



19766/21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Oggetto

IRAP
ACCERTAMENTO

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ETTORE CIRILLO

- Presidente -

R.G.N. 23566/2014

Dott. ROSITA D'ANGIOLELLA

- Consigliere -

Cron. 19766

Dott. MARCELLO MARIA FRACANZANI

- Consigliere -

Rep.

Dott. ANDREA VENEGONI

- Rel. Consigliere - cc

Ud. 13/04/2021

Dott. CATELLO PANDOLFI

- Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 23566-2014 proposto da:

(omissis) SPA, elettivamente domiciliata in

(omissis), presso lo studio

dell'avvocato (omissis), che la rappresenta e

difende unitamente all'avvocato (omissis);

- **ricorrente** -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro

tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI

PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO

STATO, che la rappresenta e difende;

- **resistente** -

avverso la sentenza n. 178/2013 della

COMM.TRIB.REG.PUGLIA SEZ.DIST. di LECCE, depositata il

2021

2542

11/07/2013;

udita la relazione della causa svolta nella camera di
consiglio del 13/04/2021 dal Consigliere Dott. ANDREA

VENEGONI;

RITENUTO CHE

La (omissis) spa, corrente in (omissis), esercente attività di vendita di autoveicoli ed assistenza tecnica, era oggetto di una verifica per gli anni dal 1998 a 2001 che si concludeva con un processo verbale di constatazione con cui venivano accertati maggiori ricavi sulla base di due rilievi: il riscontro per cui le "ore produttive" pagate ai dipendenti del reparto officina superavano le "ore fatturate ai clienti" per i lavori eseguiti, ed il riscontro per cui la voce "prezzo totale dell'acquisto" indicato nei contratti di finanziamento stipulati dai clienti era superiore ai prezzi di vendita fatturati dalla società. Da ciò derivava un avviso di accertamento ai fini irpeg ed ilor per l'anno 1999 che la società impugnava deducendo la violazione dell'art. 12, comma 5, legge 212 del 2000 per la permanenza dei verificatori oltre il termine di legge, la carenza di motivazione dell'avviso, la erroneità degli elementi presi a base per i controlli.

La CTP di Brindisi accoglieva il ricorso ed annullava l'avviso.

Su appello dell'ufficio, la CTR della Puglia, in parziale accoglimento, riteneva legittimo il recupero a tassazione basato sul confronto tra prezzi di vendita e contratti di finanziamento.

Per la cassazione di quest'ultima sentenza ricorre la società contribuente sulla base di cinque motivi.

L'ufficio si è costituito al solo fine di partecipare all'eventuale udienza di discussione, senza controricorso.

CONSIDERATO CHE

Con il **primo motivo** la società deduce violazione dell'art. 112 c.p.c. e dell'art. 42 d.P.R. n. 600 del 1973, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4 c.p.c.

L'accertamento si basa sul confronto tra la voce "prezzo totale di acquisto" nel contratto di finanziamento e l'importo in fattura, ma la CTR ha formato il proprio convincimento sulla base di documenti non oggetto di causa, le copie dei contratti conservati nella concessionaria dove era indicato solo il valore del finanziamento e non anche il "prezzo totale dell'acquisto".

Con il **secondo motivo** deduce omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5 c.p.c.

La CTR ha omesso di confrontare le copie autentiche dei contratti di finanziamento stipulati coi clienti, ma ha preso in considerazione solo le risultanze delle copie dei documenti conservati dalla società nel proprio archivio.

Con il **terzo motivo** deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. in relazione all'art. 115, primo comma, c.p.c., ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c.

La CTR si è basata sull'esame di un solo contratto di finanziamento e ciò non integra elemento sufficiente per fondare la presunzione che in tutti i contratti di finanziamento la situazione di fatto, sulla base della quale la CTR ha dedotto l'esistenza di maggiori ricavi, fosse la medesima.

Con il **quarto motivo** deduce violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'art. 42 d. P.R. n. 600 del 1973, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4 c.p.c.

