

38062-21



LA SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE  
QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto:  
processo tributario  
disconoscimento  
firma fattura

Composta da

Ettore Cirillo	-Presidente-	N.R.G. 15119/2015
Lucio Napolitano	-Consigliere -	Cron. 32062
Andreina Giudicepietro	-Consigliere rel.-	UC - 28/10/2021
Pasqualina A.P. Condello	-Consigliere-	
Francesco Federici	-Consigliere-	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 15119/2015 R.G. proposto da

(omissis) , rappresentato e difeso dall'avv. (omissis)  
(omissis) , presso cui elettivamente domicilia in (omissis)  
(omissis) ;

-ricorrente -

CONTRO

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *p.t.*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i cui uffici domicilia in Roma alla via dei Portoghesi, n. 12;

-controricorrente-

5707  
2024

avverso la sentenza n.1873/06/14 della Commissione tributaria regionale del Veneto, pronunciata in data 7 ottobre 2014, depositata in data 20 novembre 2014 e non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 28 ottobre 2021 dal consigliere Andreina Giudicepietro.

#### FATTI DI CAUSA

1. (omissis) ricorre con sei motivi avverso l'Agenzia delle entrate per la cassazione della sentenza n.1873/06/14 della Commissione tributaria regionale del Veneto, pronunciata in data 7 ottobre 2014, depositata in data 20 novembre 2014 e non notificata, che ha rigettato l'appello principale dell'ufficio e quello incidentale del contribuente, in controversia concernente l'impugnativa dell'avviso di accertamento per maggiori Irpef, Irap ed Iva riferite all'anno di imposta 2008.

2. La C.t.r., con la sentenza impugnata, riteneva che primi giudici avevano correttamente condiviso la presunzione dell'Agenzia delle entrate nel ritenere attribuibili al ricorrente le fatture emesse nell'anno 2008 e nel rilevare che in base all'art. 21 del d.P.R. n.633/72, istitutivo dell'imposta IVA, l'eventuale firma apposta sulle fatture dal soggetto emittente non può considerarsi requisito essenziale delle stesse.

I giudici di appello rilevavano che l'ufficio, oltre a contestare al contribuente i ricavi scaturenti dalla sommatoria delle fatture relative all'annualità 2008, aveva proceduto, ex artt. 41/bis d.P.R. n.600/73, 55 d.P.R. n.633/72 e 25 d.lgs. n.446/97, ad accertare ulteriori redditi sulla base di elementi e dati venuti comunque a sua conoscenza e, sulla base di presunzioni non necessariamente fornite dei requisiti di gravità precisione e concordanza scaturenti dalla sommatoria delle fatture emesse nell'anno di imposta 2007, aveva ritenuto che i redditi

da attribuire al contribuente per l'anno di imposta 2008 fossero almeno pari a quelli determinati per l'anno 2007.

La C.t.r., pur ritenendo legittimo l'avviso di accertamento a fronte dell'omessa dichiarazione dei redditi da parte di soggetto in possesso di partita IVA, indipendentemente dalla sostenuta totale estraneità ai fatti contestati da parte del contribuente in sede amministrativa e contenziosa, condivideva le argomentazioni dei primi giudici, laddove avevano delimitato la pretesa fiscale alla sole fatture riferite all'anno 2008.

Inoltre, la C.t.r. rilevava che la denuncia querela proposta dal contribuente nei confronti del Sig. (omissis) risultava essere stata ratificata presso la stazione CC di (omissis) in data 24 luglio 2013, epoca successiva alla sentenza di primo grado pronunciata in data 20/12/2012 e depositata in data 17/01/2013.

Secondo i giudici di appello, il contribuente, che fin dall'invito dell'Agenzia delle entrate aveva eccepito la sua totale estraneità alla vicenda, avrebbe potuto assumere nell'immediatezza tutte le iniziative necessarie a tutela dei suoi interessi nelle opportune sedi; inoltre, avrebbe avuto la possibilità di richiedere all'Agenzia delle entrate la documentazione relativa alla istituzione della partita IVA a lui intestata ed alla camera di commercio tutta la documentazione relativa alla ditta (omissis), di cui risultava titolare, nonché alle banche la verifica della riscossione degli assegni di cui risultava prenditore.

