



Civile Ord. Sez. 5 Num. 17945 Anno 2022

Presidente: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE

Relatore: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE
REPUBBLICA ITALIANA

Data pubblicazione: 01/06/2022

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Giuseppe FUOCHI TINARELLI

- Presidente Rel. -

Tania HMELJAK

- Consigliere -

CC – 05/05/2022

Filippo D'AQUINO

- Consigliere -

Andrea Antonio SALEMME

- Consigliere -

Valeria PIRARI

- Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ordinanza

sul ricorso iscritto al n. 3556/2015 R.G. proposto da

Gialtas Costruzioni Srl, rappresentata e difesa dall'Avv. Giuseppe Ciaramella, con lui elettivamente domiciliata presso l'Avv. Pierpaolo Bagnasco in Roma via Donatello n. 71, giusta procura speciale a margine del ricorso;

– *ricorrente* –

contro

Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania n. 6817/51/14, depositata il 4 luglio 2014.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 5 maggio 2022 dal Consigliere Giuseppe Fuochi Tinarelli.

RILEVATO CHE

Gialtas Costruzioni Srl impugna per cassazione, con sette motivi, la sentenza della CTR in epigrafe che, confermando la decisione della CTP

Oggetto: Operazioni
oggettivamente inesistenti

copie non ufficiale
Firmato Da: PANACCHIA ISABELLA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 20e9590867d1eca7432a8d4e2eac08a5
Firmato Da: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 628e54b7a2ec27484a9e3e354c04a67bf5





di Napoli, aveva rigettato il ricorso avverso l'avviso di accertamento per Iva, Ires e Irap per l'anno 2007, con cui l'Agenzia delle entrate aveva contestato l'esecuzione di operazioni oggettivamente inesistenti, aveva ripreso a tassazione i maggiori ricavi per l'omessa fatturazione di forniture a favore dell'Azienda Ospedaliera Cardarelli, di lavori di manutenzione a favore di Autostrade Meridionali Spa, di opere per il Comune di Aversa, nonché, in relazione agli esiti degli accertamenti bancari, disconosciuto costi perché non di competenza.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

CONSIDERATO CHE

1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 8, comma 1, d.l. n. 16 del 2012, 109 tuir, 39 d.P.R. n. 600 del 1973, nonché degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c.; denuncia, inoltre, ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c., omessi esame e pronuncia e violazione dell'art. 112 c.p.c.; denuncia, altresì, ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c., omessi esame e valutazione delle prove e violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c.

La contribuente lamenta, in particolare, il mancato riconoscimento dei costi, la cui deducibilità deve essere riconosciuta anche in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, neppure avendo esaminato la relativa domanda della parte.

Rileva, inoltre, che, in relazione all'entità del reddito imponibile contestato dall'Ufficio, la CTR avrebbe dovuto riconoscere, in via presuntiva, i costi in quanto effettivamente sostenuti dalla società.

1.1. Il motivo è inammissibile sia per il cumulo delle censure (per *error in iudicando*, *in procedendo* e vizi motivazionali, attingendo la stessa valutazione delle prove operata dal giudice di merito) tra loro inestricabilmente intrecciate, sia perché non coglie la *ratio* della decisione impugnata avendo la CTR accertato che la contestazione aveva ad oggetto operazioni oggettivamente inesistenti (ossia mai





avvenute, da cui l'inesistenza anche dei costi), rispetto alle quali è estranea la disciplina di cui all'art. 8, comma 1, d.l. n. 16 del 2012, che riguarda la diversa ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti (ossia, effettuate ma con un diverso soggetto, da cui la rilevanza dei relativi costi purché inerenti all'attività svolta) (v. anche Cass. n. 33915 del 19/12/2019).

In evidenza, quindi, non sussiste alcuna omessa pronuncia.

La deduzione su una asserita incidenza e rilevanza dell'entità del reddito imponibile a favore dell'effettivo sostenimento dei costi è, poi, meramente ipotetica e indeterminata e, in evidenza, mira ad ottenere un nuovo riesame del merito, non consentito in sede di legittimità.

2. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione degli artt. 39, primo e secondo comma, d.P.R. n. 600 del 1973, 54 e 55 d.P.R. n. 633 del 1972, 2697, 2727, 2729 c.c. per aver la CTR ritenuto legittima la ripresa per omessi ricavi alla luce della verifica del conto cassa e degli accertamenti bancari, risolvendosi in una motivazione contraddittoria rispetto al disconoscimento dei costi per le operazioni inesistenti.

2.1. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione degli artt. 42, secondo comma, d.P.R. n. 600 del 1973, 56, quinto comma, d.P.R. n. 633 del 1973; denuncia, inoltre, ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c., violazione dell'art. 112 c.p.c., nonché violazione degli artt. 132, secondo comma, n. 4, c.p.c. e 36 n. 4 d.lgs. n. 546 del 1992 per aver la CTR argomentato sulle complessive risultanze verificate dal conto cassa ancorché l'Ufficio avesse proceduto alla contestazione unicamente con riguardo all'importo del giroconto contabile di € 448.555,86, sicché l'ulteriore scrittura contabile relativa a € 823.345,96 non poteva fondare la decisione, da cui la mera apparenza della motivazione.





2.2. Il quarto motivo denuncia, nuovamente, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., 39, primo e secondo comma, d.P.R. n. 600 del 1973, 54 e 55 d.P.R. n. 633 del 1972, 109 tuir, 2697, 2727, 2729 c.c. per non aver la CTR considerato che le scritture contabili avevano un rilievo solo finanziario e non economico, ossia in funzione della quadratura contabile delle operazioni contestate come oggettivamente inesistenti, sicché, in tale prospettiva, o non rilevavano per la determinazione di maggiori ricavi ovvero, se le operazioni dovevano essere considerate come soggettivamente inesistenti, dovevano essere riconosciuti i costi.

2.3. I motivi, da esaminare unitariamente per connessione logica, sono infondati e al limite dell'inammissibile.

2.4. Dall'esame della cassa contanti, come rilevato dalla CTR, emergevano due operazioni: un giroconto contabile di 448.555,86 euro ed una scrittura (denominata "diversi") di 823.345,96 euro, entrambe datate al 31/12/2007.

Rispetto alla prima, peraltro, le risultanze bancarie evidenziavano l'assenza di ogni operazione; la seconda, che attesterebbe pagamenti per oltre 800.000,00 euro in contanti, era, a sua volta, rimasta priva di ogni riscontro.

Orbene, tali indicazioni, provenienti dalla contabilità della contribuente e confortate dai riscontri bancari operati dall'Ufficio, sono state oggetto di specifica valutazione da parte della CTR, che ne ha apprezzato l'obiettiva rilevanza ai fini impositivi e, per contro, l'assenza di valide giustificazioni da parte della contribuente.

Né può ritenersi contraddittoria la motivazione che ha disconosciuto i costi per talune operazioni in quanto oggettivamente inesistenti ed ha, per contro, riconosciuto l'omessa dichiarazione di ricavi per talune (altre) operazioni "in nero", trattandosi di condotte tra le quali non solo è assente ogni evidente rapporto (nulla essendo stato in alcun modo provato dalla parte) ma che ben possono concorrere.





È poi privo di rilievo che solo la prima operazione sia stata, in concreto, valutata incidente ai fini della ripresa atteso che la seconda (quella di oltre 800 mila euro) costituiva una ulteriore anomalia che, per la CTR, avvalorava ulteriormente la criticità della prima, che, di per sé, aveva come obbiettivo riscontro la mancanza di operazioni bancarie effettivamente svolte.

La doglianza, dunque, anche in questo caso, attinge la valutazione di merito operata dalla CTR in vista di una nuova ricostruzione dei fatti, mentre resta esclusa – avendo in realtà la CTR pronunciato su tutte le questioni – l’asserita omessa pronuncia, nonché, a maggior ragione, la contestata apparenza motivazionale.

2.5. La CTR, infine, ha espressamente valutato l’argomentazione della contribuente che le suddette scritture avessero un rilievo solo finanziario, sottolineando sul punto, che tale ricostruzione *«risulta sfornita di qualsivoglia elemento di sostegno, oltre che genericamente formulata»*.

Pertanto, non sussiste, anche per questo profilo, alcuna violazione di legge, risolvendosi la censura in una mera generica contestazione della statuizione di merito.

3. Il quinto motivo denuncia, ai sensi dell’art. 360 n. 4 c.p.c., omesso esame e valutazione delle prove e violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., nonché degli artt. 132, secondo comma, n. 4, c.p.c. e 36 n. 4 d.lgs. n. 546 del 1992 con riguardo al recupero a tassazione, a seguito di controllo dei ratei passivi, per i lavori svolti nei confronti dell’azienda ospedaliera Cardarelli, per i quali risultavano omesse le fatture.

Evidenzia, in particolare, che la CTR ha omesso di valutare le prove che erano state prodotte in allegato alla proposta di conciliazione ex art. 48, comma 5, d.lgs. n. 546 del 1992, di cui la stessa CTR avrebbe dato atto.





3.1. Il motivo è inammissibile.

La CTR ha così motivato: *«l'appellante nei motivi d'appello ha fatto riferimento a documentazione allegata ad una non meglio specificata "proposta di conciliazione"; detta documentazione in atti non si rinviene, né, peraltro, nell'istanza di accertamento con adesione (se si deve ritenere che a detta istanza la parte intenda riferirsi allorquando cita la proposta di conciliazione) si fa riferimento ad alcuna specifica documentazione in relazione alla questione dei ratei passivi»*.

3.2. Orbene, il ricorrente, nel contestare che il giudice d'appello non ha preso in considerazione i documenti asseritamente allegati in sede di conciliazione sull'erroneo presupposto che di essi non vi fosse alcuna traccia ("non si rinviene") pone, in realtà, una doglianza che investe un accertamento in fatto (ossia sull'avvenuto o meno deposito degli atti in questione) e non una interpretazione degli atti processuali, sicché la parte aveva l'onere di impugnare, *in parte qua*, la decisione d'appello con la revocazione ordinaria e non con ricorso per cassazione v. Cass. n. 15043 del 11/06/2018).

4. Il sesto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione dell'art. 39, primo comma, d.P.R. n. 600 del 1973, 54 d.P.R. n. 633 del 1972, 2697, 2727 e 2729 c.c. per aver la CTR ritenuto legittima le riprese con riguardo: 1) alla fattura passiva n. 26/2007 emessa dalla Eurofer per i lavori eseguiti per Autostrade Meridionali attesa l'assenza di fattura emessa successivamente dalla contribuente e la mancata rilevazione di rimanenze finali; 2) ai lavori per il Comune di Aversa, attesa l'esistenza di fatture passive successive all'ultima fattura attiva n. 51/07 del 22 maggio 2007 emessa dalla contribuente e, analogamente, la mancata rilevazione di rimanenze finali.

Lamenta la contribuente l'erroneità del ragionamento della CTR, rispondendo a modalità usuali che il subappaltatore emetta la fattura dopo che l'appaltatore abbia fatturato nei confronti del committente,





neppure essendo ipotizzabile che, trattandosi di attività con enti pubblici, i compensi siano stati corrisposti "in nero".

4.1. Pure tale doglianza è inammissibile, atteso che, pur formulata come violazione di legge, investe, in realtà, la valutazione delle prove operata dal giudice d'appello.

La CTR, del resto, ha tratto le sue conclusioni da elementi certi ed obbiettivi ossia, da un lato, l'esistenza di operazioni passive e, dall'altro, l'assenza di rimanenze a fine anno, derivandone che l'operazione fosse già stata effettuata ma non contabilizzata, da cui l'omessa indicazione di ricavi.

A fronte di tali circostanze, poi, la contribuente si è limitata – rileva la CTR – ad «ipotizzare, in astratto, che nel caso di specie "potrebbe" essersi verificato uno sfasamento tra l'emissione della fattura e la prestazione effettiva dei servizi», tesi qui neppure riproposta.

5. Il settimo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione dell'art. 109 tuir per aver la CTR ritenuto legittima la ripresa dei costi asseritamente per violazione del principio di competenza.

Rileva che, nella specie, i costi erano maturati nel 2007 ancorché il relativo esborso fosse stato effettuato nel 2008.

5.1. Il motivo è inammissibile.

5.2. È corretto che le regole sull'imputazione temporale dei componenti di reddito - inderogabili, sia per il contribuente che per l'ufficio finanziario - seguono il principio di "competenza economica", stabilito in generale dall'art. 109 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, il quale implica che gli elementi reddituali (attivi e passivi) derivanti da una determinata operazione siano iscritti in bilancio, non già con riferimento alla data del pagamento o dell'incasso materiale del corrispettivo, ma nel momento in cui esso perviene a completa maturazione, appunto con l'ultimazione della prestazione. Il costo, perciò, inerisce temporalmente all'esercizio in corso al momento





dell'ultimazione della prestazione, indipendentemente dalla data della fatturazione e dell'effettivo pagamento del corrispettivo imputato nel conto economico (Cass. n. 24474 del 17/11/2006).

È tuttavia necessario considerare, a tal fine, che l'esistenza e l'ammontare dei ricavi, dei costi e degli oneri in questione deve essere determinabile in modo oggettivo, la cui dimostrazione, per i componenti positivi, rientra nell'onere probatorio dell'Amministrazione finanziaria, mentre, per quelli negativi, in quello del contribuente (Cass. n. 19166 del 06/07/2021; Cass. n. 11596 del 04/05/2021; Cass. n. 15320 del 06/06/2019).

5.3. Su tale profilo la doglianza è del tutto carente poiché nessun elemento di prova, né al giudice di merito né, tantomeno, in ricorso (difettoso di autosufficienza, neppure essendo state riprodotte le contestate fatture), risulta fornito dalla contribuente che si è limitata a sostenere di aver sempre ritenuto i relativi costi maturati nel 2007.

6. Il ricorso va pertanto rigettato.

Le spese, liquidate in dispositivo, sono regolate per soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Condanna Gialtas Costruzioni Srl al pagamento delle spese a favore dell'Agenzia delle entrate, che liquida in complessive € 10.500,00, oltre spese prenotate a debito.

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

Deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 5 maggio 2022

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli

