Civile Ord. Sez. 5 Num. 27852 Anno 2026
Presidente: DI MARZIO PAOLO
Relatore: ANGARANO ROSANNA
Data pubblicazione: 27/10/2026

Atto di irrogazione sanzioni -Ires Irap Iva - operazioni oggettivamente inesistenti - finalità extra-fiscale - assenza di danno erariale – legittimità.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 4705/2020 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato

– ricorrente-controricorrente in via incidentale –

contro

FIORI SERGIO, GIORGETTI MANLIO, SOSIO DE ROSA FULVIO, PORZIO FRANCO, RAIMONDI ALESSANDRO, rappresentati e difesi dagli Avv. Giuseppe Marino e Rosamaria Nicastro

– controricorrenti-ricorrenti in via incidentale –

avverso la sentenza della COMM. TRIB. REG. LOMBARDIA, n. 4570/2018, depositata il 26 ottobre 2018;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 17 settembre 2026 dal consigliere Rosanna Angarano.

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate, con autonomi atti, contestava a Sergio Fiori, Manlio Giorgetti, Fulvio Sosio De Rosa e Franco Porzio – nella loro

qualità di amministratori della Tubettificio Europeo s.p.a. e soci fondatori della E.T.M. s.r.l. – e ad Alessandro Raimondi – nella qualità di rappresentante legale di detta ultima società – di aver posto in essere, in concorso tra loro, sia quali ideatori che quali autori materiali, operazioni oggettivamente inesistenti negli anni dal 2006 al 2012.

Secondo la ricostruzione dell'Ufficio, la E.T.M. era stata costituita, quale mero schermo dei suoi soci, al solo fine di realizzare compravendite simulate con la Tubettificio Europeo, suo unico fornitore e cliente; con tale stratagemma, i soggetti attinti dalle sanzioni avrebbero fatto ricorso a fatture per compravendite fittizie al fine di procurare a detta ultima società finanziamenti bancari mediante anticipazioni su ricevute bancarie (c.d. Ri.Ba.).

L'Amministrazione finanziaria, pertanto, dopo aver notificato gli atti di contestazione, irrogava alle persone fisiche coinvolte le seguenti sanzioni: 1) sanzione di cui all'art. 8, comma 2, d.l. n. 16 del 2012 (relativo alla deduzione ai fini Ires e Irap di componenti negativi per beni e servizi non effettivamente scambiati); 2) sanzione di cui all'art. 6, comma 6, d.lgs. n. 471 del 1997 (relativo all'illegittima detrazione dell'Iva); 3) sanzione di cui all'art. 5, comma 4, d.lgs. n. 471 del 1997 (relativo alla dichiarazione dell'Iva inferiore a quella dovuta).

2. Con separati ricorsi i destinatari delle sanzioni impugnavano i rispettivi atti di irrogazione.

La C.t.p. di Milano, con sentenze gemelle, accoglieva parzialmente i ricorsi.

In via preliminare, quanto alle sanzioni applicate per le annualità 2006-2008, riteneva che l'Ufficio fosse incorso in decadenza. Per i residui anni di imposta, previo rigetto del motivo con il quale i contribuenti avevano eccepito l'incompetenza territoriale dell'Ufficio che aveva emesso gli atti sanzionatori, accoglieva i ricorsi, annullando

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

gli atti ma rigettando la contestuale domanda di risarcimento del danno per responsabilità aggravata.

Avverso le sentenze di primo grado l'Amministrazione e i contribuenti spiegavano separati appelli i quali, previa riunione, venivano tutti rigettati dalla C.t.r. della Lombardia.

In via preliminare, il giudice del secondo grado escludeva che le sanzioni fossero state emesse da Ufficio territorialmente incompetente; escludeva la decadenza dell'Amministrazione dal potere impositivo (decadenza ravvisata dalla C.t.p. con riferimento agli anni di imposta dal 2006 al 2008). Nel merito, tuttavia, concludeva per l'illegittimità delle sanzioni, osservando che, trattandosi di operazioni oggettivamente inesistenti poste in essere per finalità extra-fiscali, spettava il diritto alla detrazione e non poteva essere applicata pena alcuna.

3. L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato a tre motivi con i quali censura la sentenza impugnata per aver ritenuto illegittime le sanzioni inflitte.

