



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

ANDREINA GIUDICEPIETRO	Presidente
DANIELA MARCONI	Consigliere
DANILO CHIECA	Consigliere-Rel.
ROSANNA ANGARANO	Consigliere
CESARE TARASCHI	Consigliere

IRAP, IVA
Operazioni soggettivamente e
oggettivamente inesistenti

CC 4 marzo 2026

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 11266/2020 R.G. proposto da
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato;

-ricorrente-

contro

■ di ■ & C. S.A.S., in persona del legale
rappresentante *pro tempore*, nonché ■ e ■
■ rappresentati e difesi dall'avv. ■;

-controricorrenti-

avverso la sentenza della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DELLA SICILIA, SEZIONE STACCATA DI CATANIA, n. 5604/13/19
depositata il 1° ottobre 2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 4
marzo 2026 dal Consigliere Danilo Chieca;

FATTI DI CAUSA

1. La Direzione Provinciale di Catania dell'Agenzia delle Entrate
emetteva nei confronti della ■ di ■ & C. s.a.s. (d'ora
in poi ■ s.a.s.), esercente l'attività di fabbricazione e commercio di
gioielli, l'avviso di accertamento n. ■ con il quale rettificava



le dichiarazioni dalla stessa presentate ai fini dell'IRAP e dell'IVA per l'anno 2011, disconoscendo l'operata deduzione della quota di ammortamento di beni strumentali e procedendo alle conseguenti riprese a tassazione.

I rilievi mossi dall'Ufficio si fondavano sulle risultanze di una verifica fiscale condotta dalla Compagnia di [REDACTED] della Guardia di Finanza, nel corso della quale sarebbe emerso che la [REDACTED] s.a.s. aveva utilizzato fatture emesse nel 2005 dalla [REDACTED] s.r.l. relative a inesistenti operazioni di vendita di macchinari e attrezzature per la lavorazione dell'oro, oggetto di altro avviso di accertamento recante il n. [REDACTED]

2. La società e i soci [REDACTED] [REDACTED] e [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] impugnavano il predetto avviso di accertamento n. [REDACTED] dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Catania, deducendo il difetto di motivazione dell'atto, la decadenza dell'Amministrazione Finanziaria dall'esercizio del potere accertativo, la violazione dello statuto del contribuente e l'infondatezza nel merito della pretesa erariale.

3. La Commissione adita respingeva il ricorso dei contribuenti.

4. La decisione di primo grado veniva successivamente riformata dalla Commissione Tributaria Regionale (CTR) della Sicilia, sezione staccata di Catania, la quale, con sentenza n. 5604/13/19 del 1° ottobre 2019, in accoglimento dell'appello delle parti private, annullava l'atto impositivo.

In limine i giudici di secondo grado rigettavano l'istanza di riunione del presente giudizio con quelli fra le stesse parti aventi ad oggetto altri avvisi di accertamento.

Osservavano, poi, che la mancata di riunione dei procedimenti in grado di appello non produceva effetti invalidanti.

Evidenziavano, inoltre, che il contraddittorio era integro, risultando presenti in giudizio sia la società sia i soci.

Nel merito, rilevavano che l'atto impositivo aveva recepito



acriticamente le risultanze del p.v.c. redatto dai finanziari e non aveva tenuto conto dell'intervenuto proscioglimento per prescrizione del legale rappresentante dalla società dai reati a lui ascritti in relazione ai medesimi fatti oggetto della controversia tributaria.

Soggiungevano, infine, che non era stata dimostrata la fittizietà dell'interposizione della [REDACTED] s.r.l., essendovi, invece, prova dell'effettività dell'intermediazione da essa svolta.

5. Contro questa sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a cinque motivi.

6. La [REDACTED] s.a.s. e i soci [REDACTED] e [REDACTED] hanno resistito con unico controricorso.

7. 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. Con il primo motivo di ricorso viene denunciata, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c., la violazione degli artt. 19 e 39, comma 1-*bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 5 del t.u.i.r..

1.1 Si sostiene che, avendo l'Ufficio notificato alla [REDACTED] s.a.s. altro atto impositivo concernente l'anno d'imposta 2005, la CTR avrebbe dovuto astenersi dall'esaminare il merito delle operazioni fiscali e aziendali ad esso attinenti, trattandosi di questioni che formavano oggetto di un diverso processo.

Venendo meno a tale dovere, essa avrebbe violato i limiti delle proprie attribuzioni, atteso che, ai sensi dell'art. 19, comma 3, secondo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992, gli atti ivi contemplati sono impugnabili solamente per vizi propri.

I giudici regionali avrebbero pure errato nel non disporre la sospensione del processo.

1.2 Il motivo è infondato con riferimento a entrambi i profili di censura



prospettati.

1.3 Questa Corte ha già più volte statuito che il campo di operatività dell'art. 39, comma 1-*bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992 coincide con quello dell'art. 295 c.p.c. e che, alla luce del rinvio contenuto nell'art. 1, comma 2, del d.lgs. cit. alle norme del codice di procedura civile, nel processo tributario si applica anche l'art. 337 c.p.c., il quale contiene una clausola generale valevole per tutti i giudizi di impugnazione (cfr. Cass. n. 7952/2024).

1.4 È stato, inoltre, ripetutamente affermato che l'art. 295 c.p.c. è applicabile nelle sole ipotesi in cui la causa pregiudicante sia ancora pendente in primo grado, laddove in secondo grado non v'è spazio per la sospensione necessaria del giudizio pregiudicato, potendo semmai entrare in gioco l'istituto della sospensione facoltativa previsto dall'art. 337, secondo comma, c.p.c..

Si è, pertanto, chiarito che anche nel processo tributario, qualora fra due giudizi esista un rapporto di pregiudizialità, la sospensione della causa dipendente disposta ai sensi dell'art. 295 c.p.c. permane fintanto che la causa pregiudicante penda in primo grado, mentre, una volta che questa sia stata definita con sentenza non passata in giudicato, spetta al giudice della prima causa scegliere se conformarsi alla predetta decisione, sciogliendo il vincolo necessario della sospensione, ove una parte del giudizio pregiudicato si attivi per riassumerlo, oppure attendere la sua stabilizzazione con il passaggio in giudicato, mantenendo lo stato di quiescenza attraverso il ricorso all'esercizio del potere facoltativo di sospensione previsto dall'art. 337, secondo comma, c.p.c., o altrimenti decidere in senso difforme quando, sulla base di una ragionevole valutazione prognostica, ritenga che tale sentenza possa essere riformata o cassata (cfr. Cass. n. 34966/2021, Cass. n. 9470/2022, Cass. n. 7952/2024).

1.5 Nella fattispecie in esame, il giudizio che l'Agenzia delle Entrate



considera pregiudicante (ovvero quello relativo all'anno 2005) era già stato definito sia in primo sia in secondo grado e di tanto la CTR ha dato espressamente atto nella parte espositiva.

1.6 Trovando allora applicazione il disposto di cui all'art. 337 c.p.c., si configurava soltanto un'ipotesi di sospensione facoltativa, giustificata non già dalla forza del giudicato (non ancora formatosi), bensì dalla mera autorità della pronuncia, la quale, ancor prima e indipendentemente dalla sua acquisita definitività e incontrovertibilità, esplica una funzione di accertamento al di fuori del processo.

Giova, in proposito, precisare che il mancato esercizio del potere discrezionale attribuito al giudice dalla citata norma non può essere equiparato alla violazione dell'obbligo di sospensione, di talché il motivo che deduca una siffatta violazione non si presta ad essere interpretato come ricomprendente anche la mancata sospensione facoltativa, la quale ha ad oggetto una valutazione ben diversa, basata su una prognosi positiva o negativa circa la fondatezza dell'impugnazione della pronuncia della cui autorità si discute.

1.7 Legittimamente, quindi, la CTR, non sospendendo il giudizio, ha deciso la causa nel merito.

1.8. Deve, altresì, escludersi che la Commissione, valutando la legittimità della ripresa a tassazione rispetto alle quote di ammortamento del costo portato in deduzione nel 2011, abbia «*travalicato i limiti delle proprie attribuzioni*».

Essa, infatti, si è pronunciata esclusivamente sull'atto impositivo oggetto del giudizio; né, al fine di escludere che la questione trattata costituisse oggetto del contendere, può attribuirsi rilievo al fatto che la medesima problematica si ponesse anche in altri giudizi, e in particolare in quello avente ad oggetto l'atto impositivo emesso per l'anno di imposta 2005.

2. Con il secondo e il terzo motivo, entrambi formulati ai sensi dell'art.



360, primo comma, num. 3 c.p.c., sono lamentate, rispettivamente:

(i) la violazione dell'art. 157 c.p.;

(ii) la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 39 e 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 e degli artt. 54 e 56 del d.P.R. n. 633 del 1972.

