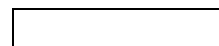


Civile Ord. Sez. 5 Num. 23930 Anno 2026
Presidente: NONNO GIACOMO MARIA
Relatore: LEUZZI SALVATORE
Data pubblicazione: 23/07/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 27566/2021 R.G. proposto da:

Agenzia delle entrate in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentato e difeso dall'Avvocatura Generale Dello Stato .

-ricorrente-

contro

Fallimento di Edil Sud Est Srl in persona del legale rappresentante pro
tempore, Alvin Consulenze e Investimenti Srl in Liquidazione in persona
del legale rappresentante pro tempore

-intimati-

avverso la sentenza della Comm.trib.reg. della Sicilia n. 3166/2021
depositata il 08/04/2021.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 26/06/2026 dal
Consigliere Salvatore Leuzzi.

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza n. 3166/5/2021 della Commissione tributaria regionale della Sicilia, depositata l'8 aprile 2021, resa all'esito del giudizio d'appello instaurato da Edil Sud Est s.r.l. e da Alvin Consulenze e Investimenti s.r.l. in liquidazione contro la sentenza n. 1021/05/2016 della Commissione tributaria provinciale di Ragusa. La controversia trae origine da otto ricorsi, riuniti nei gradi di merito, avverso quattro avvisi di accertamento notificati a Edil Sud Est s.r.l., quale società incorporante, e a Sud Est s.r.l., quale società incorporata a decorrere dal 29 novembre 2011, nonché quattro avvisi notificati ad Alvin Consulenze e Investimenti s.r.l., quale cessionaria di ramo d'azienda ritenuta responsabile in solido, in ragione della prospettata cessione in frode di ramo d'azienda; detti atti impositivi riguardavano plurime riprese in materia di IRES, IRAP e IVA relative agli anni d'imposta dal 2009 al 2011. La controversia trae origine da una verifica fiscale avviata l'11 novembre 2013 nei confronti di Edil Sud Est s.r.l. e poi estesa anche al periodo d'imposta 2011, conclusasi il 31 dicembre 2013 con la redazione di due processi verbali di constatazione, uno nei confronti di Edil Sud Est s.r.l. e l'altro nei confronti della cessata Sud Est s.r.l., incorporata nella prima in data 29 novembre 2011. All'esito della verifica, l'Ufficio emetteva quattro avvisi di accertamento, relativi agli anni 2010 e 2011, concernenti, per quanto ancora rileva, la contestata omessa contabilizzazione e fatturazione di ricavi per lavori ultimati tra società del medesimo gruppo, in relazione a numerosissimi immobili e, segnatamente, a lavori effettuati da Edil Sud Est s.r.l. in favore di Sud Est s.r.l. negli anni 2010 e 2011, con connessa omessa regolarizzazione di acquisti senza fattura, il recupero dell'IVA in relazione a quattro fatture emesse da Sud Est s.r.l. nei confronti di Valentina s.r.l. e ritenute riferibili a operazioni oggettivamente inesistenti, nonché la negazione dell'esenzione IRAP invocata dalla contribuente quale impresa turistica. Le

questioni ancora in discussione attengono, dunque, all'omessa fatturazione dei ricavi nell'esercizio di competenza, alla conseguente sanzione per l'omessa regolarizzazione delle fatture da parte della cessionaria infragruppo, alla debenza dell'IVA esposta in fatture relative a operazioni oggettivamente inesistenti e alla spettanza dell'esenzione IRAP invocata in relazione alla costruzione di un villaggio turistico. I ricorsi proposti in primo grado da Edil Sud Est s.r.l. e da Alvin Consulenze e Investimenti s.r.l., quale coobbligata solidale, venivano parzialmente accolti dalla CTP di Ragusa, che riteneva legittimo il recupero in tema di rimanenze finali, ma annullava, per quanto qui interessa, i rilievi concernenti l'omessa fatturazione di ricavi e la conseguente omessa regolarizzazione di acquisti senza fattura, il recupero dell'IVA sulle fatture emesse nei confronti di Valentina s.r.l. e il diniego dell'esenzione IRAP. Avverso tale decisione le società contribuenti proponevano appello principale, mentre l'Agenzia delle entrate spiegava appello incidentale in relazione ai capi nei quali era risultata soccombente. La Commissione tributaria regionale rigettava tanto l'appello principale quanto quello incidentale e confermava integralmente la sentenza di primo grado, reputando che le operazioni infragruppo fossero state comunque fatturate, sia pure sotto forma di acconti, che il recupero dell'IVA ex art. 21, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972 desse luogo a una duplicazione impositiva in presenza di fatture già contabilizzate e considerate in sede di liquidazione dell'imposta e che l'attività svolta dalla società accertata fosse riconducibile alla nozione di impresa turistica ai fini dell'esenzione IRAP. Per la cassazione di tale sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso affidato a tre motivi. Le parti intime non hanno svolto difese in questa sede. Il Procuratore generale ha depositato requisitoria scritta, concludendo per l'accoglimento del ricorso, sul rilievo che la decisione impugnata non avrebbe correttamente applicato i principi in tema di imputazione per competenza dei ricavi e di distribuzione dell'onere

