

12141.21



**REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

ERNESTINO LUIGI BRUSCHETTA

Presidente

PAOLO CATALLOZZI

Consigliere

ROBERTO SUCCIO

Consigliere

PIERPAOLO GORI

Consigliere -
Rel.

FABIO ANTEZZA

Consigliere

Operazioni oggettivamente inesistenti - Prova

Ud. 10/12/2020

CC

Cron. 12141

R.G.N.

16483/2013

4836
2020

ORDINANZA

sul ricorso 16483/2013 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore p.t., elettivamente domiciliato in Roma Via Dei Portoghesi 12 presso l'Avvocatura Generale Dello Stato che la rappresenta e difende

-ricorrente -

contro

(omissis) S.R.L., in persona del legale rappresentante p.t., rappresentata e difesa dall'Avv. (omissis), con domicilio eletto presso lo studio dell'Avv. (omissis) in l (omissis)

- controricorrente-

Avverso la sentenza n. 188/40/2012 della COMM.TRIB.REG. LAZIO SEZ. STACCATA DI LATINA depositata il 15/5/2012, non notificata;

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 10/12/2020 dal consigliere Gori Pierpaolo.

Rilevato che:

- Con sentenza n. 188/40/12 depositata in data 15 maggio 2012 la Commissione tributaria regionale del Lazio, sez. staccata di Latina, rigettava l'appello dell'Agenzia delle Entrate proposto avverso la sentenza n. 505/1/08 della Commissione tributaria provinciale di Frosinone che aveva accolto il ricorso della società ^(omissis) S.r.l. avente ad oggetto un avviso di accertamento Iva, Irpeg e Irap 2003 emesso per operazioni oggettivamente inesistenti, relativamente a contratti di subappalto, poste in essere nel periodo di imposta dalla contribuente con la società ^(omissis) S.a.s. e discosciute dall'Agenzia in quanto prive di adeguate evidenze.
- La CTR condivideva nel merito integralmente la decisione di primo grado, ritenendo che la contribuente avesse provato di aver effettuato le prestazioni in contestazione, attraverso ricevute di pagamento, verbali di inizio e consegna lavori, contratti di subappalto, ordini di contratto, certificati di regolare esecuzione dei lavori.
- Avverso tale decisione ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate deducendo due motivi, cui replica la contribuente con controricorso.

Considerato che:

- In via preliminare la controricorrente eccepisce l'inammissibilità del ricorso per carenza dei requisiti di autosufficienza e di specificità, oltre che dei due motivi ex art.366 comma 1 n.6 cod.

proc. civ. in quanto in entrambi i mezzi si contesta l'omessa o erronea valutazione della documentazione depositata nel corso del giudizio senza adempiere all'onere di produrre i documenti e di indicarne il contenuto. Le eccezioni sono infondate, dal momento che la ricorrente in termini specifici censura la sentenza impugnata facendo riferimento a carenze motivazionali con precisi riferimenti al quadro probatorio, ad esempio ritenendo decisive le dichiarazioni del legale rappresentante della società, non menzionate dalla CTR e riprodotte unitamente al p.v.c. alle pagg. 7 e ss. del ricorso.

- Con il primo motivo di ricorso - ex art.360, comma 1, n.5 cod. proc. civ. - l'Agenzia deduce l'insufficiente motivazione o, comunque, l'omesso esame circa fatti decisivi per il giudizio che sono stati oggetto di discussione tra le parti, quanto al fatto che il legale rappresentante della contribuente sia stato destinatario di una specifica richiesta dei verificatori di produrre documentazione giustificativa delle fatture contestate; se questi abbia o meno dichiarato che non erano stati stipulati contratti di subappalto con la ditta (omissis) Sas emittente le fatture contestate; se questi abbia dato la prova di trovarsi in una situazione di impossibilità momentanea di produrre la documentazione giustificativa.
- In controricorso si eccepisce l'inammissibilità del motivo in quanto sarebbe diretto alla rivalutazione del merito e ad introdurre nel giudizio di legittimità una rivalutazione del giudizio di fatto nella parte relativa ai contratti di subappalto della contribuente con la (omissis) S.a.s.. L'eccezione è infondata, non essendo il mezzo diretto ad ottenere dal giudice di legittimità una nuova valutazione dei fatti di causa e del quadro probatorio,

ma ad evidenziare una grave carenza argomentativa della CTR circa elementi di prova decisivi, idonei a determinare un esito difforme del giudizio.