La C.t.r. riteneva che, in assenza di elementi istruttori forniti dal contribuente, i giudici di primo grado non avevano alcuna possibilità e tantomeno alcun obbligo di procedere a ulteriore istruttoria.

Infine la C.t.r. riteneva che tutte le altre problematiche sollevate dal contribuente in ordine alla sua totale estraneità all'intera vicenda non erano rilevanti, non sussistendo alcuna pregiudiziale dei

vicenda non erano rilevanti, non sussistendo alcuna pregiudiziale dei fatti in essa penalmente evidenziati con quanto oggi in discussione sotto il profilo fiscale e potendo il contribuente, a conclusione della vicenda in cui sosteneva essere stato solo vittima inconsapevole, agire in rivalsa nei confronti del soggetto che eventualmente fosse risultato colpevole di aver abusato della sua buona fede.

3. A seguito del ricorso, l'Agencia delle entrate resiste con controricorso.

Il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio del 28 ottobre 2021, ai sensi degli artt. 375, ultimo comma, e 380 bis 1, cod. proc. civ., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal d.l. 31.08.2016, n.168, conv. in legge 25 ottobre 2016, n.197.

Il ricorrente ha depositato memoria.

#### CONSIDERATO CHE:

1.1. Con il primo motivo, il ricorrente denuncia la violazione dell'art.1, comma 2, d.lgs. 31 dicembre 1992 n.546, 24 e 111 Cost., 132 cod. proc. civ., omessa, insufficiente, contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, nullità della sentenza.

Secondo il ricorrente la C.t.r., nel condividere le conclusioni dei primi giudici, non avrebbe motivato il proprio convincimento, senza in alcun modo considerare la documentazione prodotta dal contribuente, nonché la circostanza dell'avvenuto disconoscimento delle sottoscrizioni apposte alle fatture dallo stesso contribuente emittente, che ne aveva contestato anche il contenuto, adducendone la falsità.

Inoltre, la C.t.r non aveva tenuto conto delle richieste della documentazione relativa alla partita Iva ed alla ditta (omissis) (omissis), inviate dal contribuente agli uffici territorialmente competenti dell'Agencia delle entrate e rimaste senza

esito, né della richiesta al giudicante di emissione di un ordine di esibizione.

Anzi la C.t.r., nel ritenere che i primi giudici, in assenza di documentazione prodotta dal ricorrente, non avevano alcun obbligo di attivarsi in presenza di espresse istanze istruttorie del ricorrente, avrebbero violato i diritti costituzionali di difesa e dell'equo processo.

Con il secondo motivo, il ricorrente denuncia la violazione degli artt.214 e 216 cod. proc. civ., 2702 cod. civ., disconoscimento scrittura privata, omessa, insufficiente, contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia.

Il ricorrente deduce di aver tempestivamente disconosciuto, sia in primo grado, sia in appello, le sottoscrizioni apposte alle fatture sulle quali si basava l'accertamento (in particolare le fatture nn. 11, 14 e 20 del 2018), al fine di dimostrare la propria estraneità alla vicenda in esame ed alle prestazioni fatturate, che non avrebbe mai potuto eseguire, in quanto sfornito di uomini e mezzi.

Secondo il ricorrente, sebbene le fatture non richiedano la sottoscrizione del soggetto emittente ai fini della loro validità, una volta sottoscritte assumerebbero il valore di scrittura privata e potrebbero essere disconosciute dalla parte che le ha sottoscritte, salva la possibilità della controparte di richiedere la verificaione.

Nel caso di specie, non avendo l'Agenzia delle entrate richiesto la verificaione delle sottoscrizioni, il giudice di merito avrebbe dovuto ritenere le fatture inutilizzabili ai fini della decisione.