I contribuenti, invece, in via preliminare, eccepiscono l'inammissibilità del ricorso principale dell'Amministrazione per difetto di interesse, in ragione del giudicato interno; quindi – oltre a resistere con controricorso, riproponendo i motivi di illegittimità degli atti non esaminati dalla C.t.r. in quanto ritenuti assorbiti – spiegano ricorso incidentale, affidato a sette motivi (par. da 6 a 12 del ricorso incidentale) con i quali denunciano gli errori commessi dalla C.t.r. nell'escludere la decadenza dal potere sanzionatorio; nell'escludere l'incompetenza territoriale dell'Ufficio che aveva irrogato le sanzioni; nel rigettare la domanda di risarcimento del danno per responsabilità aggravata. Da ultimo, in caso di accoglimento del ricorso principale chiedono la rideterminazione delle sanzioni secondo il principio del *favor rei.*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

4. I soli ricorrenti incidentali hanno depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. In via preliminare va esaminata l'eccezione di inammissibilità del ricorso principale sollevata dai controricorrenti.

Questi ultimi assumono che la sentenza gravata, rigettando gli appelli dell'Amministrazione – ivi inclusi il secondo ed il terzo motivo con i quali quest'ultima aveva dedotto la violazione da parte del giudice del primo grado dell'art. 7 d.lgs. n. 269 del 2003 – avrebbe definitivamente statuito l'illegittimità della disapplicazione di tale disposizione, così confermando la decisione di cui alla sentenza di primo grado, che aveva escluso il coinvolgimento delle persone fisiche, mancando alcun tipo di concorso e di beneficio fiscale diretto e personale. Affermano, in proposito, che in assenza di specifica impugnazione con il ricorso per cassazione, si sarebbe formato il giudicato sul profilo soggettivo, ovvero sulla non riferibilità delle sanzioni alle persone fisiche attinte; che, pertanto, difetterebbe l'interesse ad agire, non potendo più conseguirsi l'effetto di ottenere il pagamento della sanzione dai destinatari della medesima.

2. L'eccezione è infondata.

2.1. La C.t.r., nel merito, ha escluso la legittimità delle sanzioni osservando che, trattandosi di operazioni oggettivamente inesistenti poste in essere per finalità extra-fiscali, sussisteva il diritto alla detrazione e non poteva essere applicata sanzione alcuna. Il giudice del secondo grado, dunque, ha escluso la sussistenza di una condotta sanzionabile dal punto di vista oggettivo, mentre non ha affrontato l'ulteriore questione relativa al profilo soggettivo, ossia l'estraneità dei ricorrenti alla fattispecie contestata. Quest'ultimo profilo, invece, era stato affrontato dal giudice dl primo grado, che aveva negato la sussistenza del requisito soggettivo, con statuizione che, tuttavia, era

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

stata oggetto di specifico motivo di appello da parte dell'Amministrazione.

2.2. Questa Corte ha chiarito che, in caso di c.d. assorbimento improprio – ricorrente nel caso di rigetto di una domanda in base alla soluzione di una questione di carattere esaustivo (nella specie la mancanza del presupposto oggettivo dell'illecito) che rende vano esaminare le altre (nella specie, la mancanza del presupposto soggettivo) – sul soccombente non grava l'onere di formulare sulla questione c.d. assorbita alcun motivo di impugnazione; è sufficiente, infatti, per evitare il giudicato interno, che questi censuri o la sola decisione sulla questione giudicata di carattere assorbente (come accaduto nella fattispecie in esame) o la stessa statuizione di assorbimento, contestando i presupposti applicativi e la ricaduta sull'effettiva decisione della causa (Cass. n. 48/2022, Cass. n. 14190/2016).

Alcun giudicato, pertanto, si è formato in ordine alla estraneità dei controricorrenti all'illecito tributario contestato.

3. Procedendo all'esame in ordine logico dei motivi di ricorso, principale e incidentale, va esaminato con priorità il quinto motivo del ricorso incidentale (par. 10) con il quale si denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 31, comma 2, d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 16, comma 1, d.lgs. n. 472 del 1997.

Gli istanti censurano la sentenza nella parte in cui ha rigettato il motivo dell'appello incidentale con il quale avevano riproposto l'eccezione di incompetenza territoriale della Direzione Provinciale I di Milano, che aveva emesso le sanzioni, in quanto la competenza doveva radicarsi in ragione del domicilio fiscale dei destinatari presso altre Direzioni Provinciali (precisamente Milano II, Novara, Cremona e Como).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

4. Il motivo è infondato come già affermato da questa Corte in precedente specifico relativo ad altro socio coinvolto nella identica vicenda oggetto di giudizio (cfr. Cass. n. 5306/2023).