2.1 Si contesta la gravata pronuncia nelle parti in cui avrebbe ritenuto viziato l'atto impositivo:

(a) per non aver dato peso alla circostanza dell'intervenuto proscioglimento per prescrizione del legale rappresentante della [REDACTED] s.a.s. dai reati a lui ascritti in relazione ai medesimi fatti di cui alla presente controversia tributaria;

(b) per aver recepito acriticamente le risultanze del prodromico processo verbale di constatazione.

3. I due motivi, suscettibili di congiunta disamina siccome accomunati dal medesimo difetto di specificità, sono inammissibili perchè non colgono la *ratio decidendi* della sentenza.

3.1 Invero, pur avendo rilevato che l'avviso di accertamento recepiva acriticamente il contenuto del p.v.c. redatto dalla Guardia di Finanza, senza tener conto del proscioglimento per prescrizione del legale rappresentante dalle società, la CTR non ha fondato la decisione sulle riscontrate carenze motivazionali dell'atto, ma ha valutato nel merito i rilievi mossi dall'Ufficio, giungendo ad escludere, sulla scorta di una serie di elementi evidenziati in motivazione, che si fosse in presenza di un'operazione inesistente e di costi fittizi.

4. Con il quarto motivo viene fatta valere, ancora ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c. la violazione dell'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 54 d.P.R. n. 633 del 1972 e dell'art. 2697 c.c..

4.1 Si rimprovera al collegio di secondo grado di aver a torto annullato l'avviso di accertamento:

(i) perché privo di adeguata motivazione e di conclusioni e basato su presunzioni semplici e non su una prova certa;



(ii) per non avere l'Ufficio considerato che la fattura emessa dalla [REDACTED] s.r.l. era stata pagata mediante bonifici, cioè con mezzi tracciabili, e che non v'era prova dell'avvenuta retrocessione della corrispondente somma di danaro alla società disponente.

5. Con il quinto motivo è denunciata, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 4 c.p.c., la violazione dell'art. 112 del medesimo codice.

5.1 Si assume che l'impugnata sentenza sarebbe affetta da nullità per omessa pronuncia sulle eccezioni e difese svolte dall'Ufficio, laddove ha affermato che:

- l'importo complessivo indicato nelle fatture emesse dalla [REDACTED] s.r.l. era da ritenersi congruo, avendo quest'ultima fornito alla contribuente anche beni mobili, materiali edili e manodopera ed essendo state accertate a sèguito di ispezione di collaudo la regolarità delle operazioni e la legittimità del contributo pubblico;
- i macchinari erano stati effettivamente acquistati e montati per il valore del contributo;
- nessun procedimento penale per il reato di cui all'art. 640-*bis* c.p. era mai stato iniziato.

6. Anche questi due motivi possono essere esaminati congiuntamente per la loro stretta connessione, attingendo entrambi la sentenza d'appello nella parte in cui ha reputato mancante la prova dell'inesistenza dell'operazione che aveva generato il costo dedotto *pro quota* dalla [REDACTED] s.a.s..

6.1 Il quarto motivo è fondato, mentre va rigettato il quinto.

6.2 I riflessi sul piano fiscale di operazioni inesistenti (oggettivamente o soggettivamente) hanno costituito oggetto di disamina in numerose pronunce di questa Corte con riferimento sia alla detraibilità dell'IVA sia alla deducibilità dei costi ai fini delle imposte dirette.

In esse sono stati approfonditi i profili dell'oggetto della prova e della distribuzione del relativo onere tra Fisco e contribuente e affermati princìpi



ai quali va in questa sede data continuità.

6.3 Nella trattazione dell'argomento devono necessariamente prendersi le mosse dal rilievo che, all'infuori dell'ipotesi di contabilità inattendibile, la fattura è documento idoneo a rappresentare un costo dell'impresa, purché sia redatta in conformità ai requisiti di forma e contenuto prescritti dall'art. 21 del d.P.R. n. 633 del 1972, fra i quali l'indicazione dell'oggetto e del corrispettivo dell'operazione (sul punto vedasi pure l'art. 226 della Direttiva 2006/112/CE concernente il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto).

Ne deriva che una regolare fattura, lasciando presumere la veridicità di quanto in essa rappresentato, costituisce per il contribuente titolo valido ai fini della detrazione dell'IVA o della deduzione del costo indicato.

6.4 Pertanto, nel caso in cui sostenga che la fattura si riferisca a un'operazione oggettivamente inesistente, cioè mai posta in essere da alcuno, contestando l'indebita detrazione dell'IVA e/o deduzione dei costi, l'Ufficio è tenuto a fornire elementi idonei a dimostrare che quell'operazione non è stata effettuata.

Una volta assolto il cennato onere, spetterà al contribuente provare l'effettiva esistenza dell'operazione fatturata.

Detta prova non potrà, però, consistere nell'esibizione della fattura, né tantomeno nella dimostrazione della mera regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia.

È evidente, poi, che, in caso di accertata assenza dell'operazione, nessuna importanza assume il requisito soggettivo della buona fede del cessionario o committente.

Rientra in questo ambito anche la sovrapproduzione, poichè far lievitare i costi mediante fatturazione di forniture gonfiate negli importi implica realizzare operazioni oggettivamente inesistenti *in parte qua* (cfr.



Cass. n. 31860/2025).

6.5 Qualora, invece, l'Amministrazione contesti che la fattura attenga ad operazioni solo soggettivamente inesistenti (cioè che sia stata emessa da soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o la prestazione in essa rappresentata e della quale il cessionario o il committente è stato realmente destinatario), occorre distinguere fra l'IVA e le imposte dirette.

L'IVA è indetraibile, in quanto corrisposta al soggetto interposto anziché all'effettivo cedente di beni o prestatore di servizi, e non è deducibile fra i costi d'impresa perchè l'esborso effettuato non può considerarsi inerente allo svolgimento della specifica attività economico-produttiva, essendo semmai espressione di distrazione verso finalità diverse e ulteriori, idonee a interrompere il cd. nesso di inerenza (cfr. Cass. n. 26340/2025 e Cass. n. 1682/2024);

Quanto alle imposte sui redditi, in virtù dell'art. 14, comma 4-*bis*, della legge n. 537 del 1993, nella formulazione introdotta dall'art. 8, comma 1, del d.l. n. 16 del 2012, conv. dalla legge n. 44 del 2012, l'acquirente dei beni può dedurre i costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti anche nell'ipotesi in cui sia consapevole del loro carattere fraudolento, salvi i limiti derivanti dai principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità (cfr. Cass. n. 24426/2013, Cass. n. 25249/2016, Cass. n. 8480/2022).

6.6 Nello stesso senso si è ribadito che l'art. 8, commi 1, 2 e 3, del d.l. n. 16 del 2012 ha riscritto la disciplina dei costi da reato contenuta nell'art. 14, comma 4-*bis*, della legge n. 537 del 1993, prevedendo l'indeducibilità dei soli costi dei beni o prestazioni di servizio «direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale».

Restano, dunque, deducibili i costi per l'acquisto dei beni o servizi sostenuti nell'esercizio dell'attività d'impresa ordinaria (cfr. Cass. n.



1885/2026).

6.7 Per completezza, va soggiunto che nel fenomeno genericamente noto come «frode carosello» -definizione con la quale si intende indicare, più propriamente, una combinazione fraudolenta posta in essere per far sì che una stessa operazione, mediante strumentali interposizioni anche di cosiddette società filtro, passi attraverso una catena di soggetti che si avvalgono in vario modo del mancato versamento dell'IVA da parte di un cedente-

possono riscontrarsi, nei vari passaggi, sia fatturazioni per operazioni oggettivamente inesistenti sia fatturazioni per operazioni solo soggettivamente inesistenti.

6.8 Può anche accadere che un singolo operatore, il quale abbia realmente acquistato la merce da un fornitore, sia inconsapevole di essere stato inserito in un circuito fraudolento ideato da altri.

Spetterà, quindi, all'Amministrazione Finanziaria, in base ai principi sopra enunciati, provare gli elementi di fatto che concretizzano la frode e la consapevolezza da parte del contribuente che l'operazione si inseriva in un meccanismo di evasione d'imposta.

6.9 Tornando ora alla fattispecie che qui ci occupa, dalla lettura della gravata sentenza si apprende che l'Ufficio aveva contestato alla società contribuente di essersi resa acquirente di macchinari e attrezzature per la lavorazione dell'oro al prezzo di 125.203,80 euro, pari all'importo delle fatture emesse dai fornitori nei confronti della ██████████ s.r.l., la quale, in veste di mera cartiera, li avrebbe poi solo apparentemente rivenduti alla ██████████ s.a.s. per un maggior corrispettivo di 511.203,80 euro.

6.10 Secondo la tesi erariale, l'operazione era caratterizzata da un solo passaggio di merce, essendo questo avvenuto direttamente dai fornitori alla società accertata mediante l'interposizione di un terzo soggetto.

