

Corte di Cassazione sez. tributaria civ. – 13 maggio 2009, n. 10981 – Pres. Canevari – Rel. Bognanni

**Tributi – Imposta locale sui redditi - Determinazione del reddito d'impresa – Detrazioni - Costi delle auto aziendali in uso a società collegata – Indeducibilità.**

*Nella determinazione del reddito di impresa, l'utile economico rilevante è solo quello effettivamente ritratto dal contribuente e non anche quello ricavato dal altri soggetti di cui il contribuente si sia eventualmente avvalso per realizzare un'operazione economica.*

*Conseguentemente, una società non può dedurre i costi relativi alla utilizzazione delle vetture di sua proprietà da parte di una ditta individuale ad essa collegata perché appartenente a uno dei soci.*

*Non è, infatti, possibile detrarre costi riguardanti soggetti diversi da quello cui il reddito prodotto va riferito.*

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con ricorso presentato alla commissione tributaria provinciale di Pescara la società (omissis) impugnava l'avviso di accertamento relativo a maggiorazione del reddito d'impresa ai fini dell'imposta Ilor ed accessori per l'anno 1991, fatto notificare alla medesima dall'ufficio delle imposte di Castel di Sangro, e con il quale l'amministrazione comunicava di avere accertato un reddito complessivo di importo superiore, pari a £ 204.763.000, a fronte di quello dichiarato con perdita di £ 26.898.000, sulla scorta della verifica compiuta da agenti della Guardia di finanza, per la quale diversi ricavi non erano stati contabilizzati; i costi relativi alla utilizzazione degli automezzi della contribuente da parte della ditta individuale di (omissis), anch'egli socio di essa, non erano deducibili, come pure quelli riguardanti i dipendenti della società posti al servizio di tale amministratore, ed infine anche quello attinente la fattura n. 1 del 1992, perché non di competenza.

Essa faceva presente che tale avviso era privo dei presupposti, in quanto i ricavi non ci sarebbero stati, e i costi dovevano intendersi sostenuti dalla (omissis), anche se direttamente connessi all'attività di distribuzione dell'impresa individuale di (omissis) chiedeva perciò l'annullamento dell'atto impositivo.

Instauratosi il contraddittorio, l'ufficio eccepiva l'infondatezza dell'opposizione, posto che i ricavi erano stati accertati dalla polizia tributaria, e non annotati nelle scritture contabili; i costi erano inerenti all'attività di distribuzione dei prodotti caseari, e la fattura era da riferirsi all'anno di emissione, giusta il criterio di competenza.

Il giudice adito accoglieva in parte il ricorso in opposizione.

Avverso la relativa decisione la (omissis) proponeva appello principale, cui l'amministrazione resisteva, svolgendo a sua volta quello incidentale, dinanzi alla commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, la quale, con sentenza n. 114 del 5.10.1998, in parziale riforma di quella impugnata, ha annullato ulteriormente l'atto impositivo, anche relativamente alla deducibilità del costo di cui alla fattura n. 1 del 1992, e rigettato il gravame per incidente.

Contro questa decisione la società (omissis) dei Fratelli (omissis) ha proposto ricorso per cassazione sulla base di due motivi.

Il Ministero dell'economia e delle finanze e l'agenzia delle entrate hanno resistito con controricorso, svolgendo a loro volta ricorso incidentale, affidato ad un unico motivo.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

In via pregiudiziale va disposta la riunione dei ricorsi, ai sensi dell'art. 335 c. p.c. atteso che essi sono stati proposti contro la stessa sentenza.

##### A) Ricorso principale.

1) Col primo motivo la ricorrente deduce violazione e/o falsa applicazione dell'art. 75, commi 2, lett. b) e 5, d.p.r. n. 917/86, con riferimento all'art. 360, n. 3 c. p.c., in quanto la CTR non ha considerato che, anche se l'attività di produzione e vendita dei prodotti caseari era svolta da due soggetti economici differenti, tuttavia ciò non escludeva che in realtà si trattasse di un'entità unica, e quindi che i costi anche della vendita fossero sopportati dal soggetto produttore.

D'altronde questa avveniva in modo ambulante, e allora la licenza non poteva che essere rilasciata soltanto ad una persona fisica, e non invece a una società.

Il motivo è infondato.

I giudici di merito hanno osservato che non è possibile detrarre costi riguardanti soggetti diversi da quello cui il reddito prodotto va riferito, e che rappresenta il contribuente inciso.

L'assunto è esatto.

Invero in tema di determinazione del reddito di impresa, l'utile economico rilevante è solo quello effettivamente ritratto dal contribuente e non pure quello ricavato da altri soggetti di cui quello si sia avvalso per realizzare un'operazione economica, nel caso di specie appunto (omissis).

Infatti la partecipazione societaria di un soggetto ad un altro non consente di annullare, neppure a fini fiscali, la soggettività del partecipato e, quindi, di contestare l'attribuzione allo stesso (e non già al partecipante) dei risultati economici prodotti dall'attività imprenditoriale posta in essere dal partecipato medesimo (Cfr. anche Cass. Sentenze n. 20392 del 28/09/2007, n. 8089 del 1987, n. 22023 del 200).

Inoltre va rilevato che il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici.

Tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati, nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge stessa, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali.

Esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici

eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione (V. pure Cass. Sez. U, Sentenza n. 30055 del 23/12/2008).

Su tale punto perciò la sentenza impugnata risulta motivata in modo giuridicamente corretto.

2) Col secondo motivo la ricorrente denuncia violazione e/o falsa applicazione dell'art. 76, comma 5, d.p.r. n. 917/86, in relazione all'art. 360 n. 3 c. p.c., giacché la CTR non ha considerato che i costi relativi alla ditta collegata dovevano fare capo alla contribuente, e quindi essere oggetto di deduzione dai ricavi della società incisa, atteso che i beni e servizi vanno valutati in genere ai prezzi di mercato soltanto allorché si tratti di rapporti tra società collegate non residenti.

La censura rimane assorbita dal motivo testé esaminato.

Ne discende che il ricorso principale va rigettato.

B) Ricorso incidentale.

Col motivo addotto a sostegno del ricorso i ricorrenti per incidente lamentano violazione degli artt. 111 Cost., 132 c. p.c. e 36 D.lgs. n. 546/92 nonché omessa motivazione circa un punto decisivo della controversia, con riferimento all'art. 360 nn. 3 e 5 del codice di rito, poiché il giudice di secondo grado ha omesso ogni esame in ordine al motivo di appello incidentale, con cui l'ufficio deduceva che i prezzi della pretesa vendita all'ambulante erano sottofatturati; nessun ricarico era stato considerato sui prodotti ceduti, ed infine le fatture considerate dalla polizia tributaria erano una parte molto limitata rispetto al volume di affari realmente svolto dalla società, come pure non ha considerato che la fattura n. 1 del 1992 non poteva essere oggetto di deduzione, atteso che il relativo costo non era inerente a quell'anno, né ha indicato le ragioni, per le quali l'ha ritenuta di competenza dell'anno precedente.

La censura, che si articola in due argomentazioni, non va condivisa.

1) In ordine alla prima, e cioè il mancato esame di alcune questioni sollevate dall'appellata in relazione al volume di affari e alla deduzione dei costi, con l'appello incidentale, va osservato che si tratta di doglianze generiche, giacché non riportate in modo specifico nel gravame per incidente, e pertanto tale censura appare inammissibile.

2) Circa la seconda argomentazione, e cioè la violazione di legge relativamente alla fattura del 1992, appare opportuno premettere in generale 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.

Ne l'applicazione di detto criterio implica di per se 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 (Cfr. anche Cass. Sentenze n. 16819 del 30/07/2007, n. 24474 del 2006, n. 16198 del 2001).

Ciò premesso, tuttavia nel caso in esame la CTR ha indicato le ragioni, in virtù delle quali ha ritenuto che la fattura suindicata, ancorché recante la data di gennaio 1992, tuttavia concerneva costi di competenza dell'annualità precedente.

Si tratta di accertamento di fatto, per il quale i ricorrenti incidentali non potevano prospettare un vaglio differente.

Ne deriva che anche il ricorso incidentale va rigettato.

Quanto alle spese di questa fase, sussistono giusti motivi per compensarle.

P.Q.M. La Corte: Riuniti i ricorsi, li rigetta entrambi, e compensa le spese.