Con il quarto motivo, il ricorrente denuncia la violazione dell'art.2697 e 2698 cod. civ., l'utilizzo di documenti privi di qualsiasi valenza probatoria, la violazione degli artt.113 e 115 cod. proc. civ., in quanto l'avviso di accertamento si fonderebbe unicamente su documenti falsi, disconosciuti dal ricorrente.

Tali documenti sarebbero le fatture, mai emesse dal ricorrente e relative ad operazioni da questi mai eseguite, nonché le matrici degli assegni emessi a favore della ditta (omissis) (omissis)', che il ricorrente sostiene di non aver mai ricevuto ed incassato.

Con il quinto motivo, il ricorrente denuncia la violazione dell'art.2697 cod. civ., travisamento dei fatti ed onere della prova mai adempiuto da parte dell'Agenzia delle entrate.

Il ricorrente deduce di aver richiesto tutta la documentazione relativa alla ditta individuale (omissis) agli uffici di (omissis) dell'Agenzia delle entrate, senza ottenere alcuna risposta, e di aver richiesto un ordine di esibizione, mai disposto dal giudice di primo e secondo grado, di aver disconosciuto le firme apposte a suo nome sulle fatture e di aver presentato querela contro tale (omissis) , che lo avrebbe raggirato aprendo, a sua insaputa, una partita Iva a suo nome; contesta di aver mai richiesto la partita Iva, mai emesso le fatture, mai ricevuto ed incassato gli assegni e ritiene che la C.t.r. non abbia considerato le norme in tema di onere probatorio, decidendo sulla base di meri indizi.

Con il sesto motivo, il ricorrente denuncia la violazione dell'art.2697 cod. civ. e degli artt.115 e 116 cod. proc. civ., la mancanza della prova della partita Iva.

Il ricorrente sottolinea di essere del tutto estraneo alle vicende costitutive della ditta (omissis) nonché alle asserite attività poste in essere dalla suddetta ditta.

Tale ditta sarebbe stata costituita dal sig. (omissis) , raggirando il sig. (omissis) , tanto che quest'ultimo non aveva a disposizione alcun documento inerente alla (omissis)

(omissis) e non aveva mai emesso fatture con la partita IVA relativa alla ditta (omissis).

Il ricorrente ribadisce che, comunque, non era neppure in possesso dei mezzi per effettuare i lavori citati nelle fatture poste alla base della pretesa di pagamento avanzata da Agenzia delle Entrate, affermava che il giudice di appello avrebbe avuto l'onere di espletare un'adeguata istruttoria al fine di verificare con certezza la fondatezza delle pretese del fisco e che egli stesso di era adoperato per dar la prova delle proprie ragioni, avendo richiesto la documentazione all'Agenzia delle Entrate e poi l'ordine di esibizione al giudice.

1.2. I motivi, da esaminare congiuntamente perché connessi, sono infondati e vanno rigettati.

In primo luogo, sotto il profilo della denunciata nullità della sentenza per la totale carenza di motivazione, deve rilevarsi che, sebbene sintetica, la motivazione fornita dalla C.t.r. è effettiva ed idonea a palesare l'iter logico seguito dei giudici di appello, i quali hanno ritenuto che l'eventuale falsità della firma delle fatture non fosse rilevante, in quanto la stessa sottoscrizione dell'emittente non è requisito di validità delle fatture stesse, ex art. 21 d.P.R. n.633/1972.

Secondo la C.t.r., in presenza di fatture prodotte da diversi clienti del Sig. (omissis) ed in presenza dei relativi pagamenti (in un caso con assegno girato dallo stesso (omissis), in altri casi con le matrici dei relativi pagamenti con indicazione della ditta (omissis) (omissis) ) è legittimo ritenere da parte dell'Ufficio l'esistenza del rapporto sottostante, a nulla rilevando l'eventuale non autenticità della firma sulla fattura.

Pertanto, la C.t.r., dopo aver considerato che la sottoscrizione non costituiva un elemento essenziale ai fini della validità della fattura, ha evidentemente ritenuto che la provenienza della fattura dall'emittente poteva essere provata in altro modo e che, nella

specie, risultasse da molteplici elementi, quali l'indicazione del nome e della partita iva dell'emittente, la cessione e l'utilizzo della fattura da parte di terzi (aziende "normoformate", nei cui confronti non consta vi siano stati rilievi fiscali), l'emissione di assegni in favore dell'emittente per gli importi indicati nelle fatture, l'avvenuta riscossione degli assegni suddetti, per uno dei quali risultava la girata dello stesso ricorrente, l'inclusione dell'emittente nell'elenco clienti delle ditte cessionarie delle fatture.

Il ragionamento del giudice di appello appare condivisibile.

Invero, qualora la sottoscrizione delle fatture fosse stata apposta per quietanza, il suo disconoscimento non rilevarebbe ai fini della prova dell'esistenza dell'operazione economica, ma unicamente ai fini della prova dell'avvenuto pagamento (Cass. n. 17454/2006).

Se, invece, come sembra sostenere il ricorrente nel caso di specie, la firma era stata apposta al solo fine di attestare la provenienza della fattura, il disconoscimento della sottoscrizione, in mancanza di istanza di verifica, comporta unicamente che il giudice non possa ritenere la riconducibilità della fattura all'emittente sulla base della sottoscrizione disconosciuta.

Tuttavia, il giudice del merito, per valutare la riconducibilità al ricorrente delle operazioni contestate, ha tenuto presente l'intero quadro indiziario.

Nel caso di specie, risulta evidente che (omissis) risultava essere evasore totale, avendo del tutto omesso la dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2007 per cui, in deroga alla regola generale, l'Ufficio era abilitato a servirsi di qualsiasi elemento probatorio ai fini dell'accertamento del reddito, e, quindi, a determinarlo anche con metodo induttivo utilizzando presunzioni semplici prive dei requisiti di cui all'art. 38, comma 3, del D.P.R. n. 600/73.



Come ritenuto dalla C.t.r., sarebbe stato onere del ricorrente dimostrare la sua estraneità ai fatti, a fronte del rilascio di partita Iva per la ditta individuale intestata a nome del sig. (omissis) e del reperimento, a seguito di verifica presso aziende "normoformate", delle fatture attestanti le operazioni, cui corrispondevano le matrici degli assegni intestati alla ditta individuale del (omissis) (in un caso addirittura l'assegno risultava girato dallo stesso (omissis), che, peraltro, era inserito nell'elenco dei fornitori delle aziende verificate).

Invece, l'unico disconoscimento formale specificamente effettuato con il ricorso introduttivo dal contribuente riguarda le sottoscrizioni delle fatture, che, per quanto detto, può avere solo finalità limitate.

Non risulta il disconoscimento specifico e formale, fin dal ricorso introduttivo del primo grado di giudizio, della sottoscrizione della girata sull'assegno, ma solo una generica contestazione del ricorrente in ordine alla mancata riscossione di tutti gli assegni emessi in favore della ditta individuale a suo nome.

Pertanto, l'assenza di un disconoscimento tempestivo, specifico e formale, implica che la sottoscrizione per girata apposta sull'assegno possa ritenersi per riconosciuta.

Anche il fatto, dedotto dal ricorrente, di non aver eseguito le prestazioni di cui alle fatture, non essendo dotato di adeguata organizzazione, ove avesse avuto riscontro, non avrebbe comportato l'esonero dell'emittente, soggetto passivo dell'Iva, dall'obbligo di versare l'imposta dovuta sull'importo indicato in fattura.

Ai sensi dell'art. 21, comma 7, d.P.R. n.633/1972 <<7. Se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relativi sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per

l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura>>.

Dunque, sia pure ai limitati fini dell'Iva, l'emittente la fattura, in base al principio di cartolarità, è tenuto a versare l'imposta ivi liquidata; tale disciplina risulta conforme ai principi comunitari (secondo cui è debitore d'imposta chiunque indichi tale imposta in una fattura) e palesa una *ratio* di salvaguardia dell'interesse fiscale ad evitare possibili danni erariali determinati dalla possibilità apparente per il destinatario di operare la detrazione (CGCE C – 454/98) (vedi Cass. n.27685/2013, in motivazione).

