Civile Ord. Sez. 5 Num. 25915 Anno 2026
Presidente: IOFRIDA GIULIA
Relatore: LEUZZI SALVATORE
Data pubblicazione: 29/09/2026

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 1173/2024 R.G. proposto da:

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

-ricorrente-

contro

Isam Srl in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dall'avvocato Fabio Landolfi

-controricorrente-

avverso la sentenza della Corte Di Giustizia Tributaria di II Grado della Campania n. 3653/2023 depositata il 08/06/2023.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 10/09/2026 dal Consigliere Salvatore Leuzzi.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle entrate notificava alla ISAM s.r.l. l'avviso di accertamento n. TF3060204167/2019, relativo all'anno d'imposta 2017, con il quale recuperava maggiore IVA, oltre interessi e sanzioni, in relazione a cessioni di beni effettuate in regime di non imponibilità ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 633 del 1972 nei confronti di soggetti dichiaratisi esportatori abituali – La Casa del Risparmio Cash and Carry s.r.l., SAES s.r.l.s., COLGADET s.r.l.s. e INTERNATIONAL s.r.l.s. – dai quali la contribuente aveva ricevuto dichiarazioni d'intento. L'Ufficio, sulla base delle risultanze del processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza, riteneva che i cessionari fossero privi dei requisiti per avvalersi del plafond e, in alcuni casi, riconducibili a meccanismi fraudolenti, sicché riqualificava le operazioni come cessioni nazionali imponibili, contestando alla cedente di non avere adottato le verifiche e le cautele necessarie a escludere il proprio coinvolgimento nella frode. La società impugnava l'atto impositivo, deducendo di avere operato dopo la ricezione delle lettere d'intento e della prova della relativa trasmissione telematica all'Amministrazione finanziaria, nonché di avere comunque svolto controlli di routine sui clienti. La Commissione tributaria provinciale di Napoli rigettava il ricorso, ritenendo non dimostrata l'adozione, da parte della contribuente, di misure idonee a verificare l'effettiva sussistenza, in capo ai cessionari, dello status di esportatori abituali. La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, con sentenza n. 3653/18/2023, depositata l'8 giugno 2023, accoglieva l'appello della società, in riforma della decisione di primo grado, annullando l'avviso di accertamento e compensando le spese del doppio grado: il giudice regionale riteneva, in sintesi, che, nel mutato quadro normativo conseguente all'obbligo di trasmissione telematica della dichiarazione d'intento all'Agenzia delle entrate, il cedente, in presenza della dichiarazione regolarmente trasmessa e del relativo protocollo, non fosse

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

gravato da ulteriori indagini sulla credibilità fiscale del cessionario, salvo che l'Amministrazione dimostrasse, anche in via indiziaria, la conoscenza effettiva della frode o la partecipazione ad essa; reputava, inoltre, non raggiunta, nel caso concreto, una prova grave, precisa e concordante della conoscenza, da parte di ISAM s.r.l., della preordinazione fraudolenta delle operazioni. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle entrate proponeva ricorso per cassazione, affidato a tre motivi. ISAM s.r.l. si costituiva con controricorso, chiedendo dichiararsi l'inammissibilità o comunque il rigetto del ricorso.

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 dell'art. 8, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 633 del 1972, dell'art. 7, comma 3, del d.lgs. n. 471 del 1997, dell'art. 12-septies del d.l. n. 34 del 2019 e dell'art. 2729 cod. civ., per avere la Corte di giustizia tributaria di secondo grado ritenuto che la regolare trasmissione della dichiarazione d'intento all'Agenzia delle entrate esonerasse il cedente da ogni ulteriore verifica sulla sussistenza, in capo al cessionario, dei requisiti di esportatore abituale, così escludendo, anche in presenza di dichiarazione ideologicamente falsa, l'obbligo del fornitore di adottare le misure ragionevoli e diligenti volte ad accertare che l'operazione non lo conducesse a partecipare a una frode IVA.

Con il **secondo motivo** di ricorso si censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 e 2729 cod. civ., deducendosi che il giudice d'appello avrebbe erroneamente posto a carico dell'Amministrazione finanziaria la prova della conoscenza effettiva della frode da parte della cedente, anziché valorizzare il principio per cui, una volta accertata la falsità ideologica delle dichiarazioni d'intento e l'assenza dei requisiti di esportatore abituale in

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

capo ai cessionari, incombe sul contribuente la prova di avere agito in buona fede e di avere adottato tutte le cautele esigibili da un operatore avveduto, tanto più in presenza di elementi idonei, secondo l'Ufficio, a rendere conoscibile l'irregolarità delle controparti commerciali.

