



Ur

24668.21

Camera di Consiglio
in data 24/6/2021

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

OGGETTO: Ires, Iva ed Irap, 2005 - Vendita di auto con acquisizione dell'usato - Sopravvalutazione del veicolo usato - Conseguenze - Inattendibilità della contabilità - Molteplicità di operazioni - Criterio di valutazione - *Principio di diritto.

QUINTA SEZIONE CIVILE

²⁰¹⁵
R.G.N. 21493/2013

Cron. 24668
Rep.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- | | |
|------------------------------|--------------------------|
| dott. Ettore Cirillo | Presidente |
| dott. Lucio Napolitano | Consigliere |
| dott. Andreina Giudicepietro | Consigliere |
| dott. Luigi D'Orazio | Consigliere |
| dott. Paolo Di Marzio | Consigliere rel. ed est. |

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso proposto da:

(omissis) in persona del Direttore, legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, *ex lege*, dall' (omissis) ed elettivamente domiciliata presso i suoi uffici, alla via dei (omissis) a;

- **ricorrente** -

contro

(omissis) in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, giusta procura speciale stesa in calce al controricorso, dagli Avv.ti (omissis) che

6317
2021

hanno indicato recapito PEC, ed elettivamente domiciliata presso lo studio del secondo, i^(omissis) (omissis) ;

- controricorrente -

avverso

la sentenza n. 631, pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia il 29.1.2015, e pubblicata il 19.2.2015; ascoltata, in camera di consiglio, la relazione svolta dal Consigliere Paolo Di Marzio;

la Corte osserva:

Fatti di causa

1. - L'Agenzia delle Entrate, a seguito di Processo Verbale di Costatazione elevato dalla Guardia di Finanza il 27.6.2007, e regolarmente portato a conoscenza della società, notificava il 27.6.2010 (sent. CTR, p. 2) alla (omissis) , esercente l'attività di commercio di veicoli industriali nuovi ed usati, l'avviso di accertamento n. TY303A100237 2010 mediante il quale contestava un maggior reddito d'impresa in relazione all'anno 2005, da cui derivavano maggiori tributi, a titolo di IRES, IVA ed IRAP, oltre recupero di ritenute, sanzioni e accessori, per l'importo di Euro 2.933.184,50 (sent. CTR, p. 2). I rilievi riguardavano "costi non inerenti, costi non di competenza, componenti positivi non dichiarati, violazioni relative al sostituto d'imposta" (*ibidem*)

2 - Esperita senza successo procedura di accertamento con adesione (ric., p. II), la contribuente impugnava l'avviso di accertamento, innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Palermo, proponendo censure formali e di merito. I giudici di primo grado ritenevano per larga parte fondata l'opposizione proposta dalla società, confermando l'accertamento soltanto in relazione al recupero di ritenute non operate e non versate (*ibidem*), nonché in materia di oneri non deducibili perché non inerenti, in relazione a lavori edili effettuati presso una sede di società controllata (controric., p. 8).

3. - L'Agenzia delle Entrate spiegava appello avverso la decisione adottata dalla CTP, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della



Sicilia, rinnovando le proprie contestazioni. La società si costituiva in giudizio per resistere, e proponeva pure impugnazione incidentale. In particolare, l'Amministrazione finanziaria censurava la decisione della CTP in ordine alle conseguenze fiscali della gestione imprenditoriale della contribuente, che sosteneva di aver adottato la pratica commerciale di sovrastimare la valutazione dichiarata dei veicoli usati che acquisiva in permuta, e poi rivendeva al prezzo di mercato, decisamente inferiore, evitando in tal modo di dichiarare al permutante che, in realtà, poteva essergli praticato un forte sconto sul prezzo di acquisto del veicolo di cui riceveva la consegna. Avendo ripetuto l'operazione in riferimento ad un numero elevato di autoveicoli, secondo l'Ente impositore la (omissis) aveva attuato "una modalità operativa tendente ad eludere i ricavi" (sent. CTR, p. 4). La CTR rigettava sia l'appello principale sia l'appello incidentale, e confermava la decisione di primo grado.

4. - Avverso la decisione adottata dalla CTR di Palermo ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, affidandosi a cinque motivi di ricorso. Resiste mediante controricorso la (omissis)

Ragioni della decisione

1. - Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., l'Amministrazione finanziaria censura la violazione dell'art. 39, primo comma, lett. d), del Dpr n. 600 del 1973, dell'art. 109 del Dpr n. 917 del 1986 (TUIR), e dell'art. 21 del Dpr n. 633 del 1972, in cui è incorsa la CTR, affermando la ricorrente, in sostanza, la fondatezza di tutti i rilievi proposti con l'avviso di accertamento.

2. - Mediante il secondo strumento di impugnazione, anch'esso introdotto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., l'Ente impositore critica la violazione dell'art. 52 del Dpr n. 633 del 1972, in cui è incorso il giudice dell'appello, per aver ammesso la tardiva produzione di documentazione riferibile alle pretese prestazioni di consulenza, per elevato importo, che sarebbero state rese dall'amministratore unico della società, senza neppure rilevare che la



documentazione allegata, "costituita da fotocopie di slides e grafici privi di data certa, non offriva elementi certi sulla riferibilità della prestazione contestata" (ric., p. IX).

3. - Con il terzo motivo di ricorso, ancora proposto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., l'Agenzia delle Entrate contesta la violazione dell'art. 15 del Dpr n. 600 del 1973, in cui è incorsa l'impugnata CTR, per aver ritenuto fiscalmente irrilevante la mancata indicazione da parte della società nella dichiarazione dei redditi, tra le rimanenze finali, dei veicoli acquistati e non ceduti nel corso dell'anno 2005.

4. - Mediante il quarto mezzo d'impugnazione, sempre introdotto ai sensi ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., l'Amministrazione finanziaria censura la violazione degli artt. 2697 e 2727 cod. civ., in cui è incorsa la CTR per aver confermato la deducibilità in favore della società dei costi in contestazione, senza che la "società fornisse ulteriori elementi adeguati e specifici" (ric., p. XI).

5. - Con il quinto motivo di impugnazione, proposto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5 cod. proc. civ., l'Ente impositore critica la decisione adottata dall'impugnato giudice dell'appello, in relazione a punti decisivi della controversia che sono stati oggetto di discussione tra le parti.

6. - L'Agenzia delle Entrate contesta la decisione assunta dalla CTR, in relazione al profilo della violazione di legge, mediante i suoi primi quattro motivi di ricorso, in relazione ad ognuno dei rilievi che aveva proposto già in sede di accertamento, e sono stati ritenuti infondati. Il primo motivo riepiloga gran parte delle censure, così come il quarto, mentre il secondo motivo si incentra sulle critiche relative alla deducibilità delle spese di consulenza, ed il terzo sulle conseguenze della mancata annotazione di rilevanti valori nelle rimanenze finali. Tenuto conto della connessione che avvince le contestazioni proposte in tutti e quattro i motivi, ne appare preferibile la trattazione unitaria. Ancora in via preliminare deve quindi rilevarsi che non si rinviene il vizio di inammissibilità del ricorso per non avere l'impugnante



compiutamente descritto l'oggetto del giudizio e lo svolgimento del processo, vizio affermato dalla controricorrente, essendo anzi proprio grazie alle indicazioni fornite dalla ricorrente che è possibile ricostruire sufficientemente l'oggetto del contendere, stante le talora troppo scarse indicazioni fornite dalla sentenza impugnata.

6.1. - Il rilievo proposto dall'Amministrazione finanziaria che assume maggior rilievo economico è senz'altro quello che attiene alla pratica commerciale dichiarata dalla società accertata, la quale ha ammesso che nel ricevere in permuta i veicoli usati degli acquirenti dei suoi automezzi, per favorire lo scambio, dichiarava alla controparte di assicurargli una valutazione del suo veicolo usato, che consegnava, superiore ai valori di mercato, piuttosto che offrirgli uno sconto sul prezzo di acquisto del veicolo che riceveva. L'Ente impositore sostiene risultare pertanto non contestato che, in relazione all'acquisizione da parte della (omissis) dei veicoli usati, rimanevano concluse operazioni sicuramente *antieconomiche*, e tanto avrebbe giustificato, ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d), del Dpr n. 600 del 1973, l'operato dell'Amministrazione finanziaria, la quale ha perciò ritenuto di dubitare, in considerazione del numero delle operazioni commerciali che presentavano simili caratteristiche, della veridicità, inerenza e ragionevolezza di tali operazioni commerciali, così come della complessiva contabilità aziendale. Ne consegue che l'onere della prova della regolarità delle operazioni commerciali, e quindi della deducibilità dei costi, doveva porsi a carico della società, che non aveva però assolto a tale onere in alcun modo.

La CTR, in proposito, ha osservato che pure la sentenza della Corte di legittimità n. 6337 del 2002, invocata dall'Agenzia delle Entrate, ha chiarito come "la contabilità debba considerarsi complessivamente inattendibile e quindi dare luogo all'accertamento ove sia confliggente con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo della antieconomicità del comportamento del contribuente", mentre l'Agenzia non aveva fornito la prova di ciò. In particolare, "per quel che concerne il veicolo portato ad esempio delle operazioni ritenute



irregolari sono stati forniti elementi dai quali è facile desumere come nel complesso l'operazione (supervalutazione dell'usato e vendita del nuovo) si sia conclusa con un profitto per la contribuente, superando così anche il rilievo di incomprendibilità dell'operazione e della non inerenza" (sent. CTR, p. 4 s.). Al proposito la ricorrente sottolinea che "la CTR si limita ad analizzare *una sola operazione*, quella citata da controparte nel ricorso introduttivo" (ric., p. VI, evidenza aggiunta), e questo rilievo merita considerazione. Premesso che l'Amministrazione finanziaria può contestare anche la deducibilità di una singola operazione commerciale, nel giudizio in esame ciò che manca è proprio l'analisi delle diverse operazioni commerciali di permuta/compravendita concluse dalla I^(omissis) nell'anno in esame, e delle conseguenze sulla complessiva contabilità aziendale. Si osservi che l'Agenzia delle Entrate sostiene che il "costo di acquisizione della permuta", è risultato anche "dieci volte di più del suo valore di mercato", e ricorda che nel PVC "vengono riepilogati singolarmente e analiticamente i veicoli acquisiti dalla società e la misura di sopravvalutazione espressa in termini percentuali con picchi inauditi" (ric., p. XXVI). Esigenze di chiarezza inducono ad indicare il principio di diritto secondo cui "la valutazione circa la deducibilità dei costi d'impresa, quando la contestazione attenga ad una molteplicità di operazioni commerciali, deve essere effettuata con riferimento a ciascuna di esse, di cui occorre verificare: prova dell'esistenza, congruità ed inerenza, dovendo all'esito procedersi alla valutazione dell'attendibilità della complessiva contabilità aziendale; pertanto la verifica non può ritenersi conclusa sulla base di quanto emerge da una sola operazione commerciale, scelta quale esempio".

In tal senso, pertanto, le censure proposte dall'Amministrazione finanziaria risultano fondate e devono essere accolte.

6.2. - L'Amministrazione finanziaria ha pure contestato il recupero di spese di trasporto per gli importi di € 22.500,00 ed € 55.985,00, relativi a fatture emesse non nell'anno 2005 in esame, bensì nell'anno 2004. La CTR ha scritto: "E' innegabile che il trasporto sia stato



effettuato ... per quanto riguarda l'anno di competenza, ben può condividersi la funzionalità: in ogni caso, volendo seguire l'ipotesi avanzata dai verificatori, l'Ufficio avrebbe dovuto portare comunque in deduzione il costo anche se in un anno diverso e tale ripresa non è stata effettuata rendendo illegittimo sul punto l'atto opposto" (sent. CTR, p. 6). A quanto è dato comprendere, la CTR ha ritenuto non giustificato il rilievo sul fondamento della (pretesa) neutralità fiscale dell'anno di imputazione di un costo. Questa tesi non appare condivisibile, (anche) perché contraria alla normativa vigente. A parte il fatto che imputare un costo in un anno oppure in un altro incide sulla contabilità aziendale, infatti, la legge prevede che i costi debbano essere dedotti nell'anno di competenza, e non si comprende quali sarebbero le speciali circostanze che indurrebbero a ritenere legittima, e ricorrente, un'eccezione nel caso di specie. In proposito può essere opportuno ricordare come questa Corte di legittimità abbia statuito che "in tema di reddito d'impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti negativi, dettate in via generale dall'art. 75 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, sono inderogabili, non essendo consentito al contribuente scegliere di effettuare la detrazione di un costo in un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza, così da alterare il risultato della dichiarazione; né l'applicazione di detto criterio implica di per sé la conseguenza, parimenti vietata, della doppia imposizione, che è evitabile dal contribuente con la richiesta di restituzione della maggior imposta, la quale è proponibile, nei limiti ordinari della prescrizione ex art. 2935 cod. civ., a far data dal formarsi del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi in relazione alla annualità non di competenza", Cass. sez. V, 10.3.2008, n. 6331; ed ha pure recentemente confermato che "in tema di reddito d'impresa, il recupero dei costi in base al criterio di competenza temporale non determina una duplicazione di imposta in quanto la dichiarazione del costo in una determinata annualità consente l'accertamento dell'Ufficio sulla base del corretto impiego di detto criterio, non essendo consentito al



contribuente di scegliere il periodo in cui registrare le passività secondo la propria convenienza, così da alterare i risultati economici dell'esercizio, mentre, in caso di effettivo pagamento per due volte della medesima imposta, dispone dei rimedi ordinamentali della dichiarazione integrativa e del rimborso", Cass. sez. V, 15.7.2020, n. 15019.

6.2.1. - Non solo. L'Amministrazione finanziaria censura anche una "palese discordanza tra le date dei d.d.t. [documenti di trasporto] e le date delle fatture oggetto di controllo" (ric., p. VIII). Appare allora opportuno sottolineare che, ai fini della deducibilità di un costo, compete al contribuente che la invoca provare che lo stesso è stato effettivamente sopportato, anche in relazione all'epoca in cui lo stesso è stato sostenuto ai fini contabili.

La critica proposta dall'Agenzia delle Entrate risulta quindi fondata e deve essere accolta.

6.3. - Non sussistono poi le condizioni per esaminare compiutamente il rilievo proposto dall'Ente impositore in relazione alle spese di pubblicità per l'importo di € 2.556,40, e non a causa di una inadeguatezza della critica proposta. L'Agenzia delle Entrate afferma che le spese non sono di competenza dell'anno 2005, e non potevano essere dedotte nella contabilità di questo anno. La CTR ha affermato in proposito di condividere la valutazione espressa dalla CTP, secondo cui la contestazione della imputazione del costo "al momento dell'esborso piuttosto che spalmarlo per le due mezze annate in cui si svolge il campionato della squadra sponsorizzata è priva di pregio. Il costo è stato sostenuto all'inizio del campionato della squadra di calcio femminile ... e pertanto non è stato prodotto alcun danno all'erario" (sent. CTR, p. 6). Da queste espressioni non è dato comprendere alla competenza di quale anno il costo realmente appartenesse ai fini fiscali, dovendo applicarsi il principio della competenza, se il 2005 in esame, oppure un anno diverso. Può forse ipotizzarsi che la sponsorizzazione sia stata deliberata nel 2005, con le conseguenze del caso, ed erogata nel 2006, ma tanto non appare certo. Competerà al



giudice del rinvio chiarire le circostanze, ed esprimere il proprio giudizio in merito.

6.4. - L'Amministrazione finanziaria rivolge quindi le sue censure avverso la decisione assunta dalla CTR a proposito della valutazione espressa in materia di duplicazione della fattura, indicante il valore di Euro 20.667,00, di cui alle fatture "gemelle" n. 212 e 215, emesse dalla (omissis) in relazione all'acquisto del medesimo automezzo, derivandone che l'importo è stato pertanto conteggiato (e dedotto) due volte. La CTR ritiene che l'errore commesso dalla (omissis) (omissis) risulti ininfluenza per la (omissis) (omissis) ma questa valutazione non può condividersi, perché il costo relativo ad una medesima operazione commerciale risulta dedotto due volte proprio nella contabilità della (omissis) il che non è consentito dalla normativa vigente. Il principio è che la deducibilità dei costi è consentita in relazione ad operazioni commerciali effettivamente concluse, e tale non è la medesima operazione che sia conteggiata per la seconda volta. Anche questo rilievo risulta quindi fondato.

6.5. - In ordine al rilievo circa la contestata deducibilità del costo sostenuto per le spese di una consulenza commissionata, verbalmente ed a sé medesimo, dall'amministratore unico della società, Mario Madonia, occorre innanzitutto rilevare che appare infondata, come evidenziato pure dalla controricorrente (controric., in part. p. 26 ss.), la critica proposta dall'Ente impositore, secondo cui la documentazione relativa all'espletamento dell'incarico risulterebbe non valutabile perché prodotta solo in giudizio e non nel corso della fase amministrativa dell'accertamento. L'Amministrazione finanziaria, infatti, neppure deduce di avere specificamente richiesto alla società la produzione della documentazione nel corso della fase amministrativa dell'accertamento, e tanto meno prova la ricorrenza della circostanza. La produzione in giudizio di questa documentazione da parte della società appare quindi legittima.

L'Agenzia delle Entrate propone le sue censure, però, anche osservando che la documentazione giustificativa prodotta dalla società,



al fine di provare il reale espletamento dell'incarico, è "costituita da fotocopie di slides e grafici privi di data certa", inidonea ad offrire "elementi certi sulla riferibilità alla prestazione contestata" (ric., p. IX). Questo rilevante argomento, riscontrato pure come in atti emersa pacificamente che il Madonia sia stato per più anni un consulente della società, oltre ad esserne l'amministratore unico, percependo per tale ragione compensi di grande rilievo, complessivamente per il valore di 800.000,00 Euro, di cui Euro 201.500,00 nel solo anno in esame, il 2005 (controric., p. 6), non è stato però esaminato dal giudice dell'appello, che non ha espresso alcuna propria valutazione in merito, tanto che in sede di legittimità è possibile formarsi un'opinione circa il contenuto della consulenza soltanto in base alla sintesi offerta dalla controricorrente (controric., p. 29). Inoltre, la CTR ha ritenuto infondata la contestazione relativa alla deducibilità degli elevati costi di consulenza, perché trattasi di prestazione inerente, e "deve infine rilevarsi come esuli dai poteri dei verificatori, rilevata l'inerenza, valutare la qualità dell'opera prestata" (CTR, p. 5). Questa affermazione, per le conseguenze che la CTR ne trae, non appare condivisibile. È vero che non compete ai verificatori sindacare le scelte gestionali effettuate dall'imprenditore, e quindi non compete loro sindacare la scelta di nominare un consulente aziendale. Tuttavia è consentito ai verificatori dubitare non solo dell'inerenza, ma anche della congruità (ric., pp. II, VII), della ragionevolezza, delle operazioni commerciali concluse, un profilo che l'Amministrazione finanziaria sottolinea di aver contestato ripetutamente, sin dall'avviso di accertamento, ma anche su questo la CTR non ha espresso valutazioni. In proposito può ricordarsi che questa Corte di legittimità ha già avuto occasione di chiarire che "in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'onere della prova dei presupposti dei costi ed oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, tanto nella disciplina del d.P.R. n. 597 del 1973 e del d.P.R. n. 598 del 1973, che del d.P.R. n. 917 del 1986, incombe al