Si è evidenziato sul punto che, poiché le sanzioni erano riconducibili al ruolo avuto dai contribuenti nella società E.T.M., da loro costituita fittiziamente, trova applicazione la regola posta dall'art. 16, comma 1, d.lgs. n. 472 del 1997, che si limita a radicare la competenza per l'irrogazione delle sanzioni in capo all'ufficio competente (ossia all'ufficio che è o sarebbe competente) per l'accertamento del tributo, senza altresì richiedere, come condizione, che detto ufficio abbia previamente e, viepiù, fondatamente proceduto all'accertamento. Si è aggiunto che detta ultima condizione, non espressa nella *littera legis*, neppure trova fondamento sistematico, e, anzi, in senso contrario, viene in rilievo l'osservazione a termini della quale i criteri attribuitivi della competenza individuano in astratto, e non in concreto, i presupposti per la loro applicabilità. Opinare diversamente esporrebbe il radicamento della competenza al caso, a seconda che l'ufficio competente abbia, ovvero, per qualsivoglia ragione, non abbia, proceduto all'accertamento.

5. Sempre procedendo in ordine logico, devono esaminarsi i quattro motivi del ricorso incidentale con i quali i contribuenti censurano la sentenza impugnata per aver escluso che fosse maturata decadenza dal potere sanzionatorio:

5.1. con il primo motivo (par. 6), i contribuenti denunciano, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 43 d.P.R. n. 600 del 1973. Si dolgono della decisione nella parte in cui ha riformato la sentenza di primo grado, la quale, accogliendo parzialmente il motivo proposto, aveva ritenuto che l'Amministrazione fosse incorsa in decadenza con riferimento alle sanzioni relative agli anni di imposta dal 2006 al 2008 per aver inoltrato

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

la denuncia di reato oltre la scadenza ordinaria, così non potendo beneficiare dei termini c.d. raddoppiati in virtù dell'espressa previsione di cui all'art. 2, comma 3, d.lgs. n. 128 del 2015. Assumono che la C.t.r. ha ricostruito erroneamente la disciplina sul raddoppio ritenendo applicabile quella previgente;

5.2. con il secondo motivo (par. 7) denunciano, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., la violazione dell'art. 111 Cost., e dell'art. 132, primo comma, num. 4, c.p.c. dell'art. 118 disp. att. c.p.c. e dell'art. 36, comma 2, num. 4, d.lgs. n. 546 del 1992 per non aver esaminato l'ulteriore motivo con il quale avevano denunciato l'insussistenza di elementi idonei ad integrare una fattispecie di reato;

5.3. con il terzo motivo (par. 8) denunciano, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c. la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 43 d.P.R. n. 600 del 1973 e ripropongono la medesima censura ribadendo l'insussistenza dei presupposti per la denuncia di reato ed osservano che, non essendovi stata alcuna evasione di imposta, non risultavano nemmeno potenzialmente integrati i presupposti dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000 in tema di operazioni inesistenti restando escluso l'obbligo della comunicazione di reato di cui agli artt. 331 e ss. c.p.p.

5.4. con il quarto motivo, proposto in via subordinata (par. 9) denunciano, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione dell'art. 20 d.lgs. n. 472 del 1997 per avere implicitamente escluso la decadenza per le annualità 2006 e 2007, sebbene l'atto di contestazione fosse stato notificato il 13 febbraio 2014 e, dunque, oltre il temine del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui era avvenuta la violazione.

6. I motivi, da trattarsi congiuntamente in quanto aventi tutti ad oggetto la dedotta decadenza dell'Amministrazione dal potere sanzionatorio per decorso del termine, sono infondati.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

6.1. In primo luogo, stante il contrasto sorto sul punto occorre individuare la disciplina applicabile, *ratione temporis*, ai vari atti sanzionatori.

6.1.1. L'art. 20 d.lgs. n. 472 del 1997 stabilisce che l'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni deve essere notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione, oppure «nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi». L'utilizzo della congiunzione disgiuntiva permette all'Amministrazione Finanziaria di agganciare il termine di decadenza delle sanzioni a quello del tributo. Di conseguenza, se quest'ultimo è fissato in misura c.d. doppia a causa di una violazione penale, si estende parallelamente anche quello per irrogare la sanzione amministrativa collegata (Cass. n. 22903/2025).