Con il **terzo motivo** di ricorso si censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972 e dell'art. 2729 cod. civ., per avere la sentenza impugnata escluso la gravità, precisione e concordanza degli elementi indiziari emergenti dall'avviso di accertamento e dal processo verbale di constatazione, senza procedere – secondo la prospettazione dell'Agenzia – a una valutazione unitaria e complessiva delle anomalie relative ai cessionari, alla documentazione di trasporto, alla mancata esibizione di documenti, alla carenza di struttura operativa e patrimoniale delle società acquirenti e all'assenza, in capo ad esse, dello status di esportatore abituale, elementi che l'Ufficio assumeva idonei a fondare, anche in via presuntiva, il recupero dell'imposta e l'infedeltà della dichiarazione IVA della contribuente.

I tre motivi, che possono essere esaminati congiuntamente in quanto strettamente connessi, sono fondati nei termini che seguono.

Il regime di non imponibilità previsto dall'art. 8, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 633 del 1972, in favore delle cessioni effettuate nei confronti di esportatori abituali, si fonda non sulla mera apparenza documentale della dichiarazione d'intento, bensì sulla ricorrenza effettiva dei presupposti soggettivi e oggettivi che consentono al cessionario di avvalersi del plafond. Quest'ultimo costituisce il limite quantitativo, espresso in termini monetari, entro il quale l'esportatore abituale può effettuare acquisti senza pagamento dell'imposta nell'anno successivo, e non già un credito IVA autonomamente formatosi nell'anno precedente (Cass. n. 12774/2011).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

La dichiarazione d'intento, pertanto, non incide sulla sussistenza dell'obbligazione tributaria né sulla procedura di accertamento dell'imposta, ma opera sul diverso piano della sospensione del pagamento, poiché lo speciale trattamento fiscale previsto dall'art. 8 del d.P.R. n. 633 del 1972 nasce dalla situazione obiettiva costituita dalla qualità effettiva di esportatore abituale e dalla disponibilità del relativo plafond (Cass. n. 4022/2012).

Ne consegue che la regolare esistenza formale della dichiarazione d'intento, anche quando accompagnata dalla trasmissione telematica all'Amministrazione finanziaria e dal rilascio del relativo protocollo, non è di per sé sufficiente a rendere legittima l'operazione in regime di non imponibilità quando la dichiarazione sia ideologicamente falsa, perché proveniente da soggetto privo dei requisiti sostanziali per qualificarsi esportatore abituale. In tale evenienza viene meno l'elemento originario che caratterizza il modello legale della cessione non imponibile.

Questa Corte ha già chiarito che, in presenza di dichiarazioni d'intento ideologicamente false, il beneficio fiscale non può essere correlato alla sola sussistenza formale della dichiarazione, occorrendo che il cedente dimostri l'assenza di un proprio coinvolgimento nell'attività fraudolenta del cessionario e, in particolare, provi di avere adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere per assicurarsi che la cessione effettuata non lo conducesse a partecipare alla frode (Cass. n. 19896/2016). Il medesimo principio è coerente con l'orientamento unionale secondo cui il soggetto passivo non può beneficiare del regime favorevole quando sapeva o avrebbe dovuto sapere, usando la diligenza dell'operatore avveduto, che l'operazione si inseriva in un'evasione dell'imposta.

Va, inoltre, ribadita la distinzione tra mera irregolarità formale della dichiarazione d'intento e sua falsità ideologica. Solo la prima, in presenza dei requisiti sostanziali di esportatore abituale e di capienza del plafond, non giustifica il recupero dell'imposta; la seconda, invece, investendo

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

proprio la sussistenza dei presupposti sostanziali del regime sospensivo, è equiparabile, sul piano degli effetti, alla mancanza della dichiarazione (Cass. n. 24706/2020).

La sentenza impugnata non si è conformata a tali principi. Essa ha attribuito alla trasmissione telematica della dichiarazione d'intento un effetto sostanzialmente esonerativo di ogni ulteriore dovere di diligenza del cedente, affermando che, in presenza della dichiarazione regolarmente trasmessa, *«l'operatore ha diritto di presumere [...] la credibilità fiscale del cessionario, senza che sia necessario qualsiasi ulteriore adempimento o indagine»*, e che il contribuente *«non aveva alcun onere ulteriore neppure minimo ed in particolare quello di accertarsi della credibilità fiscale del contraente»*.

