Civile Ord. Sez. 5 Num. 28418 Anno 2026
Presidente: IOFRIDA GIULIA
Relatore: D'ALESSANDRO LUIGI
Data pubblicazione: 04/11/2026

Oggetto: Iva – accertamento – fatture per operazioni oggettivamente inesistenti

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 3545/2022 R.G. proposto da

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato

– ricorrente –

contro

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

FALLIMENTO DELLA ARPEL S.r.l. unipersonale, in persona del curatore fallimentare Giuseppe Blundo, rappresentata e difesa dall'avv. Giuseppa Micieli

– controricorrente e ricorrente incidentale –

avverso la sentenza n. 6449/5/2021 della Commissione tributaria regionale della Sicilia, depositata il 7/7/2021.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 30 ottobre 2026 dal consigliere Luigi D'Alessandro.

FATTI DI CAUSA

1. – Il Fallimento della Arpel S.r.l. impugnò dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Ragusa l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle entrate aveva determinato a suo carico, in relazione all'anno d'imposta 2011, un maggiore imponibile ai fini Iva, costituito dall'importo di una fattura emessa nei confronti della ditta individuale Aggius Vella Antonino, fattura ritenuta afferente ad un'operazione oggettivamente inesistente.

2. – Il Giudice di prime cure rigettò il ricorso.

3. – La Commissione tributaria regionale della Sicilia, investita dell'appello della contribuente, accolse il gravame evidenziando, in sintesi, che l'avviso impugnato determinava un'illegittima duplicazione impositiva dal momento che, essendo stata la fattura regolarmente annotata nella contabilità aziendale dell'emittente, la relativa Iva già concorreva alla composizione del debito tributario esposto nella dichiarazione fiscale, sicché il recupero dell'imposta eventualmente non versata sarebbe dovuta avvenire nelle forme di cui all'art. 36-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

4. – Avverso tale ultima pronuncia l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, cui il Fallimento della Arpel S.r.l. ha resistito con controricorso e ricorso incidentale basato su tre motivi, due dei quali formulati in via condizionata.

5. – Il Fallimento ha altresì depositato memoria illustrativa *ex* art. 380-*bis*.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. – Con il primo motivo del ricorso principale si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 21 d.P.R. n. 633 del 1972 poiché la sentenza impugnata ha erroneamente ritenuto, sul presupposto dell'avvenuta contabilizzazione della contestata fattura, che l'avviso impugnato comportasse una duplicazione impositiva, quando invece l'imposta esposta in fattura per operazioni inesistenti è 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 della fattura, che, proprio per la sua riferibilità ad operazioni inesistenti, va estraniata dal meccanismo tipico di liquidazione dell'Iva.

2. – Con il secondo motivo del ricorso principale si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 21 d.P.R. n. 633 del 1972 nonché dell'art. 115 c.p.c. poiché la sentenza impugnata ha erroneamente ritenuto che l'effettivo versamento dell'Iva da parte dell'emittente fosse irrilevante, quando invece la verifica di tale circostanza era necessaria, non potendosi discorre di duplicazione impositiva in assenza di pagamento dell'imposta dovuta.

3. – I motivi, che per la loro stretta connessione possono essere esaminati congiuntamente, sono fondati, dovendosi preliminarmente disattendere l'eccezione di inammissibilità degli stessi, i quali, contrariamente a quanto sostenuto dal controricorrente, individuano

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

puntualmente le norme di diritto violate e, come appena esposto, illustrano compiutamente le ragioni per cui sarebbe stata consumata la denunciata violazione.

3.1. – La Commissione tributaria regionale ha escluso la debenza dell'Iva indicata nella fattura emessa nei confronti della ditta individuale Aggius Vella Antonino, ritenuta dall'Ufficio riferibile a operazioni oggettivamente inesistenti, valorizzando la circostanza che tale fattura era stata contabilizzata, con esposizione della relativa Iva in dichiarazione, sicché il recupero dell'imposta avrebbe determinato una duplicazione impositiva.

