

Civile Ord. Sez. 5 Num. 22455 Anno 2026
Presidente: PERRINO ANGELINA MARIA
Relatore: BROGI RAFFAELLA
Data pubblicazione: 30/06/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 24941/2024 R.G. proposto da:

SABINO GUIDO ZANNI, in qualità di legale rappresentante e socio di S.M.D. ZANNI di Sabino Guido Zanni & c. s.a.s. e MARIA ZANNI, in qualità di socia, entrambi rappresentati e difesi dall'avvocato ANTONIETTA RUSSO

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE - DIREZIONE PROVINCIALE ENTRATE CASERTA
in persona del direttore pro tempore

-intimato-

avverso la sentenza della CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA II GRADO della CAMPANIA n. 2533/2024 depositata il 16/04/2024.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13/02/2026 dalla Consigliera Raffaella Brogi.

FATTI DI CAUSA

1. La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania (*hinc*: CGT2), con la sentenza n. 2533/2024 depositata in data 16/04/2024, ha accolto parzialmente l'appello proposto da Sabino Guido Zanni, in qualità di legale rappresentante e socio di S.M.D. ZANNI di Sabino Guido Zanni & c. s.a.s., e Maria Zanni (*hinc*: i contribuenti) contro la sentenza n. 3881/2021, con la quale la Commissione tributaria provinciale di Caserta aveva rigettato il ricorso proposto dai contribuenti contro l'avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2015.

Per effetto del parziale accoglimento dell'atto di appello proposto dai contribuenti l'atto impositivo impugnato è stato annullato nella parte relativa all'applicazione del regime dell'IVA a margine, al recupero per operazioni inesistenti, all'applicazione della sanzione indicata al punto 4 della pag. 14 dell'avviso di accertamento, mentre è stato confermato nel resto.

2. Ai fini del presente giudizio è sufficiente evidenziare che secondo la CGT2:

- a) in relazione all'IVA applicata sulla cessione di quattro veicoli il prezzo di cessione (Euro 51.200) non poteva ritenersi comprensivo dell'IVA, trattandosi di operazione in nero, senza che rilevassero, in senso contrario, le fatture prodotte in allegato alle autocertificazioni, poiché non registrate;
- b) anche i ricavi accertati dalla cessione delle quattro autovetture dovevano essere quantificati in Euro 51.200 e non nella minor somma di Euro 41.967 sostenuta dalla contribuente, che decurtava dal primo importo l'IVA;
- c) era infondata anche la censura relativa alla mancata instaurazione del contraddittorio: con riferimento ai tributi non armonizzati non sussiste alcun obbligo in tal senso, mentre riguardo all'IVA non sono stati esposti, nel ricorso, i motivi che avrebbero potuto portare a una diversa decisione.

3. Contro la sentenza della CGT2 i contribuenti hanno proposto ricorso in cassazione con tre motivi.

4. La parte intimata non si è costituita.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso è stata denunciata, quale error in iudicando, la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 e 2729 c.c., 115 c.p.c. e 53 Cost. nonché la violazione e falsa applicazione della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in particolare degli articoli 73 e 78 e principio di neutralità dell'IVA - ex art.360, primo comma, n.3, c.p.c.

1.1. Con tale motivo i ricorrenti evidenziano che, in relazione al prezzo di cessione delle quattro autovetture, la società contribuente aveva prodotto copia dei contratti di vendita, i relativi bonifici e/o atti di finanziamento, nonché le dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà degli acquirenti, che attestavano e confermavano che l'importo complessivo delle transazioni commerciali era stato di euro 51.200,00. In sede d'appello era stato rilevato che il divieto di prova testimoniale nel processo tributario non esclude, tuttavia, la prova per presunzioni, anche in relazione alle dichiarazioni di terzi, sebbene le stesse abbiano minor efficacia probatoria rispetto alla prova testimoniale.

1.2. Nel caso di specie, ad avviso di parte ricorrente, appare incontestabile che tutti gli elementi fattuali (importo dei veicoli rilevato dalla GdF dalla banca dati dell'ACI, contratti di vendita, bonifici bancari, finanziamenti sottoscritti dagli acquirenti e dichiarazioni sostitutive rilasciate dagli stessi, oltre alla fattura n.35 allegata dal Sig. Marcello Franco) confermino che l'importo complessivamente incassato dalla società per le quattro autovetture sia pari ad euro 51.200,00, comprensivo anche dell'imposta sul valore aggiunto.