La CTR ha deciso *ultra petita* perché ha dato rilievo ad un elemento mai prospettato nell'avviso di accertamento, e cioè il fatto che la differenza tra i due importi fosse l'acconto non fatturato dalla società, circostanza mai contestata nell'avviso di accertamento.

Con il **quinto motivo** deduce omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5 c.p.c.

La CTR non ha considerato tutte le voci della fattura e non il solo "imponibile" avrebbe riscontrato che era stato praticato uno sconto che spiegava perché l'importo fatturato per la vendita era più basso e, alla fine, faceva coincidere i valori.

I motivi possono essere esaminati congiuntamente, atteso che attengono tutti, sotto diverse angolazioni, alla

medesima questione, e cioè il fatto che l'attività dell'ufficio ha preso a base, per fondare l'accertamento, un elemento non significativo, vale a dire la differenza riscontrata tra la voce "prezzo totale di acquisto" nel contratto di finanziamento e l'importo della vendita in fattura.

In questo senso, il ricorso è fondato.

Il contribuente afferma, infatti, che la voce "prezzo totale di acquisto" nel contratto di finanziamento è irrilevante, addirittura spesso non era neppure materialmente scritta da lui stesso, ma veniva apposta dalla società di finanziamento. Non era importante perché era solo indicativa del prezzo della vettura sul mercato, secondo i listini, ma non rappresentava il vero prezzo di vendita della vettura. Il fatto che fosse spesso scritta dalla società di finanziamento ne indica l'irrilevanza; in quel documento, che l'ufficio e la CTR hanno preso a base per fondare l'accertamento, cioè il contratto di finanziamento, la voce importante era l'importo del finanziamento; il prezzo della vettura era meramente indicativo.

Dal ricorso (pag. 15, perché l'Agenzia non è costituita in questo giudizio) sembra che a ciò nei gradi di merito l'Agenzia replicasse con il ragionamento secondo cui in fattura era riportato solo l'importo finanziato; la differenza rispetto al "prezzo di acquisto" indicata nel contratto di finanziamento sarebbe stata data in acconto.

In un caso sembra che l'importo indicato in fattura fosse lire 23.273.000, il "prezzo totale di acquisto" indicato nel contratto di finanziamento 29.100.000 lire. L'Agenzia (e la CTR) affermano che "è di tutta evidenza che in fattura è stato riportato solo l'importo finanziato risultato da quello versato a titolo di acconto".

Questa tesi si basa sul presupposto che l'acconto fosse stato versato senza fattura, perché di esso non vi è traccia.

In realtà, il collegio osserva che non è contestato che l'accertamento abbia preso a riferimento il "prezzo totale di acquisto" indicato nel documento di finanziamento. Ora, per ammissione della stessa sentenza che cita un documento prodotto in atti, questa voce era semplicemente l'indicazione del prezzo di listino dell'autovettura, del valore commerciale (addirittura la società evidenzia - nella nota 38 del ricorso - che quando non era già indicato da lei, questa voce era riempita dalla società di finanziamento prendendo i listini prezzi).

Se è così, la CTR avrebbe dovuto analizzare se presumere che il prezzo indicato in fattura fosse più basso di quello reale sulla sola base della voce "prezzo totale di acquisto" nel documento di finanziamento - che è una mera scrittura privata e dove è assodato che il riferimento era il mero prezzo di listino -, significhi andare oltre il concetto di "gravità, precisione e concordanza" che deve avere la presunzione. In



altre parole, se si trattava di un elemento equivoco che poteva avere letture alternative, quale quella fornita dal contribuente e sui ci si soffermerà nel prosieguo. Se questa operazione, poi, fosse stata compiuta per un solo contratto (come affermato dal ricorrente; dagli atti non si comprende se ciò sia vero, mancando la tesi dell'Agenzia, ma la sentenza fa riferimento ad un solo caso, per quanto nella nota 36 si dia atto che nel PVC era stata verificata che questa discordanza sussisteva in ogni contratto) il valore indiziario dovrebbe ulteriormente essere valutato.

