

## Sentenza

### CONSIDERATO CHE

1. TRINACRIA METALLI Srl era attinta dall'avviso di accertamento n. (OMISSIS) con cui veniva rettificato il modello Unico SC/2009 per il periodo d'imposta 2009 in relazione alla dichiarazione ai fini dell'IVA, atteso che, dal procedimento penale scaturente da processi verbali di constatazione elevati dalla Guardia di Finanza a carico di Lo.Vi., Ba.Sa., Ma.Sa., Sa.Gi. e Ma.Vi., fornitori della contribuente, era emerso avere questa detratto illegittimamente l'IVA, "in quanto riferibil(e) a fatture emesse per operazioni inesistenti" (così l'avviso, riprodotto in ricorso). Più precisamente, i fornitori innanzi citati, pur essendo titolari di partita IVA rispettivamente dal 02/11/1999, 07/01/2004, dal 03/04/2006, dal 05/02/2004 e dal 09/07/1998 ed essendone obbligati, non avevano mai istituito le scritture contabili obbligatorie, presentato dichiarazioni fiscali ed effettuato versamenti di imposte con modelli F24. Inoltre gli stessi non avevano alcuna organizzazione contabile, né dipendenti, né collaboratori, né mezzi di trasporto, né mezzi finanziari per movimentare l'enorme quantità di materiale fornito.

2. Su impugnazione della contribuente, la CTP di Palermo, con sentenza n. 6372/15 del 23.11.2015, accoglieva il ricorso per difetto di motivazione dell'avviso, in quanto, tra l'altro, rinviante ai pp.vv.cc. elevati a carico dei fornitori.

3. Proponeva appello l'Ufficio, sul rilievo che il contenuto essenziale dei pp.vv.cc. era riprodotto in avviso.

3.1. La CTR, con la sentenza emarginata, rigettava il gravame, sul rilievo dell'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile.

4. Avverso la sentenza della CTR proponeva ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate con un motivo, cui resisteva la contribuente con controricorso.

Con requisitoria in data 20 dicembre 2022 depositata telematicamente, il Sostituto Procuratore Generale presso questa Suprema Corte, in persona del Dott. Mauro Vitiello, insta per l'accoglimento del ricorso, osservando che, "se la fattura è falsa, anche solo soggettivamente, il cessionario perde il diritto alla detrazione, secondo quanto previsto dall'art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/72".

5. Con atto depositato telematicamente in data 16 gennaio 2023, il difensore della contribuente presentava istanza di sospensione ex art. 1, comma 197 L. n. 197 del 2022 (Legge di Bilancio 2023), cui alla pubblica udienza del 24 gennaio 2023 il Sostituto Procuratore Generale non si opponeva.

Con ordinanza resa all'esito di detta udienza, il giudizio veniva sospeso.

6. Con istanza del 12 giugno 2024, l'Agenzia delle entrate comunicava che "la causa non risulta interessata da domande di definizione della controversia ex art. 1 della L. 197/2022".

7. L'Avvocatura generale dello Stato deposita memoria telematica in data 1 luglio 2025, ad ulteriore illustrazione delle proprie ragioni.

### CONSIDERATO CHE

1. Con l'unico motivo di ricorso si denuncia "Violazione e falsa applicazione degli artt. 19,21, comma 7, e 74 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cpc.", giacché l'affermazione della CTR secondo cui non ricorrerebbe alcuna frode perché le operazioni sarebbero sottoposte al regime del "reverse charge", con conseguente neutralità ai fini dell'IVA per effetto della doppia annotazione, è errata in diritto.

1.2. Il motivo è fondato e merita accoglimento.

Nella giurisprudenza di legittimità (cfr. Sez. 5, n. 2862 del 31/01/2019, Rv. 652333-01) è acquisito il principio secondo cui, "in tema d'IVA, l'imposta concernente le operazioni di cessione compiute in regime d'inversione contabile (cd.

'reverse charge'), ancorché effettuate sotto l'apparente osservanza dei requisiti formali, è indetraibile in caso di violazione degli obblighi sostanziali, ove venga meno la corrispondenza, 'anche' (enfasi aggiunta) soggettiva, dell'operazione fatturata con quella in concreto realizzata, con conseguente inesistenza dell'obbligo di corrispondere l'imposta indicata in fattura". Siffatto principio, che vale quando "venga meno la corrispondenza, 'anche' soggettiva (e dunque 'a fortiori' oggettiva), dell'operazione fatturata", trova più di recente esplicitazione in Sez. 5, n. 4250 del 10/02/2022, Rv. 663882-01, che, in precipua relazione ad operazioni soggettivamente inesistenti, in motivazione (par. 2.9, fg. 10), ricorda come "la Corte di giustizia (CGUE 11 novembre 2021, in causa C281/20, Ferimet SL), che si (sia...) occupata per la prima volta della disciplina del reverse charge in materia di operazioni soggettivamente inesistenti, ha stabilito che la direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28/11/2006 (direttiva IVA), letta in combinazione con il principio di neutralità fiscale, dev'essere interpretata nel senso che a un soggetto passivo va negato l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA relativa all'acquisto di beni che gli sono stati ceduti, qualora tale soggetto passivo abbia consapevolmente indicato un fornitore fittizio sulla fattura che egli stesso ha emesso per tale operazione nell'ambito dell'applicazione del regime dell'inversione contabile, se, tenuto conto delle circostanze di fatto e degli elementi forniti da tale soggetto passivo, mancano i dati necessari per verificare che il vero fornitore aveva la qualità di soggetto passivo o se è sufficientemente dimostrato che tale soggetto passivo ha commesso un'evasione dell'IVA o sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione s'iscriveva in una simile evasione)". Le ragioni del principio poc'anzi evocato sono recepite in numerose pronunce di questa S.C., intese ad evidenziare (cfr., ad es., tra le più recenti, Sez. 5, n. 19652 del 21/09/2020, in motiv., par. 2.4, p. 4) che, "nel caso di operazioni inesistenti in regime d'inversione contabile, il cessionario è l'effettivo soggetto d'imposta e l'Iva integrata a debito sulle fatture emesse a fronte di operazioni inesistenti è dovuta, in base al principio comunitario di cui all'art. 28-octies, par. 1, lett. d), dir. 1977/388/CE (ora art. 203 dir. 2006/112/CE), anche quando si tratta di forniture inesistenti o diverse da quelle indicate in fattura. Ciò incide - per il combinato disposto degli artt. 21, settimo comma, 19, primo comma, e 26, terzo comma, D.P.R. n. 633 del 1972 - sul destinatario della fattura medesima che non può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta mancando il suo presupposto, ovverosia la corrispondenza, anche solo soggettiva (e, a maggior ragione, se oggettiva) dell'operazione fatturata con quella in concreto realizzata (v. Cass. n. 2862 del 31/01/2019; Cass. n. 16679 del 09/08/2016)".