Nel sostenere di aver fatto il possibile per adempiere all'onere probatorio posto a suo carico, il contribuente ha riprodotto in ricorso il testo di due missive, rimaste senza esito, che sostiene di aver inviato agli uffici locali dell'Agenzia delle entrate con la richiesta di trasmissione dei documenti relativi alla (omissis)

(omissis) e si duole del mancato accoglimento, da parte dei giudici di merito, della richiesta di esibizione della documentazione avanzata sia in primo, sia in secondo grado.

Secondo il ricorrente, l'ordine di esibizione sarebbe stato funzionale al disconoscimento della sottoscrizione dei documenti presenti presso l'Agenzia delle entrate e relativi al rilascio della partita Iva a suo nome.

Sotto tale profilo, il ricorrente lamenta la lesione del diritto di difesa, per il fatto che il giudice non abbia disposto l'esibizione della documentazione bancaria e contabile, come da lui richiesto, ai fini di poterla disconoscere.

Questa Corte ha più volte affermato che << nel processo tributario, in forza del rinvio operato dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 alle norme del codice di procedura civile, trova applicazione l'istituto di cui all'art. 214 c.p.c. e segg., con la

conseguenza che, in presenza del disconoscimento della firma - la cui tempestività deve valutarsi con riferimento alla proposizione del ricorso con cui è impugnato l'atto impositivo fondato sulla scrittura privata - il giudice ha l'obbligo di accertare l'autenticità delle sottoscrizioni, altrimenti non utilizzabili ai fini della decisione, ed a tale accertamento procede ove ricorrano le condizioni per l'esperimento della procedura di verifica, attivando, in caso positivo, i poteri istruttori nei limiti delle disposizioni speciali dettate per il contenzioso tributario. (Nella specie, la S.C., in applicazione del principio, ha ritenuto tardivo il disconoscimento della firma per girata apposta su un assegno effettuato solo in sede di udienza di trattazione)>>(Cass.Sez. 5 , Ordinanza n. 13333 del 17/05/2019; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 7355 del 31/03/2011).

In particolare, come questa Corte ha già rilevato (cfr. Cass. ord. n. 33506/2018), a seguito della soppressione del terzo comma dell'art.7 d.lgs. n.546/1992, al giudice tributario è consentito ordinare l'esibizione dei documenti, ai sensi dell'art.210 cod. proc. civ., quando è impossibile acquisire altrimenti la prova, come nel caso in cui una parte non possa conseguire i documenti in possesso dell'altra, ovvero in situazioni di oggettiva incertezza, al fine di integrare gli elementi istruttori in atti, non potendo invece essere ordinata d'ufficio l'esibizione di documenti di una parte o di un terzo, quando l'interessato può di propria iniziativa acquisirne una copia e produrla in causa.

Tuttavia, nel caso di specie, deve rilevarsi che il ricorrente, anche per il principio di vicinanza della prova, al fine di dimostrare la sua estraneità ai fatti, avrebbe potuto richiedere alle banche la documentazione relativa ai pagamenti effettuati a mezzo assegni emessi in favore della ditta individuale a lui intestata.

Con riferimento, invece, alla documentazione relativa al rilascio della partita Iva (a suo dire richiesta da terzi a sua insaputa), il contribuente avrebbe potuto, in caso di inerzia o diniego degli uffici competenti, far valere il proprio diritto di accesso agli atti.

In particolare, sull'accesso amministrativo ai documenti fiscali (come previsto dagli artt. 22 e seguenti della legge 7 agosto 1990, n. 241 e successive modificazioni e integrazioni), una recente decisione del Consiglio di Stato (Adunanza Plenaria del 25.09.2020 n. 19) ha chiarito che occorre tenere distinti i diversi strumenti dell'accesso documentale difensivo nei confronti della pubblica amministrazione, quale protezione accordata all'interesse sostanziale alla conoscenza, ed i poteri istruttori, riconosciuti al giudice civile, di adottare ordini di esibizione ex artt. 210, 211, cod. proc. civ. oppure di formulare richieste di informazioni alla pubblica amministrazione ex art. 213, cod. proc. civ. , subordinati alla duplice valutazione della conclusione e della rilevanza dello specifico mezzo di prova.

