



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta da

Oggetto: tributi –
prestazioni
oggettivamente
inesistenti

Ernestino Luigi Bruschetta	Presidente -	
Giuseppe Fuochi Tinarelli	Consigliere -	R.G.N. 13984/2015
Tania Hmeljak	Consigliere -	
Francesco Federici	Consigliere -	CC 13/09/2022
Filippo D'Aquino	Consigliere Rel. -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 13984/2015 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. (omissis)), in persona del
Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura
Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei
Portoghesi, 12

– *ricorrente* –

contro

AZIENDE AGRICOLE (omissis) **S.r.l.** (C.F.
(omissis)), in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
(omissis) rappresentati e
difesi dall'Avv. (omissis) e dall'Avv. (omissis) in
virtù di procura a margine del controricorso, elettivamente domiciliati



presso lo studio di quest'ultimo in

(omissis)

– *controricorrenti* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia, n. 215/11/15 depositata in data 30 gennaio 2015

Udita la relazione svolta dal Consigliere Filippo D'Aquino nella camera di consiglio del 13 settembre 2022.

RILEVATO CHE

1. La società contribuente AZIENDE AGRICOLE (omissis)

S.r.l. ha impugnato tre avvisi di accertamento, relativi ai periodi di imposta 2007, 2008, 2009, con cui veniva rettificato il reddito di impresa e venivano recuperate IRES, IRAP e IVA. L'avviso traeva origine da un PVC, nel corso del quale si accertavano costi indeducibili derivanti da fatture di acquisto di prodotti vitivinicoli (uva e mosto) - di cui € 485.354,66 afferenti a due fatture dell'impresa individuale « (omissis) » ritenute relative ad operazioni oggettivamente inesistenti - e si accertava, inoltre, l'omissione di ritenute alla fonte in relazione agli emolumenti corrisposti a una lavoratrice non regolarizzata. Analogo avviso di accertamento veniva notificato al socio unico (omissis) per i maggiori redditi da partecipazione, anch'esso oggetto di impugnazione.

2. La CTP di Bari ha parzialmente accolto i ricorsi riuniti in relazione al recupero di alcuni costi per € 387.139,00 ai fini IRES e IRAP, in quanto relativi a operazioni soggettivamente inesistenti, su conforme proposta conciliativa formulata dall'Ufficio.

3. La CTR della Puglia, con sentenza in data 30 gennaio 2015, ha accolto l'appello dei contribuenti. Con riferimento agli acquisti per operazioni oggettivamente inesistenti, il giudice di appello ha ritenuto – ai fini della deducibilità dei costi - raggiunta la prova contraria



dell'esistenza delle operazioni sottostanti l'emissione delle fatture, ciò risultando dalla contabilità della contribuente, nonché dalle dichiarazioni rese dagli autotrasportatori relative a carico, trasporto e scarico dei prodotti, nonché dai documenti di trasporto. Considerate, pertanto, le operazioni come soggettivamente inesistenti, il giudice di appello ha ritenuto provata la buona fede della società contribuente ai fini della detrazione IVA. Quanto alla ripresa per ritenute non operate e non versate, il giudice di appello ha ritenuto non raggiunta la prova da parte dell'Ufficio, ritenendo non credibili le dichiarazioni della lavoratrice circa la sussistenza di un rapporto di lavoro subordinato.

4. Propone ricorso per cassazione l'Ufficio, affidato a sette motivi; resistono con controricorso i contribuenti.

CONSIDERATO CHE

1.1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., violazione dell'art. 57 d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nella parte in cui il giudice di appello avrebbe accolto domande non introdotte tempestivamente con il ricorso ma tardivamente in grado di appello, attinenti alla nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione per mancata allegazione del PVC. Deduce, inoltre, novità circa la domanda di riqualificazione degli acquisti effettuati quali operazioni soggettivamente inesistenti, la contestazione relativa alle ritenute omesse per i periodi di imposta 2007 e 2008, circa la non debenza delle sanzioni per obiettive condizioni di incertezza e circa l'applicazione del cumulo giuridico.

1.2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., violazione dell'art. 99 cod. proc. civ. e dell'art. 21, primo comma, d. lgs. n. 546/1992, nella parte in cui la sentenza ha ritenuto di rilevare di ufficio alcune eccezioni riservate alla parte. Osserva il ricorrente che la statuizione del giudice di appello – riferita secondo il ricorrente alla pronuncia relativa alle



domande proposte per la prima volta in appello indicate nel superiore motivo («*domande indicate nel motivo che precede*») – violerebbe il principio della domanda, in quanto non si tratterebbe di eccezioni in senso lato ma di domande nuove.

1.3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3 e 4, violazione dell'art. 36, comma 2, n. 4, c. lgs. n. 546/1992 e dell'art. 2709 cod. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto assolta la prova contraria dei contribuenti circa l'esistenza delle operazioni sottostanti in base alla documentazione contabile della società contribuente (Registri), alle dichiarazioni degli autotrasportatori e ai documenti di trasporto. Con riferimento alle scritture contabili, parte ricorrente osserva che tali scritture possono fare prova contro l'imprenditore e non anche a suo favore e, in ogni caso, non possono essere poste a fondamento della prova contraria ove vengano contestate operazioni oggettivamente inesistenti. Deduce inoltre, quanto alle dichiarazioni degli autotrasportatori, che dal loro contenuto si ricaverebbe che, in alcuni casi, gli autotrasportatori avrebbero negato di avere effettuato il trasporto, disconoscendo le firme o negando l'esecuzione della prestazione di trasporto. Quanto, infine, ai documenti di trasporto, essi non potrebbero - secondo parte ricorrente - essere utilizzati ai fini della prova di operazioni oggettivamente inesistenti, anche perché sarebbero oggetto di disconoscimento da parte dei firmatari. Censura, inoltre, parte ricorrente, sotto il profilo della apparenza della motivazione, l'accertamento secondo cui sarebbe stata accertata l'esistenza dell'impresa individuale « (omissis) », nonché l'accertamento relativo alla buona fede del contribuente. Contesta, infine, l'accertamento dell'insussistenza di un rapporto di lavoro subordinato, fondata su documentazione extracontabile e su dichiarazioni di terzi.



1.4. Con il quarto motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 4 e 5, cod. proc. civ., violazione dell'art. 2700 cod. civ., nonché omesso esame di fatti decisivi oggetto di discussione tra le parti. Il ricorrente osserva come l'originaria contestazione dell'Ufficio riguardasse l'inesistenza oggettiva delle operazioni sottostanti, motivata dall'assenza di struttura organizzativa dell'impresa individuale emittente (tenuto conto della capacità di stoccaggio dell'emittente e dei corrispondenti acquisti di prodotti vitivinicoli), circostanze in fatto del tutto omesse da parte del giudice di appello e accertate in sede di PVC, asseritamente aventi valore fidefacente, al pari di alcune dichiarazioni di terzi relative alla non operatività dell'emittente.

1.5. Con il quinto motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., violazione degli artt. 19 e 21 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e degli artt. 2727 e ss. cod. civ., nella parte in cui il giudice di appello ha ritenuto raggiunta la prova della esistenza delle operazioni sottostanti, trascurando gli elementi di prova adottati dall'Ufficio, il che costituirebbe adeguato corredo probatorio di natura indiziaria, idoneo a ritenere che le operazioni fossero oggettivamente inesistenti e, in altri casi, soggettivamente inesistenti.

1.6. Con il sesto motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5 cod. proc. civ., omesso esame di fatti decisivi, nella parte in cui la sentenza di appello ha ritenuto insussistente un rapporto di lavoro subordinato non regolarizzato, in relazione al quale erano state accertate le ritenute non operate e non versate, riproponendo alcune circostanze di fatto che avrebbero potuto comportare un diverso giudizio.

1.7. Con il settimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione dell'art. 39 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, osservando come le circostanze di fatto



menzionate al superiore motivo sarebbero idonee ad assolvere la prova da parte dell'Ufficio.

2. I primi due motivi, i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono inammissibili in relazione alla deduzione relativa alle domande di nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione e alla non debenza delle sanzioni, in quanto i motivi non si confrontano con la *ratio decidendi* della sentenza impugnata. Come correttamente rilevato da parte controricorrente, le menzionate questioni non sono state oggetto di decisione nella sentenza impugnata, la prima non esaminata per effetto dell'esame della domanda dei contribuenti nel merito (e quindi rimasta assorbita) e la seconda rimasta assorbita dall'accoglimento nel merito della domanda in relazione ai tributi.

3. I motivi sono, invece, infondati quanto alla questione della riqualificazione degli acquisti effettuati quali operazioni soggettivamente inesistenti e alle contestazioni relative alle omesse ritenute, in quanto questioni che avevano fatto ingresso nel processo sin dal primo grado. Emerge, difatti, dalla sentenza impugnata che i ricorrenti avevano dedotto sin dal primo grado di giudizio che vi era stata contestazione dei presupposti relativi alle operazioni soggettivamente inesistenti (*«non può essere negato al concessionario in buona fede l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta allorquando non sia stata accertata altresì una condotta fraudolenta dello stesso»*) e alle ritenute non operate (*«l'illegittimità dell'avviso di accertamento per assoluta infondatezza del rilievo relativo alla corresponsione di compensi di lavoro»*). Una volta introdotta la contestazione relativa alla natura di operazioni soggettivamente inesistenti e alle conseguenze ai fini impositivi, la deduzione in appello della qualificazione di alcune operazioni come soggettivamente inesistenti e la contestazione relativa al rapporto di



lavoro non regolarizzato (in considerazione che per gli esercizi 2007 – 2008 il coniuge della presunta lavoratrice era in servizio come custode) costituiscono mera difesa, volte a contestare la inefficacia dimostrativa degli elementi probatori dedotti dalla controparte e che, senza introdurre nuove circostanze di fatto, né ampliando il *thema decidendum*, si limitano a prospettare una ricostruzione della fattispecie concreta contraria a quella che ha inteso prospettare l'Ufficio (*ex multis* Cass., Sez. V, 26 maggio 2021, n. 14567).

