Civile Ord. Sez. 5 Num. 26019 Anno 2026
Presidente: IOFRIDA GIULIA
Relatore: LEUZZI SALVATORE
Data pubblicazione: 01/10/2026

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 16414/2024 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. 2745/2024 depositata il 24/04/2024.

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

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle entrate – Direzione provinciale I di Napoli emetteva nei confronti della ISAM s.r.l. l'avviso di accertamento n.

TF3060204151/2019, relativo all'anno d'imposta 2016, con il quale recuperava a tassazione, ai fini IVA, la maggiore imposta di euro 552.986,00, oltre interessi e sanzioni, sul presupposto che la società avesse effettuato cessioni di beni 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 che avevano rilasciato dichiarazioni d'intento quali esportatori abituali, ma che, secondo le risultanze del processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza, erano privi dei relativi requisiti e coinvolti in operazioni fraudolente in materia di IVA. La contribuente impugnava l'atto impositivo dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Napoli, deducendo, in sintesi, la propria buona fede, l'adempimento degli obblighi di verifica concernenti i cessionari e il difetto di prova, da parte dell'Ufficio, della conoscenza o conoscibilità della frode; l'Agenzia delle entrate si costituiva chiedendo il rigetto del ricorso. Con sentenza n. 7609/19/2022, depositata il 18 luglio 2022, il giudice di primo grado rigettava il ricorso, ritenendo che l'Ufficio avesse assolto l'onere probatorio gravante su di esso e che la società non avesse dimostrato, con elementi concreti e riscontrabili, la propria estraneità al meccanismo fraudolento, anche in ragione della tardività e insufficienza della documentazione prodotta a sostegno della diligenza asseritamente osservata. Avverso tale decisione proponeva appello la ISAM s.r.l., lamentando il travisamento dei fatti di causa, l'insufficienza della motivazione e la mancata valorizzazione degli elementi idonei a dimostrare la propria buona fede; l'Agenzia delle entrate resisteva, insistendo per la conferma della decisione di primo grado. La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, con sentenza n. 2745/18/2024, depositata il 24 aprile 2024, accoglieva l'appello e, per l'effetto, annullava l'avviso di accertamento, ritenendo che l'Ufficio non avesse fornito prova della effettiva e reale conoscenza, da parte della contribuente, della frode posta in essere a valle, né della sua

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

partecipazione al relativo disegno, a fronte degli elementi documentali prodotti dalla società a sostegno della propria buona fede. Con ricorso notificato l'11 luglio 2024, l'Agenzia delle entrate ha impugnato per cassazione la sentenza, affidandosi a tre motivi; la ISAM s.r.l. si è costituita 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. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per omessa o apparente motivazione, nonché la violazione o falsa applicazione degli artt. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992 e 132 cod. proc. civ., assumendosi che il giudice di appello avrebbe accolto il gravame della contribuente mediante un'affermazione meramente apodittica circa l'insufficienza degli elementi offerti dall'Amministrazione finanziaria e l'ampia prova della buona fede della società, senza indicare quali specifiche risultanze istruttorie fossero state valorizzate né le ragioni logico-giuridiche del convincimento espresso.

Con il **secondo motivo** di ricorso si censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione dell'art. 8, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 633 del 1972 e dell'art. 2729 cod. civ., sostenendosi che la Corte territoriale avrebbe erroneamente ritenuto sufficiente, ai fini dell'esonero da responsabilità del cedente, la mera acquisizione o verifica formale delle dichiarazioni d'intento, senza considerare che, in presenza di dichiarazioni ideologicamente false provenienti da soggetti privi dello status di esportatori abituali, il fornitore è tenuto a dimostrare di non essere stato a conoscenza dell'assenza dei presupposti del regime di non imponibilità e di aver adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere per evitare il coinvolgimento nella frode.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Con il **terzo motivo** di ricorso si censura, ancora ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione dell'art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972 e dell'art. 2729 cod. civ., deducendosi che la sentenza impugnata avrebbe illegittimamente richiesto all'Ufficio una prova piena o incontrovertibile della consapevolezza della contribuente, trascurando che la pretesa IVA poteva essere fondata anche su presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, e omettendo di valutare in modo unitario e complessivo gli indizi emergenti dal processo verbale di constatazione e dall'avviso di accertamento, relativi alle anomalie dei cessionari, alla mancanza dei requisiti di esportatore abituale e alla carenza di controlli sostanziali da parte della ISAM s.r.l.

