Sentenza del 07/12/2021 n. 38746 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società contribuente A.AUTOMOBILI SRL ha impugnato un avviso di accertamento relativo al periodo di imposta 2009, redatto con metodo analitico-induttivo, con il quale venivano accertati maggiori ricavi non dichiarati e costi non deducibilli, per maggiori IRES, IRAP e IVA, oltre sanzione e accessori. L'avviso di accertamento traeva origine da un PVC, nel quale - in particolare - si riscontravano differenze inventariali e si appuntavano rilievi in ordine al monte ore di impiego del personale nel settore officina secondo criteri di efficienza in relazione alla manodopera impiegata. La società contribuente ha contestato il mancato riporto da parte dell'amministrazione finanziaria delle perdite fiscali relative ad annualità pregresse, nonchè, nel merito, ha contestato il calcolo induttivo delle ore lavorate, deducendo in particolare che il monte ore del personale fosse da attribuire anche ad attività non direttamente collegate alla produzione di ricavi, allegando inoltre una diversa contabilizzazione delle merci di magazzino.

La CTP di Foggia ha accolto il ricorso in relazione al riporto delle perdite riferite alle precedenti annualità, ritenendole utilizzabili ai fini IRES. La CTR della Puglia, con Sezione staccata di Foggia, con sentenza in data 8 aprile 2015, ha accolto parzialmente l'appello principale della società contribuente e ha rigettato l'appello incidentale dell'Ufficio. Ha ritenuto il giudice di appello di annullare sia il rilievo relativo ai ricavi non fatturati, non risultando verosimile una piena occupazione del personale in attività produttive, anzichè in attività ausiliarie, sia il rilievo relativo a costi indeducibili per carburante, ritenendo inverosimile la discordanza tra targhe dei veicoli e tessere magnetiche utilizzate, sia il rilievo relativo alle spese di viaggio, essendo i dati esposti dalla contribuente riconciliati con altri dati aziendali (percorsi effettuati, spese autostradali, codice cliente e classe dell'autovettura), sia i costi indeducibili per spese di vendita di auto nuove, compatibili con vendite promozionali e sconti, sia il rilievo relativo a spese di cancelleria, confermando, invece, il rilievo relativo ai ricavi di magazzino. Quanto all'appello incidentale dell'Ufficio relativo alla ripresa delle perdite degli esercizi precedenti, la CTR ha ritenuto che il contribuente potesse valorizzare tali perdite nel presente giudizio.

Propone ricorso per cassazione l'Ufficio affidato a quattro motivi; resiste con controricorso la società contribuente, la quale propone a sua volta ricorso incidentale condizionato affidato a un unico motivo.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo del ricorso principale l'Ufficio ricorrente deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, (TUIR), artt. 81 e 84 nella parte in cui il giudice di appello ha ritenuto emendabile la dichiarazione dei

redditi del periodo oggetto di accertamento, considerando riportabilli le perdite dell'esercizio precedente, in quanto definitive. Evidenzia l'Ufficio come la deducibilità delle perdite pregresse nell'esercizio successivo sia facoltà del contribuente non emendabile in sede contenziosa. Deduce, inoltre, l'Ufficio ricorrente che la rettifica volta a riconoscere perdite pregresse possa conseguire solo a una rettifica della dichiarazione precedente, a fronte della cui mancata opzione l'Ufficio non è tenuto a scomputarle dall'importo successivamente accertato.

1.2. Con il secondo motivo del ricorso principale si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione dell'art. 109 TUIR, in relazione alla accertata deducibilità dei costi da parte del giudice di appello. Il ricorrente osserva come tale valutazione (relativa agli originari rilievi nn. 4, 5, 6, 7) sarebbe erronea, sia in relazione al recupero per costi di carburante, non essendosi accertata la riconducibilità ai rifornimenti effettuati, previo riscontro con la documentazione proveniente dai contratti di somministrazione con le società petrolifere (netting), sia in relazione alle spese di viaggio, mancando il riferimento ai ricavi prodotti, non essendosi in particolare accertato che si trattasse di costi e non di viaggi a titolo personale del legale rappresentante, sia in relazione ai costi per vendite di auto nuove, la cui inerenza è stata ricavata da circostanze notorie e (infine) per costi dli cancelleria, per il quale non sarebbe sufficiente il fatto del mero rinvenimento in azienda di tali articoli. Insiste per il mancato assolvimento dell'onere della prova da parte della società contribuente del requisito dell'inerenza.