probatorio, avrebbe indebitamente escluso l'operatività dell'art. 21, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972 rispetto alle fatture relative a operazioni ritenute inesistenti e avrebbe riconosciuto l'esenzione IRAP senza adeguata verifica dell'effettiva riconducibilità dell'attività esercitata alla nozione di impresa turistica.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il **primo motivo** di ricorso si censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 85 e 109 del d.P.R. n. 917 del 1986, dell'art. 2697 cod. civ., nonché dell'art. 6, comma 8, del d.lgs. n. 471 del 1997, in combinato disposto con l'art. 21 del d.P.R. n. 633 del 1972, sostenendosi che la sentenza impugnata avrebbe erroneamente ritenuto che l'onere di smentire la tesi delle contribuenti gravasse sull'Amministrazione finanziaria, là dove, invece, sarebbe spettato alle società dimostrare di avere correttamente rilevato, in conformità al principio di competenza, i ricavi relativi ai lavori ultimati su 86 unità immobiliari cedute nel 2010 e su 45 unità immobiliari cedute nel 2011, nonché di avere adempiuto agli obblighi di fatturazione e di regolarizzazione degli acquisti.

Il **primo motivo** è fondato.

La Commissione regionale, nel confermare l'annullamento del rilievo relativo all'omessa contabilizzazione e fatturazione di ricavi per lavori ultimati tra società del medesimo gruppo, ha ritenuto sufficiente osservare che le operazioni contestate erano state comunque fatturate, sia pure mediante emissione di fatture per acconti. Secondo la CTR, dunque, la pretesa erariale sarebbe rimasta priva di adeguato supporto probatorio perché l'Ufficio non avrebbe dimostrato l'erroneità della tesi difensiva delle contribuenti, fondata sulla diversa descrizione delle operazioni nelle fatture emesse. Una simile affermazione, tuttavia, non esaurisce né affronta compiutamente il *thema decidendum* devoluto con l'appello

incidentale dell'Ufficio, poiché non consente di verificare se le fatture richiamate dalla contribuente fossero effettivamente idonee, sotto il profilo causale, quantitativo e temporale, a rappresentare i ricavi maturati negli esercizi oggetto di accertamento in relazione alle unità immobiliari cedute e ai lavori asseritamente ultimati.

In tema di reddito d'impresa, infatti, il principio di competenza, posto dall'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986 e coordinato con la nozione di ricavo di cui all'art. 85 del medesimo testo unico, impone che i componenti positivi concorrano alla formazione del reddito nell'esercizio in cui si verificano i presupposti della loro imputazione, indipendentemente dal momento dell'incasso. Ne consegue che, una volta contestata dall'Amministrazione finanziaria l'omessa rilevazione di ricavi correlati a lavori ultimati e a cessioni intervenute nei periodi d'imposta accertati, non era sufficiente la mera allegazione dell'avvenuta emissione di fatture, ma il giudice di merito era tenuto ad accertare se tali ricavi fossero già stati integralmente e correttamente imputati agli esercizi di competenza e se le fatture emesse a titolo di acconto coprissero effettivamente, anche sotto il profilo quantitativo, l'intero corrispettivo maturato.

La motivazione della sentenza impugnata, invece, si arresta alla constatazione dell'esistenza di documenti fiscali qualificati come acconti, senza procedere alla necessaria verifica di corrispondenza tra tali documenti e i ricavi oggetto di recupero. In tal modo, la CTR ha sostituito alla verifica sostanziale dell'imputazione per competenza una valutazione meramente formale dell'avvenuta emissione di fatture, trascurando che la fatturazione in acconto non dimostra, di per sé, né la corretta rilevazione del ricavo maturato, né l'integrale assolvimento degli obblighi di fatturazione relativi al corrispettivo definitivamente dovuto.