Come è stato osservato da autorevole dottrina, alla luce del quadro normativo processualcivile, al potere istruttorio di adottare ordini di esibizione ex artt. 210, 211, cod. proc. civ. oppure di formulare richieste di informazioni alla pubblica amministrazione ex art. 213, cod. proc. civ. deve attribuirsi natura sussidiaria e residuale rispetto alla possibilità, pratica o giuridica, che la parte abbia di procurarsi da sé, fuori dal processo (quindi anche attraverso lo strumento dell'accesso documentale difensivo di cui all'art. 24, co. 7, legge n. 241/1990), le prove precostituite idonee a dimostrare i fatti da essa allegati, in quanto i menzionati poteri processuali non possono essere esercitati per supplire al mancato assolvimento dell'onere della prova a carico della parte istante.

Deve, dunque ribadirsi che la discrezionalità del potere officioso del giudice di ordinare alla parte o ad un terzo, ai sensi degli artt. 210

e 421 cod. proc. civ., l'esibizione di un documento sufficientemente individuato, non potendo sopperire all'inerzia delle parti nel dedurre i mezzi istruttori, rimane subordinata alle molteplici condizioni di ammissibilità di cui agli artt. 118 e 210 e 94 disp. att. cod. proc. civ., ricollegandosi tale discrezionalità alla necessità dell'acquisizione del documento ai fini della prova di un fatto.

Tanto che, con recenti pronunce di questa Corte, si è affermato che, <<in tema di poteri istruttori del giudice, l'emanazione di ordine di esibizione è discrezionale e la valutazione di indispensabilità non deve essere neppure esplicitata; ne consegue che il relativo esercizio è svincolato da ogni onere di motivazione e il provvedimento di rigetto dell'istanza non è sindacabile in sede di legittimità, neppure sotto il profilo del difetto di motivazione, trattandosi di strumento istruttorio residuale, utilizzabile soltanto quando la prova dei fatti non possa in alcun modo essere acquisita con altri mezzi e l'iniziativa della parte istante non abbia finalità esplorativa>> (Cass. n.27142/2021).

2.1. Con il terzo motivo, il ricorrente denuncia la violazione dell'art.295 cod. proc. civ., per la mancata sospensione del processo essendovi la pregiudiziale penale.

Secondo il ricorrente, vista la denuncia - querela presentata in data 24/7/2013, nella quale il sig. (omissis) sosteneva di essere stato raggirato da tale (omissis), che avrebbe aperto, a sua insaputa, una partita Iva a suo nome, il giudice di appello avrebbe dovuto sospendere il giudizio in attesa della definizione del procedimento penale.

Anche tale motivo è infondato, in quanto, la semplice presentazione della denuncia di fatti penalmente rilevanti (nel caso di specie presentata dal ricorrente dopo la sentenza di primo grado sfavorevole al contribuente, come rilevato dal giudice di appello)

determina solo l'inizio della fase di indagine che può eventualmente sfociare in un procedimento giudiziario.

In conclusione il ricorso va complessivamente rigettato ed il ricorrente va condannato al pagamento delle spese in favore della controricorrente, secondo la liquidazione effettuata in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente a pagare all'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 5.600,00, a titolo di compenso, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115/2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1-*bis* del citato art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il giorno 28 ottobre 2021.

Il Presidente  
(Ettore Cirillo)

DEPOSITATO IN CANCELLERIA



2 DIC 2021  
IL CANCELLIERE ESPERTO  
Vincenzo Pio Massimiliano Giambarresi

IL CANCELLIERE ESPERTO  
Vincenzo Pio Massimiliano Giambarresi