I superiori insegnamenti trovano l'avallo delle Sezioni Unite, le quali, nella nota sentenza n. 22727 del 20/07/2022, confermano come il regime di detraibilità in caso di inversione contabile costituisca un "posterius" rispetto all'esistenza delle operazioni (quale requisito sostanziale dell'esercizio del diritto di detrazione), giacché, inversamente, dall'inesistenza di queste discende, in presenza dell'elemento psicologico, l'applicabilità della sanzione di cui all'art. 6, comma 1, D.Lgs. n. 471 del 1997. Ed infatti il Massimo Consesso (giusta il principio di diritto "sub" Rv. 665195-02) afferma che, "alle operazioni imponibili, (notasi) oggettivamente e soggettivamente inesistenti sottoposte al regime contabile del 'reverse charge', quando per queste ultime sia provato l'elemento psicologico, è applicabile la sanzione prevista dall'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997, essendo la stessa finalizzata ad osteggiare le condotte potenzialmente destinate alla realizzazione di intenti frodati ed evasivi mediante l'esercizio della detrazione in assenza dei requisiti sostanziali, rispetto alle quali non opera la fattispecie di cui all'art. 6, comma 9-bis, prima parte, dello stesso decreto, dettata per le sole ipotesi di violazioni formali (...)". Ciò alla luce della considerazione (cfr. in motiv. parr. 7.6. e 7.7., p. 19 s.) che "(l)a frode opera, dunque, come limite generale al principio fondamentale di neutralità dell'IVA (implicitamente, Corte giust., 8 maggio 2008, Ecotrade Spa contro Agenzia delle Entrate - Ufficio di Genova 3, C-95/07 e C-96/07, par.70, e Cass., n.5072/2015), ossia al principio secondo cui la detrazione d'imposta è accordata se i requisiti sostanziali dell'operazione sono comunque soddisfatti (Corte giust. 11 dicembre 2014, Idexx Laboratories, causa C-590/13, p.38). Analogamente, Corte giust., 8 maggio 2019, EN.SA. Srl, C-712/17, par.24, ha ritenuto che, quando un'operazione di acquisto di un bene o di un servizio è inesistente, essa non può avere alcun collegamento con le operazioni del soggetto passivo tassato a valle, sicché, "(...) è inerente al meccanismo dell'IVA il fatto che un'operazione fittizia non possa dare diritto ad alcuna detrazione di tale imposta." -cfr. p.25 sent. EN.SA., cit.-. Di conseguenza, quando manca la realizzazione effettiva della cessione di beni o della prestazione di servizi, non può sorgere alcun diritto alla detrazione (Corte giust., 27 giugno 2018, SGI e Valériane, C-459/17 e C-460/17, punto 36). Il tutto si inserisce nell'obbligo imposto a ciascuno Stato membro di "prevenire ogni possibile frode" (art. 13 Dir. CEE 77/388), pur con modalità non armonizzate ed ancora, nella piena equiparabilità alla frode delle operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti, in quanto idonee ad alterare le prove e, dunque, ad impedire la riscossione dell'importo esatto dell'imposta -cfr. punti 48-49, sent. Halifax, cit.-".

1.2.1. Tornando al caso oggetto di giudizio, merita solo aggiungere che la sentenza impugnata contravviene, oltreché ai citati, ad un ulteriore principio invalso in giurisprudenza, secondo cui, su un piano che trascorre dal diritto sostanziale a quello processuale, in caso di "reverse charge", poiché "l'obbligo di autofatturazione e le relative registrazioni assolvono una funzione sostanziale, in quanto, compensandosi a vicenda con l'assunzione del debito avente ad oggetto l'IVA a monte e la successiva detrazione della medesima imposta a valle, comportano che non permanga alcun debito nei

confronti dell'Amministrazione, e consentono i controlli e gli accertamenti fiscali sulle cessioni successive", ai fini del disconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA, "è ammessa" – secondo, del resto, le regole generali – "anche la prova mediante presunzioni, gravi, precise e concordanti, con conseguente inversione dell'onere probatorio sul contribuente" (così già Sez. 5, n. 12649 del 19/05/2017, Rv. 644152-01).

2. In definitiva, la sentenza impugnata va annullata con rinvio per nuovo integrale esame della vicenda ed all'esito altresì per la regolazione tra le parti delle spese di lite, anche con riferimento al presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso.

Per l'effetto, cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, per nuovo esame e per la regolazione tra le parti delle spese di lite, anche con riferimento al presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma l'11 luglio 2025.

Depositato in Cancelleria il 15 settembre 2025.