1.3. Con il terzo motivo del ricorso principale si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d) nella parte in cui la CTR ha annullato la ripresa relativa ai ricavi. Osserva il ricorrente principale come la ricostruzione analitico-induttiva dei ricavi è stata operata a fronte di una gestione manifestamente antieconomica e che la motivazione del giudice di appello è, invece, stata improntata a fatti notori. Evidenzia l'Ufficio ricorrente come l'impiego della manodopera è assimilabile a quello delle materie prime, per cui si tratta di parametro idoneo a determinare il volume dei ricavi ritraibile.

1.4. Con il quarto motivo del ricorso principale si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, violazione e falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c. e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 per avere il giudice di appello valutato superficialmente i fatti di causa e le risultanze probatorie, rendendo una motivazione apparente in ordine alla scelta della prospettazione della società contribuente in luogo di quella dell'Ufficio in relazione alla ricostruzione dei maggiori ricavi.

1.5. Con l'unico motivo del ricorso incidentale la società contribuente deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), dell'art. 109, comma 4, TUIR e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19 nonchè, sotto il profilo di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame di un fatto decisivo del giudizio, nonchè, in via gradata, sotto il profilo di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per insufficienza della motivazione nella parte in cui la sentenza impugnata ha confermato i rilievi relativi ai ricavi derivanti dalle differenze inventariali di magazzino. Evidenzia il ricorrente incidentale come al riguardo i sarebbe dovuto valorizzare l'impiego dei materiali di

consumo, degli accessori e dei pezzi di ricambio, dal cui maggiore scarico rispetto al valore dei pezzi fatturati l'Ufficio aveva tratto la presunzione della cessione non fatturata degli stessi. Osserva il ricorrente incidentale che lo scarico delle differenze inventariali non è stato contabilizzato separatamente ma inserito nelle fatture emesse per la vendita di auto usate ricondizionate.

2. Il quarto motivo del ricorso principale, il quale va esaminato preliminarmente, è infondato. Il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica della violazione del minimo costituzionale richiesto dall'art. 111 Cost., comma 6, in violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, con conseguente nullità della sentenza - di mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale, di motivazione apparente, di manifesta ed irriducibile contraddittorietà e di motivazione perplessa od incomprensibile (Cass., Sez. III, 12 ottobre 2017, n. 23940), che ricorre nel caso in cui la motivazione risulti del tutto inidonea ad assolvere alla funzione specifica di esplicitare le ragioni della decisione (Cass., VI, 25 settembre 2018, n. 22598). Nella specie, la sentenza impugnata ha fornito una motivazione che consente di ricostruire il percorso logico della decisione, rilievo per rilievo, sia in relazione ai maggiori ricavi accertati, sia in relazione ai costi ritenuti indeducibili.

3. Passandosi al primo motivo del ricorso principale, va preliminarmente rigettata l'eccezione di inammissibilità del controricorrente in punto di violazione del principio della doppia conforme, non trattandosi di omesso esame di fatto controverso, nè di rivalutazione del fatto, bensì di violazione o (come risulterà in relazione ai motivi successivi al primo) di falsa applicazione di legge.

4. Nel merito, il primo motivo è fondato. Come evidenziato anche nella requisitoria del Pubblico Ministero, secondo la più recente giurisprudenza di questa Corte, l'esercizio della facoltà di opzione dell'utilizzo successivo delle perdite di esercizio verificatesi negli anni pregressi, portandole in diminuzione del reddito prodotto nell'anno oggetto della dichiarazione, ovvero di non utilizzare dette perdite riportandole in diminuzione dal reddito nei periodi di imposta successivi, è riservata al contribuente dall'art. 84 TUIR. Tale facoltà costituisce manifestazione di volontà negoziale e non mera dichiarazione di scienza, con la conseguenza che non può essere oggetto di rettifica, salvo che il contribuente dimostri il carattere essenziale ed obiettivamente riconoscibile dell'errore nel quale è incorso, ai sensi degli artt. 1427 e ss. c.c. (Cass., Sez. V, 25 giugno 2019, n. 16977; Cass., Sez. V, 21 febbraio 2019, n. 5105). Per l'effetto, il riporto delle perdite deve essere opzionato espressamente dal contribuente in dichiarazione e non può essere applicata dall'Amministrazione, la quale non può sostituirsi al contribuente nell'esercizio di tale opzione (Cass., Sez. V, 27 ottobre 2017, n. 25566). Tale orientamento, rispetto al quale il controricorrente non offre elementi per discostarsene, procede sin da Cass., Sez. V, 11 maggio 2012, n. 7294 ed è del tutto consolidato nella giurisprudenza di questa Corte (Cass., Sez. V, 20 luglio 2021, n. 20684; Cass., Sez. V., 2 febbraio 2021, n. 2230; Cass., SeZ. V, 10 dicembre 2019, n. 32208; Cass., Sez. V, 22 marzo 2019, n. 8195; Cass., Sez. VI, 7 giugno 2018, n. 14859; Cass., 8 aprile 2015, n. 6977). La sentenza non si è attenuta ai richiamati principi e va, pertanto, cassata.

