

**REPUBBLICA ITALIANA**

**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

**SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

**Dott. PICCININNI Carlo - Presidente -**

**Dott. BIELLI Stefano - rel. Consigliere -**

Dott. CIRILLO Ettore - Consigliere -

Dott. OLIVIERI Stefano - Consigliere -

Dott. TRICOMI Laura - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da:

**SOCIETA' SRL**, con sede a (OMISSIS), in persona dell'amministratore unico (OMISSIS), elettivamente domiciliata in Roma, via (OMISSIS), presso lo studio dell'avvocato (OMISSIS), rappresentata e difesa dall'avvocato (OMISSIS) giusta procura speciale a margine del ricorso;

**- ricorrente -**

**CONTRO**

**AGENZIA DELLE ENTRATE**, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato, che la rappresenta e difende;

**- controricorrente -**

avverso la sentenza n. 15/32/07 della Commissione tributaria regionale della Toscana, depositata il 27/03/2007, non notificata;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 30 giugno 2014 dal consigliere dottor Dott. Stefano Bielli;

udito, per la ricorrente, l'avvocato (OMISSIS), su delega, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

udito, per l'Agenzia delle entrate, l'avvocato dello Stato Dottori Bruno, che ha chiesto il rigetto del ricorso stesso;

udito il P.M., nella persona del sostituto Procuratore generale dottoressa MASTROBERARDINO Paola che ha concluso per la dichiarazione di inammissibilità del ricorso o, in subordine, per il rigetto di questo.

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1.- Con sentenza n. 15/32/07, depositata il 27 marzo 2007 e non notificata, la Commissione tributaria regionale della Toscana (hinc:

CTR) rigettava l'appello proposto dalla **SOCIETA' SRL** (hinc: Società') nei confronti dall'ufficio di Pontedera dell'Agenzia delle entrate avverso la sentenza n. 83/02/2006 della Commissione tributaria provinciale di Pisa e condannava l'appellante a rimborsare all'altra parte le spese di lite, liquidate in Euro 300,00 per diritti ed Euro 400,00 per onorari.

Il giudice di appello premetteva, in punto di fatto, che: a) in base ad una verifica effettuata dalla Guardia di finanza di Pontedera nei confronti della predetta s.r.l. e della società collegata IFM, era risultato (come da processo verbale di constatazione del 18 ottobre 2004) che, al 31 dicembre 2002, il debito di Euro 619.748,28 a carico della Società nei confronti dell'altra società a titolo di canoni di locazione immobiliare relativi agli esercizi 1997 e 1998 era stato estinto per compensazione, senza emissione di fatture da parte della locatrice o di autofatture da parte della conduttrice, e, quindi, con un indebito risparmio di IVA per l'ammontare di Euro 123.949,60 (tenuto conto dell'aliquota del 20% di tale imposta); b) il correlativo atto di contestazione emesso dall'**AGENZIA DELLE ENTRATE** era stato impugnato dalla **SOCIETA' SRL** davanti alla competente Commissione tributaria provinciale, deducendo sia l'inesistenza dell'autorizzazione dell'autorità giudiziaria per l'utilizzo dei dati rilevati nel corso della verifica, sia la mancata allegazione all'atto di contestazione del processo verbale di constatazione, sia il precedente assoggettamento ad IVA del pagamento in acconto dei canoni, in relazione ad alcune fatture emesse nel 1994; c) il giudice di primo grado aveva rigettato il ricorso della contribuente e la sentenza era stata da questa appellata con motivi che riproponevano, nella sostanza, le stesse censure prospettate con il ricorso originario.