Una diversa "lettura" della questione/vicenda, comporterebbe lo stravolgimento dei principi che reggono l'imposizione IVA (primo fra tutti quello della "neutralità") e la tassazione di un prezzo /ricavo ovvero di una

“ricchezza” mai realizzata, in evidente contrasto con l’art.53 della Costituzione. Richiama, sul punto, CGUE 01/07/2021 (causa C-519/21).

1.3. Il motivo è infondato nella parte in cui evoca i parametri normativi relativi alla prova per presunzioni nell’ambito del processo tributario. È stato, infatti, precisato da questa Corte che nel processo tributario, anche al contribuente, oltre che all'Amministrazione finanziaria, è riconosciuta - in attuazione dei principi del giusto processo e della parità delle parti ex art. 111 Cost. - la possibilità di introdurre nel giudizio dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale (comprese le dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà) con il valore probatorio proprio degli elementi indiziari, impregiudicato il potere-dovere del giudice tributario di valutarne l'attendibilità, secondo il principio della libera valutazione delle prove, sia con il confronto tra le propalazioni raccolte che attraverso la valutazione della credibilità dei dichiaranti in base ad elementi soggettivi e oggettivi, come la loro qualità e vicinanza alle parti, l'intrinseca congruenza di dette dichiarazioni e la convergenza di queste con eventuali altri elementi acquisiti (Cass., 30/10/2024, n. 28022). Nel caso di specie non è stato escluso il valore indiziario delle dichiarazioni di terzi, ma il giudice di seconde cure ha fatto una valutazione delle prove che sotto tale aspetto non può essere scalfita dal motivo di ricorso.

1.4. Il motivo è altresì infondato con riferimento alle censure svolte in merito all’individuazione della base imponibile ai fini IVA.

1.5. Questa Corte, con riguardo all’evasore totale, ha già stabilito che la ricostruzione, mediante accertamento cd. induttivo puro, della maggiore materia imponibile deve essere intesa comprensiva dell’IVA (Cass., 02/12/2025, n. 31406).

A sostegno della decisione, ha richiamato la giurisprudenza unionale, specificamente la sentenza della Corte di giustizia 10 luglio 2021, causa C-521/2019, CB, con la quale quella Corte (ribadendo quanto in precedenza affermato da CGUE, sentenza 07/11/2013, nelle cause riunite C-249/12 e

250/12, Corina Hrisi Tulicà, §§ 37 e 43) ha ulteriormente sottolineato che la direttiva 2006/112/CE del Consiglio, in particolare i suoi articoli 73 e 78, letti alla luce del principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretata nel senso che, qualora un soggetto passivo dell'IVA, commettendo un'evasione, non abbia né indicato l'esistenza dell'operazione all'amministrazione tributaria, né emesso fattura, né fatto figurare in una dichiarazione a titolo delle imposte dirette i redditi ottenuti in occasione di tale operazione, la ricostruzione, nell'ambito dell'ispezione di una simile dichiarazione, degli importi versati e percepiti durante l'operazione in questione da parte dell'amministrazione tributaria interessata deve essere intesa come un prezzo già comprensivo dell'IVA, a meno che, secondo il diritto nazionale, i soggetti passivi abbiano la possibilità di ripercuotere e detrarre successivamente l'IVA in questione, nonostante l'evasione.

«Tale soluzione – ha proseguito la Corte – non contrasta nemmeno con la giurisprudenza delle sentenze del 28 luglio 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), del 5 ottobre 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740), e del 7 marzo 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), in quanto, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 33 delle sue conclusioni, in esse la Corte non si è pronunciata sulla questione dell'inclusione o meno dell'IVA nell'importo dei redditi ricostruiti dall'amministrazione tributaria in caso di frode, quando le operazioni occultate che hanno generato tali redditi, soggette all'IVA, avrebbero dovuto essere fatturate e l'IVA dichiarata» (punto 37).

1.6. Il punto è che *“la possibilità di ripercuotere e detrarre successivamente l'IVA in questione, nonostante l'evasione”* postula la possibilità d'identificare operazioni precise; il che consente di esercitare la rivalsa in relazione a tali operazioni, come prescrive l'art. 18 del d.P.R. n. 633 del 1972, che si riferisce alla *“cessione di beni o prestazione di servizi imponibile”*.

La Corte di giustizia dell'Unione europea (sentenza 14/05/2020, causa C-446/18, Agrobet CZ s.r.o.), ha difatti chiarito che, sebbene in base alla combinazione degli artt. 179, paragrafo 1, e 183, paragrafo 1, della direttiva IVA l'eccedenza risulta da un'operazione aritmetica eseguita globalmente dal soggetto passivo per l'intero periodo d'imposta e, può, quindi, apparire, nella dichiarazione, solo sotto forma di un risultato unico, il carattere globale del calcolo non implica che l'eccedenza costituisca un'unità inscindibile, che non renda possibile distinguere operazioni precise. Al contrario: il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte, che forma la posta detraibile destinata a confluire nell'importo richiesto a rimborso, va appunto inteso in relazione a un'operazione precisa (§§ 31-34).

1.7. Nel caso in esame è pacifica l'individuazione delle quattro operazioni corrispondenti alle quattro cessioni delle quali si discute. Viene, quindi, in rilievo – in continuità a quanto precisato da Cass., 06/03/2021, n. 6394, complementare rispetto a quanto stabilito da Cass., 02/12/2025, n. 31406, che riguardava un evasore totale e la conseguente ricostruzione secondo presunzioni, senza poter aver riguardo a operazioni precise – il principio fissato dalla giurisprudenza unionale, posto che la possibilità di recuperare dall'acquirente l'IVA riscossa dall'amministrazione tributaria nel nostro ordinamento è riconosciuta dall'art. 60, ultimo comma, d.P.R. n. 633 del 1972 che prevede: *«Il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione»*.

1.8. Nel caso in esame la circostanza che le quattro cessioni sono avvenute nei confronti di consumatori finali esclude certamente che costoro possano esercitare il diritto di detrazione, qualora rispondano alla nozione restrittiva dettata dalla giurisprudenza unionale che qualifica come *«consumatori finali non legittimati alla detrazione dell'Iva pagata a monte» «unicamente persone che non sono soggetti passivi. Pertanto non rientrano in detta nozione soggetti passivi che, in una determinata situazione, non hanno il diritto di detrarre l'IVA a monte»* (CGUE, sentenza 1 agosto 2025, causa C-794/23, P GmbH, punto 32).

La circostanza, però, non osta certo alla rivalsa dell'iva su tali consumatori, sui quali, appunto deve gravare il relativo peso, a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta da parte del cedente: *«La caratteristica di tale sistema consiste nell'assoluta neutralità dell'imposta negli scambi tra i soggetti passivi. Questa neutralità si ottiene mediante dei congegni di detrazione a monte e di rivalsa a valle, grazie ai quali il prelievo a favore del fisco ricade sul consumatore finale, cui è vietata qualsiasi ulteriore rivalsa»* (già CGUE, 10/06/1982, causa C-255/81, Grendel; vedi inoltre, sul piano generale, CGUE, 26/06/1997, cause C-370/95, C-371/95 e C-372/95, Careda SA, punto 14).

Queste considerazioni rinvergono riscontro nella stessa prospettazione del ricorso, che, pure, cita la sentenza della CGUE in causa C-521/19: è del tutto coerente, come ivi si scrive, *«che i quattro acquirenti erano tutti soggetti "privati", vale a dire "consumatori finali", che non avevano acquistato l'auto nell'esercizio di impresa o lavoro autonomo (come dimostra l'assenza della titolarità di una posizione IVA) e quindi senza alcuna possibilità di recuperare/detrarre l'imposta sul valore aggiunto»* (v. pag. 16 del ricorso), proprio perché è appunto su di loro, quali consumatori finali, che deve gravare il peso dell'iva oggetto della rivalsa successiva.

1.7. Il motivo è respinto.

2. Con il secondo motivo di ricorso è stato denunciato l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. – Violazione dell'art. 112 cod. proc. civ.

2.1. I ricorrenti espongono che la società aveva anche eccepito che i ricavi dichiarati nel quadro RG risultavano (per euro 18.901,00) superiori a quelli reali risultanti dalle scritture contabili, chiedendo lo scomputo dai maggiori ricavi accertati. Tale fatto era stato provato dalla produzione dei registri IVA, dalle fatture e corrispettivi e persino attestato con perizia tecnica giurata. In sede di esame del quarto motivo di appello il giudice si è limitato alla sola trattazione della doglianza afferente l'importo di euro 51.200,00, *dimenticandosi totalmente di esaminare e pronunciarsi sull'altra questione concernente i maggiori ricavi già esposti in dichiarazione e quindi già dichiarati e tassati, di cui si chiedeva lo "scomputo"*.

2.2. Il motivo è fondato. A tal proposito occorre precisare che, secondo questa Corte la dichiarazione affetta da errori di fatto o di diritto da cui possa derivare, in contrasto con l'art. 53 Cost., l'assoggettamento del contribuente a tributi più gravosi di quelli previsti per legge è emendabile anche in sede contenziosa, attesa la sua natura di mera esternazione di scienza, dovendosi ritenere che il limite temporale di cui all'art. 2, comma 8 bis, del d.P.R. n. 322 del 1998 sia circoscritto ai fini dell'utilizzabilità in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, dell'eventuale credito risultante dalla rettifica (Cass., 03/11/2015, n. 22443). Di conseguenza, l'indicazione del contribuente circa l'indicazione nella dichiarazione di ricavi maggiori rispetto a quelli riscontrabili nella contabilità, deve essere tenuta in conto, in sede di rideterminazione dei ricavi da parte dell'amministrazione finanziaria.

3. Con il terzo motivo è stata denunciato l'*error in iudicando* – violazione degli artt.41-47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea - ex art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.

3.1. Con tale motivo la ricorrente afferma di aver contestato, già in sede di ricorso introduttivo, la violazione del principio del contraddittorio in relazione a un tributo armonizzato, evidenziando (anche con riferimento alla prova di resistenza) che: *«La società avrebbe dimostrato (con la produzione delle scritture contabili e la loro corretta riconciliazione) l'erroneità del recupero di euro 12.474,17; con la produzione dei contratti e documenti di pagamento che i prezzi utilizzati dalla GdF in relazione alle vendite delle 4 autovetture erano da considerarsi comprensivi di IVA, da cui il necessario ricalcolo dell'imposta dovuta, nonché avrebbe puntualmente argomentato sulla sussistenza dei presupposti per l'applicazione del "regime del margine.»*

3.2. Il motivo è infondato: le Sezioni Unite di questa Corte hanno precisato che, l'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale ha valenza generalizzata per soli tributi cd. armonizzati, comportando la relativa violazione l'invalidità dell'atto, purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto gli elementi in fatto che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, fittizia o strumentale, tale essendo quella non idonea a determinare un risultato diverso del procedimento impositivo, secondo una valutazione probabilistica ex ante spettante al giudice di merito (Cass., Sez. U, 25/07/2025, n. 21271).

3.3. La sentenza impugnata nel presente giudizio – esclusa la necessità del contraddittorio per i tributi non armonizzati – ha evidenziato, per quanto riguarda l'IVA, che il contribuente non ha esposto nel ricorso le ragioni che avrebbero potuto portare ad una diversa conclusione. Il giudice di merito ha quindi svolto la valutazione probabilistica ex ante degli elementi in fatto che la parte contribuente avrebbe potuto far valere, secondo le coordinate fissate dalla giurisprudenza di questa Corte, in base alla quale occorre che il giudice di merito verifichi che non sia stata proposta un'opposizione meramente pretestuosa, fittizia o strumentale, tale essendo quella non

idonea a determinare un risultato diverso del procedimento impositivo: la valutazione del giudice di merito dev'essere ispirata a parametri di fattualità, specificità, concretezza, probabile idoneità causale dell'elemento tralasciato a sortire un risultato diverso del procedimento impositivo (Cass., Sez. U, n. 21271 del 2025).

4. Alla luce di quanto sin qui evidenziato il secondo motivo di ricorso è fondato e deve essere accolto nei termini di cui in motivazione, mentre gli altri due devono essere rigettati.

5. La sentenza impugnata deve essere, quindi, cassata, nei limiti dei motivi accolti, con rinvio alla CGT2 della Campania che, in diversa composizione, deciderà anche sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

la Corte accoglie il secondo motivo di ricorso e rigetta gli altri due; cassa la sentenza impugnata, nei limiti del motivo accolto, e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania che, in diversa composizione, deciderà anche sulle spese del presente giudizio. Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 13/02/2026.

La Presidente

Angelina-Maria Perrino