5. Il secondo e il terzo motivo, i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono fondati. La sentenza impugnata ha annullato i rilievi relativi ai costi indeducibili, violando le regole di

riparto dell'onere della prova ai fini della deducibilità d& costi, in relazione ai quali l'imprenditore è onerato della prova della riferibilità degli stessi all'attività di impresa, documentando che l'imponibile maturato e dunque l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, siano atti d'impresa (Cass., Sez. V, 21 novembre 2019, n. 30366). In relazione a tale aspetto, la motivazione della sentenza non ha dato contezza di tale assolvimento dell'onere probatorio in relazione all'annullamento dei costi per carburante, per i quali l'Ufficio aveva dedotto discrasie con la documentazione proveniente dai contratti di somministrazione carburante stipulati con le società petrolifere (netting), in relazione ai quali la CTR non ha accertato tale circostanza, limitandosi ad affermazioni di principio ("gli addetti ai distributori avrebbero rifiutato il rifornimento"). Tale assolvimento non vi è stato, inoltre, in relazione ai costi per spese di viaggio, non essendosi in particolare accertato che si trattasse di costi dell'impresa e non di costi sostenuti nell'interesse personale e privato del legale rappresentante. Non vi è stato neanche in relazione ai costi per spese di vendita di auto nuove, fondate dalla CTR sul mero fatto notorio che "è notorio che i concessionari auto organizzano eventi promozionali per il lancio di nuovi modelli" (laddove per fatto notorio si intende un fatto conosciuto da un uomo di media cultura, in un dato tempo e luogo: Cass., Sez. V, 4 dicembre 2020, n. 27810; Cass., Sez. V, 27 gennaio 2017, n. 2114), senza che il giudice di appello esaminasse la documentazione e verificasse a quali eventi tali spese fossero riferiti e quali fossero i fruitori delle spese, nonchè infine - non vi è stato in relazione alla finalità imprenditoriale degli acquisti di cancelleria. La sentenza va, pertanto, cassata con rinvio per l'esame dei menzionati profili ai fini della verifica dell'assolvimento della prova contraria da parte della società contribuente.

6. Il ricorso incidentale è, invece, inammissibile, in quanto volto a ricostruire il giudizio di fatto operato dal giudice di appello in ordine alla sussistenza di ricavi di magazzino non contabilizzati. La sentenza impugnata ha accertato che non vi è stato corretto scarico del materiale di consumo e dei ricambi utilizzati, cori particolare riferimento alla destinazione degli stessi al ricondizionamento di autovetture usate, rigettando lo specifico motivo di appello della società contribuente, con cui si osservava che le differenze inventariali erano dovute ad accessori e ricambi relativi al ricondizionamento delle auto usate. Giudizio di fatto effettuato dal giudice del merito e che non può essere ripercorso in questa sede, trattandosi di fatto oggetto di valutazione da parte del giudice di appello.

7. Il ricorso principale va, pertanto, accolto in relazione ai primi tre motivi e quello incidentale dichiarato inammissibile. La sentenza va, pertanto, cassata con rinvio al giudice a quo, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese processuali. Sussistono i presupposti per il raddoppio del contributo unificato quanto al ricorrente incidentale.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il primo, il secondo e il terzo motivo del ricorso principale, rigetta il quarto motivo; dichiara inammissibile il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla CTR della Puglia, Sezione staccata di Foggia, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità; dà atto che sussistono i presupposti processuali, a carico di parte ricorrente incidentale, ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115,

art. 13, comma 1-quater inserito dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17 per il versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso incidentale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis se dovuto.

Così deciso in Roma, il 29 settembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 7 dicembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza