

Civile Ord. Sez. 5 Num. 36500 Anno 2022
Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI
Relatore: LEUZZI SALVATORE
Data pubblicazione: 13/12/2022



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 7250/2014 R.G. proposto da:
AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliato in ROMA VIA
DEI PORTOGHESI 12, presso lo studio dell'avvocato AVVOCATURA
GENERALE DELLO STATO . (ADS80224030587) che lo rappresenta
e difende

-ricorrente-

contro

MARRELLI GAETANO, elettivamente domiciliato in ROMA VIA COLA
DI RIENZO N.111, presso lo studio dell'avvocato AZZARO ANDREA
MARIA (ZZRNRM63C30C351A) che lo rappresenta e difende

-controricorrente-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. POTENZA n. 20/2013 depositata il 01/02/2013.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 12/07/2022 dal Consigliere SALVATORE LEUZZI.

FATTI DI CAUSA

La CTP di Potenza accoglieva il ricorso di Gaetano Marrelli avverso l'avviso di accertamento mediante il quale, con riferimento all'anno 2005, l'Agenzia procedeva al recupero dei maggiori importi dovuti a titolo di Irpef, Irap e Iva, escludendo la deducibilità di parte costi sostenuti.

La CTR della Basilicata rigettava il successivo appello erariale.

Il ricorso erariale è affidato a quattro motivi, al quale resiste il contribuente.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo di ricorso si assume la violazione e falsa applicazione dell'articolo 36 DLGS numero 546 del 1992 in rapporto all'articolo 360 n. 4 CPC, difettando la sentenza "*della benché minima autonoma motivazione*".

Con il secondo motivo si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'articolo 36 DLGS numero 546 del 1992 e l'omessa motivazione ex articolo 360 n. 5 CPC, insistendo sulla totale carenza di motivazione, stante l'impossibilità di risalire all'*iter* è logico seguito dal giudice del gravame al fine di confermare la sentenza di prime cure.

I primi due motivi, investendo entrambi il profilo della motivazione, appaiono suscettibili di trattazione congiunta, che ne rivela l'infondatezza.

La CTR esprime una motivazione dalla quale è perspicuamente evincibile la *ratio decidendi* della sentenza. Detta motivazione si sostanzia nell'affermazione, per quanto giuridicamente inesatta, secondo cui siccome i lavori concessi in subappalto erano stati

realizzati, una parte dei costi si prestava ad essere forzatamente riconosciuta, ancorché la subappaltatrice fosse una società fittizia, ritenendo la CTR, in virtù di un ragionamento non particolarmente lineare, che solo una parte della fatturazione fosse fittizia a sua volta.

La motivazione resa dai giudici d'appello non scende al di sotto della soglia del c.d. "minimo costituzionale", giovando richiamare l'orientamento di questa Corte in base al quale *"In seguito alla riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012, non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica del rispetto del «minimo costituzionale» richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost., che viene violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni inconcilianti, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile, purché il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali"* (Cass. n. 7090 del 2022; Cass. n. 22598 del 2018).

Non risulta neppure violato l'art. 36 D.Lgs. n. 546 del 1992, posto che la sentenza non è affatto priva dell'illustrazione delle censure mosse dall'appellante alla decisione di primo grado – sulle quali la decisione anzi ampiamente si diffonde – e delle considerazioni che hanno indotto la commissione a disattenderle. La CTR lascia comprendere con sufficiente chiarezza sia il *thema decidendum*, sia le ragioni poste a fondamento della decisione.

Con il terzo motivo di ricorso si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'articolo 33 DPR n. 600 del 1973 e dell'articolo 52 DPR numero 633 del 1972, in rapporto all'articolo 360 n. 3 CPC,

per non avere il contribuente ritualmente esibito la documentazione della quale si è tenuto conto.

Il motivo è infondato.

Parte ricorrente adduce il rifiuto interposto dalla contribuente, senza tuttavia chiarire la modalità in cui esso si sarebbe estrinsecato e senza collocarla temporalmente la circostanza del rifiuto, quindi senza provare i presupposti applicativi dell'art. 33 d.P.R. n. 600 del 1973 evocato.

