

Civile Sent. Sez. 5 Num. 6185 Anno 2017

Presidente: BIELLI STEFANO

Relatore: TEDESCO GIUSEPPE

Data pubblicazione: 10/03/2017

**s e n t e n z a**

4553  
2016  
sul ricorso proposto da:

**Agenzia delle Entrate**, in persona del direttore pro tempore, domiciliata in Roma, via dei Portoghesi 12, presso 12, l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende *ope legis*

**Ricorrente**

**Contro**

**E.M.A.R.C. SpA**, elettivamente domiciliata in Roma, via Gian Giacomo Porr 3, presso lo studio dell'avv. Anselmo Carlevaro, che la rappresenta e difende, unitamente all'avv. Giorgio Barla, in virtù di procura speciale in calce al controricorso

**Controricorrente**

avverso la sentenza n. 90/38/11 depositata il 15 dicembre 2011 della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 7 dicembre 2016 dal Cons. dr. Giuseppe TEDESCO;

udito per la ricorrente l'avv. Giovanni Palatiello;

udito per la controricorrente l'avv. Anselmo Carlevaro;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale dr. Sergio del Core, il quale ha concluso per il rigetto del ricorso.

#### Considerato in fatto

L'Agenzia delle entrate emetteva nei confronti di EMARC srl un avviso di accertamento relativo a Ires, Irap e Iva per l'anno 2004, con cui contestava, per quanto ancora interessava in questa fase, la deduzione di costi non inerenti, in particolare di spese legali sostenute in un procedimento penale da dipendenti della contribuente che erano stati querelati da altri dipendenti della società per vertenze sorte nell'ambito del rapporto di lavoro, e il riscontro di differenze inventariali positive e negative.

La società ha impugnato l'avviso davanti alla Commissione tributaria provinciale di Torino, ottenendone il parziale annullamento con sentenza poi confermata dalla Commissione tributaria regionale del Piemonte, che ha rigettato l'appello proposto dall'agenzia, rilevando che le spese legali, di cui l'agenzia aveva rilevato l'indebita deduzione, erano invece deducibili, in quanto inerenti e conseguenti, seppure in senso generico, allo svolgimento dell'attività di impresa; e che le differenze inventariali positive, oggetto dei rilievi, in quanto risultanti dalla contabilità obbligatoria di magazzino, dovevano essere valutate secondo i criteri di prudenza indicati nella circolare del 2 ottobre 2006, n. 31/E(6), dell'Agenzia delle Entrate, la cui applicabilità al caso di specie rendeva infondata la ripresa fiscale operata dall'ufficio in materia di Iva. Quanto alle differenze negative, la Commissione tributaria regionale, nel ritenere parimenti infondata la pretesa dell'ufficio, ha ritenuto che non vi fossero nella specie le condizioni per ipotizzare vendite in nero, tenuto conto della minima entità dello scarto in rapporto ai volumi gestiti nella contabilità di magazzino, in assenza, fra l'altro, degli indispensabili elementi idonei a giustificare un collegamento tecnico produttivo fra materie prime non rinvenute in magazzino e prodotti finiti.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Contro la sentenza l'Agenzia dell'entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

La contribuente ha resistito con contro ricorso, illustrato con memoria.

### Considerato in diritto

Con il primo motivo si deduce la falsa applicazione dell'art. 109, comma 5, dpr 917/1986, ai sensi dell'art. 360, comma 1<sup>o</sup>, n. 3.

La sentenza è censurata per avere riconosciuta legittima la deduzione delle spese legali sostenute dalla società per la difesa in alcuni procedimenti penali di dipendenti dell'impresa querelati da altri dipendenti, per vertenza sorte nell'ambito del rapporto di lavoro.

In primo luogo deve precisarsi che, sebbene la Commissione tributaria regionale abbia ritenuto che le spese in questione dovevano assimilarsi a quelle finalizzate a garantire la sicurezza e la salute degli ambienti di lavoro, il presupposto che la indusse ad ammettere la deducibilità dei costi fu pur sempre quello della loro inerenza all'attività di impresa, inerenza il cui positivo riscontro costituisce l'autentica e unica *ratio decidendi*. Si legge infatti nella sentenza che i costi in questione, ossia quelli della difesa penale dei propri dipendenti sottoposti a indagine penale, sono da ritenersi «inerenti e conseguenti, seppur in senso generico, allo svolgimento dell'attività, in quanto è ovvio che l'azienda ha inteso tutelare i propri interessi e la propria posizione tanto sul piano patrimoniale che sul piano morale e sociale». Insomma ciò che ha indotto il giudice d'appello a riconoscere la deducibilità del conto fu il rilievo che i fatti oggetto della querela riguardavano *lato sensu* vicende aziendali e che l'esito del procedimento penale si poteva riverberare negativamente sulla stessa società.