Tale argomentazione non è conforme alla disciplina dettata dall'art. 21, comma 7, 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 cit. né consentono, senza ulteriori

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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 (così Cass. n. 23930/2026).

La Corte regionale, invece, si è arrestata al dato formale della contabilizzazione della fattura, senza verificare se il detto 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.

3.2. – È del pari erronea l'affermazione del Giudice d'appello secondo cui non rileverebbe che la società emittente abbia o meno provveduto al pagamento dell'Iva esposta in dichiarazione, dovendo il recupero dell'imposta eventualmente non versata avvenire tramite le modalità del controllo automatizzato di cui all'art. 36-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973.

È erronea innanzitutto perché l'art. 21, comma 7 cit. va interpretato nel senso che il corrispondente tributo viene ad essere considerato «fuori conto», e la relativa obbligazione, conseguentemente, «isolata» da quella risultante dalla massa di operazioni effettuate, ed estraniata, per ciò stesso, dal meccanismo di compensazione tra Iva «a valle» e Iva «a monte» (cfr. Cass. n. 26983/2019 e la giurisprudenza ivi citata), sicché in tal caso il recupero dell'imposta non versata non potrebbe avvenire mediante il controllo automatizzato di cui all'art. 36-*bis* cit., che è volto a recuperare proprio l'imposta risultante a debito all'esito del detto meccanismo compensativo.

È erronea, poi, perché la disposizione di cui all'art. 21, comma 7 cit., oltre ad incidere direttamente sul soggetto emittente la fattura, costituendolo debitore d'imposta sulla base dell'applicazione del solo principio di cartolarità, incide anche, sia pure indirettamente, in combinato

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

disposto con l'art. 19, comma 1, e con l'art. 26, comma 3, dello stesso d.P.R., anche sul destinatario della fattura medesima, il quale non può esercitare il diritto alla detrazione o alla variazione dell'imposta in totale carenza del suo presupposto, e cioè dell'acquisto (o dell'importazione) di beni e servizi nell'esercizio dell'impresa, arte o professione (Cass. n. 12353/2005): ciò che rende inutilizzabile in siffatta ipotesi la procedura di controllo automatizzato, il cui ambito operativo è limitato a verifiche di carattere cartolare incompatibili con l'accertamento dell'inesistenza dell'operazione sottesa alla fattura.

Né, infine, può obliterarsi che l'emissione di un avviso di accertamento in presenza dei presupposti per l'emissione di una cartella di pagamento a seguito di controllo automatizzato non può da sé sola costituire motivo di illegittimità dell'atto impositivo, non vendendosi quale pregiudizio possa derivare al contribuente attinto da un atto circondato da maggiori garanzie procedimentali rispetto a quelle che caratterizzano il diverso atto per ipotesi adottabile.

3.3. – La sentenza impugnata va pertanto cassata affinché il giudice del 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.

4. – L'accoglimento dei primi due motivi del ricorso principale comporta l'assorbimento del terzo, con il quale l'Agenzia ricorrente ha denunciato la violazione dell'art. 112 c.p.c. per avere il Giudice d'appello deciso la causa sulla base di un profilo che nessuna delle parti aveva sollevato.

5. – Con il primo motivo del ricorso incidentale – formulato in via condizionata e che, alla luce dell'accoglimento dei primi due motivi del ricorso principale, può essere ora esaminato, stante l'attualità

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dell'interesse del controricorrente (v. Cass., sez. un., n. 7381/2013; v. anche Cass. n. 25694/2024) – si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, nn. 3 e 5, c.p.c., la violazione /o la falsa applicazione degli artt. 31 e 86, comma 1, lett. c), l. fall., dell'art. 56, comma 5, d.P.R. n. 633 del 1972, dell'art. 7 legge n. 212 del 2000, degli artt. 2727 e 2729 c.c., nonché l'omesso esame di un fatto deciso per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti. Secondo la ricorrente incidentale la Commissione di secondo grado ha erroneamente escluso la fondatezza della censura di difetto di motivazione dell'avviso impugnato sulla base del rilievo che il processo verbale di constatazione (per acronimo PVC) richiamato nell'atto impositivo era già stato notificato alla società quando era *in bonis* e non vi era pertanto necessità di notificarlo nuovamente alla curatela fallimentare siccome subentrata nella posizione giuridica del fallito, quando invece la previa notifica del PVC al fallito quando era *in bonis* dà luogo ad una mera presunzione *iuri tantum* che il verbale sia pervenuto nella disponibilità del curatore fallimentare, presunzione che nella specie era stata superata da alcuni documenti che il Giudice d'appello aveva omesso di esaminare, e segnatamente dai verbali inclusi nel fascicolo della procedura fallimentare da cui si evinceva che tra i documenti consegnati al curatore non era incluso il detto PVC.

6. – Il motivo è inammissibile per difetto di decisività della relativa censura.

6.1. – Deve osservarsi che l'art. 56, comma 5, d.P.R. n. 633 del 1972, invocato dal ricorrente incidentale, prevede in materia di avviso di accertamento, nella sua formulazione vigente *ratione temporis*, che «*Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale*». Non vi è quindi un obbligo per l'amministrazione finanziaria di allegare all'atto impositivo

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

i documenti richiamati, potendo limitarsi a riprodurne il contenuto essenziale (v. Cass. n. 34906/2024, specificamente riferita all'identica previsione di cui l'art. 42 d.P.R. n. 600 del 1973).

È stato anche precisato che l'art. 7, comma 1, legge n. 212 del 2000, che si riferisce solo agli atti di cui il contribuente non abbia già integrale e legale conoscenza, consente di assolvere all'obbligo di motivazione degli atti tributari anche *per relationem*, ovverosia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, che siano collegati all'atto notificato, quando lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, cioè l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento necessari e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, la cui indicazione permette al contribuente ed al giudice, in sede di eventuale sindacato giurisdizionale, di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono le parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento (Cass. n. 9323/2017).

6.2. – Dal controricorso emerge che il Fallimento appellante si era tra l'altro doluto, sia nel primo che nel secondo grado del giudizio, del difetto di motivazione dell'atto impositivo poiché questo richiamava un PVC non allegato né conosciuto dalla curatela fallimentare. Secondo il ricorrente incidentale il PVC non poteva considerarsi da esso conosciuto solo perché precedentemente notificato alla società *in bonis*, dal momento che in giudizio erano state offerte prove che dimostravano che tale PVC non era mai stato consegnato al curatore fallimentare.

Tuttavia, il fatto che il PVC non fosse stato né allegato all'avviso di accertamento né previamente conosciuto dalla curatela fallimentare non può inficiare l'atto impositivo sotto il profilo della carenza motivazionale ove tale atto comunque riproduca, almeno nei suoi elementi essenziali, il contenuto del documento richiamato. In altri termini, può predicarsi una violazione dell'art. 56, comma 5, d.P.R. n.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

633 del 1972 o dell'art. 7 legge n. 212 del 2000 solo se l'atto richiamato nell'avviso non sia né allegato, né previamente conosciuto dal contribuente, né riprodotto nell'avviso nel suo contenuto essenziale.

Il ricorrente incidentale non ha in alcun modo chiarito se l'avviso impugnato contenesse o meno una riproduzione, sia pure in forma riassuntiva, del contenuto del PVC, e comunque non ha mai lamentato l'assenza di una siffatta riproduzione, ragion per cui la doglianza formulata con il motivo ora in esame si manifesta monca e, in definitiva, priva di decisività.

6.3. – Solo per completezza espositiva, si rileva che la sentenza impugnata dà atto che nell'atto impositivo erano presenti una serie di dati – «*genericità delle operazioni, cospicuo ammontare dell'imponibile, identità soggettiva tra il titolare dell'impresa individuale ed il legale rappresentante della società verificata, inattendibilità e contraddittorietà delle dichiarazioni rese dal predetto legale rappresentante, assenza di documenti giustificativi, modalità di pagamento della fattura, avvenuto in parte tramite compensazioni, irrisorietà dei costi asseritamente sostenuti dalla società, per soli euro 12.790,40, a fronte di un ben più elevato ammontare della fattura emessa*» – che definiscono in modo compiuto le ragioni poste alla base della pretesa impositiva e che, del resto, corrispondono a quegli elementi che, secondo quanto indicato nel ricorso erariale senza contestazione alcuna da parte del contribuente, erano stati indicati nel PVC redatto dalla Guardia di finanza: segno che il contenuto del PVC è stato in effetti riportato, sia pure per riassunto, nell'avviso impugnato.

7. – Con il secondo motivo del ricorso incidentale, anch'esso formulato in via condizionata, si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio poiché i giudici d'appello hanno ritenuto, su un piano indiziario, che le operazioni sottese alla contestata fattura fossero inesistenti,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

tralasciando però di esaminare una serie di fatti e circostanze che deponevano nel senso contrario.

8. – Il motivo è inammissibile perché censura un'affermazione del Giudice d'appello che non assurge a *ratio decidendi* della sentenza impugnata.

La Corte regionale, dopo aver affermato che «*non mancherebbero gli elementi per predicare quantomeno sul piano presuntivo-indiziario, la falsità delle operazioni in oggetto, alla luce dei dati probanti evidenziati nell'atto impositivo*» conclude che «*pur assumendo che l'operazione in questione sia veramente inesistente, non appare comunque legittima l'emissione dell'atto impositivo impugnato, avente ad oggetto il pagamento dell'IVA esposta nella fattura, per la semplice e intuitiva ragione che tale IVA già concorreva alla composizione del debito tributario*». Come si vede, nella sentenza d'appello manca un vero e proprio accertamento in merito all'inesistenza oggettiva delle operazioni cui si riferiva la controversa fattura: il Giudice d'appello si limita ad ipotizzare l'inesistenza delle operazioni in questione, ma pur sulla base di tale ipotesi – incidentalmente ritenuta non improbabile alla luce di alcuni dati emergenti nell'avviso – perviene alla declaratoria di illegittimità dell'atto impugnato esclusivamente in ragione di un profilo – l'avvenuta contabilizzazione della fattura e l'esposizione della relativa Iva in dichiarazione – che non è di per sé incompatibile con la suddetta ipotesi, la quale nel ragionamento del giudice di merito resta pur sempre tale.

9. – Con il terzo motivo del ricorso incidentale si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 15 d.lgs. n. 546 del 1992 nonché degli artt. 91 ss. c.p.c. poiché la sentenza impugnata ha compensato le spese di lite pur in presenza di una totale soccombenza dell'Ufficio.

10. – Il motivo è inammissibile per sopravvenuta carenza di interesse.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

L'accoglimento dei primi due motivi del ricorso principale e la conseguente necessità che la vicenda controversa sia nuovamente esaminata sotto il profilo dianzi indicato comporta che in sede di rinvio dovrà procedersi a una nuova regolamentazione delle spese di lite che tenga conto dell'esito complessivo del giudizio.

11. – In conclusione, il ricorso principale va accolto in relazione al primo e al secondo motivo, assorbito il terzo, mentre va rigettato il ricorso incidentale; va quindi cassata l'impugnata sentenza e rinviato, anche per la regolamentazione delle spese del presente giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo e il secondo motivo del ricorso principale, assorbito il terzo; rigetta il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia, anche per la regolamentazione delle spese del presente giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente incidentale, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso incidentale a norma del comma 1-*bis* dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 30 ottobre 2026

La Presidente

Giulia Iofrida

Corte di Cassazione - copia non ufficiale