La decisione non si sottrae a censura neppure sotto il profilo del riparto dell'onere probatorio. È vero che incombe sull'Amministrazione finanziaria la prova dei fatti costitutivi della pretesa tributaria; tuttavia, una volta che

l'Ufficio abbia fondato l'accertamento sugli esiti della verifica e abbia specificamente contestato l'omessa contabilizzazione di ricavi relativi a lavori ultimati, grava sul contribuente l'onere di dimostrare il fatto impeditivo o estintivo della pretesa, e cioè che quei ricavi siano stati già regolarmente fatturati, contabilizzati e dichiarati nel periodo d'imposta corretto. In particolare, spettava alle contribuenti provare che le fatture recanti la dizione "acconti" si riferissero proprio alle operazioni infragruppo oggetto di ripresa e che tale modalità di documentazione fosse coerente con le regole di imputazione per competenza. La CTR, ponendo sostanzialmente a carico dell'Amministrazione l'onere di smentire la generica allegazione difensiva delle società circa l'avvenuta fatturazione in acconto, ha finito per invertire indebitamente il criterio legale di riparto dell'onere della prova, violando la regola posta dall'art. 2697 cod. civ.

Né assume rilievo dirimente, ai fini dell'esclusione del recupero, la sola circostanza che le operazioni fossero intervenute tra società appartenenti al medesimo gruppo, poiché tale dato non elide l'autonoma soggettività tributaria delle società coinvolte, né attenua gli obblighi di corretta imputazione dei ricavi, di emissione delle fatture e, ove ne ricorrano i presupposti, di regolarizzazione degli acquisti senza fattura ai sensi dell'art. 6, comma 8, del d.lgs. n. 471 del 1997. La sentenza va, pertanto, cassata sul punto, affinché il giudice di rinvio proceda a nuovo esame della fattispecie verificando, alla luce dei principi indicati, se i ricavi contestati fossero stati effettivamente imputati agli esercizi di competenza e se le fatture emesse a titolo di acconto fossero idonee a documentare integralmente i corrispettivi maturati e gli adempimenti fiscali dovuti.

Con il **secondo motivo** si deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione dell'art. 21, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972, assumendosi che la Commissione regionale abbia errato nel ritenere non dovuta l'IVA relativa alle quattro fatture emesse nei confronti di Valentina s.r.l., sul presupposto della già avvenuta

contabilizzazione delle stesse e della conseguente duplicazione impositiva, mentre, secondo la prospettazione erariale, l'imposta esposta in fattura per operazioni inesistenti sarebbe comunque dovuta dall'emittente in forza del principio di cartolarità, indipendentemente dall'effettività dell'operazione e senza che la sua debenza possa essere esclusa in ragione della contabilizzazione delle fatture. L'Agenzia deduce, inoltre, che l'IVA relativa a fatture oggettivamente inesistenti non può essere portata in detrazione, restando irrilevante, a tal fine, il mero richiamo alla contabilizzazione dei documenti fiscali.

Il **secondo motivo** è fondato.

La Commissione regionale ha escluso la debenza dell'IVA indicata nelle fatture emesse nei confronti di Valentina s.r.l., ritenute dall'Ufficio riferibili a operazioni oggettivamente inesistenti, valorizzando la circostanza che tali fatture erano state contabilizzate e considerate nelle liquidazioni periodiche, sicché il recupero dell'imposta avrebbe determinato una duplicazione impositiva. Tale argomentazione non è conforme alla disciplina dettata dall'art. 21, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972 e trascura che, in presenza di operazioni oggettivamente inesistenti, l'imposta esposta nel documento non può legittimare alcuna detrazione in capo al destinatario.

La norma stabilisce che, se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero indica nella fattura corrispettivi o imposta in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura. La disposizione esprime il principio di cartolarità dell'IVA, in forza del quale l'indicazione dell'imposta nel documento fiscale costituisce di per sé il presupposto dell'obbligazione tributaria, e mira a presidiare l'interesse erariale rispetto al rischio che il destinatario del documento fiscale eserciti indebitamente il diritto alla detrazione sulla base di una fattura che espone un'imposta non corrispondente a un'operazione effettiva.

Ne consegue che l'obbligazione tributaria dell'emittente sorge, in tale ipotesi, per il solo fatto dell'indicazione dell'imposta in fattura, indipendentemente dall'effettiva esistenza dell'operazione sottostante. La mera contabilizzazione della fattura e la sua inclusione nelle liquidazioni periodiche non sono, di per sé, elementi idonei a escludere l'operatività della regola di cui all'art. 21, comma 7, né consentono, senza ulteriori accertamenti, di qualificare il recupero come duplicativo.

La duplicazione impositiva, infatti, può essere esclusa solo in presenza di una prova rigorosa dell'avvenuta definitiva neutralizzazione del rischio di perdita di gettito, attraverso la dimostrazione dell'avvenuto versamento dell'imposta e dell'impossibilità, per il destinatario della fattura, di esercitare o conservare la detrazione. La CTR, invece, si è arrestata al dato formale della contabilizzazione delle fatture, senza verificare se tale rischio fosse stato concretamente eliminato e senza confrontarsi con la speciale obbligazione che la legge pone a carico dell'emittente del documento recante IVA per operazioni inesistenti.