Il motivo è fondato. Non si ha difficoltà ad ammettere che, rimborsando le spese di difesa sostenute da propri dipendenti per difendersi nel procedimento penale dalla querela proposta da altri dipendenti, la contribuente abbia agito per un proprio interesse; ciò non basta però a

Sh

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Ki

giustificarne la deduzione, in assenza di qualsiasi correlazione fra la spesa con «un'attività potenzialmente idonea» a produrre utili, secondo la nozione di inerenza così come precisata dalla giurisprudenza di questa Suprema corte (Cass. 27 febbraio 2015, n. 4041; Cass. 21 gennaio 2009, n. 1465; Cass. 27 febbraio 2005, n. 4941).

Torma qui utile ricordare, seppure la fattispecie sia diversa, che la deduzione delle spese di difesa è negata dalla giurisprudenza anche se il rimborso abbia riguardato spese sostenute dal «legale rappresentante imputato in un procedimento penale, a nulla rilevando che il capo d'imputazione concernesse fatti compiuti nello svolgimento dell'incarico» (Cass. 14 dicembre 2012, n. 23089).

Con il secondo motivo si deduce violazione degli art. 1 e 3 del dpr <sup>n.</sup> 441/1997 e motivazione insufficiente, ai sensi dell'art. 360 <sup>1° c.</sup>, n. 3 e 5, cpc.

Il motivo, per quanto riguarda la dedotta violazione di legge, è fondato. La sentenza della Commissione tributaria regionale ha motivato, in senso favorevole per la contribuente, sulla base di una nozione di normalità dello scostamento inventariale, ch'è effettivamente la nozione recepita nella circolare 31/2006 dell'Agenzia delle Entrate. In tale circolare, infatti, è precisato che *«allorquando ci si trovi di fronte a "differenze inventariali" rilevate dallo stesso contribuente nella contabilità obbligatoria di magazzino[...] il verificatore e' sempre chiamato ad una analisi complessiva della posizione economica, patrimoniale e gestionale dell'azienda controllata [...]. Conseguentemente, se nel corso del controllo dovessero riscontrarsi le rettifiche contabili sopra descritte, sarà a cura del verificatore non limitarsi alla ripresa a tassazione sic et simpliciter degli importi corrispondenti al valore delle predette differenze, ma esaminare il processo di formazione delle stesse e la loro natura fisiologica o patologica in relazione all'attività in concreto svolta dall'impresa e in relazione agli elementi ed alle informazioni eventualmente forniti dal contribuente»*.

Occorre tuttavia considerare, come già chiarito da questa Corte in fattispecie simile, che le istruzioni impartite dall'amministrazione operano nei confronti dei verificatori in fase accertativa, ma non possono «influenzare il giudizio di legittimità dell'azione accertatrice, allorché sia sfociata in un atto formale di contestazione, rendendosi di fronte ad essa applicabili le sole norme di legge» (Cass., Sez. 5, 27 maggio 2015, n. 10915).

Le norme di legge, ovviamente, sono quelle delle disposizioni del citato d.P.R. n. 441 del 1997, secondo cui si presumono ceduti (articolo 1) i beni "acquistati, importati o prodotti" non rinvenuti presso i locali in cui il contribuente "svolge le proprie operazioni" o presso quelli dei suoi rappresentanti, mentre si presumono acquistati (articolo 3), all'opposto, i suddetti beni rinvenuti nei medesimi locali. Ai sensi dell'articolo 4, comma 2, del medesimo d.P.R. le eventuali differenze quantitative derivanti dal raffronto tra le consistenze delle rimanenze registrate e le risultanze delle scritture ausiliarie di magazzino di cui all'art. 14, primo comma, lettera d), del dpr 29 settembre 1973, n. 600, o della documentazione obbligatoria emessa e ricevuta (c.d. differenze inventariali), costituiscono presunzione di cessione o di acquisto per il periodo d'imposta oggetto del controllo.

Le presunzioni poste dalla richiamata disciplina sono annoverabili fra quelle "miste" «che consentono cioè sì la dimostrazione contraria da parte del contribuente, ma unicamente entro i limiti di oggetto e di mezzi di prova prefigurati e stabiliti ad evidenti fini anti elusivi» (Cass. 7 novembre 2005, n. 21517).

Ciò posto, è evidente l'errore in cui è incorsa la Commissione tributaria regionale, la quale, invece di chiedersi se le presunzioni insite nel rilievo delle differenze inventariali fossero state superate secondo la disciplina di legge, ne ha di fatto paralizzato l'operatività sulla base delle indicazioni di cui alla citata circolare dell'agenzia dell'entrate, inidonee, per quanto già detto, a influenzare il giudizio sulla legittimità dell'accertamento, una volta che questo sia stato

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

compiuto. Fra l'altro, nel fare ciò, la Commissione tributaria regionale è incorso in un ulteriore errore, laddove ha posto l'accento, tanto per le differenze positive, quanto per quelle negative, sulla modestia delle differenze riscontrate, ritenute percentualmente non significative in rapporto al volume d'affari o alla consistenza media del magazzino, trascurando che «nessuna norma di legge pone una soglia minima per l'esercizio del potere dell'Ufficio di accertare una pretesa fiscale maggiore di quella dichiarata né, comunque, per non considerare "ricavi" i corrispettivi derivanti dalla cessione dei beni prodotti, desumibile dall'inesistenza in magazzino di quei beni» (Cass. 6 agosto 2008, n. 21154 riguardante fattispecie in tema di valutazione delle rimanenze finali delle imprese editoriali).

Con il medesimo motivo l'agenzia ha censurato la sentenza sotto il profilo del vizio di motivazione, per non avere considerato che la contribuente utilizzava le materie prime solo ed esclusivamente a fini di produzione, per cui, al termine del processo produttivo, esse «restano giacenti in magazzino (rimanenze), oppure vengono gettate (scarti) oppure vengono trasformate nel prodotte da vendere (prodotti finiti)». L'argomento proposto dalla ricorrente, benché riferito al complesso delle valutazioni operate in sentenze, tanto per le differenze inventariali positive, quanto per quelle negative, è in effetti pertinente solo per quelle negative. Ad ogni modo, esso introduce una riflessione di carattere logico riguardante la fase di accertamento e la prudenza imposta ai verificatori secondo la circolare di agenzia. Pertanto, tenuto conto di quanto detto in punto di diritto, il motivo è per questa parte assorbito.

La sentenza impugnata va in conclusione cassata, con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte in diversa composizione, perché proceda al riesame attenendosi ai seguenti principi:

“A integrare il requisito dell'inerenza all'attività d'impresa delle singole spese e dei costi affrontati, indispensabile per ottenerne la deduzione ex art. 109 del

d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, non è sufficiente che il costo o la spesa siano conseguenti in senso generico all'esercizio dell'impresa, ma è necessaria la loro correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili»;

“In materia di differenze inventariali le istruzioni impartite con la Circolare del 2 ottobre 2006, n. 31/E(6) dell'2 ottobre 2006, n. 31/E(6) dell'Agenzia delle Entrate operano nei confronti dei verificatori in fase accertativa, ma non possono influenzare il giudizio sulla legittimità dell'accertamento una volta che questo sia stato compiuto, rendendosi di fronte ad esso applicabile le sole norme di cui al d.P.R. 441 del 1997, che pongono, in favore dell'Erario, presunzioni legali annoverabili fra quelle “miste”, che consentono cioè la dimostrazione contraria da parte del contribuente unicamente entro i limiti di oggetto e di mezzi di prova prefigurati e stabili ad evidenti fini anti elusivi»;

“In tema di presunzioni di cessione e di acquisto dei beni in evasione di imposta di cui a d.P.R. 10 novembre 1997, n. 441 non è configurabile una soglia minima all'esercizio del potere dell'Ufficio di accertare, in forza di quelle presunzioni, una pretesa fiscale maggiore di quella dichiarata”.

Alla Commissione tributaria regionale si demanda anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P. Q. M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 7 dicembre 2016.