E' vero che in materia di determinazione del reddito di impresa esiste un orientamento di giurisprudenza non favorevole al contribuente quando si verifica scostamento tra importo del mutuo e prezzo di vendita indicato nell'atto di compravendita (si veda, tra le altre, sez. V, n. 14338 del 2017); la situazione della presente vicenda, tuttavia, è differente.

Nella specie, infatti, non si è in presenza di un caso dove il mutuo è più alto del corrispettivo della vendita; l'importo del mutuo, anzi, è inferiore, e il maggior prezzo è presunto sulla base di una indicazione, in quella che è una mera scrittura privata, di un prezzo che - per ammissione delle parti - è un mero accessorio della scrittura e fa riferimento ad una voce (prezzo di listino) che è puramente indicativa, non di stretta competenza della società di finanziamento,

frutto di una mera valutazione di carattere generale, del tutto superabile sulla base delle circostanze concrete.

In particolare, a proposito di queste ultime, il quinto motivo appare decisivo laddove sottolinea che nella fattura presa in considerazione dalla CTR era anche evidenziato che il prezzo indicato era analogo a quello del documento di finanziamento, e cioè 28-29 milioni e non 23 milioni; la CTR, cioè, avrebbe preso in considerazione una voce errata della fattura, la voce "imponibile" di circa 23 milioni di lire, anziché "imponibile e iva inclusa" che diventava di 28.500 lire cioè analoga al prezzo nel documento di finanziamento.

Il tema sul quale verte la presente controversia è, allora, costituito dal valore della presunzione, a fronte di un elemento contrario offerto dal contribuente, e cioè il fatto che su una fattura (quella esaminata dalla CTR), il valore di riferimento era diverso da quello considerato dalla CTR.

In altri termini, nel caso di specie l'unico elemento favorevole al fisco sembra essere il raffronto con un dato accessorio nel contratto di finanziamento, spesso neppure scritto dalla società che ha subito l'accertamento ma da terzi, e si è in presenza, per contro, di un elemento contrario offerto dal contribuente (il diverso valore esposto in fattura).

La sentenza fa riferimento ad un "acconto", in effetti come se fosse stato versato in nero, ma di questo non vi è alcuna prova.

Questa Corte ha chiarito in più occasioni (sez. V, n. 18021 del 2009; sez. V, n. 5734 del 2018) il procedimento da adottare ai fini di una corretta valutazione della prova per presunzioni. Il procedimento si articola in due indefettibili momenti: il giudice del merito deve, valutare in maniera analitica ognuno degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e per conservare quelli che, presi singolarmente, rivestano i caratteri della precisione e della gravità, ossia presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria e, quindi, procedere a una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati e accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni indizi.

Gli elementi assunti come fonte di prova, non debbono essere necessariamente più d'uno, in quanto il convincimento del giudice può fondarsi anche su di un solo elemento purché grave e preciso, mentre il requisito della "concordanza" deve ritenersi menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale, ma non necessario, concorso di più elementi presuntivi.

Nella specie si ritiene che la CTR non abbia condotto una piena valutazione sulla gravità degli elementi posti a base dell'accertamento ed abbia ommesso di considerare l'elemento

di fatto evidenziato dal contribuente in merito al valore di riferimento in fattura, cosicché la causa deve essere rinviata ad essa per la valutazione sulla rilevanza dell'elemento presuntivo (confronto tra prezzo indicato nel contratto di finanziamento e prezzo indicato in fattura, il primo più alto del secondo), anche a fronte dell'elemento di lettura alternativa dei fatti offerto dal contribuente.

La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata, con rinvio della causa alla CTR della Puglia per la rivalutazione del merito, nonché per la decisione sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

accoglie il ricorso.

Cassa la sentenza impugnata, con rinvio della causa alla CTR della Puglia, anche per la decisione sulle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 13 aprile 2021.

Il Presidente

IL CANCELLIERE
Paola Francesca CAMPOLI

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi 12 LUG. 2021
IL CANCELLIERE
Paola Francesca CAMPOLI