contribuente, il quale è tenuto altresì a dimostrare la coerenza economica dei costi sostenuti nell'attività d'impresa, ove sia contestata dall'Amministrazione finanziaria anche la congruità dei dati relativi a costi e ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, in difetto di tale prova essendo legittima la negazione della deducibilità di parte di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa", Cass. sez. V, 27.7.2013, n. 7701.

In conseguenza la decisione assunta dal giudice dell'appello appare lacunosa e parziale, ed effettivamente non dimostra di avere fatto corretta applicazione della normativa vigente; anche questa censura proposta dall'Agenzia delle Entrate deve essere pertanto accolta.

6.6. - L'Ente impositore critica anche, mediante il terzo motivo di ricorso, la mancata annotazione, tra le rimanenze finali, del valore dei veicoli acquistati e non rivenduti nell'anno 2005, per un valore complessivo di Euro 81.736,28. Anche in questo caso deve osservarsi che l'irregolarità fiscale, ove si ritenga accertata la situazione di fatto come contestata, sussiste indubbiamente, ed il rilievo dell'Agenzia è perciò fondato, competendo al giudice del merito esprimere il proprio giudizio sulle conseguenze. Peraltro, il cenno dedicato all'argomento dalla CTR, la quale scrive che "per quel che concerne le censure alla sentenza relativamente alle rimanenze finali, il generico rinvio alle considerazioni formulate in primo grado non menoma il percorso logico giuridico del primo giudice che ben può essere confermato", neppure consente di ben comprendere la problematica da esaminare. La CTR non esprime la propria valutazione sulla questione, opera richiamo ad una motivazione fornita dal giudice di primo grado che non riporta neppure in sintesi, e neppure si comprende se abbia ritenuto inammissibile la censura proposta dall'Amministrazione finanziaria. Anche in questo caso, pertanto, sarà il giudice del rinvio che dovrà procedere ad un compiuto esame della contestazione, al fine di esprimere il giudizio di merito che a lui compete.



Le censure relative al vizio di motivazione, proposte dall'Amministrazione finanziaria con il quinto strumento di impugnazione, rimangono assorbite.

7. - Il ricorso introdotto dall'Agenzia delle Entrate deve essere pertanto accolto, nei limiti innanzi indicati, in relazione ai primi quattro motivi di impugnazione, assorbito il quinto, la decisione assunta dal giudice dell'appello deve essere cassata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale di Palermo perché, in diversa composizione, proceda a nuovo giudizio nel rispetto dei principi innanzi esposti, e provveda pure a liquidare le spese di lite del giudizio di legittimità.

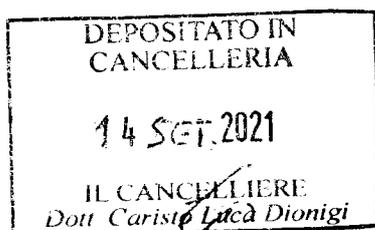
La Corte

P.Q.M.

accoglie il ricorso proposto dall'**Agenzia delle Entrate**, cassa la decisione impugnata e rinvia innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia che, in diversa composizione, procederà a nuovo giudizio, e provvederà anche a regolare tra le parti le spese di lite del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 24.6.2021.

Depositato in Cancelleria il



Il Presidente
Ettore Cirillo