



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

ROBERTA CRUCITTI	Presidente
MARIA LUISA DE ROSA	Consigliere
GIANLUCA BORDON	Consigliere rel.
LUIGI LA BATTAGLIA	Consigliere
FRANCESCO BALATO	Consigliere

Oggetto:

IVA
Fatture
oggettivamente o
soggettivamente
inesistenti
Onere della prova
A.C. 3/2/2026

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 3694/2017 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (c.f. 06363391001), in persona del
Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura
Generale dello Stato

-ricorrente-

contro

████████████████████

-intimato-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della
Sicilia, sezione staccata di Caltanissetta, n. 3293/2016, depositata il
26/9/2016.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 3/2/2026 dal
Consigliere Gianluca Bordon.

FATTI DI CAUSA

1. A ██████████ titolare dell'omonima impresa agricola, era
notificato un avviso di accertamento ai sensi dell'art. 39, primo
comma, d.P.R. n. 600 del 1973, in materia Irpef, addizionali e Iva
per l'anno d'imposta 2005. L'Ufficio aveva proceduto alla
rideterminazione dei ricavi – secondo quanto riportato nella sentenza
impugnata – dopo aver accertato indebite percezioni di denaro



pubblico "attraverso la sovrapposizione da parte di un fornitore per prestazioni inesistenti".

2. Con la sentenza n. 101/2021 la CTP di Caltanissetta accoglieva il ricorso del contribuente ritenendo che il presunto rapporto fraudolento poteva aver coinvolto l'impresa commissionaria dei lavori e un inesistente fornitore ma che mancava la prova del coinvolgimento del ricorrente. Sarebbe stato onere dell'Ufficio dimostrare il coinvolgimento nella frode anche del contribuente.

3. Con la sentenza n. 3293/2016, non notificata, la CTR rigettava l'appello dell'Agenzia delle entrate. Per il giudice di secondo grado:

- l'appellante aveva sostenuto che l'impresario [REDACTED] avesse fatto uso per i lavori nel cantiere della fattura n. [REDACTED] emessa impresa "[REDACTED] L'impresa però non esisteva e la partita iva riportata in fattura apparteneva a una terza società del tutto estranea alla vicenda. Sempre per l'appellante, il contribuente avrebbe tratto l'illecito vantaggio di detrarre indebitamente l'iva per un acquisto fittizio relativo a un'operazione inesistente;
- il contribuente si era difeso esibendo quietanze di pagamento, le fatture dei lavori eseguiti, il computo metrico e il verbale di regolare esecuzione dei lavori. A suo dire, non avrebbe avuto motivo di sospettare di accordi illeciti fra [REDACTED] e terzi fornitori;
- per contestare l'indebita detrazione di fatture relative a operazioni inesistenti, l'Ufficio avrebbe dovuto chiarire quali fossero gli elementi presuntivi che consentissero tale conclusione. Si era invece limitato a contestare la fattura, senza prendere posizione rispetto alla documentazione del committente. Non vi era prova del coinvolgimento del contribuente nell'attività illecita svolta dall'impresa commissionaria, in quanto non erano emerse circostanze idonee a dimostrare "l'inesistenza delle operazioni relative alla fattura".

4. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a quattro motivi. Nonostante la notifica, perfezionatasi il 2/2/2017,



con il ritiro del plico da parte di un delegato del difensore domiciliatario, il contribuente è rimasto intimato.

5. La causa è stata avviata alla trattazione in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 380-*bis*.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Non è stata documentata ragione per cui il ricorso per cassazione sia stato notificato a un difensore domiciliatario del contribuente diverso da quello indicato nella sentenza di appello. Non appaiono però necessari approfondimenti perché l'eventuale nullità della notifica non renderebbe indispensabile il suo rinnovo. Il rispetto del diritto fondamentale alla ragionevole durata del processo impone al giudice, ai sensi degli artt. 175 e 127 c.p.c., di evitare e impedire comportamenti che siano di ostacolo alla sua sollecita definizione, tra i quali rientrano quelli che si traducono in un inutile dispendio di attività processuali e formalità superflue perché non giustificate dalla struttura dialettica del processo e, in particolare, dal rispetto effettivo del principio del contraddittorio, da effettive garanzie di difesa e dal diritto alla partecipazione al processo, in condizioni di parità, dei soggetti nella cui sfera giuridica l'atto finale è destinato a produrre i suoi effetti, sicché, ove il ricorso per cassazione sia *prima facie* infondato, è superfluo fissare un termine per l'integrazione del contraddittorio o per la rinnovazione della notifica nulla o inesistente, ciò traducendosi in un aggravio di spese e in un allungamento dei termini per la definizione del giudizio, senza comportare alcun beneficio per la garanzia dell'effettività dei diritti processuali delle parti (Cass. 12515/2018 e Cass. 11825/2025).

