onus probandi* a una parte diversa da quella che ne era onerata secondo le regole di scomposizione della fattispecie basate sulla differenza fra fatti costitutivi ed eccezioni» (v. Sez. U, n. 16598 del 05/08/2016, in motivazione);

- orbene, dalla motivazione della sentenza riprodotta nel motivo di ricorso (v. pag. 8) non si evince la contestata violazione e, anzi, dalle stesse argomentazione sviluppate nel motivo neppure si pone in dubbio che la CTR, a fronte di allegazioni di fatti impeditivi, modificativi od estintivi, ha correttamente posto a carico del contribuente – che li ha introdotti nel giudizio - il relativo onere probatorio, sicché la contestata violazione dell'art. 2697 c.c. resta destituita di fondamento in base alle stesse argomentazioni del ricorrente

- nella specie, del resto, la CTR non si è discostata dagli anzidetti principi atteso che, riprendendo l'accertamento operato dal giudice di primo grado sulla scorta delle risultanze del pvc (e, dunque, in base agli elementi ivi portati), ha ritenuto che l'Amministrazione finanziaria avesse soddisfatto l'onere probatorio su essa incombente, ossia che le operazioni portate nelle fatture non si fossero mai verificate, poiché, da un lato, il contribuente non aveva mai trattato con i dirigenti ed amministratori della Civilia Srl, e, dall'altro, anche gli amministratori della Mizar Srl non



conoscevano, né avevano mai intrattenuto rapporti vuoi con la Civilia, vuoi con la O.M.P. del contribuente e neppure con «un certo Mariano», che avrebbe operato come intermediario, sconosciuto alla Mizar e rimasto del tutto fantomatico; ha poi rilevato l'assenza di ogni ordinativo o commessa riferita alle asserite operazioni e la mancanza di ogni riscontro sulla consegna della merce, avvenuta senza le bolle di trasporto e della quale non era neppure certa l'identificazione;

- la stessa Mizar Srl costituiva soggetto di dubbia esistenza atteso, da un lato, l'inesistenza della sede sociale nel luogo indicato (e, sul punto, del tutto irrilevante è la deduzione che la transazione risale al 2003 mentre l'accertamento è del 2007 e che, dunque, la sede sarebbe stata nel frattempo trasferita, affermazione apodittica, generica e neppure corredata da quella che eventualmente sarebbe stata la diversa sede) e, dall'altro, la mancata presentazione di ogni dichiarazione dei redditi dal 2001 in poi;

- il giudice d'appello, quindi, nel considerare, l'opposto onere incombente sul contribuente ha ritenuto che esso non fosse stato in alcun modo assolto per l'assenza di documentazione utile, non prodotta in giudizio ovvero inidonea (una «offerta di fornitura di monitor») ad attestare la fornitura («non risulta che detta offerta sia stata effettivamente consegnata o comunicata alla O.M.P.») e la carenza di ogni altro eventuale elemento, neppure di «principio di prova» (in ispecie con riguardo ai rapporti con la Mizar);

- sono altresì inammissibili le censure dirette a contestare la valutazione operata dalla CTR, sia perché irrispettivamente formulate nel corpo del motivo con cui si denuncia violazione di legge, sia perché, in ogni caso, il giudice d'appello ha considerato la totalità degli elementi ed ha operato, con apprezzamento mirato sui singoli elementi di fatto, una valutazione globale e non atomistica, mentre il ricorrente, a fronte della pretesa mera regolarità della contabilità,



si limita a contestare l'interpretazione fornita dal giudice su singoli specifici elementi e ad affermare un convincimento diverso da quello espresso dal giudice di merito senza in alcun modo far emergere un'assoluta illogicità e contraddittorietà del ragionamento decisorio;

- il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c. falsa applicazione dell'art. 21, settimo comma, d.P.R. n. 633 del 1972 e violazione dell'art. 8 d.P.R. n. 633 del 1972: il contribuente, in particolare, censura che la CTR abbia ritenuto legittimo il recupero dell'Iva con riferimento alle fatture per operazioni inesistenti di cessione di monitor modificati alla Mizar Elettronica Srl, atteso che - oltre alla mancata prova dell'asserita inesistenza dell'operazione - venivano in rilievo cessioni rese in sospensione d'imposta in favore di soggetti esportatori abituali e in presenza di regolare dichiarazione di intento, sicché il recupero dell'imposta doveva ritenersi "in radice" escluso ai sensi del citato art. 8;

- il mezzo non merita accoglimento in entrambe le sue articolazioni;

- quanto alla mancata prova della contestata inesistenza delle operazioni, il contribuente deduce considerazioni in gran parte sovrapponibili a quelle già proposte con il primo motivo, sicché valgono qui le medesime considerazioni sopra esposte, derivandone l'inammissibilità della censura;

- quanto, invece, all'asserita illegittimità del recupero Iva in relazione alla natura di cessioni in favore di esportatore abituale e, quindi, in regime di sospensione d'imposta, circostanza che imporrebbe, ad avviso del contribuente, l'irrilevanza del carattere di inesistenza oggettiva poiché l'imposta non sarebbe in ogni caso dovuta, occorre considerare che nella vicenda in esame vengono in rilievo operazioni "non imponibili" e non "esenti";



- la distinzione – del tutto trascurata dal ricorrente - si fonda sull'assunto che, in generale, un'operazione è imponibile Iva se ricorrono tre presupposti ovvero un presupposto oggettivo (è inquadrabile come «cessione di beni» o «prestazione di servizi»: art. 2 e 3 d.P.R. n. 633 del 1972), uno soggettivo (deve essere realizzata nell'esercizio di impresa, arte o professione: artt. 4 e 5 d.P.R. n. 633 del 1972) ed uno territoriale (deve essere effettuata in Italia);

- le operazioni "non imponibili" rientrano a pieno titolo nel campo di applicazione dell'imposta (e, quindi, sono soggette agli obblighi di fatturazione e registrazione e concorrono alla formazione del volume d'affari), ma, per l'assenza del requisito della territorialità, non sono assoggettate al tributo;

- sono riconducibili a questo ambito le cessioni all'esportazione e le cessioni intracomunitarie: in questa evenienza solo l'invio della merce in un altro Stato giustifica e legittima l'emissione della fattura senza indicazione dell'imposta;

- lo stesso regime si applica, poi, alle cessioni effettuate nei confronti di importatori abituali, per le quali il regime di non imponibilità si traduce, proprio per l'abitudine della destinazione all'esportazione (e, dunque, per una connaturata e rilevante condizione di creditore Iva) in una sospensione dell'esazione dell'Iva;

- le operazioni "esenti", invece, sono quelle che, per specifica scelta normativa (ad esempio le prestazioni sanitarie), non sono, pur nell'esistenza di tutti e tre i presupposti, assoggettate ad Iva (art. 10 d.P.R. n. 633 del 1972);

- orbene, mentre per le operazioni esenti la falsa fattura è obbiettivamente priva di rilievo poiché, che essa sia vera o falsa, l'operazione non può comunque essere assoggettata ad Iva, diversa conclusione vale per le operazioni non imponibili poiché l'inesistenza dell'invio della merce per la sua esportazione



comporta, necessariamente, l'inapplicabilità del regime di non imponibilità e l'assoggettamento dell'operazione all'imposta;

- analogamente – e a maggior ragione - quanto all'ipotesi, qui in giudizio, di cessioni nei confronti di esportatori abituali poiché la falsità della fattura (e della dichiarazione d'intento) comporta non solo l'assoggettamento al regime impositivo ordinario ma, ancor prima, la caducazione dei limiti all'esecutività del credito impositivo;

- da ultimo, va esaminata l'eventuale applicabilità, scrutinabile d'ufficio in assenza, come nella specie, di una istanza della parte, dello *ius superveniens* di cui all'art. 8 comma 2, d.l. n. 16 del 2012, conv. nella l. n. 44 del 2012;

- a tal fine, invero, appare necessario non solo che il tema coinvolto dalla disciplina sopravvenuta sia investito, sia pure solo indirettamente, da un motivo del ricorso, ma anche che quest'ultimo sia altresì ammissibile, secondo la disciplina sua propria, e, dunque, l'applicabilità dello *ius superveniens* non può accedere ad un ricorso tardivo o, più in generale, inammissibile o improcedibile, ovvero, come nella specie, ad un motivo inammissibile quale sia la ragione della relativa declaratoria (v. Cass. n. 16266 del 26/07/2011; Cass. n. 80 del 04/01/2011 in motivazione);

- infatti, in caso di (assenza o) inammissibilità di una censura (nella specie, il primo motivo ed il primo profilo del secondo motivo in ordine alla ripresa a tassazione per operazioni oggettivamente inesistenti), il "rigetto" per tali cause dei motivi non può che determinare la stabilità e irrevocabilità delle statuizioni di merito contestate e preclude ogni ulteriore disamina;

- va dunque affermato il seguente principio:

«nel giudizio di legittimità è preclusa l'applicabilità, d'ufficio, dello *ius superveniens* (nella specie, l'art. 8, comma 2, d.l. n. 16 del 2012 conv. nella l. n. 44 del 2002) ove i motivi di ricorso, che



*riguardino, anche solo indirettamente, la disciplina sopravvenuta, siano dichiarati inammissibili»*

- il ricorso va pertanto rigettato e le spese liquidate, come in dispositivo, per soccombenza;

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Condanna il contribuente al pagamento delle spese a favore dell'Agenzia delle entrate, che liquida in complessivi euro 5.600,00, oltre spese prenotate a debito.

Deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 4 giugno 2018

Il Presidente  
Raffaele Frasca

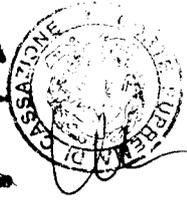
DEPOSITATO IN CANCELLERIA

19 SET 2018

28 SET 2018



Il Funzionario Giudiziario  
Marcello BARAGONA



Il Funzionario Giudiziario  
Marcello Baragona