4. Il terzo, il quarto e il quinto motivo, possono essere esaminati congiuntamente in quanto attinenti alla prova dell'esistenza oggettiva delle operazioni e sono fondati nei termini che seguono. La CTR ha ritenuto raggiunta la prova dell'esistenza delle operazioni sottostanti valutando, oltre al contenuto delle dichiarazioni di terzo e dei documenti di trasporto, anche la contabilità (Registri) della società contribuente. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, una volta che l'Amministrazione finanziaria dimostri, anche mediante presunzioni semplici, l'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA e/o della deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate. Tuttavia, tale onere non può 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., Sez. V, 18 ottobre 2021, n. 28628; Cass., Sez. V, 19 dicembre 2019, n. 33915; Cass., Sez. V, 5 luglio 2018, n. 17619). Trattandosi, difatti, di operazioni asseritamente prive di inerenza, la mera annotazione in contabilità delle suddette fatture non può costituire elemento dirimente al fine dell'assolvimento della prova contraria (Cass., Sez. V, 5 novembre 2014, n. 23550).



5. Tale giurisprudenza è in linea con l'argomento secondo cui i libri e le scritture contabili possono fare prova contro l'imprenditore e non a favore, sempre che non venga scisso il contenuto delle scritture nel loro complesso (art. 2709 cod. civ.). L'annotamento nel registro IVA acquisti di una fattura asseritamente fittizia, quale rilevazione contabile di secondo grado (annotazione della fattura), non può, del resto, attribuire valore di prova all'operazione sottostante ove tale operazione venga fondata su un documento, la fattura, essa stessa priva di valore probatorio (Cass., Sez. VI, 6 luglio 2022, n. 21362; Cass., Sez. VI, 10 giugno 2021, n. 16430; Cass., Sez. V, 28 febbraio 2017, n. 5079; Cass., Sez. V, 11 febbraio 2009, n. 3305), in quanto riprodotto di un documento creato allo scopo di far apparire come esistente un'operazione meramente cartolare. La sentenza non si è attenuta a tali principi e va, pertanto, cassata, onerandosi il giudice del rinvio della rivalutazione dell'inesistenza dell'operazione sottostante alla luce degli elementi addotti dalle parti, senza tener conto delle rilevazioni contabili della società contribuente.

6. Inammissibile è, invece, la deduzione relativa alla valutazione, contenuta nel terzo motivo, dei documenti di trasporto e alle dichiarazioni degli autotrasportatori, in quanto il ricorrente intende giungere a un riesame del contenuto del materiale probatorio, non deducibile con il vizio di violazione di legge o di nullità della sentenza, bensì sotto il profilo dell'omesso esame di fatto decisivo, in quanto il giudizio di legittimità si ridurrebbe a una rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito quale terzo grado di merito (Cass., Sez. VI, 4 luglio 2017, n. 8758; Cass., Sez. I, 5 febbraio 2019, n. 3340; Cass., Sez. I, 14 gennaio 2019, n. 640; Cass., Sez. I, 13 ottobre 2017, n. 24155; Cass., Sez. V, Sez. 5, 4 aprile 2013, n. 8315).

7. Infondata è, infine, la censura per insufficiente motivazione, essendo il vizio di omessa motivazione deducibile solo in caso di



manca assoluta di motivazione, tale da rendere incomprensibile il percorso logico seguito dal giudice (Cass., Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053).

8. Il sesto motivo è inammissibile, in quanto il ricorrente non fornisce alcun giudizio di decisività circa i fatti dedotti nel motivo (il fatto che la pretesa dipendente abitasse in un immobile aziendale adibito a casa del custode a titolo gratuito e che la medesima avesse «aperto la sbarra» ai verificatori).

9. Ugualmente inammissibile è il settimo motivo, in quanto avente ad oggetto la revisione del giudizio decisorio, rimesso al giudice del merito.

10. Il ricorso va, pertanto, accolto in relazione al terzo, al quarto e al quinto motivo, nei termini di cui in motivazione, cassandosi la sentenza impugnata con rinvio al giudice *a quo* per la rivalutazione della inesistenza oggettiva delle operazioni sottostanti, nonché per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P. Q. M.

La Corte accoglie il terzo, il quarto e il quinto motivo per quanto in motivazione, rigetta nel resto il ricorso; cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla CTR della Puglia, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, in data 13 settembre 2022

Il Presidente
Ernestino Luigi Bruschetta