2. Con il primo motivo di ricorso, rubricato «1) 360 n. 4 c.p.c. – omessa pronuncia (art. 112 c.p.c.)», l'Agenzia delle entrate deduce che il giudice di appello, recependo acriticamente la tesi del giudice di primo grado, non aveva tenuto conto che per l'Ufficio il contribuente aveva intrattenuto rapporti commerciali con due fornitori. Il riferimento alla presunta estraneità all'azione



fraudolenta, anche qualora plausibile rispetto all'impresa di [REDACTED] non lo era con riferimento all'impresa di [REDACTED]

[REDACTED] Era stato allegato e dimostrato che il contribuente aveva avuto un rapporto diretto anche con [REDACTED] e che le "operazioni" asseritamente poste in essere, non erano mai state realizzate. [REDACTED] aveva emesso una fattura per un imponibile di euro 100.000,00 + iva ma aveva ammesso con i militari della Guardia di Finanza di non aver eseguito i lavori.

3. Il motivo non è ammissibile.

3.1 Ricorre la violazione dell'articolo 112 c.p.c. quando manchi del tutto la pronuncia del giudice del merito (cd. omessa pronuncia) sulla domanda (o su un capo di essa) o su un'eccezione ritualmente proposte: «i vizi di omessa pronuncia e di omessa motivazione su un punto decisivo della controversia sono assai diversi. Con la prima doglianza, che deve essere fatta valere esclusivamente a norma dell'art. 360 c.p.c., comma 1, num. 4, c.p.c., per violazione dell'art. 112 c.p.c., si lamenta la completa omissione del provvedimento indispensabile per la soluzione del caso concreto. Il secondo vizio, invece, presuppone che la questione oggetto di doglianza sia stata presa in esame dal giudice di merito, ma in modo non corretto, cioè senza adeguata motivazione, e va denunciato ricorrendo all'art. 360 c.p.c., comma 1, num. 5, c.p.c. Dopo la riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, num. 5 c.p.c., l'omessa pronuncia deve sostanziarsi nella totale carenza di considerazione della domanda e dell'eccezione sottoposta all'esame del giudice, il quale manchi completamente di adottare un qualsiasi provvedimento, quand'anche solo implicito di accoglimento o di rigetto, invece indispensabile per la soluzione del caso concreto; al contrario il vizio motivazionale previsto dall'art. 360 c.p.c., comma 1, num. 5 c.p.c., presuppone che un esame della questione oggetto di doglianza sia stato, ma che esso sia affetto dalla totale pretermissione di uno specifico fatto storico oppure si sia tradotto nella mancanza assoluta di motivazione, nella motivazione



apparente, nella motivazione perplessa o incomprensibile o nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili» (Cass. 22204/2121 e Cass. 27551/2024).

3.2 Parte ricorrente non si duole della mancata pronuncia su una domanda o su un'eccezione ma dell'omessa considerazione di una circostanza rilevante per apprezzare la buona fede del contribuente, costituita dal fatto che quantomeno la gran parte lavori, come si desumeva dagli accertamenti su una diversa fattura, non erano stati realizzati.

4. Con il secondo motivo, rubricato «2) 360 n. 4 c.p.c. e 132 c.p.c.», la ricorrente eccepisce che la sentenza sia nulla "mancando ogni motivazione" sulle fatture [REDACTED]

5. Il secondo motivo non è ammissibile.

5.1 Per le Sezioni Unite della Corte la riformulazione dell'art. 360, primo comma, num. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 legge n. 83 del 2012, conv. dalla legge n. 134 del 2012, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al minimo costituzionale del sindacato di legittimità sulla motivazione. È denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. L'anomalia si esaurisce nella «mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico», nella «motivazione apparente», nel «contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili» e nella «motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile»; è esclusa, invece, qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione (Cass. Sez. U., nn. 8053/2014 e 8054/2014). Le Sezioni Unite hanno chiarito che la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da *error in procedendo*, allorquando, benché graficamente esistente, non



renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, cioè tali da lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass., Sez. U., 16159/2018, p. 7.2., che menziona Cass. Sez. U., 22232/2016).

5.2 Compito della Corte di cassazione non è quello di condividere o no la ricostruzione dei fatti contenuta nella decisione impugnata, né quello di procedere ad una rilettura degli elementi di fatto posti a fondamento della decisione, al fine di sovrapporre la propria valutazione delle prove a quella compiuta dai giudici del merito (Cass. 3267/2008). La motivazione della sentenza spiega le ragioni per cui non vi era prova che il contribuente fosse coinvolto nella presunta frode. Nella sentenza impugnata si fa riferimento, anche nella parte in cui è richiamata la decisione di primo grado, sempre a un'unica fattura. La mancata presa in considerazione di un'argomentazione difensiva, senza che sia comprensibile quando e in quale modo fossero state fatte valere le "fatture [REDACTED]" non rende nulla la motivazione.

6. Con il terzo motivo, rubricato «3) 360 n. 5 c.p.c. omessa considerazione di fatto decisivo», l'Agenzia delle entrate deduce che dal processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza risulta che la fattura n. 20 del 20/12/2015 di euro 100.000,00 + iva, per lavori commissionati ad [REDACTED] fosse falsa. L'impresario aveva ammesso di non aver eseguito i lavori e sostenuto che gli era stato riferito che i lavori sarebbero stati commissionati in un secondo momento.

7. Il terzo motivo è inammissibile.

7.1 La Corte, a sezioni unite (Cass., Sez. U., 8053/2014), seguita dalla giurisprudenza successiva (Cass. 27415/2018, Cass. 19049/2022 e Cass. 17005/2024), ha chiarito che l'art. 360, primo comma, num. 5, c.p.c. ha introdotto nell'ordinamento un vizio



specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni degli artt. 366, primo comma, n. 6, e 369, secondo comma, num. 4, c.p.c., il ricorrente deve indicare il «fatto storico», il cui esame sia stato omesso, il «dato», testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il «come» e il «quando» tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua «decisività» (Cass. 19049/2022).

7.2 Nella sentenza impugnata si fa riferimento a un'unica fattura. Nel terzo motivo del ricorso non viene specificato in quale parte dell'appello fosse stato allegato che invece i fornitori erano due, e non uno soltanto, e che con riferimento ad almeno uno di loro erano state indicate le prove a sostegno dell'inesistenza della prestazione. Nel ricorso per cassazione si menziona non una specifica allegazione contenuta nell'atto di appello, su cui il giudice di merito avrebbe dovuto prendere posizione, ma unicamente il contenuto del processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza.

8. Con il quarto motivo, rubricato «4) 360 n. 3 c.p.c. – Violazione art. 2697 e 2698 c.c.», la ricorrente eccepisce che la decisione contrasti con un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità in quanto *a)* la prova che il soggetto passivo sapesse o avrebbe dovuto sapere della frode può essere fornita anche per presunzioni e gli elementi indiziari devono essere valutati unitariamente; *b)* il committente deve fornire la prova della propria buona fede; *c)* i riscontri precisi non possono esaurirsi nella consegna della merce, nel pagamento della stessa nonché dell'Iva; *d)* è posto a carico del cessionario un obbligo di diligenza e di controllo rispetto ai requisiti del soggetto cedente. Considerando gli



elementi richiamati nel processo verbale di constatazione, doveva essere il contribuente a dimostrare l'esistenza delle operazioni mediante precisi riscontri, che non potevano esaurirsi nell'esistenza delle fatture o nel loro pagamento. Il contribuente doveva dimostrare di non essere a conoscenza "dell'operato delittuoso della ditta intermediaria soprattutto con riferimento alla ditta [REDACTED]

9. Il quarto motivo è infondato.

9.1 La violazione dell'art. 2697 c.c. si configura se il giudice di merito abbia applicato la regola di giudizio fondata sull'onere della prova in modo erroneo, ossia attribuendo l'*onus probandi* a una parte diversa da quella che ne era onerata, secondo le regole di scomposizione della fattispecie basate sulla differenza fra fatti costitutivi ed eccezioni, ma non quando abbia valutato le prove proposte dalle parti attribuendo maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre (Cass. 18092/2020 e Cass. 13395/2018). Il richiamo da parte della ricorrente, in una con l'art. 2697 c.c., anche dell'art. 2698 c.c. appare non pertinente in quanto la disposizione riguarda i patti relativi all'onere della prova.

9.2 Per giurisprudenza costante incombe sull'Amministrazione l'onere dimostrare, attraverso la prova logica (o indiretta) o storica (o diretta) e anche con indizi integranti presunzione semplice, la fittizietà dell'operazione, spettando poi al contribuente fornire rigorosa prova contraria (Cass. 19214/2020 e Cass. 10336/2025). L'onere della prova può essere assolto mediante presunzioni semplici, come l'assenza di un'adeguata struttura organizzativa (locali, mezzi, personale e utenze), mentre spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'Iva e della deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, non potendo tale onere ritenersi assolto con l'esibizione della fattura ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, in quanto essi vengono di regola utilizzati



proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass. 33126/2024, Cass. 7723/2024 e Cass. 28628/2021).

9.3 In tema d'Iva, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione s'inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (Cass. Cass. 15369/2020, Cass. 5873/2019 e Cass. 27566/2018).

9.4 La sentenza di secondo grado richiama un'unica fattura e un unico fornitore e utilizza argomentazioni che lasciano intendere che i lavori all'interno dell'azienda agricola fossero stati realizzati. Proprio sulla base di tale presupposto, ritiene verosimile la buona fede del contribuente. Dai riferimenti dell'Agenzia delle entrate a una diversa fattura e alle dichiarazioni rilasciate dall'imprenditore che l'aveva emessa – non presi in considerazione dalla sentenza – in ordine alla mancata esecuzione dei lavori si desume invece che almeno le prestazioni commissionate a questo secondo imprenditore non sarebbero state eseguite. Sia che le operazioni fossero oggettivamente inesistenti o che fossero soggettivamente inesistenti, non è sostenibile che vi sia stata un'inversione dell'onere



della prova poiché era sempre l'Ufficio a dover dimostrare, eventualmente per presunzioni, o la loro fittizietà o che il contribuente fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del fornitore che aveva emesso la fattura.

10. Il ricorso deve essere rigettato. Non avendo il contribuente svolto attività difensiva, non si provvede sulle spese. Poiché risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13 comma 1-*quater*, d.P.R. n. 115 del 2002.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, il 3/2/2026

la Presidente

Roberta Crucitti