I tre motivi, che possono essere esaminati congiuntamente in ragione della loro stretta connessione, 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 presuppone non soltanto l'esistenza formale della dichiarazione d'intento, ma anche la ricorrenza effettiva dei requisiti soggettivi e oggettivi che consentono al cessionario di operare quale esportatore abituale. Il plafond costituisce, infatti, il limite quantitativo, espresso in termini monetari, entro il quale l'esportatore abituale può effettuare acquisti senza pagamento dell'imposta nell'anno successivo, sicché il trattamento di favore nasce dalla situazione obiettiva rappresentata dalla qualità effettiva di esportatore abituale e dalla disponibilità del relativo plafond (Cass. n. 12774/2011; Cass. n. 4022/2012).

La dichiarazione d'intento, pertanto, incide sul piano della sospensione del pagamento dell'imposta, ma non sterilizza il potere di accertamento né rende insensibile l'operazione alla verifica della sussistenza dei presupposti sostanziali del regime: essa riguarda le condizioni dell'operatore e rileva ai soli fini del pagamento, che resta sospeso per chi versi nelle condizioni previste dalla legge e lo dichiari sotto la propria responsabilità (Cass. n.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

4022/2012; Cass. n. 24706/2020). Ne consegue che, quando la dichiarazione risulti ideologicamente falsa perché proveniente da soggetto privo dello status di esportatore abituale, viene meno l'elemento originario che caratterizza il modello legale della cessione non imponibile.

Secondo l'orientamento di questa Corte, infatti, la non imponibilità delle cessioni all'esportazione effettuate nei confronti di esportatori abituali non può essere subordinata alla sola formale dichiarazione d'intento ove questa sia ideologicamente falsa, occorrendo, in tale ipotesi, che il contribuente cedente dimostri l'assenza di un proprio coinvolgimento nell'attività fraudolenta del cessionario e, in particolare, provi di non essere stato a conoscenza dell'assenza delle condizioni legali per l'applicazione del regime di non imponibilità o di non essersene potuto rendere conto pur avendo adottato tutte le ragionevoli misure in suo potere (Cass. n. 12751/2011; Cass. n. 19896/2016). Tale principio è coerente con la giurisprudenza unionale, secondo la quale l'operatore economico non può beneficiare del regime favorevole quando sapeva o avrebbe dovuto sapere, usando la diligenza dell'operatore avveduto, che l'operazione si inseriva in una frode IVA.

Va distinta, in tale prospettiva, la mera irregolarità formale della dichiarazione d'intento dalla sua falsità ideologica: la prima, quando non siano contestati lo status sostanziale di esportatore abituale e la capienza del plafond, non giustifica di per sé il recupero dell'imposta; la seconda, invece, investendo 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 affermato che *«l'Ufficio non ha assolto a tale incombente, su di essa gravante, nel dimostrare la effettiva e reale conoscenza della ISAM Srl di partecipazione al disegno più ampio di frode»* e ha aggiunto che *«la società ricorrente ha fornito ampia prova della buona fede e della*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

correttezza nei rapporti commerciali intrattenuti con le società inquisite». Tuttavia, tale affermazione resta priva dell'indicazione delle specifiche risultanze istruttorie valorizzate e non consente di comprendere quali documenti, quali verifiche preventive e quali condotte concretamente osservate dalla cedente siano state ritenute idonee a escludere la conoscenza o conoscibilità della frode.