Giova rilevare che in tema di accertamento tributario, occorre distinguere l'ipotesi in cui l'amministrazione finanziaria richieda al contribuente documenti mediante questionario, ai sensi dell'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 in materia di imposte dirette, ovvero dell'art. 51 d.P.R. n. 633 del 1972, in materia di IVA, da quella avanzata nel corso di attività di accesso, ispezione o verifica ex art. 33 d.P.R. n. 600 cit., quanto all'imposizione reddituale ed ex art. 52 del d.P.R. n. 633 cit., quanto all'IVA, poiché - ferma restando la necessità, in ogni ipotesi, che l'amministrazione dimostri che vi era stata una puntuale indicazione di quanto richiesto, accompagnata dall'espresso avvertimento circa le conseguenze della mancata ottemperanza - nel primo caso, il mancato invio nei termini concessi della suindicata documentazione equivale a rifiuto, con conseguente inutilizzabilità della stessa in sede amministrativa e contenziosa, salvo che il contribuente non dichiari, all'atto della sua produzione con il ricorso, che l'inadempimento è avvenuto per causa a lui non imputabile, della cui prova è, comunque, onerato; nel secondo caso, invece, la mancata esibizione di quanto richiesto ne preclude la valutazione a favore del contribuente solo ove si traduca in un sostanziale rifiuto di rendere disponibile la documentazione, incombendo la prova dei relativi presupposti di fatto sull'amministrazione finanziaria (Cass. n. 16756 del 2021). Nella specie l'Amministrazione non ha dimostrato la sussistenza di alcuno dei presupposti alla base

dell'operatività delle norme sul rifiuto, il che esclude in radice l'accogliibilità della censura.

Con il quarto motivo si contesta la violazione del principio dell'onere della prova avuto riguardo all'articolo 2697 CC e dell'articolo 39 DPR 600 del 1973 in relazione dell'articolo 360 n. 3 CPC, per non avere la CTR approfonditamente valutato l'attitudine di tutti gli elementi acquisiti nessuno escluso nella considerazione della fondatezza della pretesa impositiva.

È fondato il quarto motivo di ricorso, avuto riguardo – segnatamente – alla denunciata violazione dell'art. 2697 c.c. Il soggetto che aveva ricevuto in subappalto i lavori era (pacificamente) una "cartiera", la quale in assenza di struttura imprenditoriale è presuntivamente dimostrato non avesse eseguito alcun lavoro. Spettava pertanto al contribuente dare la prova contraria, invero non fornita, dell'esistenza delle operazioni. La circostanza che i lavori di cui al subappalto fossero stati eseguiti, se del caso evidentemente da altri, non fa venire meno che le operazioni fatturate dalla società fittizia fossero inesistenti e che, dunque, per tali operazioni l'Iva fosse stata dal contribuente, indebitamente detratta.

Questa Corte ha più volte evidenziato che In tema di 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 si 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. n. 9851 del 2018; Cass. n. 27566 del 2019). In buona sostanza, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti l'amministrazione finanziaria ha l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore ma anche la consapevolezza del destinatario che la transazione si inseriva in una operazione rivolta all'evasione dell'imposta, ossia che egli disponeva di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente; incombe invece sul contribuente la prova contraria di aver agito nell'assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, 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 (v. *ex multis* Cass. n. 24471 del 2022; v. anche Cass. n. 15369 del 2020 e Cass. n. 5873 del 2019).

Il ricorso va accolto, in ultima analisi, in relazione al quarto motivo, disattese le altre censure. La causa va rimessa alla CTR della Basilicata per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il quarto motivo del ricorso, rigettati gli altri. Cassa le sentenza impugnata. Rinvia per un nuovo esame e per la

regolazione delle spese del giudizio alla Commissione Tributaria Regionale della Basilicata in diversa composizione.
Così deciso in Roma, il 12/07/2022.