In tal modo, il giudice d'appello ha impropriamente trasformato un presidio procedimentale, diretto a consentire all'Amministrazione finanziaria controlli più tempestivi ed efficaci, in una causa di esclusione generalizzata della responsabilità del cedente. L'obbligo di trasmissione telematica della dichiarazione d'intento rafforza i controlli preventivi dell'Amministrazione, ma non elide il dovere dell'operatore economico di comportarsi secondo diligenza quando emergano elementi idonei a rendere sospetta l'operazione o inattendibile la controparte.

È parimenti erronea l'affermazione della Corte territoriale secondo cui l'Amministrazione, nel mutato quadro normativo, non potrebbe più limitarsi a dedurre elementi idonei a dimostrare che il cedente *«avrebbe dovuto sapere utilizzando minima diligenza»*, ma dovrebbe dimostrare che questi *«sapeva»*. Il parametro rilevante, in materia di IVA e di operazioni inserite in meccanismi fraudolenti, non è circoscritto alla prova della conoscenza effettiva, ma comprende anche la conoscibilità secondo l'ordinaria diligenza professionale.

Pertanto, spetta anzitutto all'Amministrazione finanziaria allegare e provare, anche mediante presunzioni, gli elementi oggettivi dai quali

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

desumere sia l'insussistenza dei presupposti del regime di non imponibilità sia la conoscenza o conoscibilità, da parte del cedente, dell'operazione fraudolenta. Assolto tale onere, incombe sul contribuente dimostrare di avere impiegato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e proporzionalità rapportati alle circostanze del caso concreto.

Sotto questo profilo assume rilievo, secondo la prospettazione dell'Ufficio, la circostanza che la società cedente avesse richiesto ai cessionari documentazione idonea a comprovare lo status di esportatore abituale e che, nondimeno, pur in mancanza del riscontro richiesto, avesse proceduto all'emissione di fatture in regime di non imponibilità. Tale circostanza, ove accertata, non può essere neutralizzata sul solo rilievo che la dichiarazione d'intento era stata trasmessa telematicamente, poiché essa attiene al comportamento concreto del cedente e alla verifica dell'adozione delle misure ragionevolmente esigibili.

È altresì fondata la censura concernente il metodo di valutazione della prova presuntiva. In tema di presunzioni semplici, il giudice di merito è tenuto a compiere dapprima una valutazione analitica degli indizi, al fine di escludere quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare quelli dotati di positività probatoria, anche solo potenziale; quindi deve procedere a una valutazione complessiva e sintetica degli elementi così selezionati, verificando se essi, considerati nella loro reciproca interazione, siano idonei a fondare un'inferenza grave, precisa e concordante (Cass. n. 19896/2016).

La Corte territoriale, invece, dopo avere richiamato le anomalie relative ai cessionari, alla documentazione di trasporto, alla mancata esibizione di taluni documenti, alla carenza di struttura operativa e patrimoniale delle società acquirenti, alla mancata presentazione di dichiarazioni fiscali e alla mancanza dello status di esportatore abituale, ha finito per svalutare ciascun elemento in modo parcellizzato, ritenendo che gli elementi

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

emergenti dall'accertamento e dal processo verbale *«non risultano tali [...] da far presumere, con gravità precisione e concordanza, la conoscenza o il coinvolgimento nella frode della ISAM»*.

Così facendo, il giudice d'appello non ha verificato se il complesso degli indizi potesse assumere, nella sua globalità, una valenza dimostrativa della conoscibilità, da parte della cedente, dell'assenza dei presupposti per l'applicazione del regime di non imponibilità, ma ha preteso da ciascun elemento un'autonoma capacità dimostrativa della conoscenza effettiva della frode.

La sentenza impugnata va, pertanto, cassata, poiché ha erroneamente ritenuto che la trasmissione telematica della dichiarazione d'intento escludesse ogni dovere di diligenza del cedente; ha applicato un criterio soggettivo più restrittivo di quello richiesto, pretendendo la prova della conoscenza effettiva anziché della conoscenza o conoscibilità secondo l'ordinaria diligenza; e ha valutato il quadro indiziario secondo un metodo atomistico, non conforme ai principi in tema di prova presuntiva.

Per tali ragioni, tutti e tre i motivi devono essere accolti. La sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, affinché proceda a un nuovo esame della controversia alla luce dei principi esposti e provveda anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie tutti e tre i motivi di ricorso nei termini di cui in motivazione; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 10/09/2026.

La Presidente

Giulia Iofrida

Corte di Cassazione - copia non ufficiale