In punto di diritto, la CTR, nel rigettare l'appello, osservava che:

a) poichè la Guardia di finanza aveva esercitato, nella specie, poteri di polizia tributaria - tanto da aver emesso un processo verbale di constatazione (cioè un atto tipico dell'ispezione solo tributaria) trasmesso esclusivamente all'**AGENZIA DELLE ENTRATE** e non alla Procura della Repubblica -, non era necessaria alcuna autorizzazione dell'autorità giudiziaria per l'utilizzazione dei dati rilevati; b) poichè la contribuente aveva ricevuto in originale il processo verbale di constatazione al termine dell'ispezione, la successiva mancata allegazione del verbale all'impugnato atto di contestazione non aveva comportato alcun vizio di quest'ultimo atto, restando irrilevante che il verbale fosse stato prodotto dall'Agenzia delle entrate solo nel giudizio di appello; e) le fatture n. (OMISSIS) (di L. 604 milioni più IVA al 19%) e n. (OMISSIS) (di L. 1.350 milioni più IVA al 19 %) non riguardavano i canoni in esame (1997 e 1998), perchè la prima fattura si riferiva espressamente al periodo dal 1 gennaio 1994 al 31 dicembre dello stesso anno e la seconda - pur recando la generica causale acconto su affitti immobili in (OMISSIS) fino ad esaurimento - conteneva un appunto a penna indicante affitti 95 L. 600 m. e 96 L. 750 m. e, pertanto, riguardava

verosimilmente (tenuto conto anche degli importi) i canoni degli anni 1995 e 1996; d) la contestazione dell'addebito alla **SOCIETÀ SRL** di mancata autofatturazione, ai sensi del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 8 (in difetto di fatturazione), era legittima, anche se l'infrazione era stata verbalizzata in sede di controllo presso la s.r.l. IFM e richiamata, poi, per relationem.

2. - Avverso la sentenza di appello, la **SOCIETÀ SRL** propone ricorso per cassazione, notificato a mezzo posta il 19-20 marzo 2008 ed affidato a complessivi dieci motivi, indicati dalla ricorrente in numero di cinque, ma in realtà costituiti, il primo, da due motivi, il secondo da tre, il terzo ed il quarto da due motivi ciascuno.

3.- L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso, notificato il 29 aprile 2008.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

1.- Con il primo motivo di ricorso, la **SOCIETÀ SRL** denuncia la violazione dell'art. 2697 c.c. e segg., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 2, prospettando il seguente quesito di diritto:... se costituisce violazione dell'art. 2697 c.c. e segg. aver assunto l'inesistenza di una circostanza quando essa risulta provata in atti ed inequivocabilmente con documenti.

Il motivo è inammissibile per diverse e concorrenti ragioni, ognuna da sola sufficiente a giustificare tale pronuncia. In primo luogo, la ricorrente fa espresso riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 2, (violazione di norme sulla competenza), pur denunciando la violazione delle regole sul riparto dell'onere della prova (riconducibile all'ipotesi di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3). In secondo luogo, anche ove si potesse ritenere che la ricorrente è incorsa in un mero errore materiale e che il motivo riguarda, in realtà, l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il quesito di diritto sarebbe generico, data l'indeterminatezza del richiamo all'art. 2697 c.c. e segg.. In terzo luogo, in ogni caso, il quesito: a) è palesemente generico ed astratto (in quanto privo di qualsiasi riferimento alla fattispecie sottoposta all'esame del giudice); b) non è pertinente alla ratio decidendi della sentenza della CTR (la quale si è limitata a valutare in concreto gli elementi raccolti, senza basare il decisum sull'applicazione, quale regola finale di giudizio, del criterio legale di ripartizione dell'onere probatorio);

e) si risolve in una non consentita richiesta di riesame nel merito delle valutazioni effettuate dalla suddetta Commissione (hinc: CTR) in ordine alla ricostruzione del fatto.

2.- Con il secondo motivo (indicato anch'esso come primo), la ricorrente denuncia l'omessa e/o insufficiente e/o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. Al riguardo, deduce il seguente momento di sintesi: ®se sia viziata per omessa o contraddittoria motivazione la sentenza nella parte in cui - pur non assumendo alcuna posizione in ordine alle allegazioni documentali volte a provare la circostanza dell'avvenuta trasmissione del p.v.c. alla Procura della Repubblica - concluda per l'inesistenza del fatto.

Anche tale motivo è inammissibile perchè denuncia congiuntamente le ipotesi, tra loro logicamente inconciliabili, dell'omessa e della contraddittoria motivazione. Inoltre il fatto dedotto - cioè la trasmissione del processo verbale di constatazione

(anche) alla competente Procura della Repubblica, da parte della Guardia di finanza - è palesemente non decisivo, sia perchè non sarebbe sufficiente a far qualificare l'attività dei verbalizzanti come di polizia giudiziaria invece che di polizia tributaria, sia perchè comunque, cioè anche nel caso in cui l'attività svolta fosse qualificabile come di polizia giudiziaria, la mancanza dell'autorizzazione del P.M. per l'utilizzo dei dati rilevati nel corso della verifica non inciderebbe sulla legittimità degli atti tributari conseguenti (v. in tal senso, ex plurimis, Cass. n. 8181 del 2007; n. 8859 del 2008; n. 1607 del 2012; n. 2352 del 2013).

3.- Con il terzo, quarto e quinto motivo (indicati nel ricorso come secondo), la ricorrente denuncia, in subordine, la violazione degli artt. 112 e 115 c.p.c. del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2, artt. 7, 23 e 58 e art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5, prospettando i seguenti quesiti di diritto e momenti di sintesi: a)... se sia legittimo che si ritengano provati i fatti costitutivi della pretesa accertati in un p.v.c. non prodotto in causa ovvero se sia legittima la produzione del p.v.c. nella sola fase di appello ed altresì se essa (produzione) possa considerarsi sanante della mancata produzione in primo grado; b) nulla il Giudice ha statuito in ordine alla lamentata mancata produzione del p.v.c. notificato alla IFM (e non conosciuto dalla Società); c) non ha offerto alcun percorso argomentativo al fine di concludere per l'irrilevanza dell'omessa produzione del p.v.c. notificato alla IFM quando la pretesa erariale si basava esclusivamente sulle risultanze contabili della sola IFM. I motivi non possono essere accolti.

Quanto alla violazione dedotta sub a), la CTR ha correttamente affermato che i fatti indicati nell'atto impositivo possono ben essere richiamati per relationem al processo verbale di constatazione a suo tempo regolarmente consegnato alla **SOCIETA' SRL** al termine della verifica. La mera mancata produzione in giudizio di tale p.v.c. - in difetto di una specifica dimostrazione di una effettiva lesione del diritto di difesa del contribuente (nella specie neppure tentata o allegata dalla ricorrente) - non inficia, perciò, la ricostruzione in fatto compiuta dalla CTR. La successiva produzione in appello del suddetto p.v.c. non solo è da ritenersi consentita ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 58, comma 2 (per nuovi documenti, ai sensi di detto art. 58, si intendono quelli non prodotti o irregolarmente prodotti in primo grado: ex plurimis, Cass. n. 9604 del 2000; n. 2017 del 2003; n. 200086 del 2005; n. 7714 del 2013), ma nella specie la produzione non era neppure necessaria (come puntualmente rilevato dalla CTR), dato il suddetto richiamo per relationem. Tale osservazione renderebbe irrilevante anche l'eventuale mancato rispetto del termine perentorio previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 32, comma 1, (cioè fino a venti giorni liberi prima dell'udienza, con l'osservanza delle formalità di cui all'art. 24, comma 1, dello stesso decreto): fatto, peraltro, non dedotto dalla ricorrente (sulla perentorietà del termine, anche in assenza di espressa previsione legislativa, ex plurimis: Cass. n. 2787 del 2006; n. 1915 del 2007; n. 20109 del 2013; n. 655 del 2014).

Non è pertinente, poi, l'evocazione, da parte della ricorrente, dell'art. 2697 cod. civ., perchè la CTR non ha fatto applicazione di tale criterio legale di ripartizione dell'onere probatorio. La censura, pertanto, non è fondata.

Quanto alle violazioni dedotte sub b) e c), la CTR, nel rigettare l'appello, ha implicitamente, ma chiaramente, ritenuto irrilevante la mancata produzione in giudizio del p.v.c. relativo alla IFM, ritenendo sufficiente la riproduzione nell'atto impositivo (e nel p.v.c.) notificato alla **SOCIETA' SRL** di alcuni dati contenuti

nell'altro p.v.c. Va ricordato, al riguardo, che il giudice del merito non è tenuto a dare conto del fatto di aver valutato analiticamente tutte le risultanze processuali, nè a confutare ogni singola argomentazione prospettata dalle parti, essendo sufficiente che egli, dopo averli vagliati nel loro complesso, indichi gli elementi sui quali intende fondare il suo convincimento e l'iter logico seguito, implicitamente disattendendo gli argomenti incompatibili con la decisione adottata (come, nella specie, l'obiezione della contribuente che i dati presi in considerazione dalla CTR e riprodotti nell'atto impositivo erano contenuti in un p.v.c. notificato alla IFM, ma non prodotto in giudizio): per tale principio, tra le molte pronunce, Cass. n. 4540 del 1982; n. 14972 del 2006; n. 16650 del 2011; n. 8702 del 2013. La CTR, in effetti, ha preso in considerazione, tra i dati acquisiti in giudizio, quelli contenuti (secondo quanto affermato dalla Guardia di finanza) nel p.v.c. relativo all'EFM ed ha negato rilevanza alla mera circostanza formale della mancata produzione in giudizio di tale p.v.c, rendendo così evidente il suo complessivo percorso motivazionale. Poichè non è stato ritualmente negato che i dati in discorso siano conformi a quelli contenuti nel p.v.c. e poichè è riservata al giudice di merito la selezione e la valutazione degli elementi probatori, ne deriva che tale motivazione del giudice di merito (non sussistendo vizi logici) è insindacabile. Oltre a ciò, per le ragioni ora esposte, la mancata produzione in giudizio del p.v.c. relativo all'IFM non integra neppure il fatto decisivo richiesto dall'art. 360 cod. proc. civ., comma 1, n. 5. Le censure, dunque, non sono fondate.

4.- Con il sesto e settimo motivo (indicati nel ricorso come terzo), la ricorrente denuncia, in ulteriore subordine, l'insufficiente e/o contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5) ovvero violazione degli art. 1241 e segg. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, prospettando i seguenti quesiti di diritto e momenti di sintesi:

a)... se sia legittimo ritenere provata l'intervenuta compensazione tra due soggetti (in quanto ritenuta rilevante, per gli effetti, ai fini del prelievo) quando essa risulti contabilmente dalle sole annotazioni di soggetto diverso da quello contro il quale si dovrebbero far valere, sotto un profilo tributario, gli effetti di detta compensazione; b) il Giudice ha ommesso di motivare sul perchè, stante la doglianza, ha ritenuto intervenuta la compensazione.

I motivi sono inammissibili sotto vari ed indipendenti profili.

In primo luogo, il quesito di diritto ed il momento di sintesi sono formulati in modo astratto, prescindendo da ogni riferimento alla fattispecie, impedendo così l'immediata percezione delle doglianze.

In secondo luogo, il richiamo agli artt. 1241 cod. civ. e seguenti è generico, in quanto privo di ogni specificazione in ordine alla accennata violazione della disciplina della estinzione per compensazione dei debiti. In terzo luogo, anche a ritenere che la ricorrente abbia inteso negare la compresenza dei debiti tra la **SOCIETA' SRL** e la IFM, mancherebbe l'indicazione in concreto sia del vizio motivazionale della sentenza, sia del punto decisivo che sarebbe stato trascurato dalla CTR. In quarto luogo, la deduzione dell'insussistenza della prova dei debiti compensati si risolve in una richiesta di riesame degli elementi probatori che esula dal disposto dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, e che non è consentita in sede di giudizio di legittimità.

Va soggiunto che in ogni caso, ove (per assurdo) si potessero superare i sopraindicati profili di inammissibilità, il motivo sarebbe comunque infondato, perchè l'esame della contabilità della locatrice (la IFM) potrebbe ben giustificare, in difetto di elementi documentali contrari, la conclusione della CTR (insindacabile in sede di giudizio di legittimità) della raggiunta prova della compensazione in esame, senza emissione di fatture o di autofatture.