6.1.2. L'art. 43, comma 3, d.P.R. n. 600 del 1973 e l'art. 57, comma 3, (commi inseriti dall'art. 37, commi 24 e 25, d.l. n. 223 del 2006, convertito con modificazioni, dalla legge n. 248 del 2006, in vigore dal 4 luglio 2006), prevedono che, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, i termini di cui ai commi precedenti (cioè, in caso di presentazione della dichiarazione, quello del 31 dicembre del quarto anno successivo, nonché, in caso di omessa presentazione della dichiarazione, quello del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata) sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione.

In realtà, la Corte costituzionale ha sottolineato l'impreciso riferimento ad un raddoppio, trattandosi, più semplicemente di un termine disciplinato in modo autonomo al ricorrere di determinati presupposti.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

6.1.3. Su tale disciplina è intervenuto, dapprima, il d.lgs. 5 agosto 2015 n. 128 e, successivamente, la legge 2 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità del 2016).

L'art. 2, commi 1 e 2, d.lgs. n. 128 del 2015, modificando le precedenti disposizioni di cui agli artt. 43 cit. e 57 cit., dispone – a decorrere dalla sua entrata in vigore e, quindi, dal 2 settembre 2015 – che il raddoppio dei termini può operare solo ove la denuncia sia stata presentata entro quelli ordinari.

Il successivo comma 3, detta una disciplina transitoria, in virtù della quale le nuove regole non si applicano: 1) agli avvisi di accertamento (oltre che agli altri atti ivi contemplati) già notificati alla data di entrata in vigore (ovvero entro il 1° settembre 2015); 2) agli inviti a comparire o ai processi verbali di constatazione notificati o formalmente conosciuti dal contribuente entro la medesima data, sempre che la notifica dell'atto recante la pretesa impositiva o sanzionatoria sia avvenuta entro il 31 dicembre 2015.

Successivamente, l'art. 1, commi 130 e 131, legge n. 208 del 2015 ha sostituito integralmente le disposizioni di cui agli artt. 43 e 57 cit. prevedendo un margine di accertamento più lungo rispetto a quello ordinario precedente ed eliminando la previsione del c.d. raddoppio in caso di denuncia penale. I nuovi termini di decadenza sono stati, rispettivamente, fissati al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata inoltrata la dichiarazione e al 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Il comma 132 dello stesso art. 1 legge n. 208 del 2015 ha previsto, anch'esso, un regime transitorio così articolato: «Le disposizioni di cui all'articolo 57, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e all'articolo 43, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, come sostituiti

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dai commi 130 e 131 del presente articolo, si applicano agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi. Per i periodi d'imposta precedenti, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Tuttavia, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per alcuno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui al periodo precedente sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione; il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria di cui al primo periodo. Resta fermo quanto disposto dall'ultimo periodo del comma 5 dell'articolo 5-quater del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, e successive modificazioni».

6.1.4. La questione del rapporto tra i due regimi transitori è stata già risolta da questa Corte la quale ha precisato, con giurisprudenza consolidata, che: a) il conflitto tra le due norme è solo apparente e la regola intertemporale di cui alla legge n. 208 del 2015 (ovvero il secondo regime transitorio) per i periodi d’imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2016, riguarda solo le fattispecie non contemplate dall’assetto dettato dal d.lgs. n. 128 del 2015 (primo regime transitorio); b) la funzione del regime transitorio di cui all’art. 1, comma 132, legge n. 208 del 2015 è solo quella di regolare le fattispecie della *lex anterior* in considerazione della successione di leggi

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

nel tempo e, quindi, di disciplinare diversamente il precedente regime ordinario (non anche quello transitorio sopra esposto) del raddoppio dei termini di accertamento, previsto dal d.lgs. n. 128 del 2015; assetto ordinario in forza del quale il raddoppio dei termini ordinari di quattro o cinque anni, a seconda che sia stata presentata o no la dichiarazione opera solo se la denuncia penale da parte dell'Amministrazione finanziaria (espressione che, a tali fini, deve ritenersi comprensiva anche della Guardia di finanza) sia presentata o trasmessa entro la suddetta scadenza ordinaria (Cass. n. 26037/2016).