La motivazione, sul punto, si risolve in una formula assertiva, tanto più insufficiente a fronte del contenuto della decisione di primo grado, che aveva valorizzato circostanze di segno contrario, quali la produzione di bilanci estratti soltanto in epoca successiva alle operazioni e alla notifica dell'avviso di accertamento, la mancata acquisizione tempestiva della documentazione fiscale richiesta ai cessionari e l'assenza di riscontri effettivi circa il monitoraggio preventivo asseritamente svolto dalla contribuente.

È altresì erroneo il criterio probatorio adottato dalla Corte territoriale. L'Amministrazione finanziaria non era tenuta a dimostrare con prova diretta o incontrovertibile la partecipazione dolosa della cedente al disegno fraudolento, essendo sufficiente che allegasse e provasse, anche mediante presunzioni, elementi oggettivi idonei a dimostrare che la contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, secondo l'ordinaria diligenza professionale, dell'assenza dei presupposti del regime di non imponibilità (Cass. n. 19896/2016). Una volta assolto tale onere, spettava alla contribuente dimostrare di avere adottato tutte le cautele ragionevolmente esigibili per evitare il proprio coinvolgimento nell'illecito (Cass. n. 12751/2011; Cass. n. 19896/2016).

Nel caso di specie, secondo quanto dedotto dall'Ufficio, gli elementi indiziari non erano marginali né meramente congetturali, riguardando la mancanza, in capo ai cessionari, dei requisiti di esportatore abituale, l'inserimento degli stessi in meccanismi fraudolenti, l'assenza o l'insufficienza della documentazione fiscale e di trasporto, la carenza di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

struttura operativa e patrimoniale, nonché il fatto che la ISAM s.r.l., pur avendo richiesto documentazione idonea a comprovare lo status dei clienti, avrebbe proceduto alle cessioni in regime di non imponibilità anche in mancanza del relativo riscontro. La Corte d'appello, tuttavia, si è limitata ad affermare che *«dinanzi a numerosi indizi e documenti forniti dalla società volti a dimostrare la sua buona fede nulla di convincente è stato ribattuto»*, senza misurare tale conclusione con le specifiche anomalie dedotte dall'Amministrazione.

A fronte di tale quadro, il giudice d'appello avrebbe dovuto verificare se gli elementi posti a fondamento dell'avviso di accertamento e del processo verbale di constatazione, valutati non isolatamente ma nella loro reciproca connessione, fossero idonei a integrare presunzioni gravi, precise e concordanti circa la conoscibilità, da parte della cedente, dell'assenza dei presupposti per l'applicazione del regime agevolativo.

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 muniti di efficacia probatoria almeno potenziale; deve poi procedere a una valutazione complessiva e sintetica degli elementi così selezionati, verificando se essi, considerati nella loro interazione, siano idonei a fondare una inferenza grave, precisa e concordante. È, pertanto, censurabile la decisione che svaluti gli indizi in modo atomistico o che pretenda da ciascuno di essi una autonoma capacità dimostrativa della conoscenza effettiva della frode, senza valutarne la possibile convergenza dimostrativa nel quadro complessivo (Cass. n. 19896/2016).

La sentenza impugnata, invece, ha ritenuto non raggiunta la prova richiesta sulla base del rilievo che *«L'Ufficio, però, non ha fornito prove incontrovertibili della conoscenza da parte della ISAM, prima delle operazioni contestate o durante queste, della preordinazione alla frode compiuta a valle ovvero della sua partecipazione a questa»*, senza chiarire

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

se gli indizi dedotti fossero stati previamente scrutinati nella loro consistenza individuale e poi apprezzati nel loro insieme. In tal modo, ha applicato un parametro probatorio più rigoroso di quello imposto dalla disciplina delle presunzioni e ha omesso la necessaria valutazione globale del materiale indiziario disponibile.

Ne consegue che tutti e tre i motivi di ricorso vanno accolti. La sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, la quale procederà a nuovo esame della controversia attenendosi ai principi sopra richiamati e provvederà anche alla regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie tutti e tre i motivi di ricorso; 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