5.- Con l'ottavo ed il nono motivo (indicati nel ricorso come quarto), la ricorrente denuncia, in ulteriore subordine, l'omessa e/o insufficiente motivazione in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 ovvero violazione dell'art. 112 del c.p.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, prospettando i seguenti quesiti di diritto e momenti di sintesi: il Giudice avrebbe dovuto, oltre che pronunciarsi sull'eccezione di inesistenza del rapporto locatizio, motivare in ordine al proprio convincimento sull'esistenza di dette ragioni creditorie derivanti dal rapporto locatizio.

Anche tali motivi sono inammissibili. Appare evidente, infatti, il loro difetto di autosufficienza, dal momento che la ricorrente non ha trascritto gli atti processuali nei quali sarebbero contenute le (non meglio precisate) eccezioni circa l'insussistenza delle ragioni creditorie e debitorie compensate e non fatturate, poste a base dell'atto impositivo. In conseguenza di tale prospettazione generica, la ricorrente ha anche omesso di precisare il fatto decisivo controverso che non sarebbe stato valutato dalla CTR. Infine la contribuente, nella sua deduzione, confonde inammissibilmente l'omessa pronuncia di cui all'evocato art. 112 cod. proc. civ. (integrante il non proposto motivo di ricorso previsto dall'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4) con il proposto vizio motivazionale previsto dall'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

6.- Con il decimo motivo (indicato nel ricorso come quinto), la ricorrente denuncia, ancora in ulteriore subordine, l'omessa e/o insufficiente motivazione in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, prospettando il seguente momento di sintesi: il Giudice..., omettendo qualunque scrutinio sul punto e basandosi solo sulla descrizione delle fatture, ha concluso che mancavano quelle emesse per i canoni di locazione degli anni 1997/8, entrando così in evidente contraddizione in quanto ammessa l'intervenuta compensazione (con credito di cui l'erario negava l'esistenza), non ha tenuto conto che esso (credito) deriva dall'aver precedentemente e comunque emesso delle fatture con applicazione dell'imposta.

Il motivo è inammissibile per varie ed autonome ragioni. La ricorrente, infatti, denuncia congiuntamente le ipotesi, tra loro logicamente inconciliabili, dell'omessa e della insufficiente motivazione. La medesima ricorrente, poi, ha omesso di precisare il fatto decisivo controverso che non sarebbe stato valutato dalla CTR. Inoltre, il motivo è privo di autosufficienza, mancando la trascrizione e la specifica indicazione degli atti processuali nei quali sarebbe stato dedotto il fatto controverso.

Per completezza, può soggiungersi che il motivo sarebbe comunque infondato, posto che il punto relativo all'imputazione degli acconti versati dalla contribuente è stato specificamente motivato dalla CTR, la quale ha precisato che le fatture n. (OMISSIS) (di L. 604 milioni più IVA al 19%) e n. (OMISSIS) (di L. 1.350 milioni più IVA al 19 %) non riguardano i canoni relativi agli anni 1997 e 1998, perchè la prima fattura si riferisce espressamente al periodo dal 1 gennaio 1994 al 31 dicembre dello stesso anno e la seconda - pur recando la generica causale

acconto su affitti immobili in (OMISSIS) fino ad esaurimento - contiene un appunto a penna indicante affitti 95 L. 600 m. e 96 L. 750 m. e, pertanto, riguarda verosimilmente (tenuto conto anche degli importi) i canoni degli anni 1995 e 1996.

7.- Le spese di lite seguono la soccombenza della ricorrente.

**P.Q.M.**

Rigetta il quarto motivo di ricorso; dichiara inammissibili gli altri; condanna la ricorrente a rimborsare all'Agenzia delle entrate le spese del presente giudizio di legittimità, che liquida in Euro 7.000,00, per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Quinta Civile, il 30 giugno 2014.

Depositato in Cancelleria il 19 settembre 2014

*\*la sentenza in commento è stata modificata nell'aspetto grafico con l'eliminazione dei dati personali nel rispetto della privacy*

EX PARTE CREDITORIS.it