La sentenza impugnata va, pertanto, cassata anche su tale capo, affinché il giudice di rinvio riesamini la questione alla luce del principio secondo cui, in presenza di fatture emesse per operazioni inesistenti, l'IVA indicata nel documento è dovuta dall'emittente ai sensi dell'art. 21, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972, salvo che sia accertata la definitiva neutralizzazione del rischio di perdita di gettito.

Con il **terzo motivo** si lamenta, ancora ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione dell'art. 14 della legge della Regione Siciliana n. 21 del 2003, dell'art. 7 della legge n. 135 del 2001, nonché degli artt. 4, 5, 11 e 19 del d.lgs. n. 446 del 1997, deducendosi che la CTR avrebbe erroneamente ricondotto la società contribuente alla nozione di impresa turistica sul solo presupposto della realizzazione di un complesso immobiliare a destinazione turistica, senza verificare se l'oggetto sociale e l'attività in concreto esercitata fossero

effettivamente riconducibili all'attività turistica in senso proprio, anziché alla mera attività edilizia. Secondo l'Ufficio, l'attività di costruzione di un villaggio turistico non è, di per sé, attività turistica agevolabile, occorrendo distinguere l'edificazione del complesso dalla gestione di servizi turistico-ricettivi.

Il **terzo motivo** è fondato.

La Commissione regionale ha riconosciuto l'esenzione IRAP invocata dalla contribuente sul presupposto che l'attività svolta fosse riconducibile alla nozione di impresa turistica, valorizzando essenzialmente la realizzazione di un complesso immobiliare avente destinazione turistica. Tale motivazione non è conforme alla disciplina richiamata, poiché confonde il dato oggettivo della destinazione dell'intervento immobiliare con il requisito soggettivo e funzionale dell'attività imprenditoriale effettivamente esercitata dal soggetto passivo.

L'art. 14 della legge della Regione Siciliana n. 21 del 2003, in quanto disposizione agevolativa, è norma di stretta interpretazione e non può essere applicata oltre i casi e le condizioni in essa considerati, né può essere estesa in via analogica sulla base di elementi meramente sintomatici o indiretti. Il riconoscimento dell'esenzione richiede, pertanto, la rigorosa verifica dei presupposti soggettivi e oggettivi dell'agevolazione, gravando sul contribuente che la invoca l'onere di dimostrarne la concreta ricorrenza.

Ne consegue che la sola destinazione turistica del complesso immobiliare realizzato non è sufficiente a qualificare l'impresa come turistica ai fini dell'esenzione IRAP. Tale destinazione può costituire, al più, un indice fattuale da valutare unitamente agli altri elementi della fattispecie, ma non consente di prescindere dall'accertamento dell'oggetto sociale, dell'attività concretamente esercitata, delle modalità di gestione del complesso e dell'eventuale prestazione di servizi turistici o ricettivi.

La CTR avrebbe quindi dovuto verificare se la società svolgesse effettivamente un'attività turistica in senso proprio, secondo la nozione desumibile dall'art. 7 della legge n. 135 del 2001 e dalla normativa regionale applicabile, ovvero se l'attività esercitata fosse invece riconducibile alla costruzione, vendita o gestione immobiliare di unità inserite in un contesto a vocazione turistica. L'appartenenza dell'intervento a un ambito turistico o la destinazione impressa agli immobili non costituiscono elementi giuridicamente sufficienti né decisivi per trasformare, di per sé, l'attività edilizia o immobiliare in attività turistico-ricettiva agevolabile. Il solo oggetto sociale, ove genericamente riferito al settore turistico, non è quindi elemento risolutivo, mentre l'attività edificatoria resta ontologicamente distinta dall'attività turistica come definita dalla disciplina richiamata.

La sentenza impugnata, avendo riconosciuto l'esenzione in ragione della sola destinazione turistica dell'intervento immobiliare, ha dunque applicato un criterio giuridico insufficiente e non conforme alla natura eccezionale della disposizione agevolativa. Essa va, pertanto, cassata anche su tale capo, affinché il giudice di rinvio proceda a nuovo esame della questione verificando, alla luce dei principi indicati, se la contribuente fosse effettivamente in possesso dei requisiti soggettivi e oggettivi richiesti per beneficiare dell'esenzione IRAP.

In ultima analisi, il ricorso va accolto in relazione a tutti e tre i motivi; la sentenza d'appello dev'essere cassata e la causa rinviata per un nuovo esame e la regolazione delle spese del giudizio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie i tre motivi di ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della

Sicilia, in diversa composizione, anche per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 26/06/2026.

Il Presidente

Giacomo Maria Nonno