6.1.5. Nella fattispecie in esame, a tutte le sanzioni si applica il c.d. raddoppio di cui alla riforma del 2006. Infatti, poiché risulta pacifico che gli atti di contestazione e irrogazione delle sanzioni sono stati notificati prima del 31 dicembre 2015 (come, del resto, confermato dall'introduzione del giudizio in primo grado con ricorso del 15 maggio 2015) si applica il primo regime transitorio, sicché l'applicazione del termine più lungo (c.d. raddoppiato) non è condizionata al fatto che la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria sia stata presentata o trasmessa entro la scadenza ordinaria.

6.2. Quanto alla rilevanza, ai fini dell'applicazione del margine nella misura raddoppiata, della denuncia di reato, per giurisprudenza costante di questa Corte è sufficiente il mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo della stessa ai sensi dell'art. 331 c.p.p., indipendentemente dall'effettiva presentazione, dall'inizio dell'azione penale e dall'accertamento in quella sede del reato (tra le più recenti Cass. n. 600/2025).

Infine, pure infondato è l'assunto dei contribuenti, secondo i quali mancavano i presupposti del reato in quanto la contestazione riguardava compravendite, ancorché fittizie, aventi finalità extracontabili. Gli atti di irrogazione delle sanzioni erano relativi ai seguenti illeciti tributari: 1) deduzione di spese o altri componenti

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati ai sensi dell'art. 8, comma 2, d.l. n. 16 del 2012; 2) illegittima detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 8, comma 2, d.lgs. n. 471 del 1997; 3) dichiarazione con imposta inferiore a quella dovuta ai sensi dell'art. 5, comma 4, d.lgs. n. 471 del 1997. Resta escluso, pertanto, che l'Amministrazione abbia contestato un fatto privo della connotazione di illecito tributario in quanto mancante del presupposto dell'evasione di imposta. La finalità extra-fiscale che anche l'Agenzia delle entrate ha confermato in giudizio (cfr. pag. 1 del ricorso introduttivo) non era data per presupposta negli atti di contestazione e successiva irrogazione delle sanzioni che, al contrario, partivano dall'assunto che vi fosse stata un'illegittima detrazione e la dichiarazione di un'imposta inferiore. Infine, a fronte della pacifica inesistenza delle compravendite intercettate dall'Ufficio, deve pure escludersi che si sia in presenza di una denuncia di reato meramente pretestuosa.

7. Sempre procedendo in ordine logico, vanno esaminati i motivi del ricorso principale dell'Amministrazione.

7.1. Con il primo motivo, l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c. la violazione e falsa applicazione dell'art. 8, comma 2, d.l. n. 16 del 2012.

Assume che, sebbene fosse pacifica l'esposizione in dichiarazione di componenti negativi relativi a operazioni inesistenti poste in essere per finalità extra-fiscali, vi erano tutti gli elementi costitutivi dell'illecito contestato e che il principio della neutralità dell'Iva, applicato dalla C.t.r., non opera per l'Ires.

7.2. Con il secondo motivo denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c. la violazione e falsa applicazione degli artt. 6, comma 6, e 5, comma 4, d.lgs. n. 471 del 1997.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Assume che la C.t.r. ha erroneamente richiamato le regole espresse dalla Corte di Giustizia Europea (sent. 11/04/2013, causa C-138/12 – Rusede Spread) ad una fattispecie diversa in quanto nel caso affrontato dal giudice sovranazionale veniva in rilievo il principio di neutralità dell'Iva. Aggiunge che il disconoscimento della detrazione non è incompatibile con la normativa UE e nemmeno con il principio evocato, il quale richiede che lo Stato membro garantisca la rettifica di quanto indebitamente fatturato a condizione che il contribuente dimostri la sua buona fede o abbia eliminato il rischio di perdita di gettito fiscale; che, infine, l'illecito amministrativo non è conseguenziale alla perdita di entrate fiscali ponendosi solo una questione di proporzionalità della sanzione.

7.3. Con il terzo motivo, proposto in via subordinata, denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, numm. 3 e 4, c.p.c. la violazione e falsa applicazione dell'art. 6 d.lgs. n. 471 del 1997 e dell'art. 59 d.l.gs. n. 546 del 1992.

Evidenzia che la C.t.r., laddove ha affermato che «non va applicata sanzione alcuna», ha verosimilmente inteso affermare che in caso di insussistenza di un debito di imposta non possa irrogarsi alcuna pena, così rendendo una statuizione errata in ragione di quanto esposto con il secondo motivo; se invece la sentenza fosse interpretata nel senso che la C.t.r. abbia ravvisato solo la sproporzione della stessa, allora avrebbe dovuto correttamente procedere alla sua rideterminazione e non al suo annullamento.

8. L'Amministrazione finanziaria, sul presupposto incontroverso dell'oggettiva inesistenza delle compravendite intercorse tra le due società, pur in assenza di un recupero fiscale – essendo pacifico tra le parti che l'operazione non aveva comportato il minor versamento di imposte – ha contestato ai contribuenti, nella qualità in atti, tre illeciti tributari, irrogando le conseguenti sanzioni e, per la precisione 1) la

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sanzione di cui all'art. 8, comma 2, d.l. n. 16 del 2012 (relativo alla deduzione ai fini Ires e Irap di componenti negativi per beni e servizi non effettivamente scambiati); 2) la sanzione di cui all'art. 6, comma 6, d.lgs. n. 471 del 1997 (relativo all'illegittima detrazione dell'Iva); 3), la sanzione di cui all'art. 5, comma 4, d.lgs. n. 471 del 1997 (relativo alla dichiarazione dell'Iva inferiore a quella dovuta).

La C.t.r. – dopo aver rilevato che gli avvisi di accertamento originariamente emessi nei confronti di entrambe le società coinvolte erano stati annullati in autotutela, che i procedimenti penali erano stati archiviati, che l'intera operazione era stata congegnata al solo fine di generare liquidità mediante lo sconto delle fatture in banca, senza alcun impatto sotto l'aspetto tributario – in diritto, ha ritenuto che gli atti di irrogazione delle sanzioni (e dunque sia quelli relativi all'Ires e all'Irap, sia quelli relativi all'Iva) fossero illegittimi in quanto le operazioni inesistenti erano state poste in essere a fini esclusivamente extra-fiscali, ovvero senza perseguire lo scopo della frode fiscale; che, pertanto, secondo i principi espressi dalla Corte di Giustizia UE, non andava applicata sanzione alcuna, pena la violazione dei principi di neutralità dell'imposta.

9. Ciò posto, il primo motivo è fondato.

9.1. Con riferimento alle sanzioni inflitte per la violazione dell'art. 8, comma 2, d.l. n. 16 del 2012, relativo all'Ires e all'Irap, deve evidenziarsi che la norma in esame prevede che, ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi, non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi. La disposizione fa, pertanto, applicazione del principio di capacità contributiva, dovendosi tener conto

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dell'inesistenza dei ricavi o dei compensi dichiarati dal contribuente strettamente e direttamente correlati ai componenti negativi relativi a beni o servizi dallo stesso non effettivamente scambiati o prestati. Inoltre, l'indeducibilità dei componenti negativi, relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, discende dall'applicazione delle regole di determinazione del reddito imponibile di cui al testo unico delle imposte sui redditi, indipendentemente da qualsiasi connessione degli stessi con fattispecie delittuose, sicché restano pure irrilevanti i risvolti penali della vicenda. In questo senso, anche la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 32 del 2012.

Sotto il profilo punitivo, tuttavia, la disposizione sanziona l'antigiuridicità della condotta posta in essere «in ogni caso» e, dunque, anche in mancanza di un recupero fiscale, prevedendo una sanzione commisurata esclusivamente all'importo dei costi esposti sui documenti contabili falsi.

9.2. La C.t.r., pertanto, ha errato laddove, richiamando il principio di neutralità dell'imposta, che è proprio dell'Iva, ha escluso l'applicabilità delle sanzioni inflitte in mancanza di una frode fiscale, affermando, anche con riferimento all'Irap e all'Ires, che non può essere disconosciuto il diritto alla detrazione, così escludendo, per tale sola ragione, l'illecito di cui all'art. 8, comma 2, d.l. n. 16 del 2012.

10. Il secondo motivo è fondato restando assorbito il terzo.

La questione controversa è se sia legittima l'irrogazione di una sanzione amministrativa, pur in assenza di evasione dell'Iva, in caso di operazioni fittizie realizzare per ottenere vantaggi di natura extra-fiscale.

10.1. Ai sensi dell'art. 21, § 1, lett. c), direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977 (sesta direttiva), l'Iva è dovuta da «chiunque indichi l'imposta sul valore aggiunto in una fattura o in una altro documento che ne fa le veci». Tale disposizione è stata ribadita dall'art. 203

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006. L'art. 168 della medesima esclude, invece, il diritto alla detrazione dell'Iva in caso di operazioni inesistenti.

Da tali disposizioni consegue che chi emette una fattura per operazioni inesistenti è debitore verso l'Erario dell'importo dell'Iva in esso indicata; viceversa, non ha diritto a detrarre l'imposta del medesimo importo indicato il destinatario della stessa, stante il tenore dell'articolo 203 cit.

10.2. La Corte di giustizia, sul piano dell'obbligazione tributaria, ha precisato che la c.d. Direttiva Iva, alla luce dei principi di neutralità e di proporzionalità, deve essere interpretata nel senso che essa non osta a una normativa nazionale che escluda la detrazione dell'imposta relativa ad operazioni fittizie imponendo al contempo ai soggetti che indicano la stessa in una fattura di assolverla; ha aggiunto, tuttavia, che ciò è ammesso purché il diritto nazionale consenta di rettificare il debito d'imposta risultante da tale obbligo qualora l'emittente di detta fattura, che non era in buona fede, abbia in tempo utile eliminato completamente il rischio di perdite di gettito fiscale, con accertamento rimandato al giudice nazionale (CGUE 8 maggio 2019, in causa C-712/17, ENSA s.r.l.)

La medesima Corte, sul piano sanzionatorio ha richiamato, invece, il principio di proporzionalità.

10.3. Questa Corte di legittimità, occupandosi delle ricadute nel diritto interno delle disposizioni della Direttiva Iva, come interpretate dalla Corte di giustizia, ha già evidenziato come, secondo quest'ultima, il soggetto che indica l'Iva in una fattura ne è debitore indipendentemente dall'obbligo di versarla in ragione di un'operazione effettivamente imponibile (CGUE 18 giugno 2009, in causa C-566/07, Stadeco, punto 26 e giurisprudenza citata; da ultimo, CGUE 31 gennaio 2013, in causa C-643/11, Stroy trans EOOD, punti 29 e 42). Il predetto

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

obbligo mira ad eliminare il pregiudizio per l'Erario conseguente al diritto di detrazione, sicché gli Stati membri possono concedere la rettifica delle imposte indebitamente fatturate, ma unicamente nel caso in cui chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede (CGUE 13 dicembre 1989, in causa C-342/87, Genius Holding, punto 18; CGUE 11 aprile 2013, in causa C-138/12, Rusedespred, punto 25 e giurisprudenza ivi citata) o, comunque, anche in assenza di buona fede, di avere completamente eliminato in tempo utile il rischio di perdita di gettito fiscale (CGUE 6 novembre 2003, in cause C-78/02 e riunite, Karageorgou e altri, punto 50; CGUE 8 maggio 2019, in causa C-712/17, ENSA s.r.l.; CGUE 2 luglio 2020, in causa C-835/2018, SC Terracult s.r.I., punto 28).

In ogni caso, la Corte di giustizia ha precisato che ben possono gli Stati membri ritenere che la redazione di fatture fittizie con l'indicazione della relativa Iva integri un tentativo di frode fiscale, applicando in tal caso ammende e sanzioni (CGUE 19 settembre 2000, in causa C-454/98, Schmeink & Cofreth e Strobel). Si è evidenziato, infatti, che anche la lotta contro la frode ed evasione fiscale ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva e che il rischio di danno per il Fisco non è in linea di principio eliminato completamente fintanto che il destinatario di una fattura che indica l'Iva non dovuta possa utilizzarla al fine di ottenere la detrazione di tale imposta (CGUE 8 maggio 2019, in causa C-712/17, EN.SA. s.r.l.).

10.4. Nel diritto interno, vengono in rilievo l'art. 19 d.P.R. n. 633 del 1972, che esclude la detrazione dell'Iva assolta in relazione alle operazioni fittizie a valle e l'art. 21, comma 7, d.P.R. n. 633 del 1972, che impone ai soggetti che espongono l'Iva in fattura di assolvere tale imposta anche in tale ipotesi.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

10.5. La giurisprudenza di questa Corte si è consolidata nel senso che, in linea di massima, il fatto stesso dell'emissione di una fattura per operazioni inesistenti implica l'obbligo di pagamento della relativa Iva. Ciò deriva dal disposto dell'art. 21, comma 7, cit. (e dall'art. 203 della c.d. Direttiva Iva) secondo cui se il cedente o prestatore emette una fattura per operazioni totalmente o parzialmente inesistenti, ovvero indica nella fattura i corrispettivi in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni rese. A detto principio fa riscontro il diritto alla detrazione dell'imposta versata di cui all'art. 19 d.P.R. n. 633 del 1972 e all'art. 168 Direttiva Iva. La combinazione delle due disposizioni assicura la c.d. neutralità dell'imposta.

Questa Corte, tuttavia, in conformità alla giurisprudenza unionale ha già precisato (cfr. Cass. n. 26515/2021) che l'applicazione del criterio di neutralità e di proporzionalità degli obblighi imposti ai contribuenti impone, altresì, di riconoscere la sussistenza del diritto alla detrazione dell'Iva di rivalsa a monte, sia pure per un'operazione non effettivamente posta in essere, laddove il cedente abbia provveduto a versare integralmente l'imposta esposta nella relativa fattura in quanto in tal modo risulta eliminato definitivamente il rischio di perdita di gettito fiscale; - priva di rilevanza, a tale fine, è la circostanza che il versamento sia avvenuto successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento, avuto riguardo all'idoneità di tale versamento a soddisfare la finalità di evitare il rischio di una perdita per l'erario.

10.6. La C.t.r., tuttavia, nell'affermare, con riferimento a tutte le sanzioni inflitte (e dunque per quanto attiene all'Iva sia la sanzione di cui all'art. 6, comma 6, d.lgs. n. 471 del 1997, relativa all'illegittima detrazione, sia la sanzione di all'art. 5, comma 4, d.lgs. n. 471 del 1997 relativa alla dichiarazione dell'Iva inferiore a quella dovuta) che il principio di neutralità fiscale ne comporta, di per sé, l'illegittimità

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

perché l'imposta era stata regolarmente versata e non poteva negarsene il diritto alla detrazione, oltre a non tener conto delle specifiche contestazioni, non si è nemmeno attenuta ai dettami esposti dalla Corte europea, come recepiti dalla giurisprudenza di questa Corte, ed ha confuso il profilo dell'obbligazione tributaria con quello sanzionatorio.

11. Con il sesto e settimo motivo del ricorso incidentale (parr. 11 e 12) i contribuenti si dolgono del mancato accoglimento della domanda di risarcimento danni:

11.1. con il sesto denunciano, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 111 Cost, dell'art. 132, primo comma, num. 4, c.p.c., dell'art. 118 disp. att. c.p.c., dell'art. 36, comma 2, num. 4., d.lgs. n. 546 del 1992 per aver rigettato il proprio appello incidentale, così, implicitamente rigettando la suddetta domanda;

11.2. con il settimo denunciano, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c. la violazione e falsa applicazione dell'art. 96, primo e terzo comma, c.p.c.

Entrambi i motivi – avendo ad oggetto la domanda di risarcimento del danno subito in ragione della condotta tenuta dall'Ufficio nell'emettere e notificare gli atti impugnati, pur consapevole che non vi era stata evasione di imposta – restano assorbiti in ragione dell'accoglimento del ricorso principale dell'Agenzia delle entrate che investe la legittimità delle sanzioni.

12. Pure assorbita, restando eventualmente oggetto del giudizio di rinvio, è la domanda (par. 13) di rideterminazione delle sanzioni irrogate secondo il principio del *favor rei.*

Ugualmente, spetterà al giudice del rinvio l'eventuale esame sulla sussistenza dei presupposti soggettivi di irrogazione della sanzione contestati dai contribuenti da ultimo con la memoria depositata.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

13. In conclusione, va accolto il ricorso principale dell'Agenzia delle entrate mentre vanno rigettati i primi cinque motivi del ricorso incidentale dei contribuenti, assorbiti gli ulteriori; la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio al giudice del secondo grado, in diversa, composizione, il quale si pronuncerà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale dell'Agenzia delle entrate, rigetta i primi cinque motivi del ricorso incidentale, assorbiti gli ulteriori, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, la quale provvederà anche al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 17 settembre 2026.

Il Presidente

Paolo Di Marzio

Corte di Cassazione - copia non ufficiale