- Con il secondo motivo di ricorso - ex art.360, comma 1, n.5 cod. proc. civ. - l'Agencia lamenta l'insufficiente motivazione, o comunque l'omesso esame circa un fatto decisivo oggetto di discussione tra le parti, in relazione al fatto se la (omissis) S.a.s., emittente delle fatture contestate, avesse effettivamente compiuto i lavori e le prestazioni descritte nelle fatture ritenute dall'Agencia relative ad operazioni oggettivamente inesistenti.
- La controricorrente eccepisce l'inammissibilità del motivo in quanto nella sua stessa formulazione contraddittoriamente l'Agencia affermerebbe che la pronuncia da parte della CTR vi sarebbe stata; eccepisce inoltre che la doglianza attinente all'onere della prova avrebbe dovuto essere proposta come violazione di legge e non come vizio motivazionale. Le eccezioni sono destituite di fondamento in quanto l'articolazione di insufficiente motivazione è dedotta in via subordinata a quella di omessa pronuncia e relativa ad una carenza argomentativa che non attiene al riparto dell'onere della prova e dunque alla violazione di legge.
- I due motivi possono essere esaminati congiuntamente in quanto connessi e sono, rispettivamente, infondato il primo e fondato il secondo, nei limiti che seguono. Il primo motivo, articolato quale vizio motivazionale nel testo anteriore al novellato art. 360 n. 5 cod. proc. civ. non trovando applicazione *ratione temporis* l'art. 54, comma primo, lett. b), del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla l. 7 agosto 2012, n.

134, è infondato perché la CTR aveva in effetti compiuto un accertamento in fatto, circa l'impossibilità di esibire i documenti in sede di verifica, ricavandolo dal fatto secondario della rottura del PC del legale rappresentante. Ciò non toglie che il contribuente ben poteva produrre avanti al giudice la documentazione non esibita in sede procedimentale, in disparte dal fatto che abbia offerto una giustificazione plausibile o meno della mancata esibizione anteriore, essendo consentita in tema di contenzioso tributario la produzione di nuovi documenti anche in appello ex art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992 (Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 5429 del 07/03/2018, Rv. 647276 - 01), e a maggior ragione in primo grado, nei termini di costituzione.

- Nondimeno, è evidente che le dichiarazioni rese in fase di accertamento dal legale rappresentante della contribuente riguardo all'effettiva esecuzione delle prestazioni contestate come oggettivamente inesistenti non possono non comporre il quadro istruttorio complessivo alla base della decisione. Di tali dichiarazioni la CTR ha dato conto unicamente nello svolgimento del fatto, depotenziandole come mera prospettazione di parte (l'Agenzia «*evidenzia come la soc. (omissis) Srl durante la verifica (...) ha dichiarato di non aver mai sottoscritto tali contratti.*» cfr. p.2 sentenza), senza realmente confrontarsi con le stesse nei motivi della decisione. Tali dichiarazioni, provenienti da autorevole fonte, il legale rappresentante della società, sono contenute nel p.v.c. e riportate in ricorso per compiuta autosufficienza, del seguente tenore: «*premetto che, se non erro, con la (omissis) Sas non abbiamo mai effettuato dei contratti di lavoro sia per la prestazione di servizio che per il noleggio di mezzi e in ogni caso non sono in grado di riferirvi (...)*».

- Al contrario, il giudice d'appello ha valutato unicamente gli elementi di prova documentali prodotte dalla contribuente nel processo, in particolare le fatture e i pagamenti, verbali di inizio e consegna lavori, contratti di subappalto. Al proposito va rammentato che *«In materia di deducibilità dei costi d'impresa, la derivazione dei costi da una attività che è espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività dell'impresa, come in caso di operazioni oggettivamente inesistenti per mancanza del rapporto sottostante, comporta il venir meno dell'indefettibile requisito dell'inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale, inerenza che è onere del contribuente provare, al pari dell'effettiva sussistenza e del preciso ammontare dei costi medesimi; tale ultima prova non può, peraltro, consistere nella esibizione della fattura, in quanto espressione cartolare di operazioni commerciali mai realizzate, né nella sola dimostrazione della 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.»* (Cass. Sez. 5 - , Sentenza n. 33915 del 19/12/2019, Rv. 656602 - 01).
- Orbene, dal momento che la CTR non si confronta con gli elementi di prova emergenti dal p.v.c., in particolare con le dichiarazioni del legale rappresentante della contribuente, potenzialmente decisive, la motivazione sul punto se non omessa dal momento che almeno nello svolgimento del fatto sia pure indirettamente vengono menzionate, certamente è insufficiente.
- La sentenza merita così di essere cassata con rinvio in relazione al profilo per il riesame del quadro probatorio, demandato al

giudice di appello, in diversa composizione, anche che per la liquidazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il secondo motivo di ricorso, nei limiti di cui in motivazione, rigettato il primo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR del Lazio, in diversa composizione, per ulteriore esame in relazione ai profili, e per il regolamento delle spese del presente giudizio di legittimità.

Roma, Così deciso in data 10 dicembre 2020

Il Presidente

Ernestino Luigi Bruschetta