6.11 L'Ufficio, tuttavia, imputava alla contribuente non solo di essersi



avvalsa di un'intermediaria inesistente, ma di aver anche utilizzato, attraverso l'intervento di quest'ultima, fatture per importi più elevati di quelli realmente sopportati per l'acquisto dei beni strumentali, al fine di poter accedere a maggiori contributi pubblici.

La contestazione era, quindi, quella di aver posto in essere una complessa operazione riguardo alla quale apparivano ipotizzabili tanto l'interposizione fittizia della [REDACTED] s.r.l. (inesistenza soggettiva) quanto la sovrapproduzione (parziale inesistenza oggettiva).

6.12 Ciò posto, la sentenza della CTR non può ritenersi affetta dal vizio di omessa pronuncia prospettato con l'ultimo motivo.

6.13 Secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte, perché ricorra detto vizio non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma è necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto.

La descritta condizione non si verifica quando la pretesa avanzata con il capo di domanda non specificamente esaminato debba considerarsi implicitamente respinta perché incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della decisione.

6.14 Orbene, con la sentenza in esame la Commissione di secondo grado ha espressamente pronunciato sulla questione controversa, spiegando le ragioni per le quali, a suo avviso, fra la [REDACTED] s.a.s. e la [REDACTED] s.r.l. era realmente intercorsa un'operazione commerciale produttiva di costi legittimamente portati in deduzione *pro quota* dall'acquirente negli anni successivi.

Ne discende che devono ritenersi disattese, ancorché, eventualmente, in modo implicito, le eccezioni e le difese dell'Ufficio volte a sostenere il contrario.

6.15 Il collegio regionale, tuttavia, non ha compiuto i necessari accertamenti in tema di operazioni inesistenti, sotto il duplice e



concorrente profilo dell'inesistenza soggettiva e parzialmente oggettiva, così incorrendo nella violazione di legge denunciata con il quarto motivo.

In primo luogo, i giudici *a quibus* hanno osservato che i macchinari erano stati effettivamente acquistati e montati per il valore del contributo pubblico, traendone l'inferenza che le operazioni fossero reali.

Una simile statuizione contrasta, però, con il principio secondo il quale anche la sovrapproduzione è espressione di un'operazione oggettivamente inesistente e non considera che la surriferita circostanza di fatto è pienamente compatibile con un'operazione soggettivamente inesistente.

In secondo luogo, essi hanno ritenuto non ravvisabile l'interposizione fittizia della ██████████ s.r.l. in ragione della sussistenza di bonifici ai quali non risultava essere seguita la restituzione delle somme, assumendo l'incompatibilità fra la prova dell'utilizzo di mezzi di pagamento tracciabili e l'ipotizzata interposizione fittizia.

Senonchè, detta asserzione si pone in contrasto con la giurisprudenza di questa Corte per la quale la dimostrazione dell'effettiva esistenza di un'operazione non può desumersi dall'esibizione delle fatture, né dalla formale regolarità delle scritture contabili o degli strumenti di pagamento, siccome facilmente falsificabili e normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale ciò che è fittizio.

6.16 Con riguardo alle fatture intercettate dall'Ufficio, la CTR avrebbe, invece, dovuto appurare se le stesse, pur riferendosi a beni effettivamente acquistati dalla contribuente presso terzi, fossero state emesse dalla ██████████ s.r.l., estranea alla transazione, per importi maggiori di quelli corrisposti al vero fornitore, in modo da far lievitare fittiziamente i costi attraverso un passaggio commerciale inesistente.

Come conseguenza di tale accertamento, avrebbe dovuto verificare quale parte dei costi portati dalle fatture fosse detraibile ai fini dell'IVA e quale deducibile ai fini delle imposte dirette, in quanto relativa a costi certi e inerenti.



7. In conclusione, deve essere accolto unicamente il quarto motivo di ricorso, respinti tutti gli altri.

7.1 Va, conseguentemente, disposta la cassazione dell'impugnata sentenza, in relazione alla censura accolta, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado (già CTR) della Sicilia, sezione staccata di Catania, in diversa composizione, la quale procederà a nuovo esame della controversia uniformandosi ai principi di diritto sopra espressi.

7.2 Al giudice del rinvio viene demandata anche la liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quarto motivo di ricorso, respinti i restanti; cassa la sentenza impugnata, in relazione alla censura accolta, e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, sezione staccata di Catania, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte Suprema di Cassazione, in data 4 marzo 2026.

La Presidente
Andreina Giudicepietro

